



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2010–2011)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2011

Skatter og avgifter 2011

Innhold

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del I	Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	17	
1	Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2011	19	
1.1	Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget	19	
1.2	Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer	20	
1.3	Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	25	
1.4	Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter	34	
1.5	Gebyrer og sektoravgifter	35	
2	Skatte- og avgiftssystemet – hovedelementer og utviklingstrekk	37	
2.1	Innledning	37	
2.2	Direkte skatter	40	
2.2.1	Generelt	40	
2.2.2	Inntektsskatt for personlige skattytere	40	
2.2.3	Bedriftsbeskatning	44	
2.2.4	Skatt på kapitalbeholdning	47	
2.3	Indirekte skatter	48	
2.3.1	Merverdiavgiften	48	
2.3.2	Særavgifter	49	
2.3.3	Toll	51	
2.4	Gebyrer og sektoravgifter	51	
2.5	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	53	
2.6	Utfordringer i skatte- og avgiftssystemet	54	
Del II	Nærmere om de enkelte forslagene – skatte-, avgifts- og tollvedtak	59	
3	Direkte skatter og avgifter til folketrygden	61	
3.1	Tilpasning av skattereglene til pensjonsreformen	61	
3.1.1	Innledning	61	
3.1.2	Gjeldende skatteregler for pensjonister	61	
3.1.3	Høringen	62	
3.1.4	Departementets vurderinger	66	
3.1.5	Departementets forslag	67	293, 297
3.1.6	Fordelingsvirkninger	70	
3.1.7	Enkelte beregningseksempler	75	
3.1.8	Økonomiske konsekvenser	77	
3.2	Øvrige skatteregler for lønnstakere og pensjonister	77	
3.2.1	Toppskatt og standardfradrag	77	291, 293
3.2.2	Frdrag for gaver til frivillige organisasjoner – utvidelse til EØS-området	77	
3.2.3	Utgiftsgodtgjørelser for tjenestereiser – teknisk frikobling av skattereglene fra statens regulativer	78	
3.2.4	Andre grenser og fradrag	79	
3.3	Næringsbeskatning	79	
3.3.1	Endringer i grunnlaget for eiendomsskatt	79	
3.3.2	Fritaksmetoden – eierandeler i borettslag og boligaksjeselskap	79	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
3.3.3	Produktavgift (kap. 5700 post 71)	80	298
3.3.4	Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling	81	
3.3.5	Kraftverksbeskatning	82	
3.4	Arbeid mot skatteunndragelse	86	
3.4.1	Oppfølgingen av saker i NOU 2009:4 <i>Tiltak mot skatteunndragelser</i>	86	
3.4.2	Oppfølgingen av forslag om å innføre et solidaransvar for skatter og avgifter i bygg- og anleggsbransjen	92	
3.5	Endringer i kommunale og fylkeskommunale skattører og fellesskatt for 2011	95	292
3.6	Flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser	95	
3.7	Endring i Stortingets skattevedtak § 1-1	96	291
4	Indirekte skatter	97	
4.1	Innledning	97	
4.1.1	Tekniske endringer i avgiftsvedtakene	97	
4.2	Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)	97	299
4.2.1	Avgiftsplikt på elektroniske tjenester som leveres fra utlandet til privatpersoner i Norge	97	
4.2.2	Andre merverdiavgiftssaker	98	
4.3	Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)	101	300
4.4	Avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)	103	301
4.5	Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)	104	
4.5.1	Innledning	104	
4.5.2	Engangsavgift (kap. 5536 post 71)	106	302
4.5.3	Årsavgift (kap. 5536 post 72)	109	306
4.5.4	Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)	109	307
4.5.5	Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)	110	309
4.6	Avgift på båtmotorer (kap. 5537 post 71)	110	310
4.7	Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)	110	311
4.8	Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)	113	312
4.9	Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)	114	313
4.10	Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)	114	315
4.11	CO ₂ -avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)	115	298, 313
4.12	Svovelvavgift (kap. 5543 post 71)	117	314
4.13	Avgift på utslipp av NO _x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)	118	318
4.14	Avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)	119	315
4.15	Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier (kap. 5547 post 70 og 71)	119	316
4.16	Miljøavgift på visse klimagasser (kap. 5548 post 70)	120	317
4.17	Miljøavgift på plantevernmiddel (kap. 5550 post 70)	120	322
4.18	Avgifter knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum (kap. 5551 post 70)	120	322
4.19	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)	120	318
4.20	Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)	121	319

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
4.21	Avgift på sukker mv. (kap. 5557 post 70)	121 319
4.22	Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70-74)	122 320
4.23	Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)	122 320
4.24	Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)	122 321
4.25	Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)	123 321
4.26	Avgifter i matforvaltningen (kap. 5576 post 70)	123 321
4.27	Omgjøring av sektoravgifter	124 322
5	Toll	125 323
5.1	Innledning	125
5.1.1	Om toll og tollsatser	125
5.1.2	Tollinntekter	125
5.2	Multilaterale forhandlinger i WTO	125
5.3	EØS-avtalen og de øvrige handelsavtalene	126
5.3.1	Nye handelsavtaler	126
5.3.2	Forhandlinger med EU på landbruksområdet	126
5.3.3	Regler om forhåndsvarsling ved inn- og utførsel av varer	126
5.3.4	EUs forbud mot omsetning av selprodukter	127
5.4	Forvaltning av tollregimet for landbruksvarer	127
5.4.1	Administrative tollnedsettelse	127
5.4.2	Fordeling av tollkvoter	127
5.4.3	Endring i GSP-ordningen for kjøtt av sau og lam fra Namibia, Botswana og Swaziland	128
5.4.4	Tollvernet for korn	128
5.5	Tollfrihet for farmasøytiske produkter	128
5.6	Overgang til verditoll på melk	129
5.7	Nye og endrede tariffoppdelinger – fullmakt	129
5.8	Kunngjøring av tollsatser mv.	129

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
6	Fordelingsvirkninger av skattesystemet	130	
6.1	Innledning	130	
6.2	Inntekts- og formuesfordelingen og skattesystemets progressivitet	130	
6.3	Fordelingsvirkninger av skatteopplegget 2011	132	
6.4	Fordelingsvirkninger av skatteendringer i perioden 2006-2010	132	
6.5	Betydningen av skatte- og avgiftssystemet for husholdningenes velferd	137	
Del III	Nærmere om de enkelte forslagene – lovvedtak	141	
7	Oversikt	143	
8	Endringer i skattereglene for pensjonister	144	283–284
8.1	Innledning	144	
8.2	Skattefradrag for pensjonsinntekt	144	
8.2.1	Vilkår for skattefradraget	144	
8.2.1.1	Forslaget i høringsnotatet og høringsinstansenes merknader	144	
8.2.1.2	Departementets vurderinger og forslag	144	
8.3	Beregning av skattefradraget	146	
8.3.1	Forslaget i høringsnotatet og høringsinstansenes merknader	146	
8.3.2	Departementets vurderinger og forslag	147	
8.3.2.1	Reduksjon av skattefradraget tilsvarende pensjonsgrad, redusert AFP og antall måneder med pensjon i inntektsåret	147	
8.3.2.2	Nedtrapping av skattefradraget	147	
8.4	Skattebegrensning for mottakere av uførepensjon og behovsprøvede ytelser og ved liten skatteevne	148	
8.4.1	Forslaget i høringsnotatet	148	
8.4.2	Departementets vurderinger og forslag	149	
8.5	Særfradrag for alder og uførhet	150	
8.6	Skattefritak for kompensasjonstillegg til mottakere av AFP i privat sektor	150	
8.7	Særlig om beskatning av mottakere av ektefelle tillegg	150	
8.8	Administrative følger av forslaget	151	
8.9	Tidspunktet for ikrafttredelse og overgangsregler	152	
9	Utvidelse av ordning med fradragsrett for gave til visse frivillige organisasjoner	153	282–283
9.1	Innledning og sammendrag	153	
9.2	Bakgrunn	153	
9.3	Gjeldende rett	154	
9.4	Departementets vurderinger og forslag	155	
9.4.1	Tilpasninger i skatteloven ved utvidelse av gavefradragsordningen	155	
9.4.1.1	Generelt	155	
9.4.1.2	Nærmere om de ulike kravene i skatteloven ved utvidelse av gavefradragsordningen	156	
9.4.2	Andre endringer i ordningen	158	
9.4.2.1	Mindre tros- og livssynssamfunn	158	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
9.4.2.2	Fullmaktshjemmel til å avgrense kulturvernbegrepet i skatteloven § 6-50	159	
9.4.2.3	Forholdet til statskirken	159	
9.4.3	Offentlig innsyn i mottatte gavebeløp	159	
9.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	160	
9.6	Ikrafttredelse	160	
10	Avgrensning av fritaksmetoden mot gevinster og tap ved realisasjon av eierandeler i boligselskap	161	282
10.1	Innledning og sammendrag	161	
10.2	Høring	161	
10.3	Gjeldende rett	162	
10.3.1	Eierandeler i borettslag og boligaksjeselskap som objekt under fritaksmetoden	162	
10.3.2	Eierbegrensninger i borettslag mv.	163	
10.4	Departementets vurderinger og forslag	163	
10.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	164	
10.6	Ikrafttredelse	165	
11	Endringer i skattesystemet for Svalbard	166	279–280
11.1	Innledning	166	
11.2	Bakgrunn for forslagene	166	
11.3	Arbeidsgruppe 2 for utredning av svalbardskatt	166	
11.4	Høring	168	
11.5	Skattepraksis ved pendling mellom Svalbard og fastlandet	168	
11.5.1	Gjeldende praksis	168	
11.5.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	169	
11.5.3	Høringsinstansenes synspunkter	170	
11.5.4	Departementets vurderinger og forslag	171	
11.6	Skattlegging av utenlandske forskere mv.	171	
11.6.1	Gjeldende praksis	171	
11.6.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	172	
11.6.3	Høringsinstansenes synspunkter	172	
11.6.4	Departementets vurderinger og forslag	174	
11.7	Særordningen for ansatte i Trust Arktikugøl	175	
11.7.1	Gjeldende ordning	175	
11.7.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	176	
11.7.3	Høringsinstansenes synspunkter	177	
11.7.4	Departementets vurderinger og forslag	178	
11.8	Bostedsskatteplikt til Svalbard – omfanget av skatteplikten	178	
11.8.1	Gjeldende rett	178	
11.8.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	178	
11.8.3	Høringsinstansenes synspunkter	180	
11.8.4	Departementets vurderinger og forslag	181	
11.9	Bostedsskatteplikt til Svalbard – etablering og opphør	181	
11.9.1	Gjeldende rett	181	
11.9.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	182	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
11.9.3	Høringsinstansenes synspunkter	183	
11.9.4	Departementets vurderinger og forslag	183	
11.10	Forholdet mellom skatteplikt til det norske fastlandet og skatteplikt til Svalbard	184	
11.10.1	Gjeldende praksis	184	
11.10.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	185	
11.10.3	Høringsinstansenes synspunkter	186	
11.10.4	Departementets vurderinger og forslag	186	
11.11	Pensjonister på Svalbard	187	
11.11.1	Gjeldende rett	187	
11.11.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	187	
11.11.3	Høringsinstansenes synspunkter	187	
11.11.4	Departementets vurderinger og forslag	187	
11.12	Befolkningsregister og kontroll av opphold	188	
11.12.1	Gjeldende rett	188	
11.12.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	189	
11.12.3	Høringsinstansenes synspunkter	189	
11.12.4	Departementets vurderinger og forslag	190	
11.13.	Selvangivelse	190	
11.13.1	Gjeldende rett	190	
11.13.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	190	
11.13.3	Høringsinstansenes synspunkter	191	
11.13.4	Departementets vurderinger og forslag	191	
11.14	Informasjon om skattesystemet	191	
11.14.1	Gjeldende ordning	191	
11.14.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	191	
11.14.3	Høringsinstansenes synspunkter	192	
11.14.4	Departementets vurderinger og forslag	192	
11.15	Selskaps-, regnskaps- og revisjonslovgivning	192	
11.15.1	Gjeldende rett	192	
11.15.2	Arbeidsgruppens vurderinger og forslag	193	
11.15.3	Høringsinstansenes synspunkter	193	
11.15.4	Departementets vurderinger og forslag	193	
11.16	Administrative og økonomiske konsekvenser	193	
11.16.1	Administrative konsekvenser	193	
11.16.2	Provenymessige konsekvenser	194	
12	Unntak fra reglene om formuesverdsetting for boliger på Svalbard	196	279
12.1	Innledning og sammendrag	196	
12.2	Departementets vurderinger og forslag	196	
12.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	196	
12.4	Ikrafttredelse	197	
13	Endringer i skattereglene for kraftforetak mv.	198	284
13.1	Innledning og sammendrag	198	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
13.2	Skattemessig behandling av fallrettigheter	198	
13.2.1	Bakgrunn og gjeldende rett	198	
13.2.1.1	Utleie av fallrettigheter mv.	198	
13.2.1.2.	Skattemessig behandling av fallrettigheter mv.	198	
13.2.2	Departementets vurderinger og forslag	199	
13.2.3	Økonomiske konsekvenser	200	
13.3	Grunnrenteskatt på elsertifikater	200	
13.3.1	Innledning og bakgrunn	200	
13.3.2	Gjeldende rett	200	
13.3.3	Departementets vurderinger og forslag	201	
13.3.4	Økonomiske konsekvenser	201	
14	Næringseiendom som nytt utskrivingsalternativ for eiendomsskatt	202	276
14.1	Innledning og sammendrag	202	
14.2	Gjeldende rett	202	
14.3	Departementets vurderinger og forslag	203	
14.4	Definisjon av "næringseiendom"	203	
14.5	Ikrafttredelse og overgangsregel	204	
14.5.1	Ikrafttredelse	204	
14.5.2	Overgangsregel	204	
14.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	205	
15	Flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser	206	277–278 og 285–286
15.1	Innledning	206	
15.2	Høringen	206	
15.3	Flere skatteoppgjørspuljer og nye rentebestemmelser	207	
15.3.1	Innføring av flere skatteoppgjør for personlige skattytere	207	
15.3.2	Forsinkelsesavgift og tilleggsskatt – fristbestemmelser	208	
15.3.3	Renter ved restskatt og tilbakebetalt skatt	208	
15.4	Kunngjøring av skatteoppgjør – endring i klage- og søksmålsfristene	209	
15.4.1	Oppheving av kunngjøringskravet	209	
15.4.2	Klage- og søksmålsfrister	210	
15.4.3	Betalings tidspunkter for restskatt og tilgodebeløp	211	
15.4.4	Særlig om skatt på utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer	212	
15.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	212	
15.6	Ikrafttredelse	213	
16	Endring i lov om kompensasjon av merverdiavgift	214	285
17	Merverdiavgift og elektroniske tjenester	215	288
17.1	Innledning	215	
17.1.1	Bakgrunn	215	
17.1.2	Nærmere om lovforslaget	216	
17.2	Gjeldende merverdiavgiftsregelverk	217	
17.2.1	Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet	217	
17.2.2	Merverdiavgiftsplikten	218	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
17.2.3	Registrering i Merverdiavgiftsregisteret	218
17.2.4	Ansvar for beregning og betaling av merverdiavgift	219
17.2.5	Særskilt om elektroniske tjenester	220
17.2.6	Merverdiavgift og internasjonal tjenestehandel	220
17.2.6.1	Bakgrunn og lovhistorikk	220
17.2.6.2	Innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester	221
17.2.6.3	Elektroniske kommunikasjonstjenester	223
17.3	Merverdiavgiftsregelverket i EU	223
17.3.1	Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet i EU	223
17.3.2	Regler om leveringssted for tjenester	223
17.3.2.1	Generelt	223
17.3.2.2	Hovedregel – leveranser til næringsdrivende	224
17.3.2.3	Hovedregel – leveranser til privatpersoner	224
17.3.2.4	Unntak	225
17.3.3	Levering av elektroniske tjenester til privatpersoner	225
17.3.3.1	Generelt	225
17.3.3.2	Nærmere om leveringssted for elektroniske tjenester	225
17.3.4	Levering av teletjenester og kringkastingstjenester til privatpersoner	226
17.3.4.1	Generelt	226
17.3.4.2	Leveringssted for teletjenester og kringkastingstjenester	226
17.3.5	Levering av enkelte andre immaterielle tjenester til privatpersoner	227
17.3.6	Betaling og identifikasjon	227
17.3.6.1	Generelt	227
17.3.6.2	Forenklet registreringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester	227
17.4	Departementets vurderinger og forslag	229
17.4.1	Behovet for lovendringer	229
17.4.2	Omfanget av merverdiavgiftsplikten	230
17.4.2.1	Generelt	230
17.4.2.2	Nærmere om avgrensning av begrepet elektroniske tjenester	231
17.4.2.3	Andre mottakere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet	232
17.4.3	Nærmere om gjennomføringen av merverdiavgiftsplikten	232
17.4.3.1	Innledning	232
17.4.3.2	Nærmere om arbeidet med en forenklet registrerings- og rapporteringsordning	233
17.5	Økonomiske konsekvenser	234
17.6	Administrative konsekvenser	235
18	Endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra avgifts- subjektet	236
18.1	Innledning og sammendrag	236
18.2	Gjeldende rett	236
18.2.1	Adgang for registrerte avgiftspliktige til å få utbetalt til gode merverdiavgift for tidligere terminer	236
18.2.1.1	Innledning	236
18.2.1.2	Praksis for utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer	237

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
18.3	Utenlandsk rett og endringsbestemmelser på tilstøtende områder	238
18.3.1	Utenlandsk rett	238
18.3.1.1	Dansk rett	238
18.3.1.2	Svensk rett	238
18.3.2	Endringsbestemmelser på enkelte tilstøtende områder	238
18.3.2.1	Ligningsloven	238
18.3.2.2	Tolloven	239
18.4	Høring	239
18.5	Departementets vurderinger og forslag	240
18.5.1	Innledning	240
18.5.2	Forslag til nye bestemmelser	241
18.5.2.1	Utgangspunkt og rettslig plassering	241
18.5.2.2	Nærmere om departementets forslag	241
18.5.2.3	Endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift – krav om retting overfor kjøper	244
18.5.2.4	Reduksjon av tilbakebetalingskrav som følge av at avgiftsbelastningen er veltet over på andre	245
18.6	Forholdet til andre bestemmelser	246
18.6.1	Oppgjør av krav om inn- eller utbetaling av merverdiavgift etter endret avgiftsoppgjør – forholdet til bestemmelsene i skattebetalingsloven	246
18.6.2	Kort om forholdet til ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør og justeringsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven	246
18.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	247
18.8	Ikrafttredelse	247
19	Innføring av søksmålsfrister i merverdiavgiftsloven og tolløven	248
19.1	Innledning	248
19.2	Gjeldende rett	248
19.2.1	Merverdiavgift	248
19.2.2	Toll	248
19.3	Søksmålsfristene i ligningsloven	248
19.4	Nye endringsregler i merverdiavgiftsloven og behovet for søksmålsfrister	249
19.5	Høring	249
19.6	Departementets vurderinger og forslag	250
19.6.1	Innledning	250
19.6.2	Prøving av avgiftsoppgjør uten at det foreligger vedtak	250
19.6.3	Vedtak	250
19.6.4	Søksmålsfristens lengde	251
19.6.5	Unntak fra fristen i tolløven i medhold av forvaltningsloven § 27 b	251
19.6.6	Særlig om merverdiavgift ved innførsel	251
19.6.7	Tilbakebetalings- og erstatningssøksmål	252
19.6.8	Oppfriskning og utvidet søksmålsadgang ved tvangsfullbyrdelse og midlertidig sikring	252

286, 287 og
288–289

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
19.6.9	Søksmålsfrister ved avvisningsvedtak	252
19.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	252
19.8	Ikrafttredelse	253
	Lovbestemmelser om at skatteetaten kan gjøre forhånds- utfylte oppgaver, skatteoppgjør og skattekort elektronisk tilgjengelig for mottakeren	254 276, 277, 280, 281, 285 og 288
20	Innledning og bakgrunn	254
20.1	Innledning og bakgrunn	254
20.2	Høringen	254
20.3	Departementets vurderinger og forslag	255
20.3.1	Generelt	255
20.3.2	Nærmere om utformingen av forslagene	255
20.3.2.1	Begrepsbruk "elektronisk kommunikasjon"	255
20.3.2.2	Utsendelse av forhåndsutfylte oppgaver mv. per post	256
20.3.2.3	Forslag til presiseringer i ligningsloven	256
20.3.2.4	Forslag til presiseringer i andre lover på skatteetatens område	256
20.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	257
20.5	Ikrafttredelse	257
21	Hjemmel for skattemyndighetene til å kreve å se id-kort	258 277, 285 og 288
21.1	Innledning	258
21.2	Bakgrunn	258
21.3	Høringsinstansenes merknader	258
21.4	Departementets vurderinger og forslag	259
21.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	259
21.6	Ikrafttredelse	259
22	Fradrag for ektefellebidrag ved beregning av forskuddstrekk	260 277 og 285
22.1	Innledning	260
22.2	Bakgrunn	260
22.3	Departementets vurderinger og forslag	260
22.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	261
22.5	Ikrafttredelse	261
23	Endring i beløpsgrensen for reisefradraget	262 283
24	Oppretting og presisering av lovtekst	263
	Overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107	263 290
24.1	Overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107	263
24.2	Skatteloven § 8-17 tredje ledd	265
24.3	Ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav k	265
24.4	Ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav b	265
24.5	Enhetsregisterloven § 2 bokstav b	265
24.6	Tolloven § 15-4 første ledd	266
25	Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skat- teloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2009	267
25.1	Innledning	267
25.2	Generelt	267

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
25.3	Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern	268
25.4	Praksis etter skatteloven § 11-22	268
25.4.1	Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskaper og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge	268
25.4.2	Transaksjoner med virkning over landegrensene	269
25.5	Departementets vurderinger	271
26	Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven	273
Vedlegg		
1	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	324
2	Skattestatistikk for 2008	339
3	Tollnedsettelse og tollkvoter	357
4	Oversikt over beløpsgrensebestemmelser i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)	363



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2010–2011)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2011

Skatter og avgifter 2011

*Tilråding fra Finansdepartementet av 1.oktober 2010,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

Del I
Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2011

1.1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget

Regjeringens mål for skatte- og avgiftspolitikken er å sikre inntekter til fellesskapet, bidra til rettferdig fordeling og et bedre miljø, fremme sysselsettingen i hele landet og bedre økonomiens virkemåte.

Den økonomiske situasjonen internasjonalt, kjennetegnet ved urovekkende høy statsgjeld i mange land og usikre vekstutsikter, er en kraftig påminning om behovet for å holde orden i egen økonomi og legge til rette for at ressursene forvaltes på en god måte. Skatte- og avgiftssystemet spiller en vesentlig rolle i dette. Skatte- og avgiftssystemet må utformes slik at en unngår uheldig skatteplanlegging og lite effektiv bruk av ressursene. Det må stimulere til arbeid, og skattegrunnlagene må være basert på reelle økonomiske forhold, slik at skatten virker automatisk stabiliserende på økonomien. Regjeringen har vist at det er mulig å forene et mer effektivt skattesystem med økt omfordeling og bedre ivaretagelse av miljøet samtidig som skattenivået holdes uendret.

Skattereformen 2006 ga et mer rettferdig skattesystem ved at den store forskjellen i høyeste marginale skattesatser på arbeid og utbytte langt på vei ble utlignet. Inntektene fra utbytteskatten er mer enn tredoblet fra 2006 til 2008. Utbytteskattens fordelingsvirkninger illustreres av at om lag 90 pst. av aksjeverdiene (ligningsverdier) eies av de 10 pst. mest formuende. Endringer i arveavgiften og særlig formuesskatten har også bidratt til å styrke fordelingsprofilen i skattesystemet. Noe av de gode fordelingsvirkningene vil komme i år som følge av økt bunnfradrag i formuesskatten og at nytt verdsettingssystem for bolig iverksettes denne høsten. Kampen mot skatteunndragelser er trappet opp både nasjonalt og gjennom internasjonalt samarbeid.

Regjeringen har styrket avgiftene for å bedre miljøet. Miljø- og energirelaterte avgifter har økt med nesten 1,7 mrd. kroner fra 2005 til 2010. Regjeringen har også gjort mye for å redusere gebyrer som overstiger statens kostnader ved å produsere de aktuelle tjenestene. Samlet er overprisede

gebyrer redusert med i overkant av 550 mill. kroner i perioden.

I budsjettet for 2011 foreslår Regjeringen endringer i skattesystemet som vil gi mange eldre arbeidstakere vesentlig sterkere incentiver til arbeid enn dagens regler. Denne tilpasningen av skattesystemet til pensjonsreformen sikrer gode skattemessige vilkår for å kombinere arbeid og pensjon. Samlet innebærer skatte- og avgiftsopplegget for 2011 at de gode fordelingsegenskapene til skatte- og avgiftssystemet videreføres og styrkes.

Tilpasse skattesystemet til pensjonsreformen

Skattesystemet må stimulere til arbeid. En stor arbeidsstyrke er avgjørende for å opprettholde velferdsnivået. Deltakelse i arbeidslivet er også den viktigste forsikringen mot lav inntekt og dårlige levekår for den enkelte.

Det nye pensjonssystemet legger bedre til rette for å kunne kombinere arbeid og pensjon. Dagens skatteregler for pensjon er imidlertid tilpasset det gamle pensjonssystemet og at man i stor grad enten jobber eller tar ut full pensjon. Særlig er den såkalte skattebegrensningsregelen dårlig tilpasset nytt pensjonssystem. Regelen gir høyere marginalskatt på arbeid for pensjonister med lave og middels inntekter enn for lønnstakere. Den åpner også for uheldige tilpasninger. Blant annet kan skatten på arbeidsinntekter reduseres ved å ta ut litt pensjon. I noen tilfeller kan til og med inntekten etter skatt øke dersom en arbeider mindre. Skattebegrensningsregelen innebærer også svært høy marginalskatt på kapitalinntekt og ekstra beskatning av formue for pensjonister med relativt lav inntekt.

Regjeringen foreslår derfor endringer i skattereglene for pensjonister slik at det skal lønne seg mer å jobbe i tillegg til å ta ut pensjon.

Forslaget innebærer at skattebegrensningsregelen for AFP- og alderspensjonister erstattes med et nytt skattefradrag i pensjonsinntekt. Fradraget sikrer at de som bare har minstepensjon, fortsatt ikke betaler inntektsskatt. Fradraget trappes ned kun mot pensjonsinntekt, slik at marginalskatten på arbeidsinntekt reduseres til samme ni-

vå som for lønnstakere. Marginalskatten på kapital for pensjonister med lav inntekt vil også reduseres til samme nivå som for andre skattytere.

Med gjeldende skattebegrensningsregel ses ektefellers inntekt og formue under ett, og maksimal skattebegrensning for ektepar utgjør mindre enn dobbelt så mye som maksimal skattebegrensning for en enslig. Det nye skattefradraget foreslås fastsatt uavhengig av ektefelles inntekt, og gifte AFP- og alderspensjonister vil få hvert sitt fradrag.

I tillegg foreslås det å øke trygdeavgiften på pensjonsinntekt og å avvikle særfradraget for alder.

Samlet sett gir forslaget en skattelette for pensjonistgruppen på 1,35 mrd. kroner påløpt i 2011. Forslaget har gode fordelingsvirkninger. Om lag 59 pst. av AFP- og alderspensjonistene får en skattelettelse med forslaget, om lag 11 pst. får uendret skatt, og om lag 30 pst. får en skjerpelse. AFP- og alderspensjonistene som får økt skatt, har generelt god skatteevne. Endringene vil være svært gunstige for mange pensjonistektepar. Det skyldes at skattefradraget, i motsetning til dagens skattebegrensning, ikke reduseres som følge av ektefellens inntekt, og at den samlede verdien av to individuelle skattefradrag er større enn verdien av skattebegrensningsregelen for ektepar i dag. Det vises til nærmere omtale i avsnitt 3.1.

Andre endringer i skatter og avgifter

Regjeringen foreslår enkelte andre endringer i skatter og avgifter:

- Det innføres merverdiavgiftsplikt ved privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. Det tas sikte på iverksettelse fra 1. juli 2011.
- Grunnavgiften på mineralolje økes med 8,1 øre per liter utover prisjustering, noe som tilsvarer en økning på 1 øre per kWh.
- Engangsavgiften justeres for å bidra ytterligere til lavere CO₂-utslipp fra nyregistrerte biler.
- Avgiften på snus og skrå økes med 10 pst. reelt, og avgiften på andre tobakkvarer økes med 5 pst. reelt.
- Avgiftene på alkohol økes med 5 pst. reelt.
- Sektoravgifter og overprisede gebyrer reduseres samlet med 38 mill. kroner påløpt.
- Fradraget for gaver til frivillige organisasjoner utvides til å gjelde organisasjoner med sete i EØS-området. Fradrag for gaver til tros- og livsynssamfunn uten nasjonalt omfang fjernes.
- Gevinst ved realisasjon av eierandeler i borettslag og boligaksjeselskap unntas fra de inntek-

tene som er gjort skattefrie under fritaksmetoden.

- Regjeringen foreslår at kommunene gis anledning til å skattlegge all næringseiendom som ikke er eksplisitt unntatt i eieendomsskattelova, uten å måtte skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen. Dette gjelder blant annet tjenesteytende virksomhet, for eksempel hoteller, butikker og kontorer, i tillegg til næringseiendom som i dag defineres som ”verk og bruk”. Kommunene vil fortsatt ha anledning til å skattlegge ”verk og bruk” etter gjeldende regler.
- Det arbeides med å etablere et felles elsertifikatmarked med Sverige fra 2012. Regjeringen foreslår å inkludere inntekter fra elsertifikater i grunnrenteinntekten for kraftverk.
- For å klargjøre reglene og unngå skattemotivert uthuling foreslås det at verdien av fallretigheter ikke skal være fradragsberettiget i grunnrenteinntekten for kraftverk.
- Det sendes på høring et forslag om enkelte presiseringer og oppdateringer i reglene for Skattefunn i skattelovforskriften samt forslag om å innføre lovhjemmel for informasjonsutveksling mellom etatene og lovhjemmel for sanksjoner.

1.2 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer

Skatteløftet ble oppfylt ved framleggelsen av Nasjonalbudsjettet 2007. I forbindelse med senere budsjetter og tiltakspakken for å motvirke konsekvensene av det internasjonale økonomiske tilbakeslaget, er det gitt varige lettelser sammenlignet med 2007-budsjettet på til sammen 216 mill. kroner, jf. tabell 1.1. I tillegg ble det i forbindelse med finanskrisen gitt betydelige, målrettede skattelettelse til bedriftene i 2009 og 2010. Disse er nå reversert. Samlet sett innebærer skatte- og avgiftsforslaget for 2011 om lag uendret skatte- og avgiftsnivå sammenlignet med Nasjonalbudsjettet 2010.

Tabell 1.2 viser de beregnede provenyvirkningene av Regjeringens forslag til skatte- og avgiftsendringer for 2011. Provenyvirkningene er beregnet i forhold til et referansesystem for 2011. Referansesystemet for skatt er basert på 2010-regler, men der alle inntektsgrenser i den generelle satsstrukturen er justert til 2011-nivå med anslått lønnsvekst fra 2010 til 2011 på 3¼ pst. Det innebærer at en skattyter med en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt på 3¼ pst., får samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet for 2011 som i 2010. Tilsvarende justeres bunnfradraget i formuesskatten i referansesyste-

Tabell 1.1 Sammenhengen mellom skatteløftet og skatte- og avgiftsopplegget for 2011. Negative tall betyr lettelser. Mill. kroner

	Påløpt
<i>Status for skatteløftet før 2011-budsjettet</i>	
Endring i nivå i Nasjonalbudsjettet 2010 sammenlignet med Nasjonalbudsjettet 2007	-286
Innstramminger i Revidert nasjonalbudsjett 2010 med provenyvirkning i 2010 og 2011 . .	70
Overheng knyttet til skatteløftet (rom for skatte- og avgiftsøkninger innenfor skatteløftet i 2011-budsjettet)	-216
<i>Nye skatte- og avgiftsendringer i budsjettet for 2011</i>	
Skatte- og avgiftsendringer med provenyvirkning i 2011, jf. tabell 1.2 ¹	-167
Skatte- og avgiftsendringer med provenyvirkning i 2010 og 2012 ²	73
Sum nye skatte- og avgiftsøkninger i 2011-budsjettet	-94
Avvik fra skatteløftet som følge av skatte- og avgiftsopplegget for 2011	-310

¹ Avviket fra tabell 1.2 skyldes at endringer i grunnrenteskatten (5 mill. kroner påløpt i 2011) holdes utenfor skatteløftet.

² Utvidelse av ordningen med fradrag for gaver til frivillige organisasjoner reduserer provenyet med 5 mill. kroner påløpt i 2010. Innstramminger i fritaksmetoden knyttet til eierandeler i borettslag og boligaksjeselskap anslås å øke provenyet med 3 mill. kroner påløpt i 2010. Innføring av merverdiavgift på elektroniske tjenester fra utlandet øker påløpt proveny med 75 mill. kroner i 2012.

Kilde: Finansdepartementet.

met slik at en person med en formuessammensetning lik gjennomsnittet får samme formuesskatt i referansesystemet for 2011 som i 2010, målt som andel av formuen. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er justert med an-

slått prisvekst fra 2010 til 2011 på 1,8 pst. I referansesystemet for avgiftene er alle mengdeavgifter justert med anslått prisvekst fra 2010 til 2011. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2010 til 2011.

Tabell 1.2 Anslåtte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2011. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til et referansesystem for 2011. Mill. kroner

	Påløpt	Bokført
Inntektsskattegrunnet for personer	-966	-805
Tilpasse skattesystemet til pensjonsreformen	-1 350	-1 080
Utvide fradraget for gaver til frivillige organisasjoner	-3	-6
Videreføre beløpsgrenser nominelt, samspillsvirkninger og avrunding	387	281
Næringsbeskatningen	7	3
Justere grunnrenteskatten.	5	0
Stramme inn i fritaksmetoden knyttet til eierandeler i borettslag og bolig-aksjeselskap.	2	3
Miljø-, energi- og bilavgifter	130	120
Øke grunnavgiften på mineralolje med 8,1 øre/liter (1 øre/kWh)	130	120
Justere engangsavgiften.	0	0
Andre avgiftsendringer	705	613
Innføre merverdiavgift på elektroniske tjenester fra utlandet.	75	38
Øke avgiften på snus med 10 pst. og avgiftene på andre tobakkvarer med 5 pst. utover prisjustering	280	255
Øke alkoholavgiftene med 5 pst. utover prisjustering	350	320
Sektoravgifter og overprisede gebyrer	-38	-38
Endre sektoravgiftene til Finanstilsynet, Kystverket og Mattilsynet . . .	-36	-36
Redusere gebyrer til Statens vegvesen	-2	-2
Samlede nye skatte- og avgiftsendringer i 2011	-162	-107

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.3 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2011 samt tall for de to foregående årene, fordelt på kapittel og post.

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

Kap.	Post	Betegnelse	Regnskap 2009	Budsjettanslag 2010		Forslag 2011
				Saldert budsjett	Anslag NB 2011	
5501		Skatter på formue og inntekt	190 457	173 450	186 100	200 600
5506	70	Avgift på arv og gaver	2 431	1 400	2 200	1 800
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum	166 704	121 300	153 900	171 600
5508	70	CO ₂ -avgift i petroleumsvirksomheten på konti- nentialsokkelen	2 215	2 500	2 200	2 300
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomhet på kontinentalokkelen	47	0	0	0
5511	70	Toll	2 150	2 033	2 400	2 400
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	92	87	87	130
5521	70	Merverdiavgift	185 178	189 600	196 500	206 700
5526	70	Avgift på alkohol	11 241	11 927	11 350	12 325
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.	7 806	8 218	7 350	8 000
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift	15 875	16 000	19 500	19 700
	72	Årsavgift	8 320	8 600	8 645	8 900
	73	Vektårsavgift	346	360	331	342
	75	Omregistreringsavgift	2 296	2 270	2 274	2 350
5537	71	Avgift på båtmotorer	174	146	220	233
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin	7 703	7 464	7 400	7 250
	71	Veibruksavgift på autodiesel	7 770	8 541	8 500	9 400
5541	70	Avgift på elektrisk kraft	6 790	7 382	7 300	7 700
5542	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	1 232	1 311	1 495	1 700
	71	Avgift på smøreolje mv.	88	91	99	105
5543	70	CO ₂ -avgift	4 431	4 823	4 475	4 755
	71	Svovelavgift	65	93	47	50
5546	70	Avgift på sluttbehandling av avfall	491	252	285	230
5547	70	Avgift på trikloreten (TRI)	2	1	2	2
	71	Avgift på tetrakloreten (PER)	1	1	2	2
5548		Miljøavgift på visse klimagasser				
	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluor- karboner (PFK)	236	240	210	222
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	78	72	65	69
5550	70	Miljøavgift på plantevernmiddel	0	65	66	66
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturfore- komster enn petroleum	0	0	0	1
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven	0	1	1	2
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.	1 127	1 196	1 169	1 236
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	1 642	1 739	1 780	1 883
5557	70	Avgift på sukker mv.	197	209	207	219

Kap.	Post	Betegnelse	Regnskap 2009	Budsjettanslag 2010		Forslag 2011
				Saldert budsjett	Anslag NB 2011	
5559		Avgift på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	769	832	811	858
	71	Miljøavgift på kartong	198	226	163	172
	72	Miljøavgift på plast	67	104	44	47
	73	Miljøavgift på metall	147	209	135	143
	74	Miljøavgift på glass	51	56	60	63
5565	70	Dokumentavgift.	4 954	4 500	5 400	5 700
		Sektoravgifter ¹	1 261	2 034	1 995	2 200
5583	70	Avgift på frekvenser mv.	193	198	199	203
5700	71	Trygdeavgift	90 800	89 900	90 100	94 700
	72	Arbeidsgiveravgift.	128 089	131 400	130 300	135 100
Sum skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet			853 714	800 831	855 366	911 458

¹ Dette er en samlestpost for sektoravgifter under de ulike departementene, som berører flere kapitler og poster. Se tabell 1.8 for en nærmere oversikt. Posten inkluderer også avviklede avgifter.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.4 viser bokførte provenyvirkninger som følge av nye forslag til regelendringer for 2011, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.4 Anslåtte bokførte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2011 fordelt på kapittel og post. Regnet i forhold til referansesystemet for 2011. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Mill. kroner 2011-budsjettet
5501		Skatter på formue og inntekt ¹	-513
5506	70	Avgift på arv og gaver	16
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum	
	71	Ordinær skatt	0
	72	Særskatt.	0
	74	Arealavgift mv.	0
5508	70	CO ₂ -avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen . .	0
5511	70	Toll	0
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	0
5521	70	Merverdiavgift	38
5526	70	Avgift på alkohol.	320
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.	255
5536	71	Engangsavgift	0
	72	Årsavgift	0
	73	Vektårsavgift	0
	75	Omregistreringsavgift	0
5537	71	Avgift på båtmotorer	0
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin	0
	71	Veibruksavgift på autodiesel	0

Kap.	Post	Betegnelse	Mill. kroner 2011-budsjettet
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.	0
5542	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	120
	71	Avgift på smøreolje mv.	0
5543	70	CO ₂ -avgift	0
	71	Svovelavgift.	0
5546	70	Avgift på sluttbehandling av avfall	0
5547	70	Avgift på trikloreten (TRI)	0
	71	Avgift på tetrakloreten (PER).	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	0
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	0
5550	70	Miljøavgift på plantevernmidler	0
5551	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum	0
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven	0
5555	70	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv.	0
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	0
5557	70	Avgift på sukker mv.	0
5559		Avgift på drikkevareemballasje	
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	0
	71	Miljøavgift på kartong	0
	72	Miljøavgift på plast.	0
	73	Miljøavgift på metall	0
	74	Miljøavgift på glass	0
5565	70	Dokumentavgift	0
		Gebyrer.	0
		Sektoravgifter ²	-38
5583	70	Avgift på frekvenser mv.	0
5700	71	Trygdeavgift.	-305
	72	Arbeidsgiveravgift	0
Sum endringer i skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet			-107

¹ Virkningen gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til avsnitt 3.5 for omtale av de kommunale skattørene.

² For spesifikasjon av hvilke sektoravgifter som endres, vises det til tabell 1.2.

Kilde: Finansdepartementet.

1.3 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Tabell 1.5 viser forslagene til skattesatser og beløpsgrenser for 2011. Tabellen viser også reglene for 2010 og endringene i prosent fra 2010

til 2011. Ved lønns- eller prisjustering fra 2010 til 2011 blir de generelle fradragene og beløpsgrensene avrundet. Oppjusteringen kan derfor avvike noe fra de anslåtte lønns- og prisvekstene på hhv. 3¼ pst. og 1,8 pst., jf. tabell 1.5. For øvrig vises det til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen.

Tabell 1.5 Skattesatser og beløpsgrenser i 2010 og forslag for 2011

	2010-regler	Forslag 2011	Endring 2010-2011
<i>Skatt på alminnelig inntekt</i>			
Personer ¹	28 pst.	28 pst.	-
Bedrifter	28 pst.	28 pst.	-
<i>Toppskatt</i>			
<i>Trinn 1</i>			
Innslagspunkt	456 400 kr	471 200 kr	3¼ pst.
Sats ²	9,0 pst.	9,0 pst.	-
<i>Trinn 2</i>			
Innslagspunkt	741 700 kr	765 800 kr	3¼ pst.
Sats	12,0 pst.	12,0 pst.	-
<i>Trygdeavgift</i>			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	39 600 kr	39 600 kr	-
Opptappingssats	25,0 pst.	25,0 pst.	-
<i>Sats</i>			
Lønnsinntekt	7,8 pst.	7,8 pst.	-
Primærnæringsinntekt	7,8 pst.	7,8 pst.	-
Annen næringsinntekt	11,0 pst.	11,0 pst.	-
Pensjonsinntekt mv.	3,0 pst.	4,7 pst.	1,7 pst.poeng
<i>Arbeidsgiveravgift</i>			
Sone I	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia ³	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone II	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V	0,0 pst.	0,0 pst.	-
<i>Maksimale effektive marginale skattesatser</i>			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift	47,8 pst.	47,8 pst.	-
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift	54,3 pst.	54,3 pst.	-
Pensjonsinntekt ⁴	43,0 pst.	44,7 pst.	-
Primærnæringsinntekt	47,8 pst.	47,8 pst.	-
Annen næringsinntekt	51,0 pst.	51,0 pst.	-
Utbytte og uttak ⁵	48,2 pst.	48,2 pst.	-
<i>Personfradrag</i>			
Klasse 1	42 210 kr	43 600 kr	3¼ pst.
Klasse 2 ⁶	84 420 kr	87 200 kr	3¼ pst.
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt</i>			
Sats	36,0 pst.	36,0 pst.	-

	2010-regler	Forslag 2011	Endring 2010-2011
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense ⁷	72 800 kr	75 150 kr	3¼ pst.
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt</i>			
Sats	26,0 pst.	26,0 pst.	-
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense	60 950 kr	62 950 kr	3¼ pst.
<i>Særskilt fradrag i arbeidsinntekt⁸</i>	31 800 kr	31 800 kr	-
<i>Særfradrag for alder</i>	19 368 kr	-	Utgår
<i>Særfradrag for uførhet mv.</i>	19 368 kr	32 000 kr	65¼ pst.
<i>Særskilt skattefradrag for pensjonister⁹</i>			
Maksimalt beløp	-	28 150 kr	Ny
<i>Nedtrapping, trinn 1</i>			
Innslagspunkt.	-	158 650 kr	Ny
Sats.	-	15,3 pst.	Ny
<i>Nedtrapping, trinn 2</i>			
Innslagspunkt.	-	242 000 kr	Ny
Sats.	-	6,0 pst.	Ny
<i>Skattebegrensningsregelen for uføre mv.¹⁰</i>			
Nedtrappingssats	55,0 pst.	55,0 pst.	-
<i>Skattefri nettoinntekt</i>			
Enslig.	113 700 kr	117 400 kr	3¼ pst.
Ektepar	206 700 kr	-	Utgår
Gift ¹¹	-	106 700 kr	Ny
<i>Formuestillegget</i>			
Sats	1,5 pst.	1,5 pst.	-
Grense	200 000 kr	-	Utgår
Enslig.	-	200 000 kr	Ny
Gift.	-	100 000 kr	Ny
<i>Særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms</i>			
Klasse 1	15 000 kr	15 000 kr	-
Klasse 2	30 000 kr	30 000 kr	-
<i>Sjømannsfradraget</i>			
Sats	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense	80 000 kr	80 000 kr	-

	2010-regler	Forslag 2011	Endring 2010-2011
<i>Fiskerfradraget</i>			
Sats	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.</i>			
Inntektsuavhengig fradrag	54 200 kr	54 200 kr	-
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	32,0 pst.	32,0 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag	142 000 kr	142 000 kr	-
<i>Særfradrag for store sykdomsutgifter</i>			
Nedre grense	9 180 kr	9 180 kr	-
<i>Maksimalt årlig fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning</i>			
	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Frادrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km	1,50 kr	1,50 kr	-
Nedre grense for fradraget	13 700 kr	13 950 kr	1,8 pst.
<i>Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner.</i>			
	12 000 kr	12 000 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.</i>			
	3 660 kr	3 660 kr	-
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag	20,0 pst.	20,0 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp	20 000 kr	20 000 kr	-
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Foreldrefradrag for legitimerte utgifter til pass og stell av barn</i>			
<i>Øvre grense</i>			
Ett barn	25 000 kr	25 000 kr	-
Tillegg per barn utover det første	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Formuesskatt¹²</i>			
<i>Kommune</i>			
Innslagspunkt	700 000 kr	700 000 kr	-
Sats	0,7 pst.	0,7 pst.	-
<i>Stat</i>			
Innslagspunkt	700 000 kr	700 000 kr	-
Sats	0,4 pst.	0,4 pst.	-
<i>Arveavgift</i>			
<i>Innslagspunkt</i>			
Trinn 1	470 000 kr	470 000 kr	-
Trinn 2	800 000 kr	800 000 kr	-

	2010-regler	Forslag 2011	Endring 2010-2011
<i>Satser</i>			
<i>Barn og foreldre</i>			
Trinn 1.....	6 pst.	6 pst.	-
Trinn 2.....	10 pst.	10 pst.	-
<i>Andre mottakere</i>			
Trinn 1.....	8 pst.	8 pst.	-
Trinn 2.....	15 pst.	15 pst.	-
<i>Aksjerabatt</i> ¹³	40 pst.	40 pst.	-
<i>Lønnsfradraget i skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak</i>	15,0 pst	15,0 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.)	20 pst.	20 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.) ¹⁴	4 (8) pst.	4 (8) pst.	-
Saldogruppe i (forretningsbygg)	2 pst.	2 pst.	-
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg)	10 pst.	10 pst.	-

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

² For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 7 pst. i trinn 1.

³ I sone Ia skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 pst. inntil differansen mellom det foretaket faktisk betaler i arbeidsgiveravgift, og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 pst., er lik fribeløpet. I 2011 er fribeløpet 530 000 kroner per foretak. For veitransportforetak i sone Ia er fribeløpet 265 000 kroner.

⁴ For pensjonister som skatter etter skattebegrensingsregelen, kan den maksimale effektive marginale skattesatsen bli opptil 55 pst.

⁵ Inkludert 28 pst. selskapsskatt.

⁶ Skattytere med forsørgeransvar for ektefeller samt enslige forsørgere skattlegges i klasse 2.

⁷ Summen av minstefradraget i lønnsinntekt og minstefradraget i pensjonsinntekt begrenses oppad til øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, dvs. 75 150 kroner, med forslaget.

⁸ Skattyter som kun har lønnsinntekt, får det høyeste av minstefradraget i lønnsinntekt og det særskilte fradraget i arbeidsinntekt.

⁹ Erstatte blant annet skattebegrensingsregelen for pensjonister.

¹⁰ Skattebegrensingsregelen gjelder også enslige forsørgere, men kun dersom de mottar overgangsstonad.

¹¹ Gifte uføre som mottar ektefelle tillegg, beholder gjeldende skattefrie nettointekt for ektepar (men lønnsjustert).

¹² Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som ligned under ett for felles formue, er innslagspunktene det dobbelte av hva tabellen viser.

¹³ Rabatten gjelder ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap. Rabatten begrenses til et arveavgiftsgrunnlag for slike aksjer og andeler på 10 mill. kroner per mottaker.

¹⁴ Bygninger med en enkel konstruksjon og som antas å ha en kommersiell levealder under 20 år, kan avskrives med 8 pst.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.6 viser gjeldende satser for merverdiavgiften og særavgiftene samt forslag til satser for 2011. Alle særavgiftssatser er i utgangspunktet justert opp med 1,8 pst. fra 2010 til 2011 for å ta hensyn til forventet prisstigning. Små avvik fra dette skyldes avrundinger.

Tabell 1.6 Avgiftssatser i 2010 og foreslåtte satser for 2011

Avgiftskategori	Gjeldende sats	Forslag 2011	Endring i pst.
<i>Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien¹</i>			
Generell sats	25	25	-
Redusert sats.	14	14	-
Lav sats	8	8	-
<i>Avgift på alkoholholdige drikkevarer</i>			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/ vol.pst. og liter	6,18	6,61	7,0
Annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. og liter	4,03	4,31	6,9
Annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 vol.pst., kr/liter			
a) 0,0-0,7 vol.pst.	-	-	-
b) 0,7-2,7 vol.pst.	2,76	2,95	6,9
c) 2,7-3,7 vol.pst.	10,41	11,13	6,9
d) 3,7-4,7 vol.pst.	18,04	19,28	6,9
<i>Avgift på tobakkvarer</i>			
Sigarer, kr/100 gram	212	227	7,1
Sigaretter, kr /100 stk.	212	227	7,1
Røyketobakk, kr/ 100 gram	212	227	7,1
Snus, kr/100 gram	82	92	12,2
Skrå, kr/100 gram	82	92	12,2
Sigarettpapir, kr/100 stk.	3,23	3,45	6,8
<i>Engangsavgift på kjøretøy</i>			
Personbiler mv. Avgiftsgruppe a ²			
Egenvekt, kr/kg			
første 1 150 kg	35,67	36,31	1,8
neste 250 kg	77,74	79,14	1,8
neste 100 kg	155,51	158,31	1,8
resten	180,85	184,11	1,8
Motoreffekt, kr/kW			
første 65 kW	55,10	0	-100,0
neste 25 kW	481,00	466,00	-3,1
neste 40 kW	1 297,33	1320,68	1,8
resten	2 702,77	2751,42	1,8
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 115 g/km	0,00	0,00	-
neste 20 g/km	725,00	738,00	1,8
neste 40 g/km	731,00	744,00	1,8
neste 70 g/km	1 704,00	1 735,00	1,8
resten	2 735,00	2 784,00	1,8
fradrag per gram utslipp under 50 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 50 g/km.	609,00	738,00	21,2

Avgiftskategori	Gjeldende sats	Forslag 2011	Endring i pst.
fradrag per gram utslipp under 115 g/km, gjelder ned til 50 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 115 g/km	609,00	620,00	1,8
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe b, ³			
pst. av personbilavgift	22	22	-
Campingbiler. Avgiftsgruppe c, ⁴			
pst. av personbilavgift	22	22	-
Beltebiler. Avgiftsgruppe e,			
pst. av verdiavgiftsgrunnlaget	36	36	-
Motorsykler. Avgiftsgruppe f,			
Stykkavgift, kr	10 283	10 468	1,8
Motoreffektavgift, kr/kW			
første 11 kW	0	0	-
resten	457,60	465,84	1,8
Slagvolumavgift, kr/cm ³			
første 125 cm ³	0	0	-
neste 775 cm ³	35,31	35,95	1,8
resten	77,45	78,84	1,8
Snøscootere. Avgiftsgruppe g			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg	14,49	14,75	1,8
neste 100 kg	28,99	29,51	1,8
resten	57,95	58,99	1,8
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW	38,65	39,35	1,8
neste 20 kW	77,27	78,66	1,8
resten	154,53	157,31	1,8
Slagvolum, kr/cm ³			
første 200 cm ³	3,03	3,08	1,7
neste 200 cm ³	6,04	6,15	1,8
resten	12,07	12,29	1,8
Drosje. Avgiftsgruppe h, ⁵			
pst. av personbilavgift	40	40	-
Veteranbiler. Avgiftsgruppe i,			
stykkavgift, kr	3 386	3 447	1,8
Minibusser. Avgiftsgruppe j, ⁶			
pst. av personbilavgift	40	40	-
<i>Årsavgift, kr/år</i>			
Bensinbiler og dieslbiler med fabrikkmontert partikkelfilter	2 790	2 840	1,8
Dieslbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter	3 245	3 305	1,8
Campingtilhengere	1 045	1 065	1,9
Motorsykler	1 705	1 735	1,8
Traktorer, mopeder mv.	395	400	1,3

Avgiftskategori	Gjeldende sats	Forslag 2011	Endring i pst.
<i>Vektårsavgift, kr/år</i>	varierer	varierer	1,8
<i>Omregistreringsavgift</i>	varierer	varierer	1,8
<i>Avgift på båtmotorer, kr/hk</i>	150,50	153,00	1,7
<i>Veibruksavgift på bensin, kr/liter</i>			
Svovelfri ⁷	4,54	4,62	1,8
Lavsvovlet ⁸	4,58	4,66	1,7
<i>Veibruksavgift på autodiesel, kr/liter</i>			
Svovelfri ⁹	3,56	3,62	1,7
Lavsvovlet ¹⁰	3,61	3,67	1,7
Biodiesel	1,78	1,81	1,7
<i>Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh</i>			
Generell sats	11,01	11,21	1,8
Redusert sats.	0,45	0,45	-
<i>Grunnavgift på mineralolje mv.</i>			
Mineralolje, kr/liter	0,886	0,983	10,9
Mineralolje i treforedlingsindustrien, produksjon av fargestoffer og pigmenter, kr/liter	0,126	0,126	-
<i>Avgift på smøreolje, kr/liter</i>	1,80	1,83	1,7
<i>CO₂-avgift</i>			
Petroleumsvirkosomhet, kr/liter eller Sm ³	0,47	0,48	2,1
Mineralolje, kr/liter	0,58	0,59	1,7
Mineralolje i innenriks luftfart, kr/liter.	0,68	0,69	1,5
Mineralolje i treforedlings-, sildemel- og fiskemelindustrien, kr/liter	0,30	0,31	3,3
Bensin, kr/liter	0,86	0,88	2,3
Naturgass, kr/Sm ³	0,43	0,44	2,3
LPG, kr/kg	0,65	0,66	1,5
Redusert sats for naturgass, kr/Sm ³	0,05	0,05	-
<i>Svovelaavgift, kr/liter</i>	0,075	0,076	1,3
<i>Avgift på utslipp av NO_x, kr/kg</i>	16,14	16,43	1,8
<i>Avgift på sluttbehandling av avfall, kr/tonn</i>			
Avgift på deponering av avfall	275	280	1,8
Avgift på avfall som deponeres med dispensasjon fra deponiforbudet	455	463	1,8

Avgiftskategori	Gjeldende sats	Forslag 2011	Endring i pst.
<i>Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier</i>			
Trikloretten, kr/kg	62,06	63,18	1,8
Tetrakloretten, kr/kg	62,06	63,18	1,8
<i>Miljøavgift på klimagassene HFK og PFK</i>			
Kr/tonn CO ₂ -ekvivalenter	208,68	212,44	1,8
<i>Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv., kr/kg</i>			
	17,60	17,92	1,8
<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer</i>			
Ferdigvare, kr/liter	2,76	2,81	1,8
Konsentrat (sirup), kr/liter	16,83	17,13	1,8
<i>Sukkeravgift, kr/kg</i>			
	6,82	6,94	1,8
<i>Avgift på drikkevareemballasje, kr/stk.</i>			
Grunnavgift, engangsemballasje	1,02	1,04	2,0
<i>Miljøavgift</i>			
a) Glass og metall	4,97	5,06	1,8
b) Plast	3,00	3,05	1,7
c) Kartong og papp	1,24	1,26	1,6
<i>Dokumentavgift, pst. av salgsverdi</i>	2,5	2,5	-

¹ Endring i merverdiavgift er oppgitt i prosentpoeng.

² 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.

³ Gruppe b: Varebiler klasse 2. Endring oppgitt i prosentpoeng.

⁴ Gruppe c: Campingbiler. Endring oppgitt i prosentpoeng.

⁵ Gruppe h: Drosje og transport av funksjonshemmede. 100 pst. for CO₂-komponenten. Endring oppgitt i prosentpoeng.

⁶ Gruppe j: Busser under 6 meter med inntil 17 sitteplasser, hvorav minst 10 er montert i fartsretningen. Endring oppgitt i prosentpoeng.

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

⁸ Bensin som har et svovelinnhold mellom 10 ppm og 50 ppm.

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

¹⁰ Diesel som har et svovelinnhold på mellom 10 ppm og 50 ppm.

Kilde: Finansdepartementet.

1.4 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 1 057 mrd. kroner i 2010, hvorav om lag 86 pst. tilfaller staten, knapt 12 pst. kommunene og drøyt 2 pst. fylkeskommunene.

Det meste av kommunenes og fylkeskommunenes skatteinntekter kommer fra inntekts- og formuesskatt fra personlige skattytere. Av statens skatte- og avgiftsinntekter kommer om lag 32 pst. fra merverdiavgift, særavgifter og toll. Om lag 24 pst. kommer fra personlige skattytere, mens om lag 21 pst. er inntekts- og formuesskatt fra etterskuddspliktige samt arbeidsgiveravgift i Fastlands-Norge. Om lag 20 pst. av statens inntekter i 2010 kommer fra skatter og avgifter i petroleumssektoren. Andre skatter og avgifter utgjør om lag 3 pst.

Tabell 1.7 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2010. Mrd. Kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Personlige skattytere</i>	356,7	218,5	115,9	22,2
Skatt på alminnelig inntekt	234,2	104,5	107,4	22,2
Toppskatt	19,0	19,0	-	-
Trygdeavgift	90,2	90,2	-	-
Formuesskatt	13,3	4,8	8,5	-
<i>Bedrifter (etterskuddspliktige)</i>	60,8	59,2	1,3	0,2
Inntektsskatt (medregnet kraftverk) ..	60,4	58,9	1,3	0,2
Formuesskatt	0,3	0,3	-	-
<i>Eiendomsskatt</i>	6,6	-	6,6	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>	132,0	132,0	-	-
<i>Avgifter</i>	290,7	290,7	-	-
Merverdiavgift	194,4	194,4	-	-
Særavgifter og toll	96,3	96,3	-	-
<i>Petroleum</i>	181,4	181,4	-	-
Skatt på inntekt	177,6	177,6	-	-
Avgift på utvinning mv.	3,8	3,8	-	-
<i>Andre skatter og avgifter</i>	28,4	27,8	0,5	-
Trygde- og pensjonspremier, andre stats- og trygderegnskaper ¹	21,0	21,0	-	-
Skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer	1,7	1,7	-	-
Arveavgift	2,2	2,2	-	-
Andre skatter og avgifter ²	3,4	2,9	0,5	-
Samlede skatter og avgifter	1056,5	909,7	124,3	22,5
Herav direkte skatter	765,8	619,0	124,3	22,5

¹ Blant annet Statens pensjonskasse.

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

1.5 Gebyrer og sektoravgifter

Statlig myndighetsutøvelse finansieres normalt ved ordinære bevilgninger over statsbudsjettet. På enkelte områder dekkes imidlertid de statlige utgiftene helt eller delvis inn gjennom innkreving av gebyrer eller sektoravgifter.

Gebyrer skal være betaling for konkrete, statlige myndighetshandlinger overfor enkeltpersoner eller virksomheter, og et nytt gebyr skal derfor ikke kunne settes høyere enn statens kostnad ved å utføre den aktuelle handlingen. Eksisterende gebyrer som overstiger kostnadene for de statlige myndighetshandlingene de skal finansiere, innebærer en fordekt beskatning. Endringer i overprisede gebyrer regnes derfor som en del av skatte- og avgiftsopplegget. Det er et mål for Regjeringen å redusere slike gebyrer til kostnadsdekkende nivå. Som en oppfølging av dette er overprisede gebyrer redusert med vel 550 mill. kroner siden 2007. Blant annet er gebyrene for tvangsforretning

ger satt ned med 230 mill. kroner og passgebyret for barn og voksne kraftig redusert. Nedsettelsen av passgebyret for voksne fra 990 kroner til 450 kroner i 2008 ga et provenytnap på over 200 mill. kroner.

Sektoravgifter er øremerket for å finansiere bestemte formål. De kan likevel betraktes som vanlige skatter og avgifter fordi betaling av dem ikke motsvares av konkrete gjenytelser fra staten. De statlige gebyrene og sektoravgiftene er nærmere omtalt i de enkelte departementenes fagproposisjoner.

For å tydeliggjøre skillet mellom gebyrer og sektoravgifter, og for å synliggjøre at sektoravgifter er en form for skattlegging, ble sektoravgifter fra og med budsjettåret 2007 ført opp i egen kapitlerie under skatter og avgifter i statsbudsjettet. Enkelte ordninger som tidligere ble benevnt som gebyrer, er også omdefinert til sektoravgifter og budsjetteres nå under disse kapitlene.

Tabell 1.8 Anslåtte bokførte inntekter fra sektoravgifter. Mill. kroner

Kap	Post	Regnskap 2009	Saldert budsjett 2010	Forslag 2011
5568	Sektoravgifter under Kultur- og kirke departementet.	44	18	57
	71 Årsavgift, stiftelser	15	18	18
	72 Inntektsuavhengig vederlag TV2	29	0	0
	73 Refusjon - Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS	0	0	39
5572	Sektoravgifter under Helse- og omsorgsdepartementet.	224	175	175
	70 Legemiddelomsetningsavgift	97	66	66
	71 Vinmonopolavgift	51	44	44
	72 Avgift utsalgssteder utenom apotek.	7	4	4
	73 Legemiddelkontrollavgift	68	60	60
5574	Sektoravgifter under Nærings- og handelsdepartementet.	2	0	135
	70 Bergverket med Bergmesteren på Svalbard.	2	0	0
	71 Avgifter immaterielle rettigheter	0	0	135
5575	Sektoravgifter under Fiskeri- og kystdepartementet.	57	705	692
	70 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur	5	18	18
	71 Kontrollavgift fiskeflåten	27	24	25
	72 Årsavgift havnesikkerhet	16	0	0
	73 Årsavgift Merkeregisteret.	9	10	10
	74 Sektoravgifter under Kystverket ¹	0	654	639

Kap	Post	Regnskap 2009	Saldert budsjett 2010	Forslag 2011
5576	Sektoravgifter under Landbruks- og matdepartementet	810	731	739
	70 Avgifter i matforvaltningen	618	606	614
	71 Totalisatoravgift.	135	125	125
	72 Miljøavgift, plantevernmiddel	56	0	0
5578	Sektoravgifter under Miljøvern- departementet	14	98	100
	70 Sektoravgifter under Svalbard Miljøvernfond	14	11	12
	71 Jeger- og fellingsavgifter ¹	0	70	74
	72 Fiskeravgifter	0	16	15
5580	Sektoravgifter under Finans- departementet	217	287	295
	70 Finanstilsynet, bidrag fra tilsynsenhetene	217	287	295
5582	Sektoravgifter under Olje- og energidepartementet	9	7	7
	70 Bidrag til kulturminnevern	9	7	7
Sum sektoravgifter.		1 377	2 021	2 200

¹ Fra 2010 ble jeger- og fiskeravgiftene omgjort fra gebyrer til sektoravgifter.

Kilde: Finansdepartementet.

Forslag til endringer

I statsbudsjettet for 2011 foreslår Regjeringen endringer i sektoravgifter og overprisede gebyrer som gir et samlet provenytnap på om lag 38 mill. kroner. Det foreslås at Statens vegvesens gebyrer for utstedelse av lisenser og tillatelser til å drive internasjonal person- og godstransport reduseres

med 1,5 mill. kroner. Det foreslås at sektoravgiftene under Mattilsynet reduseres med 15 mill. kroner. Sektoravgifter under Kystverket foreslås redusert med vel 29 mill. kroner. I tillegg foreslås sektoravgiftene under Finanstilsynet å økes med om lag 8 mill. kroner. De foreslåtte endringene inngår i skatte- og avgiftsopplegget, jf. tabell 1.2.

2 Skatte- og avgiftssystemet – hovedelementer og utviklingstrekk

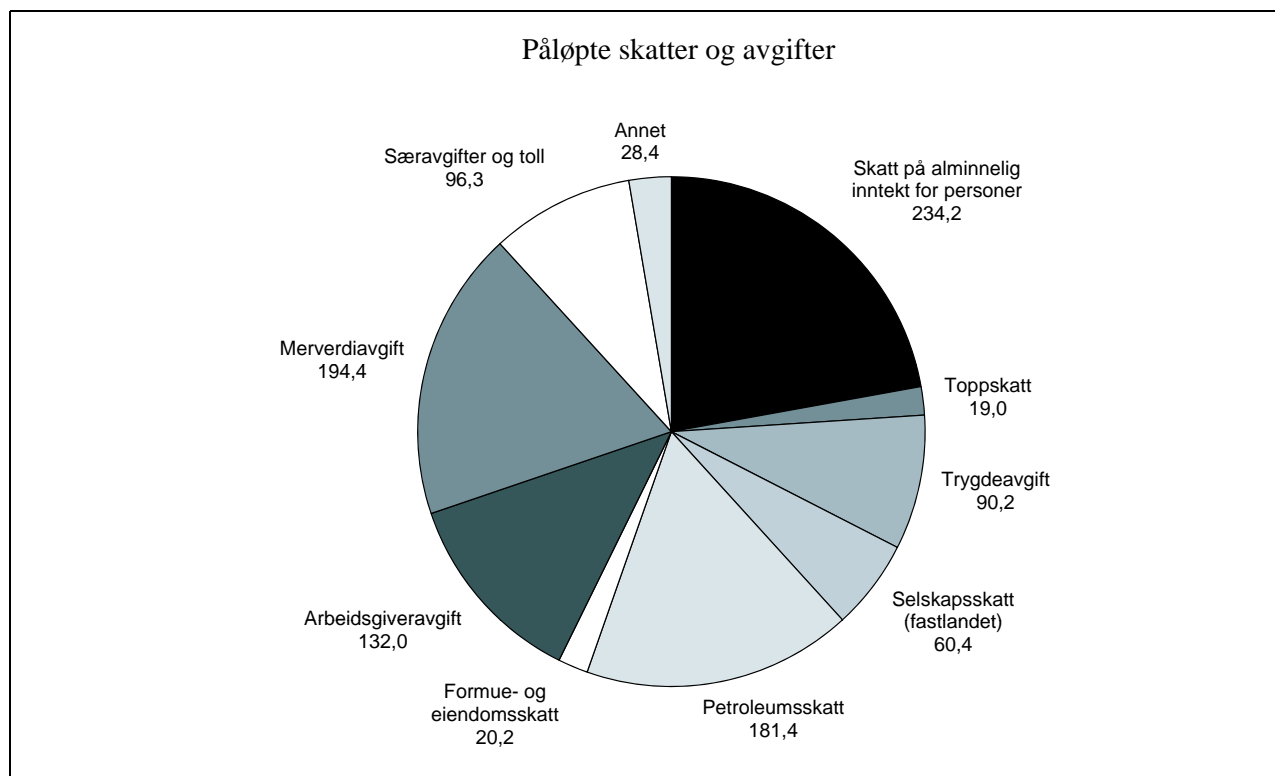
2.1 Innledning

Skatte- og avgiftspolitikken skal sikre inntekter til fellesskapet, bidra til rettferdig fordeling og et bedre miljø, fremme sysselsetting og bedre økonomiens virkemåte. I tillegg legges det vekt på å unngå at skattesystemet påfører skattyterne og myndighetene store administrative kostnader. Skatter og avgifter spiller dessuten en rolle i konjunkturreguleringen. Skattesystemet bidrar til en automatisk stabilisering av økonomien blant annet gjennom progressiviteten i inntektsskatten og skatt på overskudd i bedriftene.

Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter for 2010. Figuren illustrerer tallene i tabell 1.7, og viser blant annet at de største skatteinntektene kommer fra skatt på alminnelig inntekt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og petroleumsskatt.

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

- først å benytte skatter og avgifter som bidrar til bedre ressursbruk (for eksempel miljøavgifter);
- deretter benyttes nøytrale skatter som ikke påvirker valgene til produsenter og forbrukere (for eksempel grunnrenteskatter i petroleumsnæringen og kraftnæringen);
- til slutt brukes vridende skatter for å oppnå det ønskede skattenivået og målsettinger med hensyn til omfordeling.



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter. Anslag for 2010. Mrd. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Det er viktig at skattegrunnlagene gjenspeiler de økonomiske realitetene. Brede skattegrunnlag gjør det mulig å ha relativt lave skattesatser, sikrer at satsstrukturen har de tilsktede fordelingsvirkningene og er en forutsetning for et nøytralt og effektivt skattesystem.

Skatte- og avgiftssystemet har siden skattereformen 1992 bygget på prinsippene om brede skattegrunnlag, lave satser og symmetrisk behandling av inntekter og utgifter. Disse retningslinjene bidrar til å holde de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning nede og til stor grad av likebehandling av skattyterne. Brede skattegrunnlag er en forutsetning for at personer med lik inntekt skal skatlegges likt, og for at progressiviteten i skattesatsene skal føre til bedre fordeling. Endringene i skattesystemet som følge av skattereformen 1992 og endringer i etterfølgende år, har utvidet skattegrunnlaget slik at det er blitt bedre samsvar mellom skattbar inntekt og faktisk inntekt. Prinsippet om brede skattegrunnlag fikk fornyet oppslutning i forbindelse med skattereformen 2006. Dette prinsippet har også ligget til grunn for utbedringene av fomuesskatten de siste årene.

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

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

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

Skattesystemet bidrar til bedre fordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten er høyest for dem med høyest inntekter. Figur 2.2 i boks 2.1 illustrerer skatte- og overføringssystemets betydning for inntektsfordelingen. Skattesystemet bør også bidra til gode beslutninger om arbeidsdelta-

kelse, utdanning og yrkesvalg. Lavere skatt på lave og middels inntekter kan stimulere til økt arbeidsdeltakelse og gir også bedre fordeling. Skattesystemet kan imidlertid bare i begrenset grad løse problemer knyttet til særlig lav inntekt fordi personer med de laveste inntektene betaler lite eller ingen skatt. Mange med vedvarende lav inntekt har svak tilknytning til arbeidsmarkedet. Skattereglene bør derfor utformes slik at det samlet sett lønner seg å arbeide.

Miljøavgifter og omsettelige utslippskvoter bidrar til en riktigere prising av miljøskadelige aktiviteter, og motiverer enkeltpersoner og bedrifter til mer miljøvennlig atferd. Lik avgift/kvotepris på tvers av ulike sektorer sikrer at utslippene reduseres til lavest mulige kostnader for samfunnet og samsvarer med prinsippet om at forurenseren skal betale. Inntekter fra miljøavgifter og salg av utslippskvoter kan benyttes til å styrke velferdsordningene og fellesgodene.

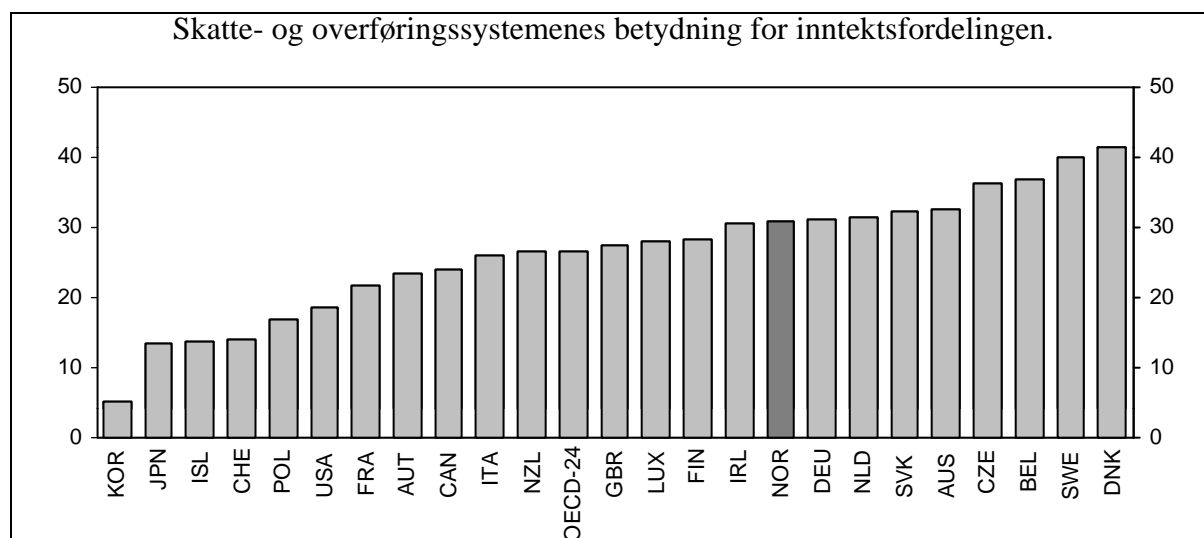
Skatt på bedrifter bør i første rekke rettes inn mot å sikre staten inntekter. En mest mulig konsekvent og ensartet skatlegging av alle reelle inntekter bidrar til at skattesystemet ikke påvirker ressursbruken gjennom for eksempel skattemotiverte investeringer. Dette gir samtidig et bredt skattegrunnlag, slik at skattesatsen kan holdes på et lavere nivå enn med et smalere skattegrunnlag.

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 begrensede naturressurser som gir ekstra avkastning i form av ressurserente, er det viktig å sikre fellesskapet en høy andel av den ekstra avkastningen. Petroleums-skattesystemet og Statens direkte økonomiske engasjement (SDØE) sikrer staten en stor andel av de høye inntektene på kontinentalsokkelen uten å hindre at samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer blir gjennomført. Også grunnrenten i kraftsektoren skatlegges særskilt.

Figur 2.3 sammenligner skatte- og avgiftsinntekter i prosent av bruttonasjonalproduktet for ulike land, og gir et grovt bilde av forskjeller i størrelsen på offentlig sektor mellom land. Figuren viser at Norge og de andre skandinaviske landene har et relativt høyt skatte- og avgiftsnivå. Det gjenspeiler blant annet at disse landene har godt utbygde offentlige velferdsordninger. Korrigeres det for petroleumssektoren, ligger imidlertid Norge bare marginalt høyere enn gjennomsnittet for EU. Korrigeringen gjøres ved å beregne ordinær skatt på normal avkastning av kapitalbeholdningen i sektoren.

Boks 2.1 Fordelingsvirkninger av skatte- og overføringsystemet i Norge og andre land



Figur 2.2 Skatte- og overføringssystemets betydning for inntektsfordelingen. Midten av 2000-tallet. Prosentvis endring i ulikhet før og etter skatter og overføringer.

Kilde: OECD.

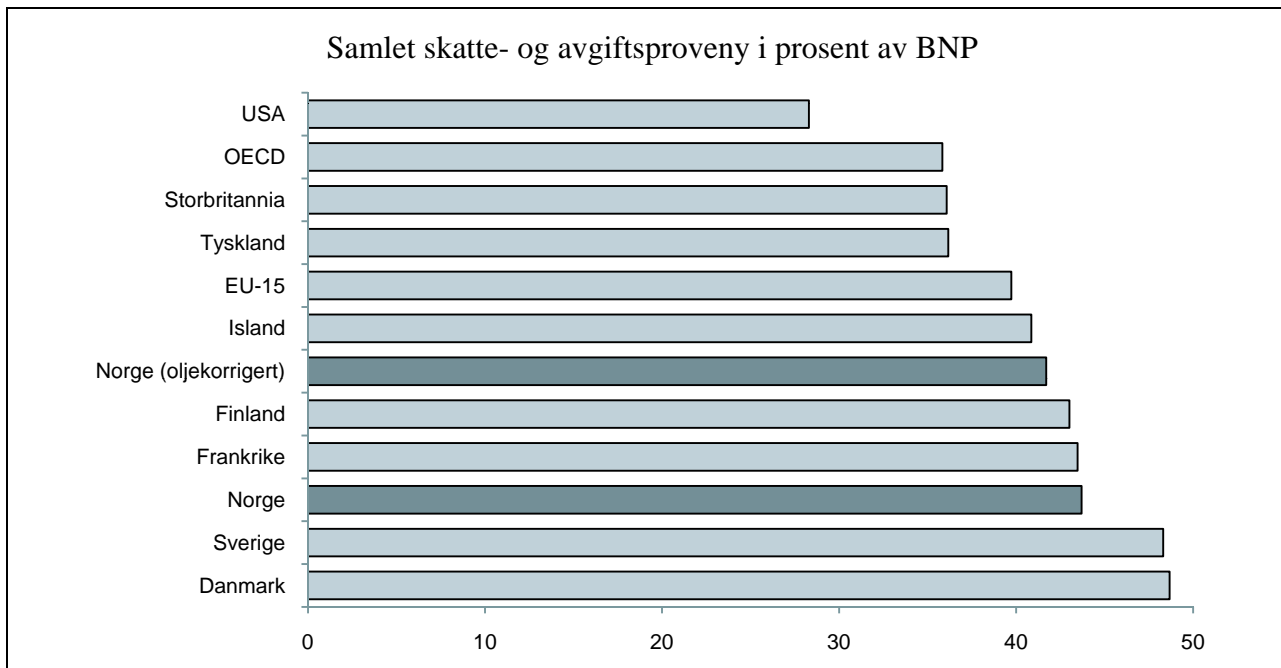
Figur 2.2 viser hvordan skatte- og overføringssystemet bidrar til å redusere inntektsforskjellene i ulike OECD-land. Sammenlignet med land som Korea, Japan, USA, Australia og Storbritannia bidrar skatte- og overføringssystemet i Norge i betydelig grad til å omfordele inntekt. Tallene for Norge er imidlertid påvirket av tilpasningene som ble gjort i utbetaling av utbytte i forbindelse med skattereformen 2006, jf. omtale av skatt på aksjeinntekter til personer i avsnitt 2.2.2. Disse tilpasningene bidrar til å redusere de omfordelende virkningene av skattesystemet slik disse måles i figuren. Det skyldes at en del husholdninger med høye inntekter mottok store skattefrie utbytter i årene før reformen. Forskjeller i innrettingen av skattesystemet i ulike land vil kunne gi forskjeller i graden

av omfordeling gjennom skattesystemet. For eksempel vil skattesystemet i land hvor en har valgt å legge større vekt på arbeidsgiveravgift framfor inntektsskatt på personer, framstå som mer omfordelende siden arbeidsgiveravgiften ikke tas med i beregningene av skatt på personer. Dette kan forklare at Danmark, som ikke benytter arbeidsgiveravgift, framstår med et langt mer omfordelende skattesystem enn for eksempel Norge og Sverige siden skatteinntektene i Danmark i større grad må komme gjennom personskattene. Beregningene fra OECD viser at mens skatte- og overføringssystemene reduserer inntektsforskjellene i OECD-området med om lag 25 pst., reduseres inntektsforskjellene i Norge med om lag en tredel.

I de siste 30 årene har inntektene fra skatter og avgifter i Norge ligget mellom 40 og 45 pst. av BNP. I Sverige har andelen vært om lag 50 pst. Andelen i Danmark og i EU-landene har økt fra om lag 35 pst. til om lag 45 pst. i den samme perioden.

Den økte mobiliteten av varer og tjenester innebærer at forskjeller i beskatning mellom land kan få økt betydning. Norge må ha så gode gene-

relle skatte- og avgiftsregler at landet kan beholde og tiltrekke seg næringsvirksomhet og kapital. I den grad økt internasjonalisering og mer mobile skattegrunnlag skal påvirke den norske bedrifts- og kapitalbeskatningen, bør dette skje ved lave skattesatser på overskudd, ikke ved gunstige fradragregler, lempelig fastsettelse av inntekter eller ulike særordninger.



Figur 2.3 Skatte- og avgiftsinntekter i prosent av BNP i utvalgte land. 2007. Prosent

Kilde: OECD Revenue Statistics.

2.2 Direkte skatter

2.2.1 Generelt

Direkte skatter omfatter blant annet inntektsskatt for personer og bedrifter, formuesskatt og arveavgift. De direkte skattene utgjør om lag 72 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene, jf. figur 2.1. Av dette er om lag 45 pst. inntektsskatt for personer, inkludert trygdeavgift og toppskatt, og om lag 32 pst. inntektsskatt for bedrifter, inkludert skatt på petroleumsvirksomhet.

2.2.2 Inntektsskatt for personlige skattytere

Inntektsskatten for personer beregnes på to ulike grunnlag.

For det første betales en flat skatt på 28 pst. av alminnelig inntekt, som består av alle skattepliktige inntekter (lønn inkludert skattepliktige naturalytelser, pensjon, næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket bunnfradrag (minstefradrag og personfradrag), fradragsberettigede tap og utgifter som gjeldsrenter mv. Det gis også enkelte andre fradrag i alminnelig inntekt. Skattytere med forsørgeransvar for ektefelle samt enslige forsørgere skattlegges i klasse 2 og får dermed dobbelt personfradrag. Den flate skattesatsen på et netto skattegrunnlag sikrer lik skatteverdi av alle fradrag og symmetri i

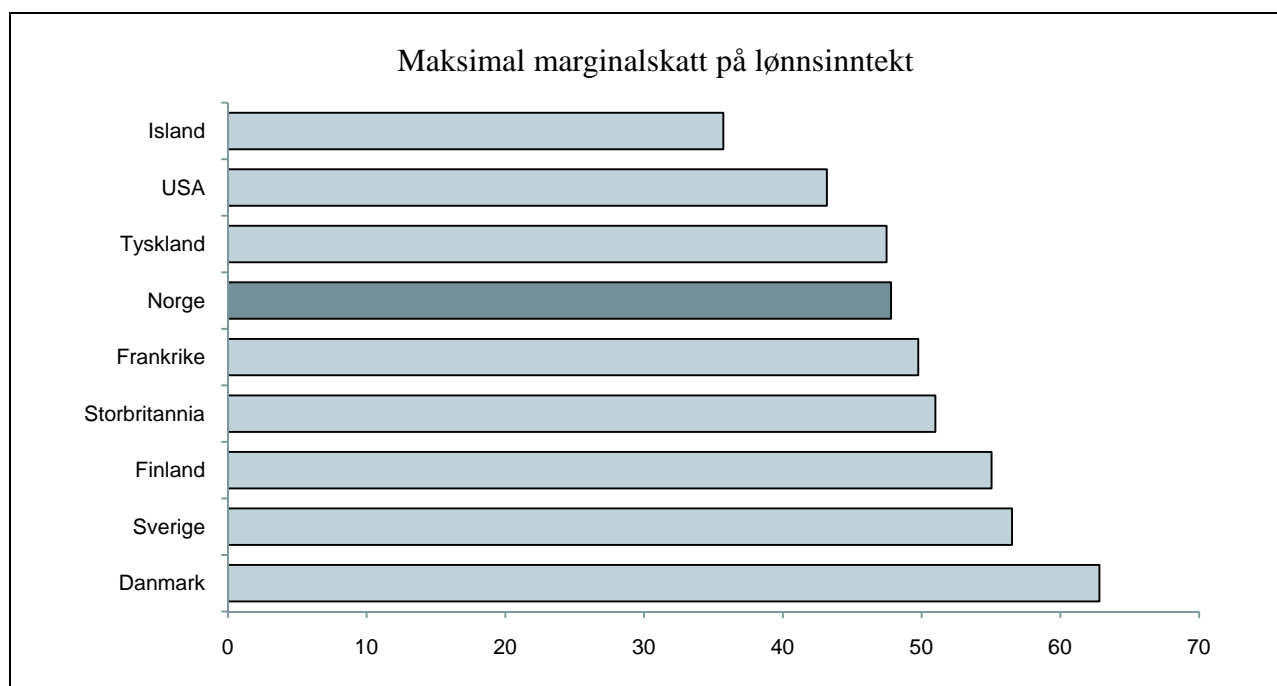
kapitalbeskatningen, dvs. at inntekter (gevinster) og utgifter (tap) skattlegges med samme sats.

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

Det er et viktig mål at personbeskatningen bidrar til å utjevne inntekter etter skatt. Det vil si at personer med høy inntekt skal betale en større andel av inntekten i skatt enn personer med lav inntekt. Denne progresjonen blir ivaretatt gjennom bunnfradrag og toppskatt. Antall toppskattytere anslås til om lag 880 000 personer i 2010. Boks 2.2 viser hvordan marginal- og gjennomsnittsskatten stiger ved økende lønnsinntekt. Høyeste marginalskatt på lønn uten arbeidsgiveravgift er 47,8 pst. Dersom arbeidsgiveravgiften inkluderes, øker høyeste marginalskatt til 54,3 pst. Figur 2.4 viser at Norge ligger om lag i midtsjiktet når det gjelder maksimal marginalskatt på lønnsinntekt sammenlignet med noen utvalgte land i 2009.

Skatt på pensjonsinntekt

Særlige skatteregler sikrer at pensjonister og enkelte mottakere av trygdeytelser betaler mindre skatt enn lønsmottakere. Trygdeavgiften på pensjon er lavere enn på lønn. Det gis et særfradrag for alder og uførhet i alminnelig inntekt, og det gjelder en særskilt skattebegrensningsregel



Figur 2.4 Maksimal marginalsatt på lønnsinntekt inkludert trygdeavgift. Noen utvalgte land i 2009. Prosent

Kilde: OECD Tax database.

som sikrer lav eller ingen skatt for pensjonister med lave og middels inntekter og lav formue. Minstefradraget er på den annen side noe lavere for pensjonsinntekt enn for lønn.

Skattebegrensningsregelen gjelder for alders- og AFP-pensjonister, uførepensjonister med mer enn 2/3 uføregrad og mottakere av enkelte behovsprøvde ytelser, blant annet overgangsstønad til enslige forsørgere. Regelen medfører at en inntekt på om lag minstepensjonsnivå er skattefri. Inntekter over dette, inkludert et formuestillegg, skattlegges med en sats på 55 pst., slik at fordelen trappes ned inntil det lønner seg å bli skattlagt etter ordinære skatteregler for pensjonister.

For å tilpasse pensjonsskattereglene til pensjonsreformen som trer i kraft fra 2011, foreslår Regjeringen i dette budsjettet nye skatteregler for AFP- og alderspensjonister. Disse skattyterne får et nytt skattefradrag i pensjonsinntekt til erstatning for dagens skattebegrensningsregel. Det nye skattefradraget vil sikre at minstepensjonen forblir skattefri. I motsetning til i skattebegrensningsregelen foreslås det at skattefradraget ikke nedtrappes mot andre inntekter enn pensjon, og at det ikke lenger beregnes et formuestillegg til inntekten. Forslaget fjerner dermed problemet med høye marginalsatter og svake arbeidsincentiver for mange pensjonister med lave og midlere inntekter. Skattefradraget fastsettes uavhengig av ektefellens inntekt. Særfradraget for alder foreslås

fjernet, og trygdeavgiften på pensjon økes noe. Uførepensjonister som får uførepensjonen beregnet etter dagens regler i folketrygdeloven, samt mottakere av behovsprøvde pensjonsytelser fra folketrygden, beholder gjeldende skattebegrensningsregel med visse justeringer. Særfradraget for uførhet foreslås økt. Det vises til nærmere omtale i avsnitt 3.1.

Figur 2.7 viser beregnet skatt på pensjonsinntekt for hhv. enslige AFP-/alderspensjonister og enslige uførepensjonister med foreslåtte 2011-regler sammenlignet med skatt på lønnsinntekt for lønnstakere i klasse 1. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn hhv. lønn og pensjon, og at pensjonistene ikke har nettoformue over 200 000 kroner. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standardfradrag. Skatten på pensjonsinntekt på 250 000 kroner vil ligge om lag 24 300 kroner under skatten på en tilvarende lønnsinntekt med foreslåtte 2011-regler.

Skatt på aksjeinntekter til personer

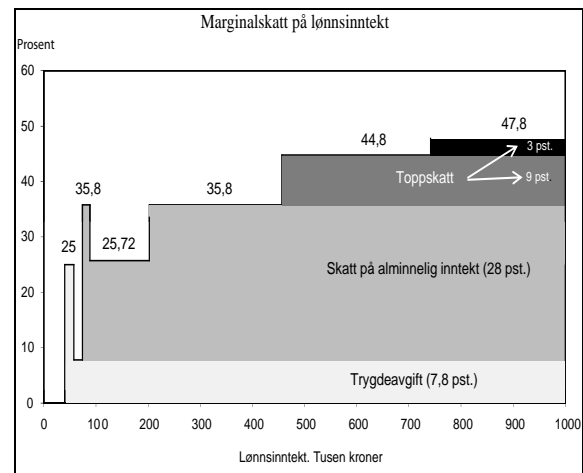
Aksjeutbytte og -gevinster skattlegges etter skjermingsmetoden for personlige aksjonærer. Det innebærer at aksjeinntekter som overstiger et skjermingsfradrag, skattlegges som alminnelig inntekt på eierens hånd. Skjermingsfradraget skal tilsvare en risikofri avkastning, slik at det kun er

Boks 2.2 Beregning av skatt på lønnsinntekt

Figurene nedenfor viser hhv. marginalsatt og gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt med 2010-regler.

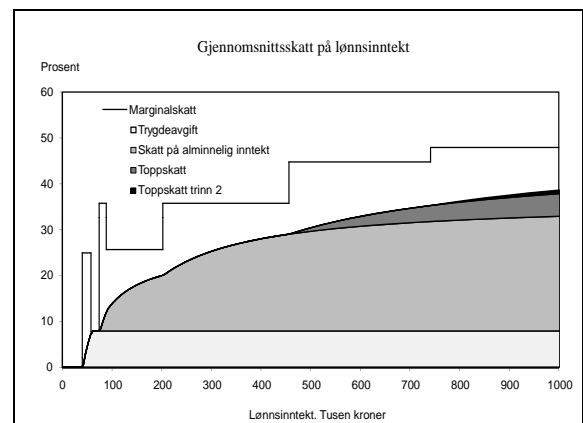
Marginalsatt er den skatten som betales på den siste kronen man tjener. Figur 2.5 viser at marginalsatten varierer med inntektens nivå. Skatten er null opp til den såkalte frikortgrensen. Deretter betales trygdeavgift etter en opptrappingsssats (25 pst.). Opptrappingsssatsen benyttes inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats på 1,8 pst. av hele lønnsinntekten. Dersom lønnsinntekten overstiger summen av personfradraget og lønnsfradraget, begynner man å betale skatt på alminnelig inntekt (28 pst.), noe som gir en marginalsatt på 35,8 pst. Når minstefradraget (36 pst. av inntekten) overstiger lønnsfradraget, faller marginalsatten til 25,7 pst. (7,8 pst. + 28 pst. * (1-0,36)). Når man har oppnådd maksimalt minstefradrag, stiger marginalsatten igjen til 35,8 pst. Fra innslagspunktene i toppskatten, øker marginalsatten til henholdsvis 44,8 pst. i trinn 1 og 47,8 pst. i trinn 2.

Gjennomsnittsskatten stiger med inntekten, og den stiger raskere i intervaller med høy marginalsatt, jf. figur 2.6. Det betyr at de med høyest inntekt betaler størst andel av inntekten i skatt (progressivt skattesystem).



Figur 2.5 Marginalsatt på lønnsinntekt (eksklusiv arbeidsgiveravgift). 2010-regler for en lønnstaker som kun har lønnsinntekt og standardfradrag, og som lignedes i klasse 1.

Kilde: Finansdepartementet.



Figur 2.6 Gjennomsnittssatt på lønnsinntekt (eksklusiv arbeidsgiveravgift). 2010-regler for en lønnstaker som kun har lønnsinntekt og standardfradrag, og som lignedes i klasse 1.

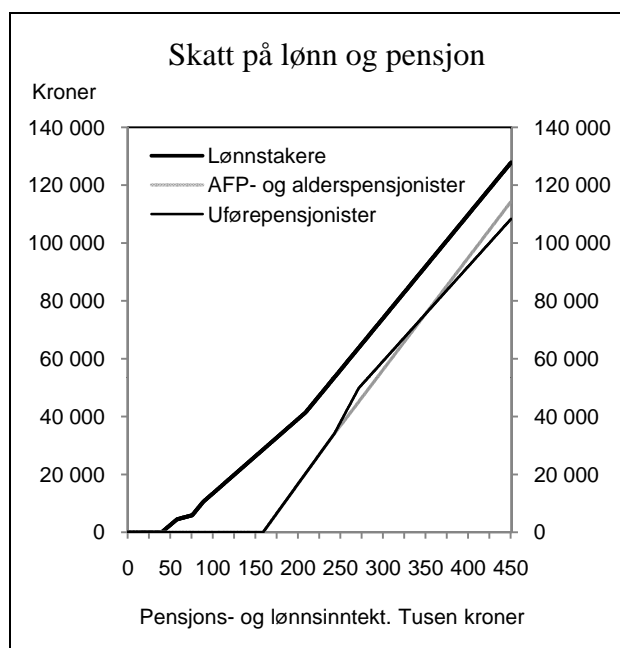
Kilde: Finansdepartementet.

ekstraavkastningen på aksjene som blir skattlagt utover skatten på oveskuddet i selskapet. Skjermingsmetoden sikrer dermed at investeringer i aksjer i stor grad likestilles skattemessig med plassering i sikre verdipapirer.

Skjermingsfradraget beregnes i utgangspunktet som aksjens kostpris multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsrenten skal reflektere renten etter skatt på en sikker investering.

Dersom inntektene fra aksjen er lavere enn skjermingsfradraget, legges ubenyttet skjermingsfradrag til skjermingsgrunnlaget for neste år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag framføres med rente. Ubenyttet skjermings-

fradraget beregnes i utgangspunktet som aksjens kostpris multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsrenten skal reflektere renten etter skatt på en sikker investering. Dersom inntektene fra aksjen er lavere enn skjermingsfradraget, legges ubenyttet skjermingsfradrag til skjermingsgrunnlaget for neste år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag framføres med rente. Ubenyttet skjermings-



Figur 2.7 Skatt på ulike inntektsnivå for hhv. lønnstakere, AFP- og alderspensjonister og uførepensjonister med forslaget for 2011. Det er forutsatt at skattyterne er enslige og lignede i klasse 1, at de kun har hhv. lønn og pensjon og ikke har fradrag utover standardfradrag. Kroner

Kilde: Finansdepartementet.

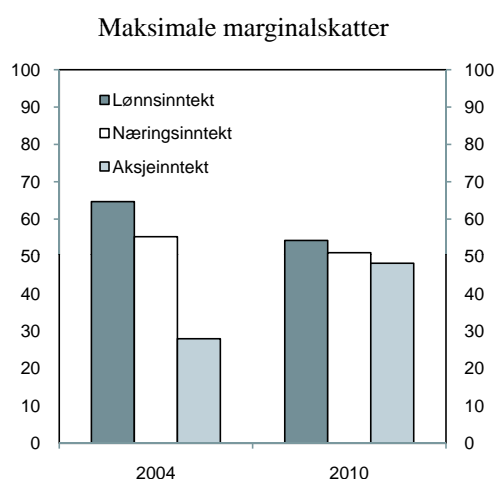
mingsfradrag følger den enkelte aksje og kan ikke trekkes fra inntekter fra andre aksjer.

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

Provenyet fra utbytteskatten er økt fra 1,9 mrd. kroner i 2006 til 6,1 mrd. kroner i 2008. I tillegg kommer provenyet fra skatt på gevinster. Denne utviklingen er i tråd med departementets forventninger ved innføringen av skjermingsmetoden. I årene før 2006 foregikk det betydelig skattemessig tilpasning til den varslede utbytteskatten, blant annet ved at det ble tatt ut særskilt høye utbytter som deretter ble ført tilbake til selskapene som innskutt egenkapital. Over tid avtar imidlertid virkningen av tilpasningene, og skattepliktig utbytte øker.

Boks 2.3 Harmoniserte marginalsattesatser

Skattereformen 2006 ga økt skattemessig likebehandling av arbeidsinntekter og aksjeinntekter (utbytter og gevinster), jf. figur 2.8. Før reformen ble aksjeinntekter skattlagt vesentlig lavere enn arbeidsinntekter på marginen. Dette gjorde det svært lønnsomt å drive inntektsskifting i form av å kamouflere faktiske arbeidsinntekter som aksjeinntekter. Hovedmålet med skattereformen var å løse dette problemet. Ved å redusere marginalsatten på arbeidsinntekter og innføre skatt på aksjeinntekter over det som tilsvarer en risikofri avkastning på personlige eiers hånd, fjernet man den store satsforskjellen mellom arbeidsinntekt og aksjeinntekt.



Figur 2.8 Maksimale marginalsattesatser på lønnsinntekt (inkludert maksimal arbeidsgiveravgift), næringsinntekt og aksjeinntekt i 2004 og 2010. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

Skatt på næringsinntekt

Selvstendig næringsdrivende, dvs. eiere av enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap, skattlegges etter skjermingsmetoden. Det prinsipielle utgangspunktet er det samme som for skattlegging av aksjeinntekter, nemlig at inntekter som ligger innenfor skjermingsfradraget, kun skal skattlegges med 28 pst. skatt på alminnelig inntekt.

Inntekt fra enkeltpersonforetak utover skjermingsfradraget skattlegges som beregnet person-

inntekt og ilegges toppskatt og trygdeavgift. Den uskjermede delen av inntekten blir altså skattlagt løpende, i motsetning til for eksempel aksjeinntekt som blir skattlagt som alminnelig inntekt ved utbytteutbetaling eller realisasjon. Dette 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. Utdeling fra deltakerlignet selskap utover skjermingsfradraget blir skattlagt som alminnelig inntekt på eierens hånd.

Selvstendig næringsdrivende utenom primærnæringene betaler en høyere trygdeavgift enn lønnstakere (11 pst. mot 7,8 pst.), men betaler på den annen side ingen arbeidsgiveravgift på personinntekten. Hvis det er ansatte i virksomheten, gis det et lønnsfradrag i beregnet personinntekt på inntil 15 pst. av virksomhetens lønnsutbetalinger, inkludert arbeidsgiveravgift. Lønnsfradraget kan bare redusere personinntekten ned til et beløp tilsvarende 6 ganger folketrygdens grunnbeløp. Resterende lønnsfradrag bortfaller.

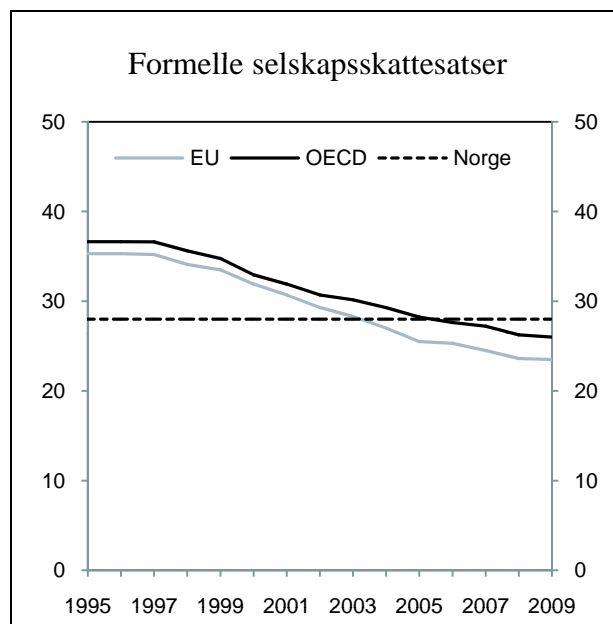
2.2.3 Bedriftsbeskatning

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

Fritaksmetoden innebærer at selskaper i utgangspunktet fritas for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer mv. Samtidig bortfaller fradragretten for tilsvarende tap. Formålet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning i selskapssektoren, dvs. at utbytter og gevinster skattlegges flere ganger for aksjer som eies av selskaper.

Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor er pliktige til å betale arbeidsgiveravgift av lønnskostnader. Arbeidsgiveravgiften er regionalt differensiert, og avgiftssatsen avhenger av hvor bedriften er lokalisert.

Figur 2.9 viser at den gjennomsnittlige formelle selskapsskattesatsen både i OECD-landene og i EU-landene har blitt redusert betydelig de senere årene. Denne utviklingen skyldes nok dels økt



Figur 2.9 Formelle selskapsskattesatser i Norge, EU og OECD.¹ 1995-2009. Prosent

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

Kilder: OECD, Eurostat og Finansdepartementet.

skattekonkurransen, men også skattereformer i mange land. Flere land har utvidet skattegrunnlagene i selskapsskatten og redusert skattesatser for å stimulere til mer effektiv ressursbruk. Norge var ett av de første landene som gjennomførte en slik reform (1992-reformen), og er blant landene som har gått lengst i å oppfylle prinsippet om brede skattegrunnlag og lave satser.

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

Tabell 2.1 viser formelle og beregnede effektive gjennomsnittlige skattesatser i noen utvalgte land i 2005. 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.). Norge havner om lag i midtsjiktet når det gjelder effektiv gjennomsnittlig selskapsskattesats.

Tabell 2.1 Formelle og beregnede effektive selskapsskattesatser i 2005. Prosent

Land	Effektiv gjennomsnittsskattesats	Formell skattesats
Irland	10,9	12,5
Portugal	20,2	27,5
Hellas	20,6	32,0
Finland	20,7	26,0
Sverige	20,9	28,0
Østerrike	21,9	25,0
Storbritannia	23,9	30,0
Norge	24,2	28,0
Sveits	25,1	33,7
Nederland	25,1	31,5
Frankrike	25,4	33,8
Italia	26,0	37,3
Spania	26,1	35,0
Australia	26,2	30,0
Belgia	26,4	34,0
Canada	28,4	35,6
USA	29,0	39,3
Tyskland	31,5	38,3
Japan	31,7	39,7

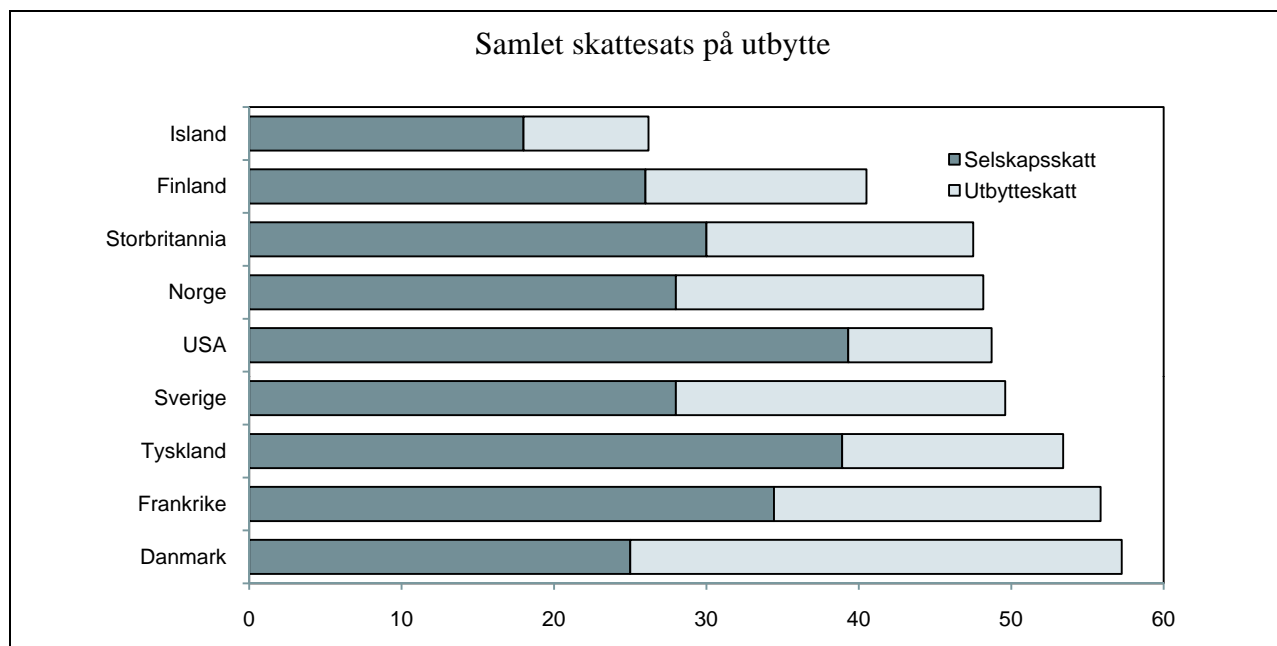
Kilde: Institute for Fiscal Studies (www.ifs.org.uk), jf. Devereux, M.P., R. Griffith and A. Klemm (2002) Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition, Economic Policy, Vol. 35, pp. 451-495.

I tillegg skatlegges overskuddet på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskatningen, jf. avsnitt 2.2.2. Figur 2.10 viser samlet marginalsatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i utvalgte land i 2007.

Petroleumsbeskatning

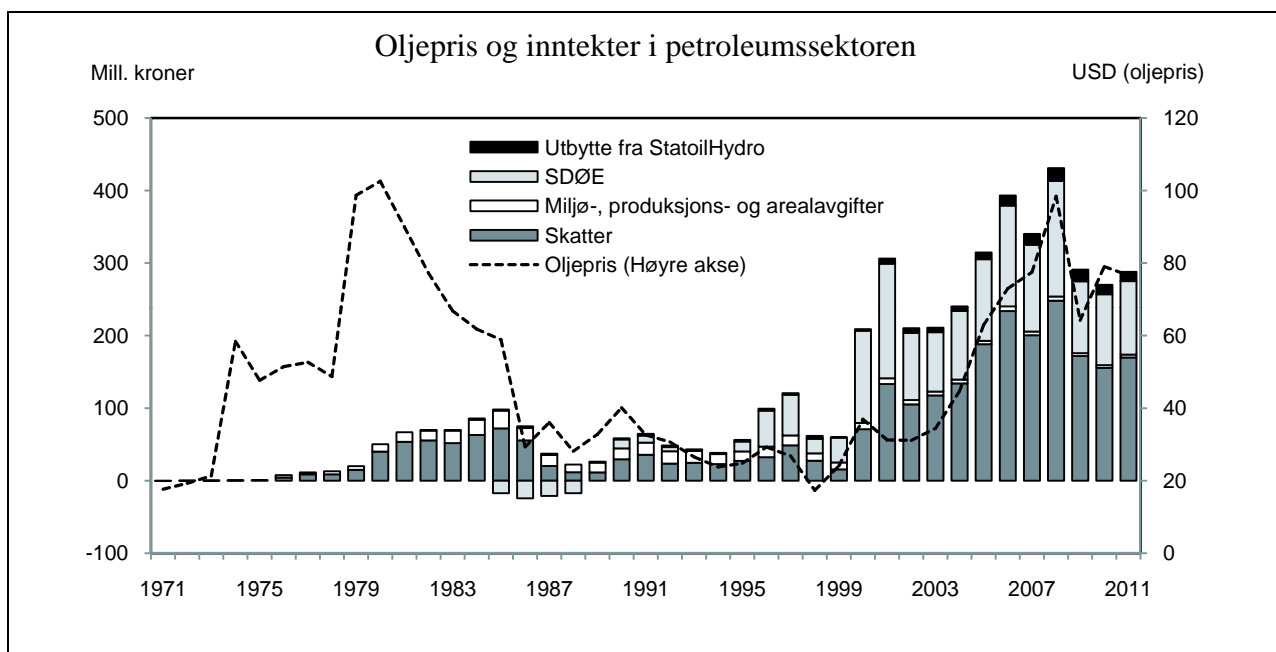
Det er en betydelig meravkastning (grunnrente) knyttet til utvinning av olje og gass. Det er derfor innført en særskatt på 50 pst. for inntekter fra petroleumsutvinning i tillegg til den ordinære overskuddsskatten på 28 pst. Marginalsattesatsen på meravkastningen i petroleumssektoren er dermed 78 pst. Petroleumsbeskatningen bygger i utgangspunktet på reglene for den ordinære bedriftsbeskatningen. Imidlertid bestemmes skattegrunnlaget for salg av råolje ved hjelp av administrativt fastsatte skatterefereansepriser (normpriser).

Det gis fradrag for alle relevante driftskostnader og letekostnader kan utgiftsføres direkte. Det trekkes fra en såkalt friinntekt fra det ordinære skattegrunnlaget for å komme fram til særskattegrunnlaget. Friinntekten skal skjerme risikofri avkastning av petroleumsinvesteringene fra særskatten. Dersom selskapet går med underskudd, kan underskuddet og ubenyttet friinntekt framføres med rente. Det er også innført en egen utbetalingsordning for selskap utenfor skatteposisjon, hvor skatteverdien av letekostnadene utbetales.



Figur 2.10 Samlet marginalsatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2007

Kilde: OECD.



Figur 2.11 Oljepris og samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren. 2011-kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Figur 2.11 viser sammensetningen av statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Økte oljepriser vil alt annet likt slå ut i større overskudd i oljeselskapene og dermed økte skatteinntekter for Norge. Tilsvarende vil statens inntekter fra petroleumsnæringen falle betydelig i perioder med lave priser. I høyprisperioden rundt 1980 var statens inntekter likevel relativt lave. Dette skyldes at produksjonen var vesentlig lavere enn i høyprisperioden rundt 2008, samt at mange selskaper hadde store avskrivninger fra investeringer.

Kraftverksbeskatning

Skattereglene for kraftforetak er i utgangspunktet de samme som for andre foretak. Det innebærer blant annet at overskuddet (alminnelig inntekt) skattlegges med 28 pst.

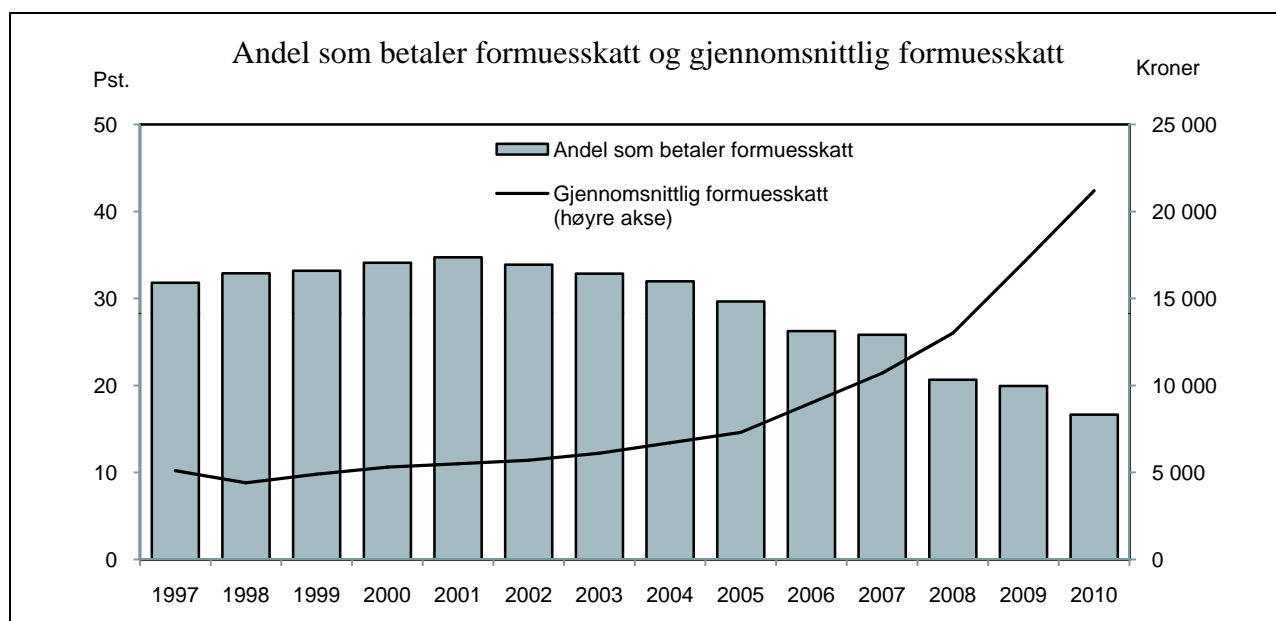
Produksjon av vannkraft gir potensielt en særskilt høy avkastning (grunnrente). Dette skyldes at produksjon av vannkraft er basert på utnyttning av en knapp naturressurs. Det beregnes 30 pst. skatt til staten på grunnrenten i vannkraftverk. Grunnrenten beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket driftsutgifter, avskrivninger samt friinntekt. Friinntekten beregnes som den risikofrie avkastning

gen av den nedskrevne verdien på driftsmidlene. Dersom et kraftselskap har negativ grunnrenteinntekt, utbetales skatteverdien i inntektsåret.

Kraftforetakene ilegges også en naturressurskatt (betales til kommune og fylkeskommune) på 1,3 øre per kWh. Naturressursskatten er fradragsberettiget i selskapets skatt på alminnelig inntekt. I tillegg betales det vanligvis eiendoms-skatt til kommunene av kraftverkene samt konsesjonskraft og konsesjonsavgifter.

Rederibeskatning

Rederibeskattede selskaper har fra og med inntektsåret 2008 skattefritak for skipsfartsinntekter, og betaler kun en tonnasjeskatt. Overgangsreglene som innebar en plikt til gradvis innbetaling av 2/3 av opparbeidede skatteforpliktelser og avsetning av 1/3 til et fond for miljøtiltak mv., ble kjent grunnlovsstridige av Høyesterett. Det er innført en frivillig oppgjørsordning for rederiene som ikke ønsker å fortsette med store latente skatteforpliktelser i selskapene. Ordningen innebærer en innbetaling av 10 pst. av skatteforpliktelsene over en periode på tre år. I tillegg er det innført en rekkefølgeregel som innebærer at utbytte skal beskattes så lenge det finnes ubeskattet kapital fra den gamle ordningen i selskapene.



Figur 2.12 Andel personer som betaler formuesskatt og gjennomsnittlig formuesskatt, 1997-2008. Anslag for 2009 og 2010

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

2.2.4 Skatt på kapitalbeholdning

Formuesskatt

Personlige skattytere betaler formuesskatt på 1,1 pst. av skattepliktig nettoformue, dvs. bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 700 000 kroner i 2010. Ektefeller får hvert sitt bunnfradrag. Formuesskatten innebærer slik sett et utjevne element i kapitalbeskatningen, og bidrar til å utjevne den samlede skattingen av arbeid og kapital.

Den skattemessige verdien av eiendelene er i utgangspunktet lik markedsverdi. Bolig og annen fast eiendom verdsettes imidlertid betydelig lavere enn markedsverdi. Næringsseiendom utenom kraftverk, jordbruk og skogbruk formuesverdsettes i gjennomsnitt til om lag 40 pst. av markedsverdi. For primærbolig (boligen en bor i) er ligningsverdien i gjennomsnitt 25 pst. av markedsverdi, mens den er 40 pst. for sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom). Ligningsverdien av fritidseiendom fastsettes ved generelle prosentvise oppjusteringer. En sikkerhetsventil sikrer at ingen primærboliger eller fritidseiendommer får høyere ligningsverdi enn 30 pst. av markedsverdi. For næringsseiendom og sekundærboliger er sikkerhetsventilen 60 pst.

Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert de siste årene som følge av økt bunn-

fradrag. Det anslås at om lag 17 pst. av befolkningen betaler formuesskatt i 2010, jf. figur 2.12.

Arveavgift

Arveavgiften er begrunnet med fordelingshensyn og prinsippet om betaling av skatt etter evne. Det er de med høyest inntekt og høyest formue som mottar mest arv og gaver, og som betaler mest arveavgift. Mottatt arv kan ses på som inntekt. Det er ikke ordinær inntektsskatt på arv og gaver, og arveavgiften kan ses på som en erstatning for dette. Arveavgiften utgjør en liten andel av statens inntekter, jf. tabell 1.3. Avgiften kan ha mindre uheldige virkninger for økonomiens virkemåte enn alternative skatter og avgifter.

I utgangspunktet ilegges all arv arveavgift. Gaver til en del typer mottakere, blant annet nærmeste arvinger etter loven eller til noen som er betenkt i testament, er også avgiftspliktige. Med 2010-regler er arv og gaver inntil 470 000 kroner fritatt for arveavgift. Ved arv og gaver til arvelaterens/giverens barn, fosterbarn – herunder stebarn som arvelateren/giveren har oppfostret – og foreldre, er avgiften 6 pst. på arv/gave mellom 470 000 kroner og 800 000 kroner og 10 pst. på det overskytende. De samme innslagspunktene gjelder for andre arvinger/gavemottakere, men avgiftssatsene er henholdsvis 8 pst. og 15 pst.

Arv og gave til ektefeller og samboere er ikke avgiftspliktig. Forsørgede arvinger under 21 år

har krav på et særskilt fradrag som er større jo yngre barnet er. Arv og gave til institusjoner med allmennyttig formål er unntatt fra avgiftsplikt. Gaver innenfor et årlig fribeløp tilsvarende halvparten av folketrygdens grunnbeløp ved inngangen til kalenderåret er, med unntak for unoterte verdipapirer og fast eiendom, avgiftsfrie. Også periodiske ytelser til oppfostring eller utdanning er avgiftsfrie. Ved generasjonsskifte i familieeide bedrifter er det en rentefri avdragsordning over 12 år for avgiftsbetalingen.

Eiendomsskatt

Kommunene kan innføre eiendomsskatt dersom de ønsker. I 2009 hadde 299 kommuner innført eiendomsskatt i en eller annen form. Kommunenes samlede inntekter fra eiendomskatten var om lag 6,5 mrd. kroner i 2009.

Kommunene har stor fleksibilitet i utformingen av en eventuell eiendomsskatt. De kan velge å skrive ut eiendomsskatt på faste eiendommer i hele kommunen; bare i områder som er utbygget på bymessig vis; og/eller bare på "verk og bruk". Regjeringen foreslår i budsjettet for 2011 at kommunene skal kunne velge å skattlegge næringseiendom utover "verk og bruk", men uten å måtte innføre eiendomsskatt i hele kommunen. Dette innebærer at kommunene gis anledning til å skattlegge for eksempel butikker, hoteller og kontorbygg uten å skattlegge eiendom i hele kommunen. Det er innenfor gjeldende regler uansett anledning til å skattlegge bolig og fritidseiendom mer lempelig enn næringseiendom dersom det er eiendomsskatt i hele kommunen, for eksempel gjennom bruk av bunnfradrag og differensiering av skattesatsene. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget. For kraftverk gjelder egne takseringsregler, som baserer seg på verdien av produksjonen.

2.3 Indirekte skatter

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter og toll. Samlet utgjør indirekte skatter i underkant av 30 pst. av samlede skatter, avgifter og inntekter til folketrygden. Merverdiavgiften er den største inntektskilden blant de indirekte skattene og utgjør om lag 20 pst. av samlede skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, mens særavgiftene samlet utgjør om lag 10 pst. Tollavgiftene var en dominerende inntektskilde på 1800-tallet, men har i dag liten betydning for statens inntekter.

2.3.1 Merverdiavgiften

Merverdiavgiften ble innført i Norge i 1970, og er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester som skal skaffe inntekter til staten. Merverdiavgiften oppkreves og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende, og den generelle merverdiavgiftssatsen er 25 pst.

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

Selv om dagens merverdiavgift i utgangspunktet er en generell avgift på forbruk, er det flere unntak, fritak og reduserte satser. Flere tjenester står utenfor merverdiavgiftssystemet, blant annet finansielle tjenester, helsetjenester og undervisning. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene, og virksomhetene får ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester de kjøper til bruk i virksomheten.

Det er innført en redusert merverdiavgiftssats på 14 pst. for matvarer og en lav sats på 8 pst. for enkelte tjenestoområder som persontransport mv., overnatting mv., NRKs allmennkringkastingsvirksomhet samt adgang til kino, idrettsarrangementer, fornøylesparker og opplevelsessentre. En del varer har fritak fra merverdiavgiften gjennom såkalt nullsats. Dette innebærer at den avgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på omsetningen. Dette gjelder for eksempel trykt skrift.

For å gjøre merverdiavgiftssystemet mest mulig generelt er grunnlaget blitt utvidet gjennom de siste ti årene. Fra 1. juli 2001 ble det innført generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester, med mindre de er uttrykkelig unntatt i loven. Dette medfører at nye tjenester som kommer til, automatisk blir avgiftspliktige.

Merverdiavgiftssystemet i Norge er etter hvert blitt mer likt systemet som generelt gjelder i EU, både ved at avgiftsgrunnlaget er blitt noe bredere og ved at det er introdusert flere satser i systemet. Den generelle merverdiavgiftssatsen på 25 pst. er den samme som gjelder i blant annet våre naboland Sverige og Danmark. Inntektene fra merverdiavgiften som andel av BNP er høyere i Norge enn gjennomsnittet for OECD-landene.

2.3.2 Særaggifter

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

Særaggifter på enkelte produkter vil, i motsetning til generelle forbruksavgifter, vri forbruket bort fra avgiftsbelagte produkter. Særaggifter er dermed et egnet virkemiddel for å redusere samfunnsøkonomiske kostnader knyttet til produkter som er skadelige for miljø eller helse. Enkelte særaggifter er rent fiskalt begrunnet, dvs. at målet er å skaffe staten inntekter til å finansiere offentlige utgifter. Eksempler på dette kan være dokumentavgiften på omsetning av fast eiendom eller årsavgiften på biler. Andre avgifter kan ha en fiskal begrunnelse, men tillegges også miljøformål. Dette gjelder blant annet engangsavgiften på biler som i de senere årene i økende grad er utformet ut fra miljøhensyn, samt avgiften på elektrisk kraft som også er tillagt et mål om å begrense forbruket av elektrisk kraft. Avgiftenes formål vil være av betydning for hvordan avgiften utformes. For å begrense de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning bør fiskale avgifter ikke legges på innsatsvarer. Miljøavgifter som skal prise et miljøproblem, bør derimot utformes slik at de omfatter alle kilder til miljøproblemet og med samme avgiftssats.

Miljøavgifter

Norges første avgift med miljøformål ble lagt på svovelinnholdet i mineralolje i 1970. Bruken av miljøavgifter ble imidlertid ikke mer omfattende før på slutten av 1980- og begynnelsen av 1990-årene. Det er etter hvert blitt innført miljøavgifter på flere områder.

Miljøavgifter er en god og egnet måte for staten å sette en pris på miljøskadelige aktiviteter, slik at samfunnets kostnader ved miljøskadelige aktiviteter i større grad reflekteres i markedsprisene. Når miljøavgifter bidrar til at markedsprisene også inkluderer miljøkostnadene, oppnås en miljøgevinst i form av redusert forurensning.

Miljøavgifter kan i en del tilfeller gi en ekstra gevinst dersom inntektene brukes til å redusere andre vridende skatter, slik at det samfunnsøkonomiske tapet ved beskatning reduseres.

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

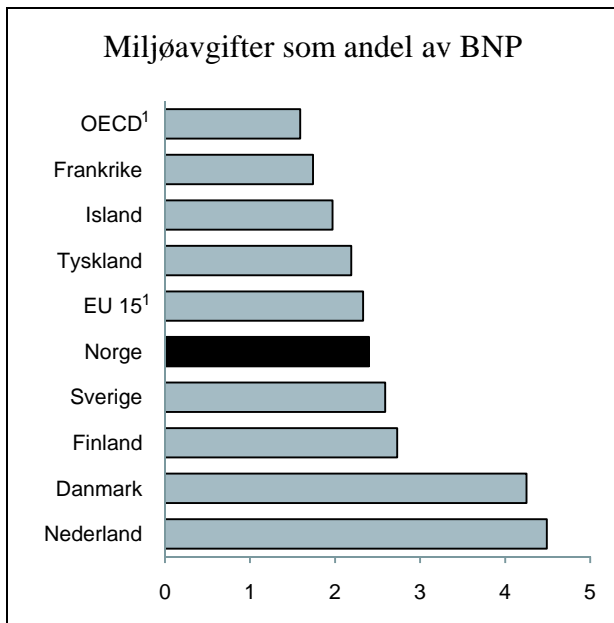
Boks 2.4 Sammenheng mellom avgifter og kvoter

Miljøavgifter priser kostnadene miljøskadelig aktivitet påfører samfunnet. Rasjonelle aktører vil gjennomføre tiltak som reduserer utslipp, enten i form av redusert produksjon eller ved rensetiltak, som koster mindre enn avgiften. Det vil ikke være lønnsomt å innføre tiltak som koster mer enn avgiften. Med en avgift setter staten en enhetskostnad for utslippsreducerende tiltak, men styrer ikke mengden utslipp. I et kvotesystem fastsetter derimot staten mengden tillatte utslippskvoter og dermed utslippsmengden. Kostnaden ved rensetiltakene som gjennomføres, vil imidlertid bestemmes av prisen som etableres i kvotemarkedet, og vil avhenge av tilbudet av og etterspørselen etter kvoter.

Miljøavgifter og omsettelige kvoter kan i prinsippet gi samme tilpasninger i markedet. Hvis staten auksjonerer ut kvotene, vil kvotene gi staten tilsvarende inntekter som avgifter. Hvis kvotene deles ut gratis, vil staten gå glipp av inntektene og miste muligheten til å oppnå eventuelle ytterligere samfunnsøkonomiske gevinster gjennom grønne skatteomlegginger.

Det er viktig, også på miljøområdet, at miljøproblemer reduseres til lavest mulig kostnad for samfunnet. Kostnaden ved å redusere utslipp fra miljøskadelig aktivitet kan variere mellom ulike sektorer i økonomien, og myndighetene har ikke full informasjon om hvor store disse kostnadene er for ulike bedrifter og husholdninger. En riktig utformet miljøavgift vil omfatte alle utslipp i alle deler av økonomien med én felles sats. Kvoter er et annet sektorovergripende virkemiddel, som kan virke på tilsvarende måte som miljøavgifter. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.4.

Når miljøavgifter virker etter hensikten, og bidrar til å redusere miljøskadelig aktivitet, vil inntektene til staten reduseres. Dette kan forklare noe av fallet i inntekter fra miljøavgifter de senere årene. Erstattes miljøavgifter med utslippskvoter som ikke selges (såkalte gratiskvoter), bidrar også dette til fall i inntektene. Reduserte inntekter fra miljøavgifter kan innebære at andre skatter og avgifter må økes for å opprettholde et gitt nivå på skatteinntektene. Norge ligger imidlertid fortsatt relativt høyt når man sammenligner inntekter fra miljøavgifter i ulike land, jf. figur 2.13.



Figur 2.13 Inntekter fra miljørelaterte avgifter som andel av BNP i ulike land. 2008. Prosent

¹ Vektet gjennomsnitt

Kilder: Finansdepartementet og OECD.

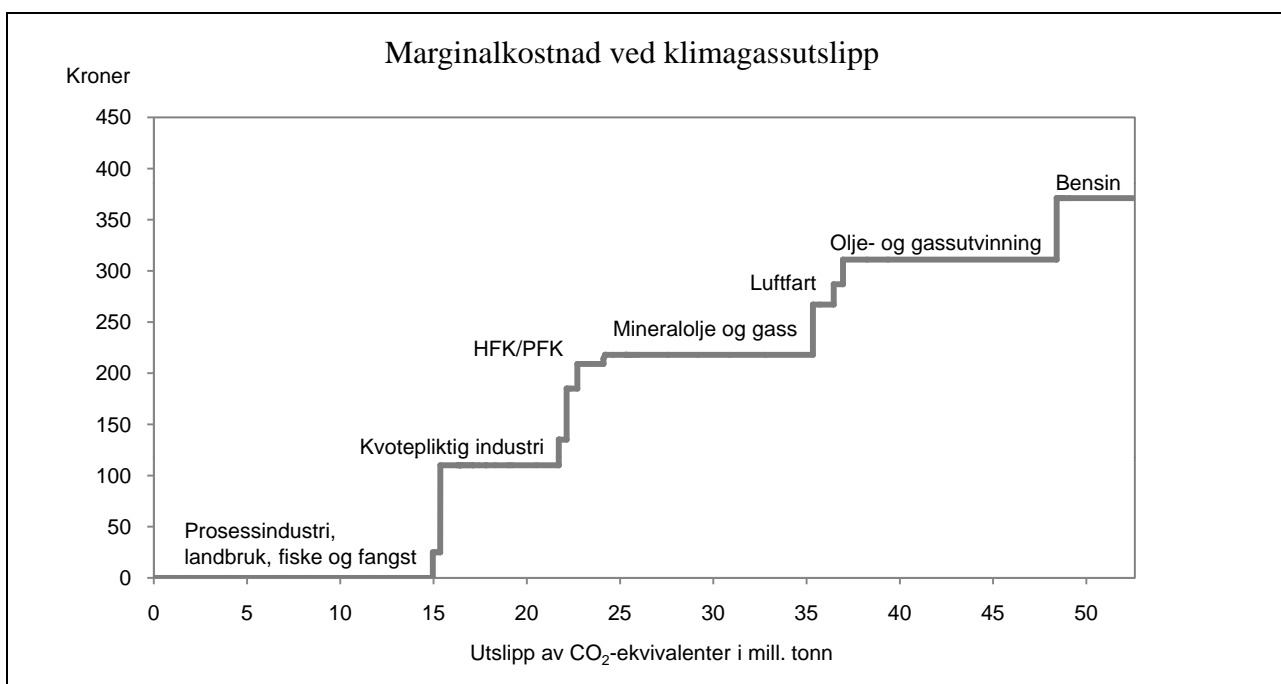
Ved at forbrukere og virksomheter står overfor samme pris på miljøskadelige utslipp, kan utslippene reduseres til lavest mulig kostnad for samfunnet. I praksis kan det imidlertid være betydelige avvik mellom hvordan miljøavgiftene faktisk er utformet og den ideelle utformingen der

alle forurensere står overfor samme avgift. Det gjelder ikke minst på klimaområdet hvor avgiftene/kvotepreisen varierer betydelig mellom ulike brukere, anvendelser og klimagassutslipp, også når det tas hensyn til at bidraget til global oppvarming varierer mellom ulike klimagasser. Figur 2.14 illustrerer dette.

Det kan være flere grunner til at miljøavgifter ikke er kostnadseffektivt utformet, men ofte skyldes det et ønske om å skjerme bestemte grupper eller næringer. I Norge er det, som i en del andre land, lavere avgifter på utslipp av klimagasser i konkurranseutsatt virksomhet enn i andre næringer. Lite kostnadseffektive miljøavgifter øker de samlede kostnadene ved å nå det fastsatte miljømålet.

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

I tillegg til miljø- og energiavgifter er det andre avgifter som er fiskalt begrunnet, men også tillegges miljøformål. Dette gjelder for eksempel engangsavgiften på kjøretøy som blant annet er differensiert etter CO₂-utslipp. Avgifter som relaterer seg til drivstoff og kjøretøy utgjør en stor andel av de miljørelaterte avgiftene. Samlet sett utgjør slike avgifter opp i mot 50 mrd. kroner av avgiftene



Figur 2.14 Avgiftsnivå på klimagasser i ulike sektorer. Kroner per tonn CO₂-ekvivalenter

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Klima- og forurensningsdirektoratet og Finansdepartementet.

som kan påvirke miljøet. Samlet utgjør alle de miljørelaterede avgiftene rundt 60 mrd. kroner årlig. Tabell 2.2 gir en samlet oversikt over miljørelaterede avgifter i Norge. Avgiften i denne tabellen er i hovedsak basert på OECDs definisjon av miljørelaterede avgifter slik det blir brukt i internasjonale sammenlikninger, jf. også figur 2.13.

Helse- og sosialrelaterede avgifter

Forbruk av andre goder enn miljøgoder kan også medføre kostnader for samfunnet som ikke gjenspeiles i markedsprisene. Forbruk av alkohol og tobakk er eksempler på dette. Avgiftene på alkohol og tobakk gir staten inntekter, men bidrar også til at prisene på disse produktene i større grad reflekterer kostnadene bruken medfører for samfunnet. Avgiftene bidrar til at fellesskapet får dekket kostnader ved å finansiere helseutgifter forårsaket av tobakk- og alkoholskader og reflekterer kostnader ved at røyking og alkoholforbruk kan ha negative virkninger for andre enn dem 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.

Helsemessige begrunnelser har også blitt knyttet til fiskale avgifter på sjokolade- og sukkervarer og avgift på alkoholfrie drikkevarer. Avgifter kan bidra til at helsemessige kostnader i større grad gjenspeiles i prisen på mat- og drikkevarer. Andre virkemidler som for eksempel begrenset tilgjengelighet og informasjonskampanjer mv. kan også være effektive.

Et høyt avgiftsnivå på forbruksvarer kan øke omfanget av grensehandel, smugling og hjemmebrenning av alkohol. Nyten av skatteinntektene og helseeffektene ved avgiftsleggingen må vurderes opp mot de samfunnsmessige kostnadene ved slik handel i form av kostnader ved reising, tapte skatteinntekter og illegal virksomhet.

2.3.3 Toll

Tollavgifter har liten betydning for statens inntekter. Hensikten med toll er å beskytte innenlandske produsenter fra konkurranse fra utlandet. Importtoll fører normalt til dyrere varer for forbrukerne og økte produksjonskostnader for næringslivet. Videre vil toll redusere omfanget av handel og bidra til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke blir utnyttet fullt ut.

Gjennom handel med industrivarer og tjenester har Norges konkurransemessige fortrinn blitt best mulig utnyttet til høy verdiskaping og velferd. Norge er i dag et av landene i verden med minst tollbeskyttelse for industrivarer. Av industrivarene er bare enkelte klær og tekstiler pålagt toll.

Tollbeskyttelse på landbruksvarer står sentralt i norsk landbrukspolitik. Importvernet bidrar til å sikre omsetning av norske landbruksvarer til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Tollbeskyttelsen er en viktig del av den samlede støtten til norsk jordbruk, og utgjør en overveiende del av skjermingsstøtten. Tollsatsene for landbruksvarer varierer sterkt, avhengig av beskyttelsesbehovet. I tillegg til toll på landbruksvarer kommer tollbeskyttelsen av den landbruksbaserte næringsmiddelindustrien.

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

2.4 Gebyrer og sektoravgifter

Statlig myndighetsutøvelse finansieres normalt ved ordinære bevilgninger over statsbudsjettet. På enkelte områder dekkes imidlertid de statlige utgiftene helt eller delvis inn gjennom innkreving av gebyrer eller sektoravgifter.

I henhold til Finansdepartementets retningslinjer skal gebyrer være betaling for konkrete, statlige myndighetshandlinger overfor enkeltpersoner eller virksomheter. Ved innføring av nye gebyrer skal disse derfor ikke kunne settes høyere enn statens kostnad ved å utføre den aktuelle handlingen.

Sektoravgifter er øremerket finansiering av bestemte formål. De kan likevel betraktes som vanlige skatter og avgifter fordi betaling av dem ikke motsvares av konkrete gjenytelser fra staten.

Tabell 2.2 Miljørelaterede avgifter i Norge i 2010. Proveny og introduksjonsår

Avgift	Proveny- anslag 2010 Mill. kroner	Innført
CO ₂ -avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen	2 200	1991
Veibruksavgift på bensin	7 400	1933
Veibruksavgift på autodiesel	8 500	1993
Avgift på smøreolje.	99	1988
CO ₂ -avgift på mineralske produkter	4 475	1991
Svovelavgift på mineralolje.	47	1970
Avgift på sluttbehandling av avfall.	285	1999
Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier (TRI og PER)	4	2000
Miljøavgift på visse klimagasser (HFK og PFK)	210	2003
Avgift på utslipp av NO _x	65	2007
Miljøavgift på plantevernmidde	66	1988
Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer	811	1994
Avgift på drikkevareemballasje	402	1973
Sum miljøavgifter	24 564	
Avgift på elektrisk kraft	7 300	1951
Grunnavgift på mineralolje.	1 495	2000
Sum miljø- og energirelaterte avgifter	33 359	
Engangsavgift på kjøretøy.	19 500	1955
Årsavgift på kjøretøy.	8 645	1917
Vektårsavgift på tyngre kjøretøy	331	1993
Avgift på båtmotorer	220	1978
Sum avgifter som kan påvirke miljøet	62 055	

Kilde: Finansdepartementet.

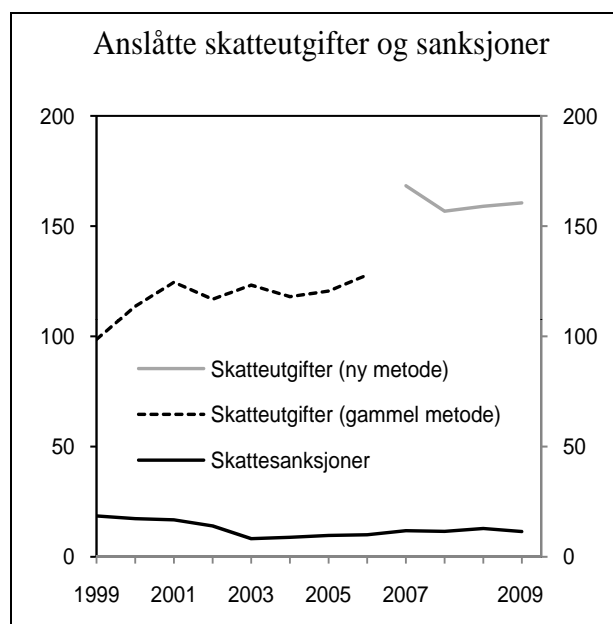
2.5 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

Skatte- og avgiftssystemet benyttes av og til som virkemiddel for å nå politiske mål som går utover hovedmålene nevnt i avsnitt 2.1. Det gir seg utslag i unntak og særordninger som reduserer inntektene til staten, og følgelig innebærer en støtte til enkelte grupper og aktiviteter. Slike provenytnap kalles skattesubsidier eller skatteutgifter. Eksempler er særordninger for enslige forsørgere, næringsdrivende i jordbruket og industrien. Tilsvarende kan det i skatte- og avgiftssystemet finnes skattesanksjoner, dvs. 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 -sanksjoner i de årlige budsjettene. Dette avsnittet er derfor ment å gi supplerende informasjon om de ulike tiltakene og virkemidlene som er innarbeidet i gjeldende skatte- og avgiftsregler. Oversikten er ikke ment å være fullstendig. Vedlegg 1 gir en detaljert oversikt over departementets beregninger av skatteutgifter og skattesanksjoner samt en nærmere analyse av viktige 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 1992 og 2006. Dette gjelder for eksempel for avskrivningssatser, beskatning av bolig og enkelte avgifter. I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden, dvs. at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av lempeligere regler enn det referansesystemet tilsier.

Figur 2.15 viser brutto anslåtte skatteutgifter og -sanksjoner 1999-2010 i mrd. 2011-kroner. Brutto anslåtte skatteutgifter utgjør om lag 160 mrd. kroner i 2010. Reelt sett har brutto skatteutgifter endret seg lite siden 2001. Fra 2006 til 2007 er det et brudd i tidsserien som skyldes at det ble tatt i bruk en ny metode for å beregne skatteutgiften knyttet til den mangelfulle skatleggingen av inntektsfordelen av å bo i egen bolig, jf. Nasjonalbudsjettet 2008. Inntil 2006 ble denne skattefordelen trolig kraftig undervurdert. Skattesanksjonene har



Figur 2.15 Anslåtte skatteutgifter og skattesanksjoner 1999-2010. Som anslått i nasjonalbudsjettene 2000-2010^{1,2} og i denne proposisjonen. Mrd. 2011-kroner

- ¹ For dokumentavgiften og toll er beregningsmetoden endret fra tidligere omtaler i nasjonalbudsjettene. I disse tilfellene er gamle anslag i nasjonalbudsjettene erstattet bakover i tid. Se vedlegg 1 for en nærmere redegjørelse.
- ² I 2007 ble metoden for beregning av skatteutgift på bolig og fritidseiendom justert slik at den traff markedsverdien bedre. Tidligere anslag undervurderte markedsverdien i betydelig grad.

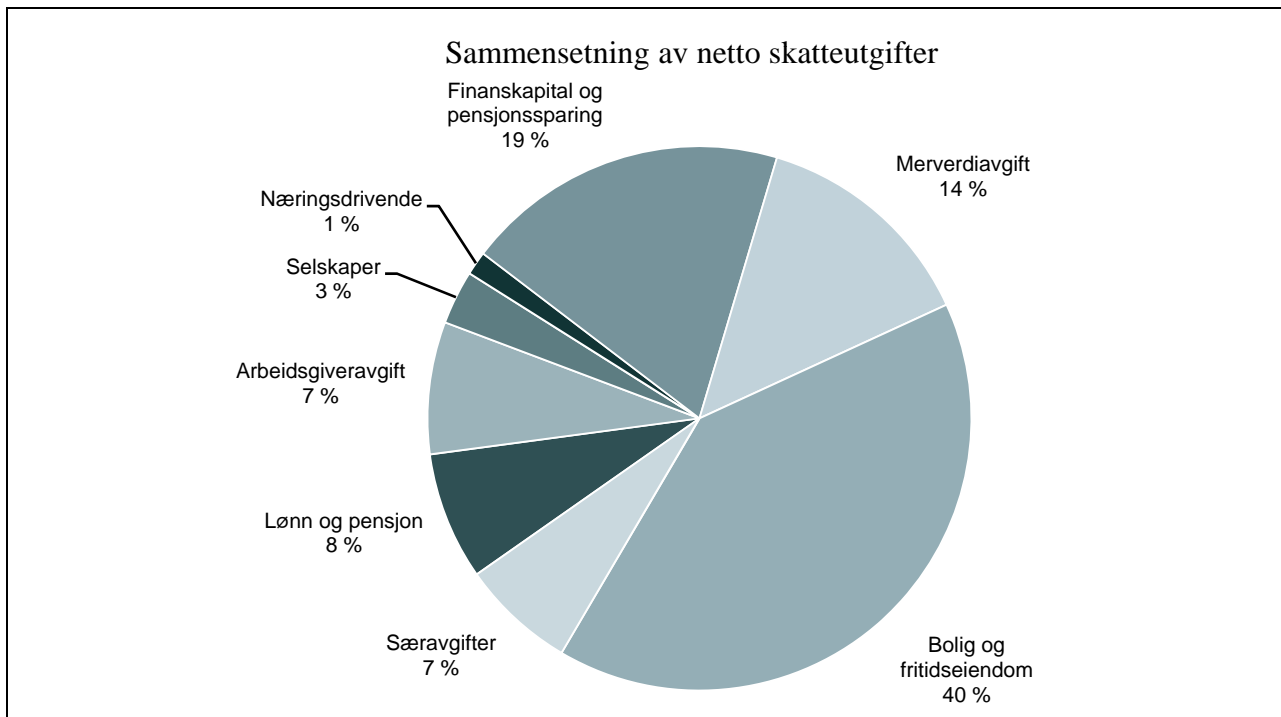
Kilde: Finansdepartementet.

også endret seg relativt lite siden 2003. I perioden 2001-2003 falt samlede skattesanksjoner som følge av den gradvise avviklingen av investeringsavgiften fra 2002-2003. Investeringsavgiften var en betydelig skattesanksjon i 2001 (6 mrd. kroner nominelt).

Regjeringens forslag til endringer i skatter og avgifter i budsjettet for 2011 bidrar isolert sett til å redusere netto skatteutgifter noe, blant annet på grunn av nominell videreføring av enkelte særskilte fradrag og økt avgift på tobakk, snus og alkohol. Samlet sett påvirkes imidlertid netto skatteutgifter i liten grad.

Figur 2.16 viser sammensetningen av netto skatteutgifter fordelt på ulike områder med Regjeringens forslag til skatter og avgifter for 2011. I 2011 utgjør beregnede netto skatteutgifter vel 150 mrd. kroner. Som figuren viser er den desidert største skatteutgiften knyttet til beskatningen av egen bolig og fritidseiendom. Denne utgjør om lag 40 pst. av de samlede skatteutgiftene.¹ Skatte-

¹ I skatteutgiften for bolig og fritidseiendom er dokumentavgift fra selveierleiligheter trukket fra.



Figur 2.16 Sammensetning av netto skatteutgifter i 2011 fordelt på enkelte områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

utgifter knyttet til finanskapital og pensjonssparing utgjør om lag 19 pst. av samlede skatteutgifter. Unntak i merverdiavgiftssystemet utgjør 14 pst., mens den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften og skatteutgifter på lønn og pensjon utgjør 8 pst.

2.6 utfordringer i skatte- og avgiftssystemet

Opprettholde tilstrekkelig skattenivå

Ulike prioriteringer av hvilke oppgaver det offentlige skal ta på seg og hvor godt utbygd velferdsordningene skal være, gjør at det offentlige finansieringsbehovet varierer mellom land. De fleste land vil likevel ha behov for et betydelig omfang av vridende skatter. I motsetning til effektivitetsfremmende skatter (som miljøavgifter) og nøytrale skatter (grunnrenteskatter), koster vridende beskatning noe for samfunnet, jf. avsnitt 2.1. I samfunnsøkonomiske vurderinger av nye offentlige investeringsprosjekter benyttes i dag en tilleggskostnad på 20 pst. som et grovt anslag på denne kostnaden.

Norges solide offentlige finanser har berget oss gjennom krisen i finansmarkedene uten smertefulle omstillinger og innstramminger i offentlige budsjetter. Andre land har i langt større grad vært

preget av krisen og dens ringvirkninger, den siste tiden særlig som følge av høy og raskt voksende statsgjeld. Økt press på offentlige utgifter kan forsterke OECD-landenes utfordringer knyttet til økt internasjonal skattekonkurransen. Det gjenstår imidlertid å se i hvilken grad og hvordan OECD-landene vil øke skattene for å håndtere den høye statsgjelden.

Selv om Norge på kort sikt ikke har alvorlige statsfinansielle problemer, er det ikke tvil om at også Norge står overfor en betydelig utfordring når det gjelder utviklingen i offentlige finanser som følge av en aldrende befolkning, jf. nærmere omtale i Nasjonalbudsjettet 2011, kapittel 3. Denne utfordringen må møtes, og det må være et mål at de nødvendige tilpasningene fases inn på en måte som forhindrer unødvendig store og brå omstillinger. I et slikt perspektiv er det særlig viktig å utforme skattesystemet slik at den enkelte stimuleres til å arbeide, og til at ressursene benyttes der de kaster mest av seg for samfunnet. Med et velfungerende skattesystem kan et høyt skattenivå opprettholdes til akseptable samfunnsøkonomiske kostnader.

I rapporten "Tax and economic growth" ser OECD på hvilke muligheter OECD-landene har for vekstfremmende skattereformer. Høy inntektsskatt, særlig skatt på selskapsinntekter, framheves som særlig skadelig for økonomisk vekst,

Boks 2.5 Inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene

OECDs skattestatistikk gir oversikt over inntektene fra ulike skattarter. Skatt på eiendom omfatter skatter som berører bruken, eierskapet og overføringen av eiendom. Gevinstbeskatning omfattes ikke. For Norge vil både kommunal eiendomsskatt, formuesskatt, arveavgift og dokumentavgift omfattes. For enkelte land kan det være forskjell mellom brutto- og nettoskatten på eiendom. Det gjelder for eksempel i USA hvor mange skattytere kan fradragføre innbetalt lokal eiendomsskatt før inntektsskatten beregnes. OECD-tallene er basert på uveide gjennomsnitt av bruttoskattene.

Figur 2.17 viser at inntekene fra skatt på eiendom er gjennomgående relativt lave, og Norge ligger godt under OECD-gjennomsnittet. Norge får kun 2,7 pst. av skatteinntektene fra eiendom. Dette anslaget inkluderer imidlertid de samlede inntektene fra formuesskatt og arveavgift mv. og omfatter dermed også skatt på andre formuesobjekter som aksjer mv. Den faktiske skatten på fast eiendom utgjør trolig under 2 pst. av de samlede skatteinntektene. I tillegg skiller Norge seg ut internasjonalt ved det ubegrensede fradraget for gjeldsrenter.



Figur 2.17 Skatt på eiendom. Prosent av samlede skatteinntekter. 2008

Kilder: OECD Revenue statistics 1965-2008 og OECD Economic Surveys – United States 2007.

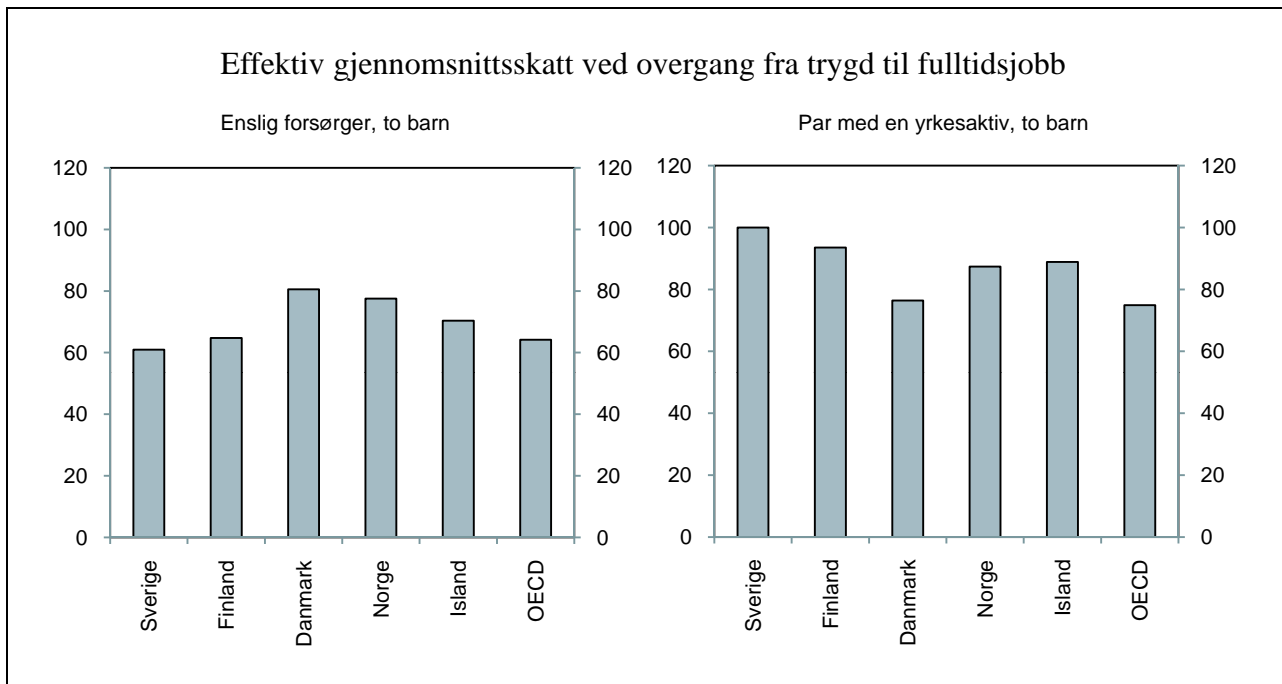
mens skatt på fast eiendom vurderes som den minst skadelige skatteformen. Mange land som i dag har svært lav skatt på fast eiendom, vil dermed kunne redusere de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skattesystemet betydelig ved å vri beskatningen fra inntektsskatt til skatt på fast eiendom. OECD erkjenner imidlertid at en slik skatteveksling kan være politisk vanskelig å gjennomføre i stort omfang i mange land, og viser til at et skift fra inntektsskatt til konsumskatter kan være en mer realistisk omlegging i retning av et mer vekstfremmende skattesystem. En slik skatteveksling må imidlertid avveies mot fordelingshensyn.

Norge legger allerede stor vekt på skatt på konsum sammenlignet med andre OECD-land. Skattingen av fast eiendom (særlig bolig) i Norge er derimot svært lav sammenlignet med andre komponenter i nasjonalformuen, og relativt lav sammenlignet med andre OECD-land, jf. boks 2.5.

Sikre gode incentiver til å arbeide

Verdien av den samlede arbeidsinnsatsen i Norge utgjør ifølge Perspektivmeldingen, jf. St.meld. nr. 9 (2008-2009), 82 pst. av nasjonalformuen (2007-tall). Det betyr at høy yrkesdeltakelse har stor betydning for bærekraften i de offentlige velferdsordningene. En høy arbeidsinnsats per innbygger gir store skattegrunnlag og høye offentlige inntekter. Når færre personer står utenfor arbeidsstyrken og mottar offentlige overføringer, reduseres offentlig utgifter. Samtidig øker skatteinntektene. Pensjonsreformen er viktig fordi den gir incentiver til økt arbeidsinnsats. De foreslåtte endringene i skattereglene for pensjonsinntekt vil forsterke disse incentivene ytterligere, jf. avsnitt 3.1.

Empirisk forskning indikerer at arbeidstilbudet i lavinntektsgrupper er relativt mer følsomt overfor skatt på arbeid, enn arbeidslivet i høyinntektsgrupper. Både effektivitets- og fordelingshensyn trekker derfor i retning av at det bør være relativt lave marginalsatter på lave inntekter. Det er grunn til å tro at en reduksjon i marginalsatten på arbeid isolert sett vil stimulere til økt ar-



Figur 2.18 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra trygd til fulltidjobb. Prosent

Kilde: OECD.

beidstilbud. Størrelsen på denne effekten er imidlertid usikker og avhengig av hvordan skatteendringene utformes og hvordan skattelettelsen finansieres.

For personer som er under inntektssikringsordninger, er dessuten samspillet mellom trygde-regler og skatteregler vesentlig for styrken i de økonomiske incentivene til å komme tilbake i jobb eller øke arbeidstiden. Målet med inntektssikringsordningene er å sikre inntekt når arbeidsinntekten faller bort på grunn av blant annet hel-seproblemer eller arbeidsledighet. Samtidig skal ordningene motivere arbeidstakere og stønadsmottakere til å søke seg mot arbeid framfor trygd. Selv om det i noen tilfeller kan være en konflikt mellom hensynet til inntektssikring og hensynet til arbeidsincentiver, vil den samlede velferden for dem det gjelder over tid sikres best gjennom del-takelse i arbeidslivet. Det er derfor viktig å sikre gode incentiver til arbeid når helsetilstanden tillater at man helt eller delvis går ut i jobb igjen.

Figur 2.18 viser effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra trygd til fulltidjobb for henholdsvis en enslig forsørger med to barn og et par med en yrkesaktiv og to barn. Figuren illustrerer at det i noen tilfeller er liten økonomisk gevinst ved å arbeide framfor å motta trygd. I enkelte tilfeller kan det også bli slik at enkelte på kort sikt kan tape økonomisk på å gå over til arbeid. Dette må ses i sammenheng med ambisjonene i velferdspolitikken.

Internasjonale rammer

Norge har i utgangspunktet stor grad av suverenitet i den generelle utformingen av skatte- og avgiftssystemet. Heller ikke EØS-avtalen regulerer skatte- og avgiftssystemene direkte. Avtalen får likevel betydning fordi skatte- og avgiftslovgivningen i Norge ikke må komme i konflikt med EØS-rettens bestemmelser om ikke-diskriminering, statsstøtte og de fire frihetene. Denne forutsetningen har hatt innvirkning på flere områder av skatte- og avgiftsretten. Blant annet har dommer fra EFTA-domstolen ført til endringer i de norske reglene om regional differensiering av satsene for arbeidsgiveravgift og reglene om skattlegging av aksjeutbytte betalt til/fra subjekter hjemmehørende i utlandet.

På en rekke områder har Norge tilpasset skatte- og avgiftsreglene og fortolkningen av disse som følge av avgjørelser fra EFTAs overvåkingsorgan ESA uten at saken er brakt inn for EFTA-domstolen. Et eksempel på dette er endringene i momskompensasjonen for kommunesektoren som følge av ESAs vedtak om at deler av ordningen var i strid med statsstøttereglene. På noen områder har Norge også i lys av rettsutviklingen innenfor EU tilpasset skattesystemet i forkant av eventuelle avgjørelser fra ESA. Blant annet hadde RISK-systemet (Regulering av Inngangsverdi med Skattlagt Kapital) som ble benyttet ved skattleggingen av utbytte og gevinster på aksjer, en svært

usikker rettslig side mot EØS-avtalen. Dette var en medvirkende årsak til at RISK-systemet ble erstattet med skjermingsmetoden og fritaksmetoden i forbindelse med skattereformen 2006. Forslaget om å innføre regler om skattefritak ved omorganiseringer over landegrensene er et annet eksempel på at norske skatteregler kan bli endret som følge av den generelle rettsutviklingen i EU/EØS.

I tillegg til de formelle begrensningene som EØS-avtalen legger på norske skatte- og avgiftsregler, vil internasjonalisering og økt mobilitet i skattegrunnlagene innebære reelle begrensninger for en liten, åpen økonomi som den norske. Dette gjelder særlig skattlegging av kapital, høyt utdannet arbeidskraft og varer som er spesielt utsatt for grensehandel. Skattekonkurranse kan framtvinge reduserte skattesatser på de mest mobile skattegrunnlagene og derigjennom reduserte skatteinntekter. Land som ikke tilbyr konkurransedyktige skattevilkår, risikerer utflytting av skattegrunnlag til andre land.

Skattegrunnlaget kan bli redusert ved at multinasjonale selskaper velger å prise interne tjenester og varer som handles mellom selskapets enheter i ulike land på en måte som innebærer at overskudd flyttes fra land med høy selskapsskatt til land med lav skatt. Et multinasjonalt selskap kan også redusere den samlede skatten ved å finansiere selskapets virksomheter som er etablert i land med høy selskapsskatt ved å ta opp lån fra selskapets virksomheter i land med lav selskapsskatt. Slik skattetilpasset flytting av overskudd påvirker ikke lokalisering av investeringer og produksjon.

Når land konkurrerer om å tiltrekke seg nasjonale skattegrunnlag, kan skattene bli satt for lavt fordi hvert land ikke vil ta hensyn til at det påfører andre land skade. Virkningen av skattekonkurranse på det generelle skattenivået har imidlertid vært mer begrenset enn mange har fryktet. I hovedsak har skattekonkurransen ført til økt skatt på mindre mobile skattegrunnlag og lavere skatt

på de mest mobile. Spesielt har man sett et fall i skattene på kapital, som har blitt kompensert ved høyere skatter på andre skattegrunnlag. I mange land kjennetegnes også utformingen av miljøavgifter ofte ved at konkurranseutsatt virksomhet får lavere avgiftsbelastning enn resten av økonomien. Slike endringer mellom ulike skattegrunnlag har to virkninger. For det første påvirker det hvordan skattebyrden fordeles mellom ulike grupper i samfunnet, for eksempel mellom kapitaleiere og lønnstakere. En reduksjon i kapitalbeskatningen fører isolert sett til at kapitaleiere betaler en relativt sett mindre andel av skattene, og at lønnstakere betaler en relativt større andel. For det andre vil en vridning i sammensetningen av skattene kunne føre til større effektivitetstap ved beskatningen dersom redusert kapitalbeskatning blir kompensert ved høyere skatt på andre skattegrunnlag.

Skatteparadisene har bidratt til å forsterke skattekonkurransen ved å tilby regler for beskyttelse mot innsyn og fiktive bostedsposisjoner kombinert med "nullskatteregimer". Dette er ikke skattekonkurranse i vanlig forstand, fordi lave skatter er kombinert med lovstrukturer som medfører dyp inngripen i andre lands selvråderett. Konkurransen om kapital fra skatteparadisene er ekstra skadelig fordi skatteparadisene stenger for andre lands muligheter for innsyn, noe som påfører andre land stor skade. Den internasjonale kampen mot skatteparadis, blant annet i regi av OECD, har gitt gode resultater de senere årene.

Store verdier unndras i dag fra fellesskapet gjennom uregistrert aktivitet. Dette undergraver solidariteten som finansieringen av de offentlige velferdsordningene i Norge bygger på. De som unndrar skatter og avgifter, velter byrdene over på lovlydige skattytere. Tiltak mot den svarte økonomien er viktig både for å framme like konkurransevilkår blant næringsdrivende for å støtte opp under omfordelingen gjennom skattesystemet.

Del II

*Nærmere om de enkelte forslagene – skatte-,
avgifts- og tollvedtak*

3 Direkte skatter og avgifter til folketrygden

I dette kapitlet omtales Regjeringens forslag til endringer i direkte skatter og avgifter til folketrygden. Endringer i skatteregler som fremmes i denne proposisjonen, og som har provenyvirkning (jf. tabell 1.2), berører følgende kapitler og poster:

- Toppskatt mv. (kap. 5501 post 70)
- Fellesskatt (kap. 5501 post 72)
- Avgift av arv og gaver (kap. 5506 post 70)
- Trygdeavgift (kap. 5700 post 71)

På følgende områder fremmes det ingen endringer med provenyvirkninger i denne proposisjonen:

- Arbeidsgiveravgift (kap. 5700 post 72)
- Skatt og avgift på utvinning av petroleum (kap. 5507 post 71, 72 og 74)
- Skatt av opparbeidede forpliktelser i rederiene (kap. 5501, post 73)

3.1 Tilpasning av skattereglene til pensjonsreformen

3.1.1 Innledning

Et mål med pensjonsreformen er at det skal bli mer lønnsomt å arbeide etter fylte 62 år. Regelverket for ny alderspensjon i folketrygden legger derfor til rette for at en kan kombinere arbeidsinntekt med pensjonsinntekt uten at pensjonen avkortes. I tillegg styrkes sammenhengen mellom pensjonsgivende inntekt og framtidig opptjening av pensjonsrettigheter. Dagens skatteregler er tilpasset det gamle pensjonssystemet som er basert på at man i stor grad enten jobber eller tar ut pensjon. Det er derfor helt nødvendig å endre skattereglene for pensjonister.

Særlig er skattebegrensningsregelen dårlig tilpasset nytt pensjonssystem. Regelen gir høyere marginalskatt på arbeid for pensjonister med lave og middels inntekter enn for lønnstakere og åpner for tilpasninger, særlig at man kan redusere skatt på arbeidsinntekter ved å ta ut litt pensjon. I noen tilfeller kan en til og med få høyere inntekt etter skatt ved å arbeide mindre. Skattebegrensningsregelen fører også til svært høy marginalskatt på

kapitalinntekt og ekstra beskatning av formue for pensjonister med relativt lav inntekt.

Dette var bakgrunnen for at Finansdepartementet i vår sendte et forslag til nye skatteregler for pensjonsinntekt på høring.

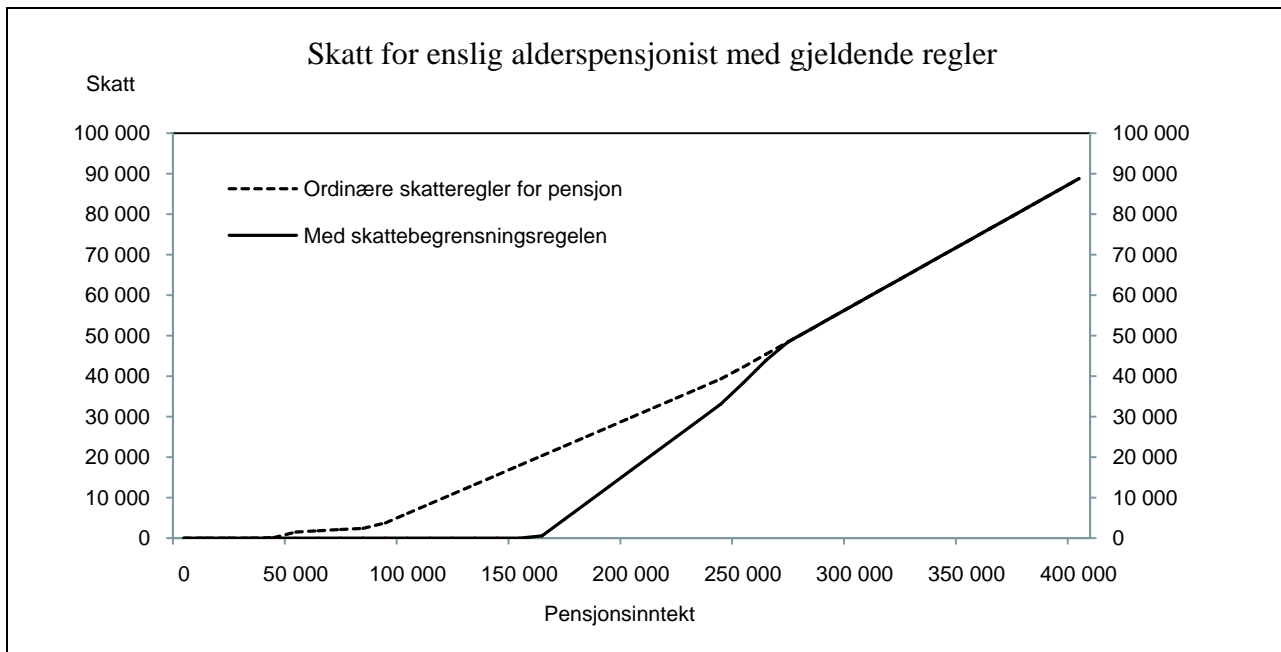
Nedenfor beskrives bakgrunnen for forslagene til endringer i pensjonsskattereglene, gjeldende rett og høringen samt departementets overordnede vurderinger og forslag til systemendringer. Forslag til lovendringer er behandlet i kapittel 8.

3.1.2 Gjeldende skatteregler for pensjonister

Pensjonister og andre med trygdeytelser blir i utgangspunktet skattlagt etter samme system som andre personlige skattytere. Viktige unntak sikrer imidlertid at pensjonister betaler mindre skatt enn lønnstakere med samme inntekt. For det første er trygdeavgiften på pensjonsinntekt 3 pst., mens den er 7,8 pst. på lønnsinntekt. For det andre får alders- og uførepensjonister et særfradrag i alminnelig inntekt på opptil 19 368 kroner i 2010. For det tredje gjelder en særskilt skattebegrensningsregel for pensjonister. På den annen side er minstefradraget lavere for pensjonsinntekt enn for lønnsinntekt.

Pensjonister med midlere og lave inntekter og formuer skatlegges etter *skattebegrensningsregelen*, jf. skatteloven § 17-1, dersom dette gir lavere skatt enn ordinære skatteregler. Regelen gjelder for AFP-pensjonister, enslige forsørgere med overgangsstonad og personer med alderspensjon fra folketrygden. Uførepensjonister kan skatlegges etter skattebegrensningsregelen dersom ervervsevnen er redusert med minst 2/3.

Med 2010-regler innebærer skattebegrensningsregelen at en nettoinntekt på 113 700 kroner for enslige og 206 700 kroner for ektepar er skattefri. Nettoinntekten beregnes som brutto lønns-, pensjons-, nærings- og kapitalinntekt, fratrukket minstefradrag og eventuelle andre fradragsberettigede utgifter med tilknytning til erverv av inntekten. Andre fradrag, som særfradrag, inngår ikke. Et formuestillegg på 1,5 pst. av nettoformue over 200 000 kroner blir lagt til den skattepliktige



Figur 3.1 Skatt på pensjon for enslig alderspensjonist med kun pensjon og standardfradrag med gjeldende regler. 2010. Kroner

Kilde: Finansdepartementet.

inntekten. Bolig brukt som primærbolig holdes utenfor ved beregning av formuestillegget.

Ved stigende inntekt over beløpsgrensene blir skattebegrensningen gradvis redusert, inntil den faller helt bort. Nedtrappingen gjennomføres ved at inntekt over om lag minstepensjon blir skattlagt med 55 pst., inntil skattlegging etter de ordinære reglene for pensjonsinntekter gir lavere skatt. Figur 3.1 viser skatt for en enslig alderspensjonist som bare har pensjonsinntekt og ikke har andre fradrag enn standardfradrag eller nettoformue over 200 000 kroner, med ordinære skatteregler og med skattebegrensningsregelen. For denne pensjonisten innebærer den skattefrie nettoinntekten, i tillegg til minstepensjonen, null i inntektsskatt inntil brutto pensjonsinntekt overstiger om lag 153 650 kroner i 2010, og redusert inntektsskatt inntil inntekten overstiger om lag 257 300 kroner. Tilsvarende kan et pensjonistektepar i 2010 ha en samlet brutto pensjonsinntekt på om lag 279 300 kroner før de betaler inntektsskatt, og 489 750 kroner før de betaler skatt etter ordinære regler.

Særfradrag for alder gis i alminnelig inntekt med 1 614 kroner per måned fra og med den måneden skattyteren fyller 70 år. Tilsvarende gjelder for skattytere som etter fylte 67 år tar ut alderspensjon fra folketrygden eller mottar støtte etter lov om supplerende stønad til personer med kort butid i Noreg. *Særfradrag for uførhet* gis med tilsvarende månedsbeløp til uførepensjonister som

har nedsatt ervervsevne med minst 2/3. Uføre med lavere uførgrad får et halvt særfradrag. AFP-pensjonister får ikke særfradrag. Pensjonister som skattlegges etter skattebegrensningsregelen, har i praksis ikke nytte av særfradraget.

Minstepensjonen for pensjonsinntekt blir fastsatt til 26 pst., med en nedre grense på 4 000 kroner og en øvre grense på 60 950 kroner i 2010. Satsen for minstepensjon i lønnsinntekt er 36 pst., og den nedre beløpsgrensen er 31 800 kroner. Den øvre grensen er 72 800 kroner i 2010.

Tabell 3.1 gir en oversikt over gjeldende skatteregler for ulike trygde- og pensjonsytelser og overføringer.

3.1.3 Høringen

Finansdepartementet sendte 3. mars 2010 et forslag til endringer i skattereglene for pensjonsinntekter på høring. Høringsfristen ble satt til 3. mai 2010.

Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet ble det foreslått å erstatte skattebegrensningsregelen for AFP- og alderspensjonister med et nytt skattefradrag i pensjonsinntekt. Fradraget sikrer at de som bare lever av minstepensjon, fortsatt ikke betaler inntektsskatt. Fradraget trappes ned kun mot høyere pensjonsinntekt, slik at marginalsikten på arbeidsinntekt

Tabell 3.1 Oversikt over de viktigste skattereglene for ulike trygde- og pensjonsytelser og overføringer. 2010-regler

Ytelse	Trygdeavgift ¹	Særfradrag	Skattebegrens- ningsregelen
<i>Skattefrie ytelser:</i>			
Barnetrygd.	-	-	-
Kontantstøtte	-	-	-
Økonomisk sosialhjelp	-	-	-
<i>Skattlegges som pensjonsinntekt:</i>			
Alderspensjon	3,0 pst.	Ja	Ja
AFP-pensjon	3,0 pst.	Nei	Ja
Pensjon iht. særaldersgrenser	3,0 pst.	Nei	Nei
Uførepensjon (uføregrad < 2/3)	3,0 pst.	½	Nei
Uførepensjon (uføregrad > 2/3)	3,0 pst.	Ja	Ja
Overgangsstonad til enslige forsørgere	3,0 pst.	Nei	Ja
Ytelser til gjenlevende ektefelle	3,0 pst.	Nei	Ja
Ytelser til tidligere familiepleier	3,0 pst.	Nei	Ja
Behovsprøvd forsørgingstillegg ²	3,0 pst.	Nei	Nei
Introduksjonsstonad	3,0 pst.	Nei	Nei
Uføreforsikring fra tjenstepensjon (uføregrad < 2/3) . .	3,0 pst.	½	Nei
Uføreforsikring fra tjenstepensjon (uføregrad > 2/3) . .	3,0 pst.	Ja	Ja ³
<i>Skattlegges som arbeidsinntekt:</i>			
Sykepenger ⁴	7,8 pst.	Nei	Nei
Arbeidsavklaringspenger	7,8 pst.	Nei	Nei
Dagpenger under arbeidsløshet ⁴	7,8 pst.	Nei	Nei
Ventelønn	7,8 pst.	Nei	Nei
Vartpenger	7,8 pst.	Nei	Nei

¹ Hvilket minstefradrag som legges til grunn, følger det samme skillet som for trygdeavgiften. Eventuell lønnsinntekt beskattes som lønn med mindre skattyter er 70 år eller eldre.

² Mottakere av behovsprøvd forsørgingstillegg kan motta særfradrag og ev. benytte skattebegrensingsregelen dersom "hovedytelsen" (alderspensjon, uførepensjon) gir rett til dette.

³ Gjelder ikke når uføreforsikringen kombineres med arbeidsavklaringspenger.

⁴ Forutsetter at denne ytelsen erstatter lønnsinntekt. Dersom ytelsen erstatter næringsinntekt, benyttes høy sats på 11 pst.

reduseres til samme nivå som for lønnstakere. Marginalskatten på kapital for pensjonister med lav og middels inntekt vil også reduseres til samme nivå som for andre skattytere. I tillegg ble det foreslått å øke øvre grense i minstefradraget for pensjonsinntekt til samme nivå som for lønnsinntekt.

Med gjeldende skattebegrensningsregel ses ektefellers inntekt og formue under ett, og maksimal skattebegrensning for ektepar utgjør mindre enn dobbelt så mye som maksimal skattebegrensning for enslige. Det nye skattefradraget ble foreslått fastsatt uavhengig av ektefellens inntekt, og gifte AFP- og alderspensjonister får hvert sitt fradrag. Denne endringen er svært gunstig for mange pensjonistektepar. En del pensjonister med lav inntekt, men som ikke får skattebegrensning i dag fordi ektefellen har for høy inntekt, vil også få en lettelse. Samtidig kan ektepar som i dag omfattes av skattebegrensningsregelen, men hvor kun den ene har inntekt som kvalifiserer til det nye skattefradraget, få en skjerpelse.

Det ble foreslått å finansiere det nye skattefradraget og økt minstefradrag ved å fjerne særfradraget for alder og øke trygdeavgiften på pensjonsinntekt. Forslaget ble anslått å gi en samlet skattelette på noe under 400 mill. kroner (2010-kroner) på kort sikt, og det ble antatt at dette på noe lengre sikt ville tas inn gjennom økt arbeidstilbud blant pensjonister.

I høringsnotatet presenterte departementet beregninger som viste at forslaget med 2010-regler ville gitt en gjennomsnittlig skattelette for AFP- og alderspensjonister med under 300 000 kroner i bruttoinntekt. Om lag 52 pst. av AFP- og alderspensjonistene ville fått en skattelette, om lag 12 pst. ville fått uendret skatt, og om lag 36 pst. ville fått en skatteskjerpelse. De som ville fått økt skatt, har generelt god skatteevne, relativt stor formue og kapitalinntekt og et høyt utdanningsnivå.

I høringsnotatet foreslo en å videreføre gjeldende skattebegrensningsregel, men med noen endringer, for uførepensjonister og mottakere av enkelte behovsprøvde ytelser fra folketrygden, blant annet enslige forsørgere med overgangsstonad. De foreslåtte endringene innebærer at skattebegrensningen bare skal fastsettes på grunnlag av den enkelte skattyters egen formue og inntekt, uten hensyn til formuen og inntekten til en eventuell ektefelle.

Høringsinstansenes generelle merknader

Følgende høringsinstanser har kommet med realitetsmerknader til forslaget:

- Advokatforeningen
- Akademikerne
- Arbeids- og velferdsdirektoratet (NAV)
- Fagforbundet Søndre Land Avd 287
- Finansnæringens Fellesorganisasjon (FNO)
- Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO)
- HSH
- Kommunal Landspensjonskasse (KLP)
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges Farmaceutiske Forening
- Norges Ingeniør- og Teknologorganisasjon (NITO)
- Norsk Pensjonistforbund
- Norsk Tjenestemannslag (NTL)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Pensjonsrådgiver Egil Spangen
- Pensjonistpartiet
- Pensjonskasseforeningen
- Seniorsaken, Landslaget for offentlige pensjonister (LOP) og Forsvarets pensjonistforbund (FPF)
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Statens pensjonskasse (SPK)
- Statens seniorråd
- Unio
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)

De fleste høringsinstansene er positive til systemendringen og i stor grad positive til lettelsene til pensjonistene med lave inntekter, men kritiske til at dette finansieres av pensjonister med høye inntekter. Kritikken retter seg særlig mot inntektsnivået der skattelette går over til skjerpelse for en enslig pensjonist med kun pensjon, som med forslaget i høringsnotatet vil være på 289 000 kroner i 2011 (281 000 kroner i 2010). Tilsvarende inntektsnivå for en AFP-pensjonist er 318 000 kroner. De fleste høringsinstansene er bekymret for den økte trygdeavgiften, mens fjerningen av særfradraget for alder er viet lite oppmerksomhet. I dette avsnittet gjengis høringsinstansenes generelle merknader til forslaget om systemendring og finansiering av endringene. Spesielle merknader knyttet til lovforslagene omtales i tilknytning til behandlingen av disse i kapittel 8.

Advokatforeningen, HSH og KLP er enige i at forslaget støtter opp under hovedmålet med pen-

sjonsreformen og er positive til forenkling av skattereglene. Også *Statens seniorråd* og *FNO* er positive til forslaget.

En rekke andre høringsinstanser er generelt positive til forslaget om endringer i skattereglene, men har enkelte innvendinger mot deler av forslaget. Dette gjelder blant annet *LO*, som uttaler:

”Endringene er god fordelingspolitikk, og belønning av arbeid som også ligger inne i forslaget, er i tråd med ønskene om et inkluderende arbeidsliv.”

Organisasjonen mener imidlertid at skatteskjerpelsene inntrer på et for lavt inntektsnivå og uttaler i denne sammenheng:

”Det forhold at alderspensjonister fra offentlig sektor ikke har samme mulighet til å benytte seg av den reduserte marginals-katten på arbeid på grunn av samordningsreglene for tjenestepensjon, taler for at skjæringspunktet for hvem som får skattelette, henholdsvis økning, bør settes høyere.”

Norsk Pensjonistforbund er i sitt høringssvar også i hovedsak enig i forslaget, men mener at finansieringsansvaret i større grad bør fordeles på alle skattyterne. *Skattebetalerforeningen* støtter forslaget, men er kritisk til forutsetningen om proveny-nøytralitet på noe sikt. Foreningen mener det blir lite forutsigbart for den enkelte dersom trygdeavgiften blir det de kaller en salderingspost. Også *Fagforbundet* er kritisk til forslaget om å øke trygdeavgiften for pensjonsinntekt fra 3 pst. til 4,7 pst.

NHO uttaler at de ser det som en fordel at skattebegrensingsregelen fjernes for alderspensjonister. Organisasjonen er positiv til forutsetningen om proveny-nøytralitet og slutter seg på dette punktet til departementets vurderinger. *NHO* ser det likevel ikke som opplagt at pensjonsinntekt skal skattlegges lempeligere enn lønnsinntekt (ut-over lavere trygdeavgift) og stiller spørsmål ved om det i det hele tatt bør innføres et nytt skattefradrag til erstatning for skattebegrensingsregelen. Gitt at det innføres et skattefradrag for pensjonsinntekt, mener *NHO* det bør vurderes en høyere nedtrappingssats enn i høringsnotatet, slik at skattefradraget fases ut raskere.

Mange av arbeidstakerorganisasjonene som har uttalt seg om høringsforslaget, er kritiske til forslaget til finansiering av skattefradraget og omfordeling fra pensjonister med middels og høye inntekter til pensjonister med lave inntekter. Både *NTL*, *Unio* og *YS* viser blant annet til at en stor del av arbeidstakerne i offentlig sektor vil få en pen-

sjon over 280 000 kroner (2010-kroner), som i høringsforslaget tilsvarer inntektsnivået der skattelette går over til skatteskjerpelse for en enslig alderspensjonist som tar ut full pensjon og kun har pensjon og standardfradrag. *Unio* og *NTL* uttaler videre at de ikke kan støtte forslaget dersom de andre skatteendringene finansieres ved å øke trygdeavgiften. De begrunner dette med at økt trygdeavgift vil gi en skatteøkning til det store flertallet av personer som kommer fra heltidsstilling i offentlig sektor. *Unio* mener dessuten det er uheldig at enkelte pensjonister med relativt store formuer vil få en skattelette med forslaget. De ønsker derfor en vurdering av om formuestillegget bør videreføres i en eller annen form.

YS er enig i behovet for omlegging, men uenig i måten det gjøres på. Forbundet ønsker enda større grad av likhet mellom skattlegging av lønn og pensjon. Gitt at endringene skal gjennomføres i tråd med høringsforslaget, foreslår *YS* at

- grensen for utfasing av skattefradraget økes fra 321 200 kroner med høringsforslaget til 375 000 kroner
- nedtrappingssatsen for skattefradrag reduseres fra 17 pst. til 13 pst.
- satsen for trygdeavgiften økes fra 3 pst. til 4 pst.

NITO er positiv til systemendringen, men mener at nivået på nedtrappingssatsen for skattefradraget og trygdeavgiften må tilpasses slik at ikke omfordelingsvirkningen blir for sterk.

Akademikerne støtter ikke forslaget selv om foreningen i utgangspunktet er enig i systemendringen. Årsaken er at de mener endringen vil ramme personer med tjenestepensjonsordninger i offentlig sektor ekstra hardt.

Seniorsaken, *Landslaget for offentlige pensjoner (LOP)*, *Forsvarets pensjonistforbund (FPF)* avviser forslaget fordi de mener omfordelingsprofilen vil svekke incentivene til å opparbeide pensjon gjennom arbeid. *Pensjonistpartiet* benytter i tillegg anledningen til å ta opp flere forhold de er uenige i på pensjonsområdet, og konkluderer med at de ikke kan ”støtte forslag som bidrar til økte forskjeller i levestandard, pga. økonomi, mellom yrkesaktive og pensjonister/uføre”.

Flere av høringsinstansene som er kritiske til forslaget til finansiering, begrunner dette delvis med at ikke alle har anledning til å jobbe mer. Flere instanser mener også at det ikke er rimelig at det bare er andre pensjonister som skal finansiere lettelsene til pensjonister med lav pensjon.

Flere høringsinstanser, blant andre *YS*, *NITO* og *Seniorsaken*, uttaler at det nye pensjonssyste-

met i seg selv er for omfordelende, og de er kritiske til en ytterligere omfordeling gjennom skattesystemet. *Statens seniorråd* mener derimot at omfordelingen gjennom endringene i høringsforslaget kan bøte noe på at det nye pensjonssystemet er mindre utjevne enn tidligere, og er udelt positiv til forslaget.

FFO er imot forslaget om å øke trygdeavgiften, og begrunner dette med at trygdeavgiften betales av alle, også av personer med lav skatteevne, og at en høyere trygdeavgift derfor vil "ramme dem med lavinntekt relativt sett tyngre enn den vil ramme personer med midlere eller høyere inntekt".

De fleste høringsinstansene er positive til forslaget om å øke den øvre beløpsgrensen i minstefradraget for pensjonsinntekt. *Unio*, *FFO* og *Norsk Pensjonistforbund* mener at også satsen bør økes til samme nivå som for lønnsinntekt. *Pensjonistpartiet* ber departementet vurdere et høyere minstefradrag for pensjonister og uføre, og begrunner dette med at "samfunnsutviklingen går i retning av at alle husstander trenger datamaskin for å følge med i det offentlige Norge". *NARF* er på sin side imot å øke den øvre grensen i minstefradraget for pensjonsinntekt. Foreningen uttaler at den ikke kan støtte en økning av minstefradraget så lenge minstefradraget, eller et tilsvarende inntektsfradrag, ikke gjøres gjeldende for selvstendig næringsdrivende.

3.1.4 Departementets vurderinger

Forslaget i høringsnotatet har fått bred støtte, og de fleste høringsinstansene er positive til den foreslåtte systemendringen. Det er stor grad av enighet om at forslaget vil støtte opp under pensjonsreformens mål om å gjøre det lønnsomt å arbeide mer og lenger. Samtidig har noen av høringsinstansene enkelte innvendinger mot deler av forslaget. Dette gjelder særlig forslaget om å øke trygdeavgiften på pensjonsinntekt. Departementet mener likevel det er nødvendig å gjennomføre en slik økning. Det foreslåtte skattefradraget vil gjøre det mer lønnsomt å jobbe selv om man mottar pensjon, og dermed bygge opp under et av pensjonsreformens hovedmål. Samtidig vil endringene være svært kostbare. Endringene kan enten finansieres innenfor pensjonistgruppen gjennom økt skatt for pensjonister med høyere inntekt, eller av andre skattytere, for eksempel lønnstakere. Alternativt må en kutte i offentlige utgifter.

En aldrende befolkning vil stille offentlige budsjetter overfor store utfordringer. Offentlige velferdsordninger finansieres av befolkningen i

yrkesaktiv alder, mens barn, ungdom og eldre er netto mottakere av offentlig finanserte ytelser. Befolkningsframskrivninger fra Statistisk sentralbyrå viser at det kan ventes en markant økning i antallet eldre per person i yrkesaktiv alder, fra 20 per 100 personer i 2008 til 40 per 100 personer i 2060. I Perspektivmeldingen 2009 ble inndekningsbehovet i offentlige finanser anslått til 3¼ pst. av Fastlands-BNP i 2060. Dersom offentlige velferdsordninger ikke skal svekkes, og for at framtidige generasjoner ikke skal stå overfor en økt skattebyrde, må offentlige budsjetter styrkes. Økt trygdeavgift på pensjonsinntekt kan bidra til å styrke statens inntekter fordi pensjonsnivået er ventet å øke over tid, blant annet som følge av høyere utdanningsnivå blant pensjonistene og større andel pensjonister med tidligere yrkestilknytning.

Norsk Pensjonistforbund hevder at trygdeavgiften ikke er en skatt i vanlig forstand, og at den ikke bør endres uten at motytelsen gjennom folketrygden øker. Finansdepartementet vil her vise til at skatteinntektene, inkludert trygdeavgiften, går til å finansiere alle offentlige utgifter, herunder trygdeutbetalinger og kostnader relatert til helse- og omsorgstjenester. Over tid har det offentliges kostnader knyttet til overføringer og tjenester som pensjonister nyter godt av, økt i omfang. Det er derfor ikke urimelig at pensjonister i større grad enn tidligere bidrar til finansieringen av disse offentlige godene.

Det er heller ikke slik at en økning i trygdeavgiften vil ramme dem med lave inntekter hardest, jf. høringsuttalelsen fra *FFO*. Pensjonister som skattlegges etter skattebegrensingsregelen, betaler ikke trygdeavgift, og det nye skattefradraget vil kompensere for økt trygdeavgift for dem med lav pensjon.

Enkelte høringsinstanser går også imot forslaget om å fjerne særfradraget for alder. Departementet holder fast ved at fradraget er lite treffsikkert, og at det bør fjernes. Departementet anser egenandelstak og TT-kort mv. som mer egnede virkemidler til å dekke eventuelle økte utgifter som følge av alder.

Unio og *Norsk Pensjonistforbund* argumenterer for å øke satsen i minstefradraget for pensjonsinntekt til 36 pst., som for lønnsinntekt. En økning i satsen i minstefradraget for pensjonsinntekt til 36 pst. vil være svært kostbart og i hovedsak gi lettelse til pensjonister som allerede får en lettelse med forslaget. De aller fleste høringsinstansene har uttrykt bekymring for eventuelle skatteøkninger for dem med middels til relativt høy pensjon, og har i liten grad uttrykt ønske om ytterligere lettelse til lavinntektspensjonistene. Departe-

mentet vil ut fra samme hensyn ikke foreslå å øke satsen i minstefradraget for pensjonsinntekt. Departementet finner det heller ikke rimelig at pensjonister skal ha et høyere minstefradrag enn lønnstakere, slik Pensjonistpartiet ber om en vurdering av.

Pensjonskasseforeningen og Akademikerne påpeker at det nye skattefradraget ikke vil virke nøytralt med hensyn til uttakstidspunkt for pensjon. Med fleksibel alderspensjon blir uttak av pensjon i større grad en økonomisk beslutning. Ved å ta ut pensjon tidligere vil årlig beløp reduseres, og man kan oppnå et større skattefradrag. Man vil dessuten oppnå skattefradrag i flere år. Dette er en tilpasningsmulighet som departementet har vært klar over, og som det er vanskelig å unngå med et progressivt skattesystem. Lønnsomheten ved å ta ut full pensjon fra 62 år for å få et større skattefradrag og samtidig være i full jobb, vil likevel være begrenset ettersom man fort vil komme i toppskatteposisjon.

Unio trekker fram at delpensjon er vanlig i offentlig sektor og uttaler:

”Skattemessig vil delvis AFP kombinert med delvis jobb gi særlige ugunstige utslag for de som har de laveste pensjonene, mens middels og høyere pensjoner kommer ut med mindre endringer. Dette illustrerer en betydelig svakhet ved regjeringens forslag.”

Det er riktig at noen personer med delvis AFP og lav opptjening kan få økt skatt med forslaget. Det skyldes at det i dag kan oppnås full skattebegrensning for hele inntekten kun med én krone i pensjonsinntekt. Dette er en svakhet ved gjeldende regler. Mange av dagens AFP-pensjonister kan få redusert skatt på lønnsinntekt fordi de tar ut pensjon. I noen tilfeller kan nettoinntekten også øke ved å ta ut pensjon og arbeide mindre. Kombinasjonen av redusert gjennomsnittsskatt og høy marginalskatt på lønnsinntekt virker negativt på arbeidstilbudet for mange AFP-pensjonister som omfattes av gjeldende skattebegrensningsregel. Det nye skattefradraget fastsettes derimot på grunnlag av pensjonsinntekt og reduseres tilsvarende pensjonsgraden, og en styrker med dette incentivene til å arbeide for denne gruppen.

Flere av fagorganisasjonene argumenterer med at forslaget virker spesielt negativt for pensjonister fra offentlig sektor. Departementet vil understreke at den økte trygdeavgiften og avviklingen av særfradraget virker likt for pensjonister fra privat og offentlig sektor, og at marginalskatten på arbeid reduseres for dem med lave og middels pensjoner,

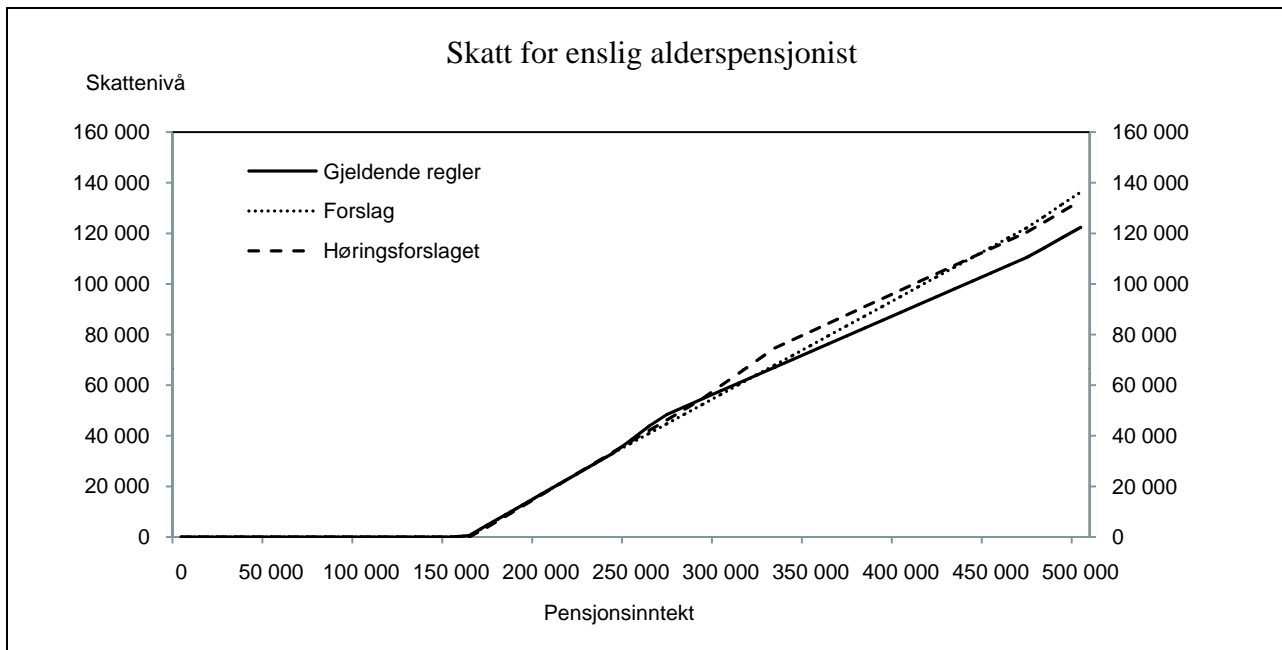
uavhengig av hvilken sektor de har sin pensjon fra. Mange lavinntektspensjonister fra offentlig sektor som kombinerer arbeid og pensjon, vil derfor også få lavere skatt på ekstra inntekt. Men pensjonssystemet i offentlig sektor vil ikke legge til rette for å kombinere arbeid og pensjon ettersom pensjonen fortsatt skal avkortes mot arbeidsinntekt. Det er derfor riktig at pensjonister i offentlig sektor ikke i like stor grad vil ha mulighet til å kompensere for en eventuell skatteøkning ved å jobbe mer. Utgangspunktet for å endre skattereglene for pensjon er imidlertid å tilpasse disse til pensjonsreformen, som innebærer at en fritt kan kombinere arbeid og pensjon uten avkorting av pensjonen.

Enkelte av høringsinstansene er kritiske til at progressiviteten i beskatningen for pensjonister forsterkes, og begrunner dette med svekkede incentiver til å opparbeide pensjonsrettigheter. Departementet vil her vise til at selv om forslaget gir høyere marginalskatt på pensjon for enkelte, vil marginalskatten bli lavere for andre. Det er uansett departementets standpunkt at forslaget i seg selv, og i kombinasjon med det nye pensjonssystemet, samlet sett vil ha positive virkninger på arbeidstilbudet.

3.1.5 Departementets forslag

Selv om utfordringene for offentlige finanser tilsier at skattefordelen for pensjonister ikke økes ytterligere, har departementet forståelse for sentrale høringsinstansers bekymring over at skatteskjerpelsen kan inntre på et lavt inntektsnivå. Departementet foreslår derfor enkelte endringer i forhold til høringsforslaget som hever inntektsnivået der lettelse går over til skjerpelse.

Forslaget vil sikre at en enslig alderspensjonist med kun pensjon og standardfradrag får en skattelette eller uendret skatt opp til en pensjonsinntekt på 318 000 kroner. Det vil si en økning på i underkant av 30 000 kroner sammenlignet med forslaget i høringsnotatet. Figur 3.2 viser skatten for en enslig alderspensjonist for ulike pensjonsinntektsnivå med forslaget sammenlignet med gjeldende regler og høringsforslaget. Det er forutsatt at pensjonisten kun har pensjon og standardfradrag, og at nettoformuen er under 200 000 kroner. Denne gruppen utgjør om lag 7 pst. av alle AFP- og alderspensjonister. Forslaget gir uendret eller lavere skatt sammenlignet med høringsforslaget opp til en pensjonsinntekt på om lag 441 000 kroner. Ved en pensjonsinntekt utover 441 000 kroner er skatten noe høyere enn med forslaget i høringsnotatet fordi minstefradraget holdes uendret. I denne inntektsgruppen er det imidlertid svært få skattytere. Med



Figur 3.2 Skatt på pensjon for enslig alderspensjonist med forslaget sammenlignet med gjeldende regler og høringsforslaget. Kroner

Kilde: Finansdepartementet.

pensjon i Statens pensjonskasse må en ha en sluttlønn på om lag 640 000 kroner ved full opptjening for å oppnå en pensjon på dette nivået.

For en enslig AFP-pensjonist vil forslaget medføre at skatteskjerpelsen først slår inn ved pensjonsinntekt på 388 500 kroner. Pensjonistektepar kan også få en lettelse opp til et høyere inntektsnivå enn enslige. Dette skyldes både at skattefradraget kun fastsettes på grunnlag av egen inntekt, og at den samlede verdien av to fradrag er større enn verdien av skattebegrensingsregelen for ektepar i dag. Forslaget til nye regler retter derfor opp den nåværende forskjellsbehandlingen mellom samboere og enslige på den ene siden og ektepar på den andre. Avsnitt 3.1.6 presenterer de samlede fordelingsvirkningene når vi betrakter den faktiske pensjonistpopulasjonen.

Hevingen av inntektsnivået der skjerpelsen inntreffer, oppnås ved å trappe ned skattefradraget i to trinn. I høringsforslaget ble det kun benyttet én nedtrappingssats for skattefradraget på 17 pst. Det foreslås nå å gjøre skattefradraget mer gunstig for middels til høye pensjonsinntekter, ved å nedtrappe med to ulike satser for ulike inntektsintervaller, først med en sats på 15,3 pst. og deretter med en sats på 6,0 pst. En lavere nedtrappingssats gir rom for å redusere maksimalt skattefradrag noe uten at pensjonister med minstepensjon eller litt høyere pensjonsinntekt får en skatteskjerpelse. Nedtrappingen går over fra høy sats til lav sats ved 242 000 kroner.

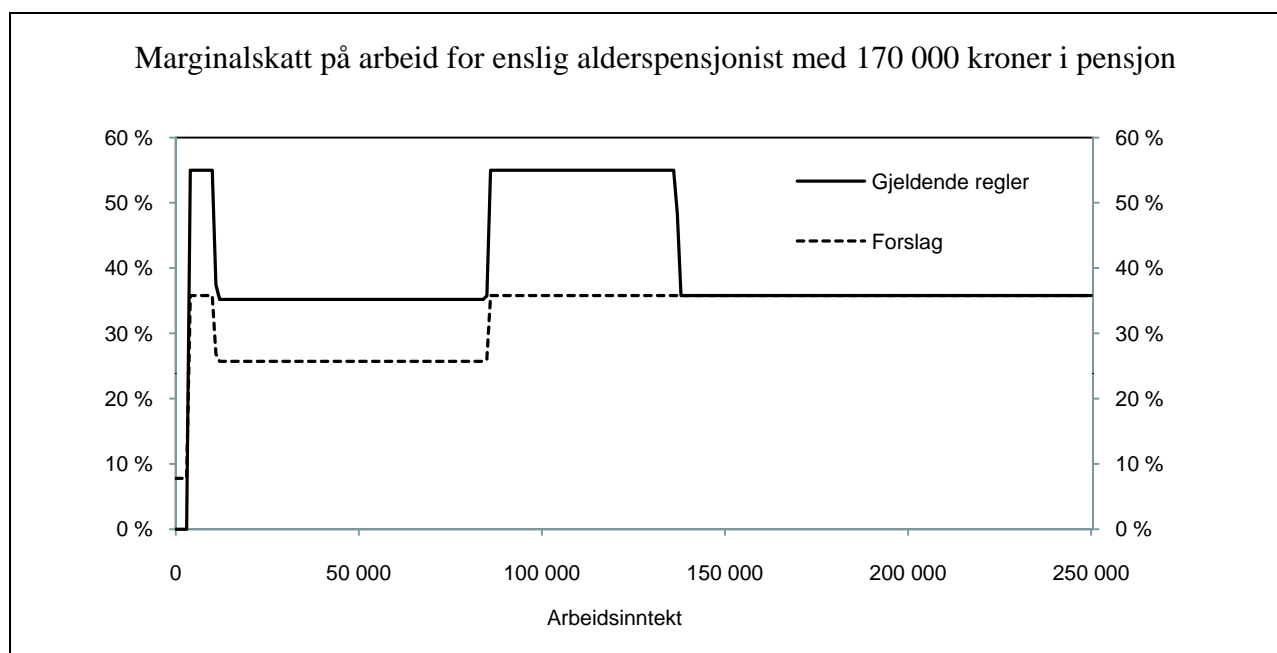
I høringsnotatet ble det foreslått å øke den øvre beløpsgrensen i minstefradraget for pensjonsinntekt til samme nivå som for lønnsinntekt. For å finansiere det økte skattefradraget foreslår departementet at øvre grense i minstefradraget for pensjonsinntekt holdes uendret på dagens nivå (justert for lønnsvekst fra 2010 til 2011). Som følge av den foreslåtte endringen i nedtrappingen av skattefradraget, vil dette ikke føre til noen skatteskjerpelse for fulltidspensjonister med lave til middels inntekter.

Departementets forslag innebærer følgende:

- Skattebegrensingsregelen erstattes av et skattefradrag for pensjonsinntekt for AFP- og alderspensjonister.
- Skattefradraget utgjør maksimalt 28 150 kroner i 2011 og nedtrappes med en sats på 15,3 pst. av pensjonsinntekt mellom 158 650 og 242 000 kroner (2011), og med en sats på 6 pst. av pensjonsinntekt på 242 000 kroner eller høyere.
- Øvre grense i minstefradraget for pensjonsinntekt holdes reelt uendret.
- Trygdeavgiften på pensjonsinntekt økes til 4,7 pst.
- Særfradraget for alder fjernes.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak § 6-5 og forslag til vedtak om trygdeavgift § 6.

Figur 3.3 illustrerer at marginalskatten på arbeidsinntekt reduseres til dels betydelig for pensjonister med lav og middels inntekt. Figuren viser



Figur 3.3 Marginalskatt på arbeid for enslig alderspensjonist med forslaget og gjeldende regler. 2011. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

marginalskatt på arbeidsinntekt for en enslig alderspensjonist med 170 000 kroner i pensjonsinntekt med gjeldende regler og forslaget. Det er forutsatt at pensjonisten kun har pensjon og lønnsinntekt, ingen fradrag utenom standardfradrag og at nettoformuen er under 200 000 kroner. Ved en ekstra arbeidsinntekt på opp til snaut 140 000 kroner gir gjeldende skattebegrensningsregel en marginalskatt som er 10-20 pst. høyere enn med forslaget.

Endringer for uføre og mottakere av enkelte behovsprøvde ytelser

For uførepensjonister foreslås det, som i høringsnotatet, å videreføre den gjeldende skattebegrensningsregelen med visse justeringer, først og fremst ved at regelen individbaseres, slik at kun den enkelte skattyters inntekt og formue inngår i beregningen. Forslaget om å videreføre skattebegrensningsregelen for uføre må ses i sammenheng med at uføreordningen er under utredning, jf. NOU 2007: 4 *Ny uførestønad og ny alderspensjon til uføre*. Uførepensjonister vil omfattes av det nye skattefradraget når de går over på alderspensjon. For øvrig vil forslaget om å øke trygdeavgiften også omfatte uførepensjon.

Også for mottakere av behovsprøvde ytelser fra folketrygden videreføres en justert skattebegrensningsregel. Dette gjelder blant annet mottakere av overgangsstønad, pensjon til gjenlevende ektefelle og pensjon til tidligere familiepleier.

Den øvre grensen i minstefradraget for pensjonsinntekt holdes reelt uendret fra 2010 til 2011. Sammenlignet med forslaget i høringsnotatet blir minstefradraget opp mot 12 000 kroner lavere. Dette vil påvirke uførepensjonistene, som beholder gjeldende skattebegrensningsregel med visse justeringer. Mange gifte uføre får en lettelse på grunn av individualiseringen av skattebegrensningsregelen. Enslige uføre som omfattes av skattebegrensningsregelen, vil ikke få endringer i skatt. Men enslige uførepensjonister som har for høy inntekt til å skattlegges etter skattebegrensningsregelen, vil kun berøres av forslaget om økt trygdeavgift. Dette kunne ha gitt en til dels betydelig skatteøkning for denne gruppen. Forslaget kunne også ha gitt en betydelig skjerpelse for gifte uføre med middels til høye inntekter. For å begrense skjerpelsen for enkelte uføre som ikke skattlegges etter skattebegrensningsregelen, foreslår departementet å øke særfradraget for uførhet med 12 000 kroner utover lønnsjustering, til 32 000 kroner i året.

Ektepar hvor kun én er pensjonist

For de fleste gifte pensjonister vil forslaget til endringer i skattereglene være en fordel. Dette skyldes at både det nye skattefradraget og den videreførte skattebegrensningsregelen skal fastsettes individuelt. For en liten gruppe pensjonister vil dette likevel være en ulempe. Dette gjelder ekte-

par der kun den ene er pensjonist, og den andre har liten eller ingen annen inntekt.

Dersom ektefellens inntekt er under 1 G, anses pensjonisten som forsørger og kan ha rett til et ektefelle tillegg fra folketrygden på 0,5 G. Ektefelle tillegg nedtrappes mot forsørgerens inntekt, og faller bort ved en inntekt på om lag 324 000 kroner (i 2010). Ettersom det kun er forsørgeren som vil oppfylle vilkårene for det nye skattefradraget eller den justerte skattebegrensningsregelen, vil samlet skattereduksjon bli vesentlig lavere enn med gjeldende regler.

Dette er en gruppe som i utgangspunktet har lav inntekt, og hvor den forsørgede ektefellen i de fleste tilfeller er over 60 år og ikke har noen tilknytning til arbeidsmarkedet. På bakgrunn av dette mener departementet det er ønskelig å begrense skatteskjerpelsen for denne gruppen. Departementet foreslår derfor en lovendring slik at ektefelle tillegg som utbetales til AFP- og alderspensjonister, skal utbetales skattefritt for eksisterende mottakere (per 31.12.2010). Ektefelle tillegg skal heller ikke inngå i samlet pensjonsinntekt ved nedtrapping av skattefradraget. Dette vil redusere skatteskjerpelsen. For uførepensjonister som mottar ektefelle tillegg, foreslår departementet å videreføre gjeldende skattebegrensningsregel for ektepar. Dette vil gi uendret skatt for denne gruppen.

I tillegg vil departementet åpne for at ektepar mv. hvor kun den ene er pensjonist (med og uten ektefelle tillegg) og den andre har liten eller ingen annen inntekt, kan innvilges skattebegrensning etter skatteloven § 17-4 dersom de får en betydelig skatteskjerpelse som følge av de nye reglene. Den generelle praksis for skattebegrensning etter denne regelen er imidlertid streng, og forutsetter at skattyter har liten skatteevne. Departementet vil derfor gi anvisning på at skatteetaten i en overgangsperiode skal praktisere en lempeligere skattebegrensning overfor en nærmere angitt gruppe ektepar mv.

3.1.6 Fordelingsvirkninger

Figur 3.4 viser fordelingsvirkningene for AFP- og alderspensjonister av forslaget til endringer i pensjonsskattereglene sammenlignet med 2010-regler justert til 2011. Fordelingsvirkningene av forslaget i høringsnotatet (oppjustert til 2011-kroner) er også gjengitt i figuren. Beregningen er gjort med Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Datagrunnlaget for modellen er et utvalg fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk

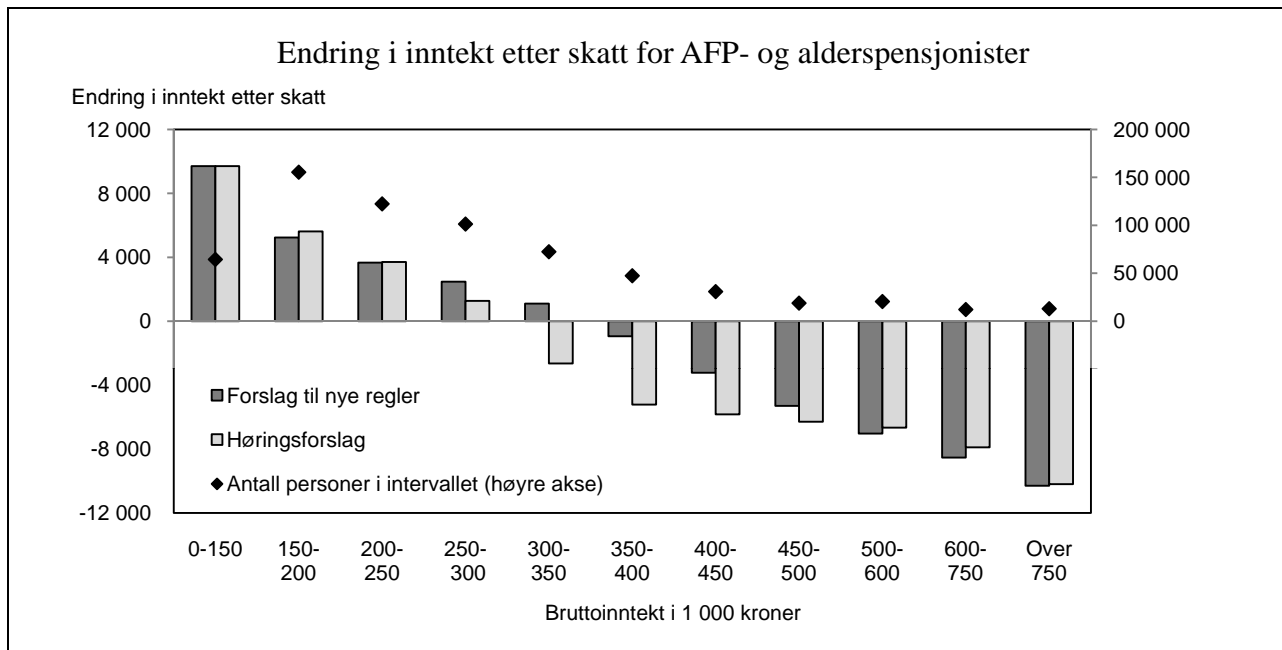
for husholdninger for 2008. Denne statistikken gir informasjon om sammensetningen av inntekt og formue for hele befolkningen. Datagrunnlaget er framskrevet til 2011.

Endring i inntekt etter skatt er gitt ved den venstre vertikale akse, mens den høyre vertikale akse viser antall personer i hvert inntektsintervall. I LOTTE-Skatt finnes det ikke informasjon om pensjonsgraden til skattyterne. Forslaget om å gradere skattefradraget etter pensjonsgraden er derfor forsøkt ivare tatt ved å begrense skattefradraget forholdsmessig etter bruttopensjonens andel av samlet bruttoinntekt. Dette er imidlertid en svært grov tilnærming.

Forslaget gir en lettelse i gjennomsnitt for AFP- og alderspensjonister med under 350 000 kroner i bruttoinntekt. Den store lettelsen til pensjonister med inntekt under 150 000 kroner er en følge av at skattefradraget fastsettes individuelt. I denne gruppen er det hovedsakelig gifte minstepensjonister. Lettelsen i de høyere inntektsintervallene er delvis en følge av likebehandlingen av gifte og enslige og delvis en følge av at marginalskatten på ekstra inntekt reduseres.

Figur 3.5 viser endring i inntekt etter skatt for uførepensjonister. Det endelige forslaget er noe gunstigere enn høringsforslaget. De med pensjon under 250 000 kroner får en gjennomsnittlig lettelse. Årsaken til dette er at skattebegrensningen skal fastsettes individuelt. Uførepensjonister med inntekt mellom 250 000 kroner og 300 000 kroner får om lag uendret skatt i gjennomsnitt. Uførepensjonister med høyere inntekt får en skjerpelse, men skjerpelsen er mindre enn med høringsforslaget. Dette tyder på at mange uførepensjonister allerede har øvre grense i minstefradraget for lønnsinntekt og dermed får en større fordel av at særfradraget for uførhet økes. Forslaget om at uførepensjonister som mottar ektefelle tillegg, skal beholde gjeldende skattebegrensningsregel for ektepar, gjør også de nye reglene noe gunstigere enn høringsforslaget.

Om lag 59 pst. av AFP- og alderspensjonistene får en skattelette med forslaget, om lag 11 pst. får uendret skatt, og om lag 30 pst. får en skjerpelse. AFP- og alderspensjonistene som får økt skatt, har generelt god skatteevne og relativt stor formue og kapitalinntekt. Et høyt utdanningsnivå gir gode muligheter i arbeidsmarkedet for en del av disse. Figur 3.6 viser AFP- og alderspensjonisters inntektssammensetning fordelt etter bruttoinntektsintervall (den horisontale akse). Stolpene i diagrammet angir gjennomsnittlig samlet inntekt i hvert intervall (gitt ved den vertikale akse). Figur 3.7 viser formuesfordelingen, og figur 3.8



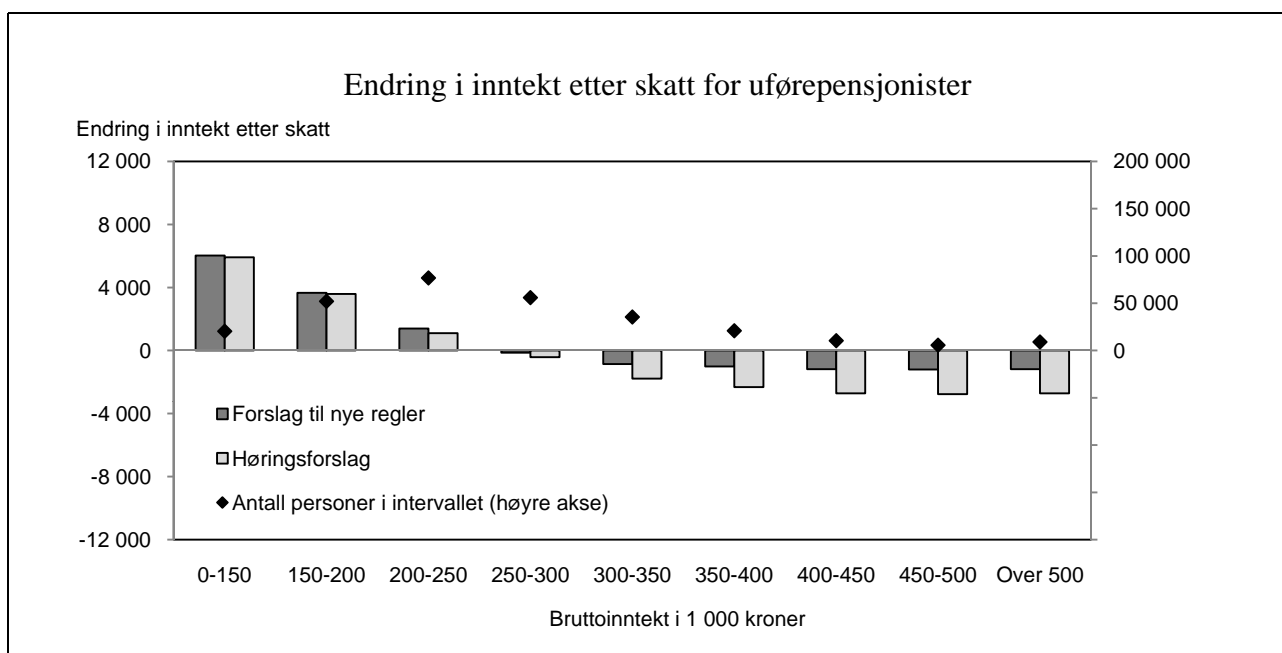
Figur 3.4 Endring i inntekt etter skatt for AFP- og alderspensjonister med forslag til endringer i pensjonskattereglene sammenlignet med gjeldende regler og forslaget i høringsnotatet. Etter samlet bruttoinntekt. 2011. Kroner

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

viser utdanningsnivå etter de samme bruttoinntektsintervallene.

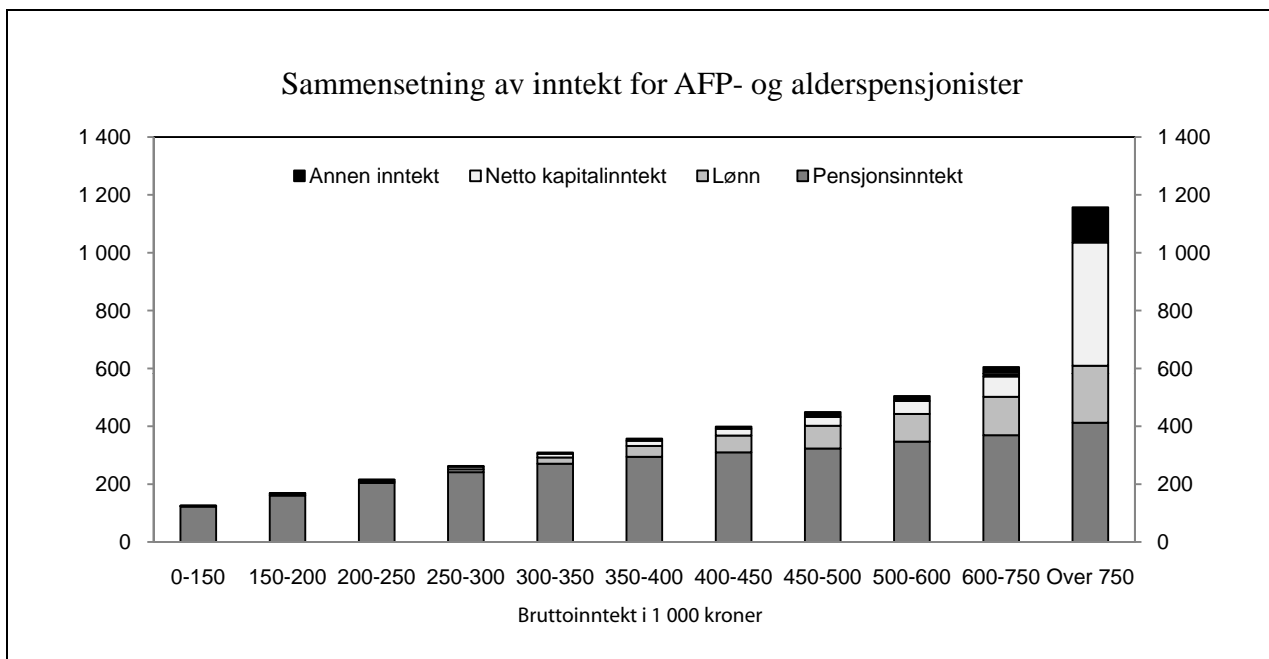
Gjennomsnittsinntekten blant dem som får skatteskjerpelse, er relativt høy (403 900 kroner), og inntekten er høyere jo større skjerpelsen er.

Blant de 43 000 pensjonistene (7 pst.) som får en skatteskjerpelse på over 10 000 kroner, er gjennomsnittsinntekten om lag 604 000 kroner. Gjennomsnittlig bruttoinntekt er relativt lav blant dem som får skattelettelse og uendret skatt (238 900 kroner).



Figur 3.5 Endring i inntekt etter skatt for uførepensjonister med forslaget sammenlignet med gjeldende regler og forslaget i høringsnotatet. Etter samlet bruttoinntekt. 2011. Kroner

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



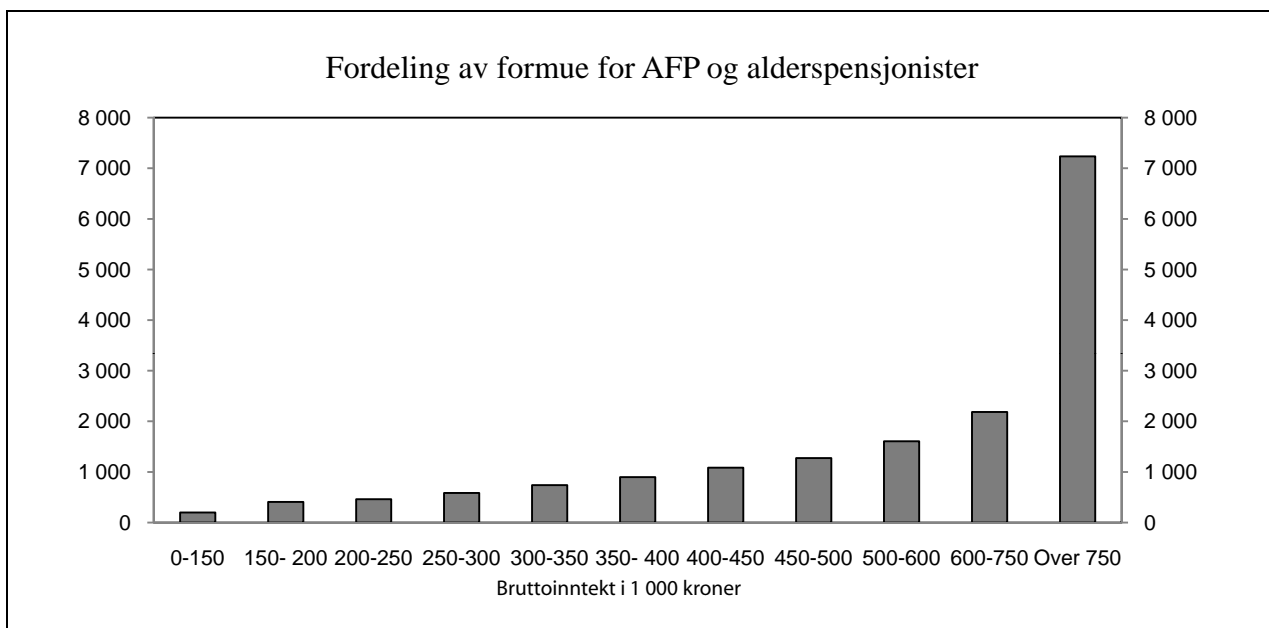
Figur 3.6 Sammensetning av inntekt for AFP- og alderspensjonister fordelt etter bruttoinntektsintervall. Annen inntekt består hovedsakelig av næringsinntekt. Tusen kroner. 2008

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Blant de 113 500 AFP- og alderspensjonistene som får en lettelse på over 10 000 kroner (17 pst. av alle AFP- og alderspensjonister), er den gjennomsnittlige bruttoinntekten om lag 202 900 kroner.

I gjennomsnitt får AFP-pensjonister 4 100 kroner mindre i skatt, mens alderspensjonister får en let-

telse på 2 300 kroner. Uførepensjonister får en gjennomsnittlig lettelse på 1 150 kroner. Skatten øker noe for personer som før ble omfattet av skattebegrensingsregelen fordi de er gift med en pensjonist, men som selv ikke har krav på det nye skattefradraget eller den justerte skattebegrens-



Figur 3.7 Nettoformue for AFP- og alderspensjonister fordelt etter bruttoinntektsintervall. Tusen kroner. 2008

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

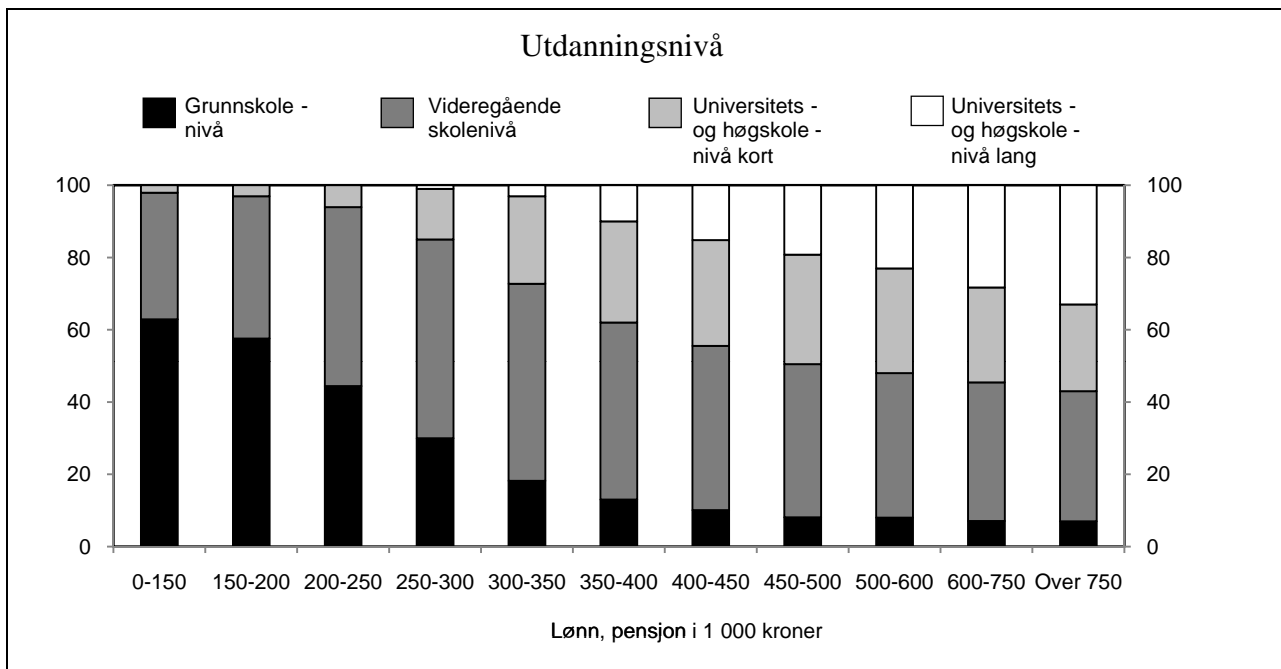
ningsregelen. Et stort flertall av enslige forsørgere med overgangsstonad, etterlatte, tidligere familiepleiere mv. omfattes av den videreførte skattebegrensningsregelen. Forslaget vil ikke ha særlig betydning for disse siden de fleste er enslige og skattebegrensningsregelen er uendret for disse. De få som har såpass høy inntekt og formue at de ikke får fordel av skattebegrensningsregelen, vil få økt trygdeavgift.

Selv om noen pensjonister får en skjerpelse, vil de fortsatt betale mindre skatt enn lønnstakere med tilsvarende inntekt. Figur 3.9 viser beregnet skattefordel for en enslig alderspensjonist på ulike pensjonsnivå både med gjeldende regler og forslaget. I beregningen er det antatt at pensjonsinntekten er den eneste inntekten, og at kun standardfradrag benyttes. Av en pensjonsinntekt på 150 000 kroner (om lag minstepensjon) betales det ingen skatt verken med gjeldende regler eller med forslaget. Av en lønnsinntekt på dette nivået betales det i overkant av 28 200 kroner i skatt. Med en videreføring (lønnsjustering) av gjeldende skatteregler ville en pensjonist med 350 000 kroner i pensjonsinntekt ha betalt over 23 800 kroner mindre i inntektsskatt i 2011 enn en lønnstaker med tilsvarende inntekt. Med forslaget vil han fortsatt betale i underkant av 21 400 kroner mindre i skatt enn lønnstakeren. Arbeidsføre pensjonister vil også ha mulighet til å kompensere for skatteøkningen ved å arbeide litt mer eller lenger.

Enkelte pensjonister, særlig i de yngste alderskullene, kan ha mulighet til å motvirke en eventuell skjerpelse i skatten ved å arbeide litt ekstra. Figur 3.10 viser hvor mye pensjonister (alderspensjonister og AFP-pensjonister i ny ordning) må ha i arbeidsinntekt på ulike inntektsnivå for at nettoinntekten skal være like høy som før endringene i pensjonsskattereglene. For en pensjonsinntekt under 340 000 kroner skal det nesten ingen arbeidsinntekt til for å komme uendret ut.

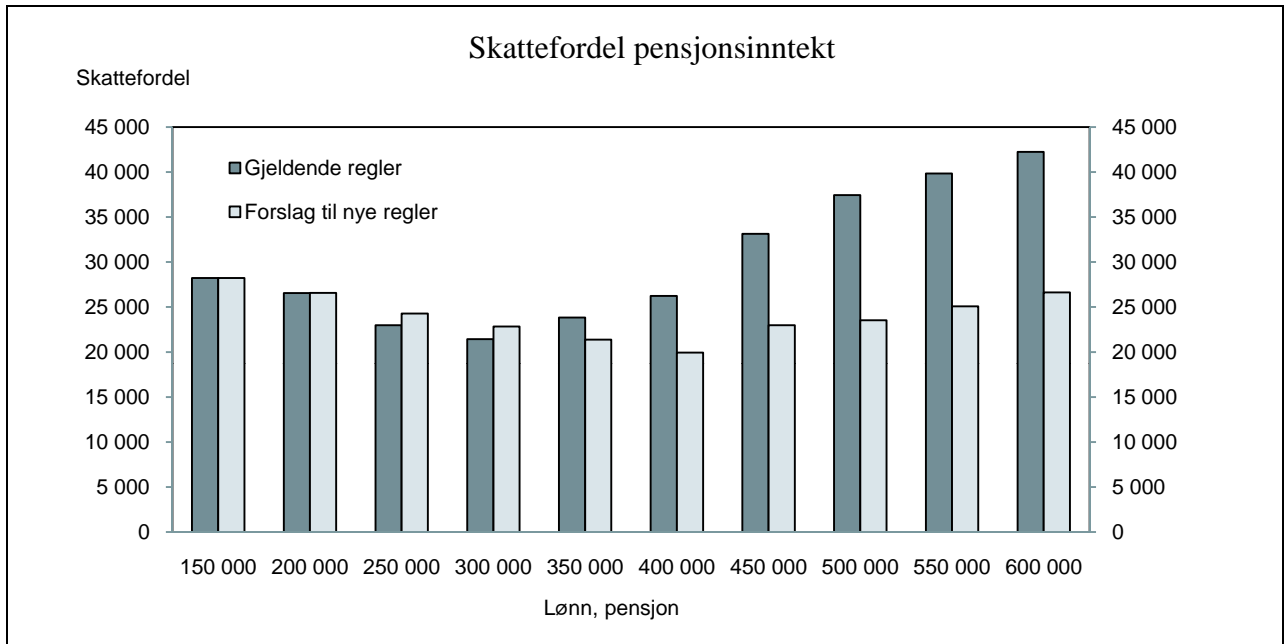
Selv om AFP-pensjonister i offentlig sektor beholder bruttoordningen og avkorting av pensjon mot arbeidsinntekt, vil de fleste likevel ikke behøve å tjene mer enn AFP-pensjonister i privat sektor for å kompensere for skatteøkningen. Dette kommer av at arbeidsinntekten som behøves for å komme uendret ut, er lavere enn toleransebeløpet på 15 000 kroner, slik at AFP ikke blir avkortet. Dette vil gjelde opp til en pensjonsinntekt på i overkant av 560 000 kroner. Deretter vil pensjonister i offentlig sektor måtte ha en betydelig høyere arbeidsinntekt for å kompensere for skatteøkningen. Dette vil altså berøre en svært liten andel AFP-pensjonister i offentlig sektor.

Partene i arbeidslivet i privat sektor inngikk i lønnsoppgjøret 2008 avtale om en ny avtalefestet pensjon tilpasset ny alderspensjon i folketrygden. Gjennom lov 19. februar 2010 nr. 5 (AFP-tilskuddsloven) er avtalen om AFP i privat sektor fra lønnsoppgjøret 2008 lovfestet.



Figur 3.8 Andel av AFP- og alderspensjonister med utdanning på ulike nivå, fordelt etter bruttoinntektsintervaller. 2008. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

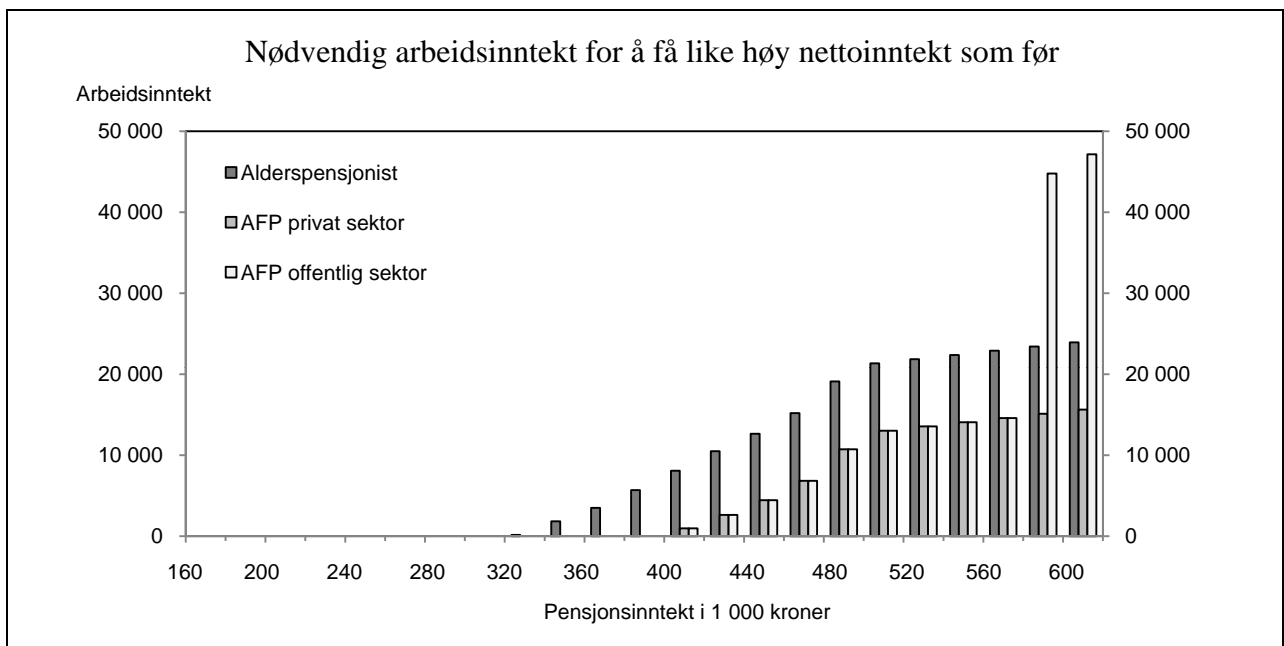


Figur 3.9 Beregnet skattefordel for enslig alderspensjonist sammenlignet med enslig lønnstaker. Med gjeldende regler og forslag. 2011. Kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 3.2 viser virkningene av de foreslåtte endringene i skattereglene for det pensjonsnivå som var sentralt ved oppgjøret i 2008 (pensjonsuttak for en enslig ved 62 år etter jevn inntekt på 5 G i 40 år). Tabellen viser skatt og inntekt etter skatt på brutto pensjon på hhv. 200 000 kroner og 220 000

kroner. Forslaget til nye skatteregler vil, som tabellen viser, i svært liten grad påvirke pensjon etter skatt for en som ikke har annen inntekt enn pensjon. For personer med arbeidsinntekt i tillegg til pensjonen vil endringen gi økt inntekt etter skatt.



Figur 3.10 Nødvendig arbeidsinntekt for pensjonister på ulike pensjonsinntektsnivå for å kompensere fullt ut for skatteendringene. 2011. Kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 3.2 Skatt og disponibel inntekt med gjeldende regler og forslag til nye skatteregler for pensjonsnivå som var sentralt ved oppgjøret i 2008.¹ Kroner

	Skatt	Inntekt etter skatt
Brutto pensjon		
<i>Gjeldende skatteregler</i>		
200 000 kroner	12 460	187 540
220 000 kroner	20 600	199 400
<i>Forslag til nye skatteregler</i>		
200 000 kroner	12 436	187 564
220 000 kroner	20 580	199 420

¹ Pensjonsuttak for en enslig ved 62 år etter jevn inntekt på 5 G i 40 år.

Kilder: Arbeidsdepartementet og Finansdepartementet.

3.1.7 Enkelte beregningseksempler

Nedenfor følger enkelte eksempler som viser endringer i skatt for ulike pensjonister med forslaget til endringer i pensjonsskattereglene. Skatteendringen med høringsforslaget er også gjengitt i eksemplene.

Eksempel 1

Arne er en enkemann på 80 år. Han har en alderspensjon på 300 000 kroner, en bolig med en ligningsverdi på 300 000 kroner, 100 000 kroner i bankinnskudd og 2 200 kroner i kapitalinntekt. Han har for høy inntekt til å få skattebegrensning etter gjeldende regler. Formuen og kapitalinntekten vil derfor ikke påvirke skatteendringen med forslaget til nye regler.

Tabell 3.3 viser endring i skatt med forslaget til endringer i pensjonsskattereglene. I tillegg vises endringen med høringsforslaget. Arne får med forslaget en skattelettelse på om lag 1 400 kroner. Med høringsforslaget ville han fått en skatte-skerpelse på over 2 000 kroner.

Tabell 3.3 Endring i skatt for Arne med nye pensjonsskatteregler. 2011. Kroner

Skatt med gjeldende regler	Endring i skatt med forslaget	Endring i skatt med høringsforslaget
58 359	-1 394	2 037

Kilde: Finansdepartementet.

Eksempel 2

Tor er 62 år, enslig og jobber som bussjåfør. Han tjener 385 000 kroner. Han har verken kapitalinntekt eller formue.

Tor ønsker å gå av med pensjon, noe som gir ham en skattepliktig pensjonsinntekt på 210 000 kroner. I tillegg får han et skattepliktig kompensasjonstillegg på 10 000 kroner. Han vurderer likevel å fortsette i 20 pst. stilling. Tabell 3.4 viser skatteendringen med forslaget til endringer i pensjonsskattereglene. Forslaget til nye regler er svært gunstig for Tor dersom han ønsker å fortsette i 20 pst. stilling. Hans inntekt etter skatt vil være 9 255 kroner høyere enn med gjeldende regler. Dette skyldes hovedsakelig at det nye skattefradraget ikke reduseres som følge av arbeidsinntekt. Eksemplet undervurderer fordelen av å jobbe siden lønn også kan gi økt pensjonsopptjening (se tabell 3.4 neste side).

Eksempel 3

Björg er 62 år, enslig, jobber som lege og har en lønnsinntekt på 800 000 kroner. Björg er gjeldfri og har opparbeidet seg en skattemessig nettoformue på 700 000 kroner, hvorav 400 000 kroner er ligningsverdi av egen bolig og 300 000 kroner er i aksjefond. Dette gir henne 10 000 kroner i skattepliktige kapitalinntekter. Björg vurderer å gå av med pensjon og kan få en full pensjonsinntekt på 440 000 kroner. Hun vil da ha for høy inntekt til å skattlegges etter skattebegrensingsregelen med gjeldende regler, og formue og kapitalinntekt vil ikke påvirke skatteendringen med forslag til nye regler.

Tabell 3.5 viser skatteendringen for Björg med forslaget til endringer i pensjonsskattereglene sammenlignet med gjeldende regler. Med forsla-

Tabell 3.4 Endring i skatt for Tor med nye pensjonsskatteregler, både dersom han kun tar ut full pensjon og dersom han i tillegg jobber 20 pst. 2011. Kroner

	Skatt med gjeldende regler	Endring i skatt med forslaget	Endring i skatt med høringsforslaget
Kun pensjon	20 900	-19	-96
Jobber 20 pst. i tillegg til full pensjon (gir 77 000 kroner i lønnsinntekt)	51 948	-9 255	-9 322

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 3.5 Endring i skatt for Bjørg med forslaget til nye pensjonsskatteregler dersom hun tar ut full pensjon. 2011.

	Skatt med gjeldende regler	Endring i skatt med forslaget	Endring i skatt med høringsforslaget
	109 366	3 963	4 064

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 3.6 Hvor mye Bjørg må tjene/jobbe for å ha like høy nettoinntekt som før omleggingen. 2011. Kroner

Kroner i året		Antall timer i året (gitt hennes tidligere lønnsinntekt)	
Forslaget	Høringsforslaget	Forslaget	Høringsforslaget
4 428	6 330	10	15

Kilde: Finansdepartementet.

get får Bjørg en skatteskjerpelse på i underkant av 4 000 kroner. Tabell 3.6 viser hvor mye Bjørg må ha i arbeidsinntekt for å komme likt ut etter omleggingen. En arbeidsinntekt på om lag 4 400 kroner gir henne en like høy nettoinntekt som før omleggingen. Dette tilsvarer 10 arbeidstimer i året, gitt hennes tidligere lønnsinntekt. I beregningen antas det at pensjonen ikke avkortes mot arbeidsinntekt.

Eksempel 4

Ola, 65 år, og Kari, 62 år, er gift. Ola er industriarbeider og tjener 400 000 kroner i året. Kari jobber som sykepleier i offentlig sektor, men skal gå av med AFP, noe som gir henne 200 000 kroner i pensjonsinntekt. De har en nedbetalt bolig med en ligningsverdi på 300 000 kroner, 80 000 kroner i bankinnskudd og 2 000 kroner i kapitalinntekt. Formue og kapitalinntekt er fordelt likt mellom ektefellene.

Ola og Kari har til sammen for stor inntekt til at de vil få skattebegrensning etter gjeldende regler. Kari har likevel så lav pensjon at hun får det nye skattefradraget i forslaget. Med forslaget til nye regler får hun en skattelette på om lag 18 400 kroner, jf. tabell 3.7.

Tabell 3.7 Endring i skatt for ekteparet Ola og Kari. Forslag til nye pensjonsskatteregler sammenlignet med gjeldende regler. 2011. Kroner

	Skatt med gjeldende regler	Endring i skatt med forslaget	Endring i skatt med høringsforslaget
Ola	110 230	0	0
Kari	35 512	-18 423	-18 670

Kilde: Finansdepartementet.

3.1.8 Økonomiske konsekvenser

Forslaget er ventet å gi en samlet skattelette på 1,35 mrd. kroner påløpt og om lag 1,1 mrd. kroner bokført i 2011. Provenyanslaget inkluderer anslått virkning på arbeidstilbudet i 2011 på om lag 80 mill. kroner. Provenytapet er dermed nær 1 mrd. kroner større enn i høringsforslaget. Over tid antas det at arbeidstilbudsvirkningene vil øke gradvis etter hvert som nye alderskull når en alder hvor de kan ta ut alderspensjon fra folketrygden.

3.2 Øvrige skatteregler for lønnstakere og pensjonister

3.2.1 Toppskatt og standardfradrag

Toppskatt

I 2010 betales det 9 pst. toppskatt på personinntekter (arbeids- og pensjonsinntekter) i intervallet 456 400 til 741 700 kroner (trinn 1) og 12 pst. toppskatt på personinntekter over 741 700 kroner (trinn 2).

Satsene i toppskatten ble redusert i 2006 som et ledd i skattereformen. Et mål med skattereformen var å få en mer lik skatt på aksjeinntekter og arbeidsinntekter, slik at det ikke lenger skulle være like lønnsomt å drive skattetilpasning med sikte på å få arbeidsinntekter skattlagt som aksjeinntekter. Etter at delingsmodellen er erstattet med skjermingsmetoden, er det ingen formelle begrensninger når det gjelder å ta arbeidsinntekt ut som aksjeinntekt. For å unngå endringer som øker den skattemessige forskjellsbehandlingen av arbeids- og kapitalinntekter, og dermed incentive til å drive skattetilpasning, foreslår Regjeringen å holde satsene og innslagspunktene i toppskatten reelt uendret. Det innebærer at innslagspunktene justeres med anslått lønnsvekst til 471 200 kroner i trinn 1 og 765 800 kroner i trinn 2.

Det vises til forslag til § 3-1 i Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2011.

Minstefradrag

Minstefradraget fastsettes som en andel av inntekten med en øvre og nedre grense. Det skilles mellom minstefradrag for lønnsinntekt og minstefradrag for pensjonsinntekt. For lønnsinntekt er satsen 36 pst. og øvre grense 72 800 kroner i 2010. Den nedre grensen er det såkalte lønnsfradraget, som er 31 800 kroner i 2010.

Minstefradraget for pensjonsinntekt er noe lavere enn minstefradraget for lønnsinntekt. I 2010 er satsen 26 pst., nedre grense 4 000 kroner og øvre grense 60 950 kroner.

Minstefradraget for lønnsinntekter og minstefradraget for pensjonsinntekter samordnes for skattytere som har både lønns- og pensjonsinntekter, slik at samlet fradrag ikke kan overstige øvre grense i minstefradraget for lønnsinntekter, dvs. 72 800 kroner i 2010.

Regjeringen foreslår at satsene i minstefradraget holdes uendret, og at de øvre grensene i minstefradraget oppjusteres med anslått lønnsvekst, til henholdsvis 75 150 kroner for lønnsinntekt og 62 950 kroner for pensjonsinntekt. Det foreslås å holde lønnsfradraget på 31 800 kroner nominelt uendret fra 2010 til 2011.

Det vises til forslag til § 6-1 i Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2011.

Personfradrag

Personfradraget er et generelt bunnfradrag i alminnelig inntekt, det vil si at det gis i alle inntekter (lønns-, pensjons-, kapital- og næringsinntekter). Enslige forsørgere og ektepar der den ene ektefellen har lav eller ingen arbeidsinntekt, skattlegges i klasse 2 og får dermed dobbelt personfradrag. Regjeringen foreslår at personfradragene oppjusteres med anslått lønnsvekst til 43 600 kroner i klasse 1 og 87 200 kroner i klasse 2.

Det vises til forslag til § 6-3 i Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2011.

3.2.2 Fradrag for gaver til frivillige organisasjoner – utvidelse til EØS-området

Det gis i dag fradrag i alminnelig inntekt på inntil 12 000 kroner per år for pengegaver til visse frivillige organisasjoner, jf. skatteloven § 6-50. Det stilles blant annet som vilkår at organisasjonen som mottar gaven, er et selskap, stiftelse, tros- eller livssynssamfunn eller sammenslutning med sete her i landet, dvs. er en norsk organisasjon, og oppfyller visse krav til aktivitet. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har i en grunnlagt uttalelse fra desember 2009 uttalt at den norske gavefradragssystemet er i strid med EØS-avtalen artikkel 40, fordi det ikke gis fradrag for gaver til tilsvarende organisasjoner med sete i de øvrige EØS-statene. På denne bakgrunn foreslår Regjeringen å endre skatteloven § 6-50 slik at personer som skatter til Norge, også kan få fradrag for gaver til organisasjoner med sete i øvrige EØS-stater. Finansdepar-

tementet orienterte ESA om denne beslutningen i brev 25. juni 2010.

EØS-retten krever at en likebehandler norske og tilsvarende utenlandske organisasjoner ved utvidelsen. Etter gjeldende regler må selskaper og sammenslutninger ha nasjonalt omfang for å kunne omfattes av gavefradragsordningen. Kravet er stilt for å sikre at organisasjonene holder en viss størrelse. Det er imidlertid gjort unntak fra kravet til nasjonalt omfang for visse tros- og livssynssamfunn som er tilknyttet en registreringsenhet. EØS-rettens krav til likebehandling betyr at dette unntaket i tilfelle også må gjelde mindre tros- og livssynssamfunn fra det øvrige EØS-området. Dette vil etter departementets vurdering by på for store administrative og kontrollmessige utfordringer, og det er derfor ikke grunnlag for å la ordningen omfatte de mindre tros- og livssynssamfunnene når gavefradragsordningen utvides til å omfatte organisasjoner i hele EØS-området. Kun om lag tre prosent av gavene til tros- og livssynsformål går til mindre tros- og livssynssamfunn uten nasjonalt omfang, og kun drøyt én prosent av det totale gavebeløpet.

Departementet har ingen opplysninger om hvor mange skattepliktige i Norge som gir gaver til utenlandske frivillige organisasjoner, men antar at omfanget er relativt beskjedent. Når gavefradragsordningen utvides, vil det også kunne ta noe tid før endringen blir godt innarbeidet og kjent både i Norge og i Europa. På skjønnsmessig grunnlag anslås utvidelsen av fradragsordningen å redusere skatteinntektene med om lag 15 mill. kroner, som påløper med 5 mill. kroner i 2010 og 10 mill. kroner i 2011. Endringen antas å redusere bokførte skatteinntekter først i 2011, og provenytapet anslås til 8 mill. kroner. Forslaget om å utelukke mindre tros- og livssynssamfunn anslås å øke provenyet med om lag 7 mill. kroner påløpt og 2 mill. kroner bokført i 2011. Samlet blir provenytapet i 2011 om lag 3 mill. kroner påløpt og 6 mill. kroner bokført i 2011, jf. tabell 1.2.

Etter gjeldende regler gis det fradragsrett for gaver til organisasjoner med kulturvern som formål. Kulturbegrepene i Europa er mangfoldige og uoversiktlige, og det kan derfor være behov for å få en klar og stram nok avgrensning av hva som ligger i begrepet. Det foreslås derfor at Finansdepartementet får fullmakt til å fastsette bestemmelser i forskrift om hvilke organisasjoner innenfor området kulturvern som kan omfattes av gavefradragsordningen. Det vises til kapittel 9 for en nærmere omtale av forslaget til lovendringer.

3.2.3 Utgiftsgodtgjørelser for tjenestereiser – teknisk frikobling av skattereglene fra statens regulativer

Godtgjørelse som arbeidstaker mottar fra arbeidsgiver knyttet til blant annet kost, losji og bruk av egen bil mv. på tjenestereiser, har lenge vært skattefrie innenfor vilkår og rammer i statens særavtaler (statens satser). Skattereglene bygger dels på henvisninger til statens regler for utgiftsgodtgjørelser, slik at skattefriheten automatisk tilsvare nivået på disse godtgjørelsene. Dels er statens satser og vilkår innarbeidet i skattereglene uten at det er vurdert om godtgjørelsene bør være skattefrie eller ikke. På frivillig grunnlag legger også størstedelen av det private næringsliv statens satser til grunn for reisedekning mv. til ansatte, slik at denne koblingen mellom statsregulativ og skatteregler får virkning langt utover det offentlige.

Departementet har lenge arbeidet med å sikre nøytrale skatteregler, basert på at reelle inntekter bør skattlegges. Ved å oppheve særlige skattefritaksordninger, og ved en omfattende teknisk revisjon av skattelovgivningingen med tilhørende forskrifter, er skattesystemet forbedret på mange områder. Gjeldende regler for den skattemessige behandlingen av utgiftsgodtgjørelser for tjenestereiser har imidlertid ikke vært revidert på tilsvarende måte. Koblingen mellom særavtalene (statens satser) og skattereglene er prinsipielt uheldig fordi et vesentlig innhold i skattereglene på dette området i realiteten fastsettes av noen av partene i arbeidslivet. Skattereglene på dette området unntas dermed fra de normale prosedyrene for fastsetting av skatter. Partene i arbeidslivet utenfor det statlige tariffområdet har ikke tilsvarende mulighet til å påvirke utfallet, og forskjellsbehandles dermed i forhold til partene i offentlig sektor. Det er Stortinget som skal fastsette skattene, og det er prinsipielt uheldig at nivået for skattefritak på dette området i realiteten er lagt utenfor stortingets myndighet.

Koblingen har også andre uheldige sider, fordi skattemessige hensyn vil kunne inngå i fastsettingsprosessen, i tillegg til de øvrige, grunnleggende hensynene bak slike godtgjørelser. Det er dessuten upraktisk at brukerne må forholde seg både til skattereglene og særavtalene for å finne svar på hvordan godtgjørelser skal behandles skattemessig.

På denne bakgrunn har Regjeringen bestemt at skattereglene for reisegodtgjørelse mv. frikobles fra statens særavtaler fra 2011. Skattereglene må dermed angi de skattefrie nivågrensene for de ulike godtgjørelsene. Disse grensene vil bli fast-

satt i et samarbeid mellom departementet og Skattedirektoratet. De gjeldende, skattefrie nivågrensene videreføres i 2011 som selvstendige skatteregler, gjennom et rent teknisk grep. Frikoblingen krever ingen lovendring, men vil kreve tilpasninger i Skattedirektoratets årlige takseringsregler.

3.2.4 Andre grenser og fradrag

Det legges opp til å lønnsjustere viktige grenser i personskattesystemet med 3¼ pst., herunder personfradraget, øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt og innslagspunktene i toppskatten.

Enkelte beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet innslagspunktene i formuesskatten og arveavgiften, det særskilte fradraget i lønnsinntekt, nedre grense for betaling av trygdeavgift, særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, fisker- og sjømannsfradraget, det særskilte fradraget for landbruk mv., nedre grense i særfradraget for store sykdomsutgifter, fradraget for fagforeningskontingent og maksimal sparing i BSU.

Det er en fordel for skattyter at nedre grense i særfradraget for store sykdomsutgifter holdes nominelt uendret. De øvrige grensene som videreføres nominelt, medfører en innstramming. Samlet sett øker nominell videreføring og samspillvirkninger mv. provenyet med 387 mill. kroner påløpt. Av dette utgjør nominell videreføring av beløpsgrensene i formuesskatten og arveavgiften henholdsvis 205 mill. kroner og 52 mill. kroner. I fradraget for reiser mellom hjem og arbeid videreføres kilometersatsene nominelt, mens nedre grense i fradraget prisjusteres fra 13 700 kroner til 13 950 kroner. Innstrammingen utgjør om lag 60 mill. kroner påløpt. Samlet bokført provenyøkning av å videreføre beløpsgrenser nominelt mv. anslås til 281 mill. kroner i 2011.

3.3 Næringsbeskatning

3.3.1 Endringer i grunnlaget for eiendomsskatt

Kommunene kan i dag velge å skrive ut eiendomsskatt på i) faste eiendommer i hele kommunen, ii) bare i områder som er utbygget på bymessig vis og/eller iii) bare på ”verk og bruk”, jf. eieendomsskattelova § 3.

Kommunene kan med dagens regler skrive ut eiendomsskatt på all næringseiendom kun dersom de iligger eiendomsskatt i hele kommunen. Ulike typer næringseiendom blir dermed forskjellsbehandlet i kommuner som skriver ut eien-

domsskatt bare på ”verk og bruk” eller på ”verk og bruk og bymessig strøk”. I praksis går skillet mellom tradisjonell industrivirksomhet (for eksempel fabrikker, skipsverft og kraftverk) og tjenesteytende virksomhet (for eksempel forretninger, kontorbygg, hoteller og serveringssteder). Av de 299 kommunene som skrev ut eiendomsskatt i 2009, skrev 133 ut eiendomsskatt kun på ”verk og bruk”, og 53 skrev ut eiendomsskatt på ”verk og bruk og i bymessig strøk”. Mer enn 60 pst. av kommunene som skriver ut eiendomsskatt, forskjellsbehandler med andre ord næringseiendom brukt i tradisjonell industrivirksomhet og næringseiendom brukt i tjenesteytende virksomhet.

For å gi kommunene mulighet til å likebehandle ulike typer næringseiendom i eiendomsskatten, samt å tilpasse eiendomsskatten til lokale forhold, foreslår Regjeringen å innføre to nye utskrivingsalternativer knyttet til ”næringseiendom”. Det foreslås en adgang til å skrive ut eiendomsskatt på ”verk og bruk og annen næringseiendom i heile kommunen”. I tillegg foreslås det at kommunene kan skrive ut eiendomsskatt på ”all eieendom i bymessige strøk samt på verk og bruk og annen næringseiendom i heile kommunen”. Det er fortsatt ikke anledning til å skrive ut eiendomsskatt på næringseiendom som er spesielt fritatt i eieendomsskattelova (for eksempel landbrukseiendom utenom våningshus).

Det vil fortsatt være anledning til å skrive ut eiendomsskatt etter gjeldende definisjon av ”verk og bruk”. De kommunene som i dag skriver ut eiendomsskatt på ”verk og bruk”, men ønsker å skrive ut eiendomsskatt etter de nye utskrivingsalternativene, må først taksere annen næringseiendom. For at kommunene skal rekke å taksere annen næringseiendom før skatteutskrivningen våren 2011, legges det opp til særlige frister for utskrivning av eiendomsskatt etter de nye utskrivingsalternativene i innføringsåret, jf. nærmere omtale av forslaget i kapittel 14.

3.3.2 Fritaksmetoden – eierandeler i borettslag og boligaksjeselskap

Fritaksmetoden ble innført som en del av skatte-reformen 2006. Den innebærer at selskap i utgangspunktet fritas for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer mv., samtidig som retten til fradrag for tilsvarende tap bortfaller. Formålet med fritaksmetoden er å unngå kjedebehandling i selskapssektoren, slik at utbytter og gevinster ikke skattlegges flere ganger for aksjer eid av selskap.

Regjeringen foreslår en innstramming i fritaksmetoden. Gevinster ved realisasjon av eierandeler i borettslag og boligaksjeselskap unntas fra inntektene som er gjort skattefrie under fritaksmetoden. Tilsvarende vil tap ved realisasjon av slike eierandeler gi rett til fradrag etter de alminnelige reglene.

Skattefriheten for gevinster ved slik realisasjon må ses på som et utilsiktet utslag av at fritaksmetoden er generelt utformet. Gevinst ved realisasjon eller uttak av eierandel i borettslag og boligaksjeselskap skyldes verdiøkning som ikke tidligere har blitt skattlagt i selskapet eller hos eieren. Formålet med fritaksmetoden om å hindre kjedebeskattning passer derfor ikke på inntekt som skriver seg fra slik verdiøkning.

Forslaget har vært på høring, og ingen av høringsinstansene som har uttalt seg, med unntak av NHO, har innvendinger. A/L Norske Boligbyggelags Landsforbund støtter forslaget, og mener at det er velbegrunnet. NHO mener at det er viktig at det ikke foretas ytterligere begrensninger i fritaksmetoden, og at det ikke foreligger en tilstrekkelig begrunnelse for å stramme inn slik det er foreslått.

Den foreslåtte endringen vil ikke medføre endringer i reglene om beskatning av fysiske personer som realiserer boligeiendom.

For å unngå uønskede tilpasninger i perioden fram til ikrafttredelse foreslår departementet at endringen skal gjelde fra 11. juni 2010, som er tidspunktet da forslaget ble gjort offentlig gjennom høringsnotatet.

På usikkert grunnlag er det beregnet at innstrammingen øker provenyet med 3 mill. kroner påløpt i 2010 og 2 mill. kroner påløpt i 2011. Beløpet bokføres med 3 mill. kroner i 2011 og 2 mill. kroner i 2012.

Det vises til nærmere omtale av forslaget i kapittel 10.

3.3.3 Produktavgift (kap. 5700 post 71)

Av næringsinntekt skal det normalt svares 11 pst. trygdeavgift, mens satsen er 7,8 pst. for lønnsinntekt. Næringsdrivende i primærnæringene betaler også 7,8 pst. trygdeavgift. I fiskerinæringen blir mellomlegget opp til 11 pst. dekt av en særskilt produktavgift, som ilegges all fangst fra norskregistrerte fartøy. Produktavgiften skal dessuten dekke kollektiv medlemspremie til yrkesskadetrygd, kollektiv forsikring for tilleggssykepenges for manntallsførte fiskere og utgifter i forbindelse med stønad til arbeidsledige i næringen. I brev av

1. september 2010 tilrår Fiskeri- og kystdepartementet at satsen settes til 2,9 pst. for 2011. I brevet fra Fiskeri- og kystdepartementet heter det blant annet:

”Fiskeri- og kystdepartementet har innhentet prognose på førstehåndsverdi og pensjonsgivende inntekt fra Fiskeridirektoratet. NAV har kommet med opplysninger om utviklingen i kostnadene ved kollektiv tilleggstrygd til sykepenges for fiskere, mens Garantikassen for fiskere har opplyst om utviklingen i utbetalingene av arbeidsledighetstrygd for fiskere så langt i år, og gitt prognose for 2011.

Følgende størrelser ligger til grunn ved fastsetting av nivået på produktavgiften for 2011:

	mill. kr.	
	2010	2011
Førstehåndsverdi som det skal betales produktavgift av:	12 200,0	12 100,0
Dette gir en pensjonsgivende inntekt på:	4 701,0	4 663,0

Fiskeri- og kystdepartementet legger til grunn følgende prognoser for ytelses produktavgiften skal dekke i 2011. [...]

	mill. kr.	
	2010	2011
Differanse trygdeavgift (3,2 % pst. av inntekt)	150,4	149,2
Yrkesskadetrygd (0,2 % pst. av inntekt)	9,4	9,3
Dagpenger ved arbeidsløshet	29,0	27,0
Kollektiv tilleggstrygd for sykepenges	166,6	160,6
Totalt	355,4	346,1

Avgiftssatsen for 2010 ble fastsatt av Stortinget til 2,9 pst. Satsen ble videre justert i revidert nasjonalbudsjett (RNB). Bakgrunnen for dette var at den reviderte prognosen i kombinasjon med underskudd i balansen mellom inn- og utbetalingene de siste år ga grunnlag for å øke satsen til 3,1 pst. for andre halvår. Foreløpige regnskapstall viser at satsen for hele 2010 skulle vært 3,0 pst., og dermed kan vurderingene i fm RNB anses som gode.

Beregning ut fra innhentede prognoser tilsier at riktig sats på produktavgiften vil være 2,9 pst. for 2011.”

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskere-, hval- og selfangstnæringen for 2011.

3.3.4 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling

Innledning

Skattefradrag for næringslivets kostnader til forskning og utvikling (Skattefunn) ble innført for små og mellomstore foretak fra 1. januar 2002, og for alle foretak fra 1. januar 2003. Skattefunn er en rettighetsbasert støtteordning, hvor foretakene selv velger ut prosjekter. Alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i lov og forskrift, gir rett til skattefradrag etter de samme kriteriene. Formålet er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats. Regjeringen vil videreføre ordningen.

Skattefradragets størrelse beregnes og avgrenses etter nærmere regler i skatteloven § 16-40 med tilhørende forskrift. Fra 1. januar 2009 er fradraggrunnlaget per foretak maksimalt 5,5 mill. kroner for egenutført FoU, og maksimalt 11 mill. kroner for summen av egenutført FoU og innkjøp fra godkjente FoU-institusjoner. Norges forskningsråd godkjenner innholdet i prosjektene ut fra forskriftens FoU-definisjon, men stiller ikke nærmere krav til tema eller formål. Det er et vilkår at kostnadene som medtas i fradraggrunnlaget, er attestert av revisor. Ligningsmyndighetene kontrollerer oppgitte kostnader og fradrag opp mot regelverket for Skattefunn og samlet offentlig støtte til foretaket etter statsstøtteregelverket. Dersom skattefradraget er høyere enn utlignet skatt for skattyteren, blir det overskytende beløpet utbetalt fra staten ifm. skatteoppgjøret.

Anvendelse og omfang

Mange foretak gjennomfører FoU-prosjekter som gir skattefradrag. Tabell 3.8 viser antall foretak som har benyttet ordningen. I 2008 var det i underkant av 2 400 foretak som fikk fradrag eller utbetaling. Antall foretak er redusert for hvert år siden 2004. Samtidig har det vært en vekst i gjennomsnittlig støttebeløp per foretak fra 379 000 kroner i 2004 til 435 000 kroner i 2008.

Tabellen viser også utviklingen i faktiske fradrag (skatteutgiften). Det har vært en nedgang i bruken av Skattefunn fra 2004 til 2007, som flatet

Tabell 3.8 Skattefradrag for FoU-kostnader, hovedtall

Inntektsår	Antall foretak	Skattefradrag (skatteutgift) Mill. kroner	Herav utbetalt utover utlignet skatt. Pst.
2002 ¹	1 884	696	82
2003	3 394	1 282	78
2004	3 651	1 384	77
2005	3 180	1 215	75
2006	2 804	1 141	74
2007 ²	2 426	988	75
2008	2 362	1 028	76
2009 ³	-	1 200	-

¹ Ordningen omfattet bare små og mellomstore foretak.

² Det ble innført et tak på timesatsen og antall timer for egne ansatte fra 1.1.2007.

³ Anslag. Maksimalt fradraggrunnlag hevet fra 1.1.2009.

Kilder: Norges forskningsråd, Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

ut i 2008. I 2009 var det en svak vekst i antall nye prosjekter som ble godkjent, mens skatteutgiften anslås å øke med om lag 15 pst. til 1,2 mrd. kroner fra 2008 til 2009. Økningen skyldes i hovedsak at beløpsgrensene i ordningen ble hevet fra inntektsåret 2009.² Dette indikerer økt statlig finansiering uten at det nødvendigvis er utløst mer FoU i 2009.

Videre framkommer det i tabell 3.8 hvor stor del av støtten som er utbetalt utover utlignet skatt. Utbetalinger utgjorde 76 pst. av det samlede støttebeløpet for inntektsåret 2008. Det viser at ordningen i hovedsak benyttes av foretak som ikke er i skatteposisjon. Skattefunn fungerer dermed i det vesentlige som en tilskuddsordning.

Anslaget for skatteutgiften for Skattefunn i 2010 baseres på budsjetterte kostnader i godkjente prosjekter. Tilgangen av nye søknader var per 1. september 2010 noe høyere enn året før. I tillegg ser prosjektene ut til å være større. På

² Regjeringen la i januar 2009 fram St.prp. nr. 37 (2008 – 2009) Om endringer i statsbudsjettet 2009 med tiltak for arbeid. Som en del av Tiltakspakken ble ordningen med skattefradrag for FoU utvidet med virkning fra 1. januar 2009. Taket på beregningsgrunnlaget for egenutført FoU ble hevet fra 4 til 5,5 mill. kroner, mens taket for innkjøp fra godkjente FoU-institusjon ble hevet fra 8 til 11 mill. kroner. Det ble anslått at de økte grensene ville øke utgiftene til Skattefunn med om lag 180 mill. kroner.

denne bakgrunn anslås skatteutgiften til om lag 1,3 mrd. kroner påløpt i 2010 (bokført i 2011).

Finansdepartementets vurdering

Skattefunn ble grundig evaluert av Statistisk sentralbyrå (SSB) med sluttrapport i 2008. I tillegg gjennomførte Senter for statlig økonomistyring (SSØ) en mer avgrenset evaluering av økonomistyring og administrering i 2006. Blant annet på grunnlag av SSØ-evalueringen innførte departementet fra 2007 en maksimal timesats for personal- og indirekte kostnader og et maksimalt antall timer til fradrag per ansatt. Et forslag fra SSB var å heve grensene for maksimalt fradraggrunnlag. Beløpsgrensene ble hevet fra 2009. En vurdering av flere endringer ble varslet i statsbudsjettet for 2009: "Finansdepartementet er enig [med SSB] i at det kan være grunnlag for å vurdere en oppdatering av FoU-definisjonen, blant annet fordi det har skjedd enkelte endringer i EØS-avtalens regelverk for statsstøtte som kan være relevante."

Den 24. september 2010 sendte departementet et notat med forslag om endringer i Skattefunn på høring med frist 26.11.2010. Forslagene har bakgrunn i de to evalueringene, samt tilbakemeldinger fra Norges forskningsråd og Skattedirektoratet. I tillegg er forslagene vurdert i lys av utviklingen i statsstøtteregelverket etter innføringen av Skattefunn. Forslagene i høringsnotatet er i hovedsak presiseringer og oppdateringer av regelverket, blant annet av FoU- og SMB-definisjonene. Videre foreslås det enkelte justeringer i beregningen for personal- og indirekte kostnader, samt at bestemmelsene om kostnadsberegningen skal samles i forskriften etter skatteloven. Det foreslås også nye hjemler i skatteloven for sanksjoner ved brudd på vilkår for godkjenning av FoU-prosjekt og for informasjonsutveksling mellom Norges forskningsråd og Skatteetaten. Forslag til nye lovbestemmelser vil eventuelt bli fremmet i en proposisjon til Stortinget etter at departementet har vurdert høringsuttalelsene.

Forslagene vil gjøre det enklere å bruke ordningen, og kan etter hvert bidra til å øke interessen for Skattefunn. Forslagene vil også lette skattemyndighetens kontroll og bidra til bedre økonomistyring i ordningen. Departementet anslår at den samlede virkningen av forslagene er om lag provenynøytral.

3.3.5 Kraftverksbeskatning

Fallrettigheter i grunnrenteskatten på kraftverk

Produksjon av vannkraft gir potensielt en særskilt høy avkastning (grunnrente). Dette skyldes at produksjon av vannkraft er basert på utnytting av en knapp naturressurs. En riktig utformet skatt på grunnrente vil i teorien ikke påvirke kraftforetaketnes investeringsbeslutninger. Dette tilsier at en i størst mulig grad bør beskatte grunnrente. For et gitt skattenivå vil det redusere behovet for vridende skatter.

Det beregnes 30 pst. skatt til staten på grunnrenten i vannkraftverk. Grunnrenten skal normalt fastsettes med utgangspunkt i en normert markedsverdi av det enkelte kraftverks produksjon i inntektsåret fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift samt eiendomsskatt og avskrivninger. I tillegg gis det fradrag for en friinntekt som skal hindre at risikofri avkastning blir beskattet med grunnrenteskatt. Friinntekten fastsettes som gjennomsnittet av de skattemessig bokførte verdiene per 1.1 og 31.12 multiplisert med en normrente som skal avspeile risikofri avkastning. Det beregnes ikke grunnrenteskatt av produksjon i kraftverk med generatorer som har en samlet påstempelt merkeytelse under 5 500 kVA.

Grunnrenteskatten på kraftanlegg er i all hovedsak uavhengig av hvordan skattyter velger å organisere virksomheten og påvirker ikke investeringene i sektoren. For å sikre en nøytral grunnrenteskatt og at hele grunnrenten kommer til beskatning bør kraftverkseier verken gis fradrag for leiekostnader eller fradrag i form av friinntekt og avskrivninger tilknyttet eide fallrettigheter.

Departementet har tidligere uttalt at kraftverkseier ikke kan kreve fradrag for eventuelle utgifter til leie av fallrettigheter, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995-96) side 193 og Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) side 78. Inntekter fra utleie av fallrettigheter beskattes ikke med grunnrenteskatt på grunneiers hånd. Dersom en hadde åpnet for å gi fradrag for leie av fallrettigheter på kraftverkeiers hånd, ville dette derfor føre til at deler av grunnrenten ikke kom til beskatning. For å klargjøre reglene, sørge for at hele grunnrenten skatlegges og unngå skattemotivert uthuling av grunnrenteskatten foreslår departementet en lovendring som presiserer at leie av fallrettigheter ikke er fradragsberettiget i grunnlaget for grunnrenteskatt.

I gjeldende regler inngår anskaffelsesverdier på fallrettigheter i friinntektsgrunnlaget. Friinntekten skal generelt hindre at risikofri avkastning av investeringen blir beskattet med grunnrenteskatt. Imidlertid er vannfallet selve opphavet til

grunnrenten. Verdien av fallrettigheter burde følgelig ikke inngå i friinntektsgrunnlaget. Det er nødvendig å fjerne fallrettigheter i friinntektsgrunnlaget for å unngå skattemotivert uthuling av grunnrenteskatten på kraftverk. Tilsvarende må gjelde for avskrivninger på fall underlagt vilkår om hjemfall. Uten en slik justering vil kraftprodusenter som eier fallrettigheter komme skattemessig gunstigere ut enn kraftprodusenter som leier vannfall.

I praksis er det mye som taler for at vridningen mellom eide og leide vannfall som følge av skatte-reglene, er avgrenset. Dette skyldes at lov om erverv av vannfall mv. har begrensninger på framtidig leieadgang for større fall (over 4 000 naturhestetekrefter). Det finnes eksempler på kraftverk som er mindre enn lovens grense på 4 000 naturhestetekrefter, men samtidig har generator med påstemplet merkeytelse over 5 500 kVA og dermed er grunnrenteskattepliktige. For kraftverk som utnytter vannfall som ikke omfattes av lov om erverv av vannfall mv., er det større rom for å utforme leieavtaler, og en kan dermed få eksempler der det konstrueres avtaler som reduserer grunnrenten. Selv om det ikke gis fradrag for leiekostnader, kan eier i stedet selge fallet til eget kraftproduksjonsselskap. Selskapet får i så fall fradrag i form av friinntekt, og en kan få tilfeller der grunnrenten ikke kommer til beskatning fordi fradraget for friinntekt blir stort. Fallverdien bør følgelig ikke inngå i friinntektsgrunnlaget.

Når det gjelder friinntektsgrunnlaget for eide fallrettigheter, antas andelen av det samlede friinntektsgrunnlaget som skyldes erverv av vannfall å være lav. På usikkert grunnlag anslås bortfall av friinntekt for fallrettigheter å øke inntektene fra grunnrenteskatten med om lag 5 mill. kroner påløpt i 2011. Beløpet bokføres i 2012.

Det antas videre at forslaget om å nekte fradrag for avskrivninger i grunnrenteinntekten for fall underlagt vilkår om hjemfall vil ha begrenset provenyeffekt.

Eiendomsskatten kan reduseres som følge av noe høyere fradrag for betalt grunnrenteskatt, men virkningen må anses å være marginal. Det vises til avsnitt 13.2 for en nærmere omtale av forslaget til lovendringer.

Inntekter fra elsertifikater inn i grunnrenteinntekten

I en overenskomst fra september 2009 ble Norge og Sverige enige om prinsipper for det videre arbeidet med å etablere et felles svensk-norsk

elsertifikatmarked. Det tas sikte på å etablere et felles elsertifikatmarked fra 1. januar 2012. En rekke elementer, herunder norsk lov, bindende avtale mellom Sverige og Norge og Norges tilpasning til EUs fornybardirektiv, må være på plass før oppstart av det felles markedet. I overenskomsten med Sverige er det lagt til grunn teknologinøytralitet som innebærer at produsenter av ny fornybar elektrisitet kan få elsertifikater uavhengig av hvilken teknologi som benyttes for å produsere kraften.

Elsertifikatordningen fungerer slik at de som etablerer ny produksjon av fornybar energi får utstedt et visst antall elsertifikater i henhold til faktisk produksjon. Samtidig pålegges etterspørsels-siden i kraftmarkedet en plikt til å kjøpe elsertifikater. Dette håndteres i hovedsak ved at leverandør til sluttbruker blir pålagt å kjøpe et antall elsertifikater i henhold til hvor mye elektrisk kraft som er levert. Leverandørene kan overføre kostnadene ved kjøp av elsertifikater til kundene gjennom et påslag i strømprisen.

Med et elsertifikatmarked får produsentene derfor inntekter fra salg av elsertifikater i tillegg til inntekt fra salg av elektrisitet. Over tid vil summen av kraftprisen og elsertifikatprisen om lag tilsvare marginalkostnaden ved å bygge ut fornybar kraftproduksjon. Det er derfor utbyggingskostnadene og kraftprisen som vil bestemme hvor store inntektene fra elsertifikatene blir.

En del av den sertifikatberettigede produksjonen av ny fornybar kraft i Norge vil komme fra vannkraft. Vannkraftverk vil normalt ha betydelig lavere utbyggingskostnad enn vindkraftverk, og mange vannkraftprosjekter vil være lønnsomme også uten inntekter fra elsertifikatene. Elsertifikatmarkedet vil stimulere til vindkraftutbygging, og dette vil være avgjørende for prissettingen av elsertifikater. Inntektene fra elsertifikatene vil inngå i alminnelig inntekt og bli beskattet med 28 pst. I dagens regelverk inngår imidlertid ikke elsertifikatinntektene i grunnrenteinntekten for vannkraftverk. Det er nødvendig å inkludere inntekter fra elsertifikater i grunnrenteinntekten for at grunnrenteskatten skal være basert på det faktiske økonomiske resultatet. Departementet foreslår derfor at inntekter fra elsertifikater i den framtidige ordningen skal inngå i grunnrenteinntekten. På den måten sikrer en også at samfunnet får tilbake noe av inntektene fra de mest lønnsomme vannkraftverkene. Det vises til avsnitt 13.3 for en nærmere omtale av lovforslaget.

Tabell 3.9 Skatteinntekter fra kraftforetak (nominelle størrelser).¹ Uthevede tall viser skatteinntekter til kommunene. Mill. kroner

	1997	2001	2005	2006	2007	2008
Inntektsskatt ²	3031	8096	3 424	5 823	4 325	5 000
Grunnrenteskatt	335	887	2 234	3 757	2 635	5 623
Naturressursskatt	1 324	1 577	1 551	1 551	1 499	1 557
Formuesskatt.	:	7	2	5	3	3
Skattefradrag ³	-1706	-6289	-1 706	-1 314	-1 127	-2809
Sum utlignet skatt.	2 984	4 278	5 505	9 822	7 335	9 374
Eiendomsskatt (grunnlagsår)	1 010	900	1 700	1 900	1 950	2 030
Konsesjonsavgift.	570	634	640	640	650	660
Verdien av konsesjonskraft	40	530	1 220	2 590	1 150	2 330
Sum skatter	4 604	6 342	9 065	14 952	11 085	14 394

¹ Tabellen er basert på inntektsåret da skatten beregnes, men skatten betales året etter, med unntak av eiendomsskatten som betales to år etter. Eiendomsskattegrunnlaget på 2 030 mill. kroner i 2008 kommer derfor til betaling i 2010.

² Beløpet inkluderer samlet inntektsskatt for foretak som driver produksjon, overføring eller distribuering av kraft. Beløpet overvurderer derfor inntektsskatten knyttet til kraftproduksjon. Beløpet er brutto inntektsskatt, dvs. før skattefradrag.

³ Godtgjørelsesfradrag, kreditfradag og naturressursskatt.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

Maksimums- og minimumsreglene i eiendomsskatten for kraftverk

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på kraftproduksjonsanlegg på tilsvarende måte som for annen næringseiendom. Eiendomsskatt kan skrives ut på inntil 0,7 pst. av eiendomsskattegrunnlaget. For vannkraftanlegg skal anleggenes formuesverdi (ligningsverdi) legges til grunn ved eiendomsskatteutskrivningen.

For kraftverk med påstemplet merkeytelse over 10 000 kVA kan skattegrunnlaget imidlertid ikke være lavere eller høyere enn henholdsvis 0,95 kroner per kWh og 2,35 kroner per kWh av anleggets gjennomsnittlige produksjon over en bestemt periode (minimums- og maksimumsreglene). Over 80 pst. av kraftverkene blir i dag ilagt eiendomsskatt etter maksimumsregelen, mens i underkant av 5 pst. blir skattlagt etter minimumsregelen. Minimums- og maksimumsreglene gjelder ikke småkraftverk (kraftverk under 10 000 kVA) som verdsettes etter forenklede takseringsregler.

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) har i henvendelser til Finansdepartementet foreslått å fjerne maksimumsgrensen i eiendoms-

skatten for kraftverk. I brev av 28.03.2008 skriver LVK:

”LVK ber departementet ta initiativ for å oppheve § 8 fjerde ledd i eiendomsskatteleva fordi regelen har utspilt sin rolle.”

LVK peker blant annet på følgende:

”Fordi de fleste kraftverk allerede har nådd, eller om kort tid kommer til å nå maksimumsverdien, svares det snart samme eiendomsskatt for alle produksjonsanlegg uavhengig av hva den reelle verdien av eiendommen er. I praksis betyr det at eiendomsskatt på kraftproduksjonsanlegg er i ferd med å bli en ren avgift. Slik var ikke fjerde ledd ment å virke, og det bryter med sentrale prinsipper bak eiendomsskatten som objektskatt. Målsetningen ved å la § 8 tre i kraft for kraftverk i 2001 var å treffe markedsverdien bedre, samt gjøre regelverket enklere. Slik kraftprisen har vært de siste årene og kommer til å bli framover, vil virkningene av å opprettholde maksimumsverdien bli den motsatte av det som var lovgivers motiv.”

Tabell 3.9 viser skatteinntekter fra kraftforetak til kommunene og staten. Tabellen viser at inntekts-

Tabell 3.10 Anslått økning i eiendomsskattegrunnlaget i 2010 ved en eventuell fjerning av maksimums- og minimumsreglene i eiendomsskatten fordelt på kommuner etter korrigerede frie inntekter (inkludert konsesjonskraft og eiendomsskatt) som andel av landsgjennomsnittet

Frie inntekter	Andel av økningen
Over 140 pst.	33
110-140 pst.	37
100-110 pst.	17
90-100 pst.	12
Under 90 pst.	1
Sum	100

Kilder: Finansdepartementet, Skattedirektoratet og Kommune-
proposisjonen 2010.

skatten og grunnrenteskatten, som tilfaller staten, har vokst betydelig siden 1997. Også verdien av konsesjonskraften og inntektene fra eiendomsskatten som tilfaller kraftkommunene, har vokst betydelig fra 1997 og fram til i dag.

Eiendomsskatten holdes utenfor inntektssystemet for kommunene. Å oppheve maksimums- og minimumsreglene vil øke eiendomsskatteinntektene til kraftkommunene med om lag 840 mill. kroner, fra om lag 2 030 mill. kroner til om lag 2 870 mill. kroner i eiendomsskatteåret 2010.

Eiendomsskatten er fradragsberettiget ved beregning av ordinær inntektsskatt og grunnrenteskatt, slik at staten vil få et direkte provenytap på om lag 490 mill. kroner. For kraftverkseierne øker netto skattebelastning med 350 mill. kroner dersom maksimums- og minimumsreglene oppheves. Ettersom staten også eier betydelige deler av norsk kraftproduksjon gjennom Statkraft, kan samlet provenytap for staten anslås til i størrelsesorden 640 mill. kroner.

I 2010 var det over 220 kommuner som mottok inntekter fra kraftvirksomhet. Tabell 3.10 viser hvordan økningen i eiendomsskattegrunnlaget fordeles på kommuner med ulik andel frie inntekter dersom maksimums- og minimumsreglene fjernes. Tabellen viser at om lag 87 pst. av økningen i eiendomsskattegrunnlaget tilfaller kommuner med korrigerede frie inntekter (inkludert konsesjonskraft og eiendomsskatt) på eller over landsgjennomsnittet.

Tabell 3.11 viser kommunene med den største økningen i inntekter fra eiendomsskatten dersom

Tabell 3.11 De ti kommunene med den anslått største økningen i inntekter fra eiendomsskatten på kraftverk ved en eventuell fjerning av maksimums- og minimumsgrensene i 2010

Kommune	Økning i eiendomsskatt (mill. kroner)	Frie inntekter 2008 m/ eiendomsskatt og konsesjonskraft (pst. av landsgjennomsnittet)
Suldal.....	58	183
Tinn.....	36	132
Sirdal.....	31	252
Luster.....	29	138
Rana.....	27	103
Hemnes.....	26	136
Aurland.....	24	213
Eidfjord.....	22	308
Vinje.....	21	155
Meløy.....	20	132
Sum	294,0	

Kilder: Finansdepartementet, Skattedirektoratet og Kommune-
proposisjonen 2010.

maksimums- og minimumsreglene fjernes, og disse kommunenes frie inntekter (inkludert eiendomsskatt og konsesjonskraft) som andel av landsgjennomsnittet. Tabellen viser at 294 mill. kroner (om lag 3,5 pst.) av den anslåtte samlede økningen på 840 mill. kroner tilfaller disse ti kommunene.

Figur 3.11 viser samlet eiendomsskatt (boliger, kraft mv.) per innbygger i 2009 og samlet eiendomsskatt per innbygger i 2009 inkludert økningen i 2010 dersom en fjerner maksimums- og minimumsreglene. Figuren viser at eiendomsskatten er skjevt fordelt mellom kommunene, og at fjerning av maksimums- og minimumsreglene vil gi økte eiendomsskatteinntekter til mange av de kommunene som har de største inntektene fra eiendomsskatt fra før.

LVK ber om at maksimums- og minimumsgrensene oppheves fordi de mener grensene gir utilsiktede reduksjoner i kommunenes eiendomsskatteinntekter, skaper ny asymmetri og fører til en utilsiktet skattelette for de store kraftprodusentene. Videre mener LVK at en opphevelse av mak-

simums- og minimumsreglene vil bedre kommunøkonomien og føre til mer rettferdige skatte-regler. LVK viser også til at de aller fleste av kommunene som har inntekter fra kraftproduksjon er såkalte minsteinntektskommuner. Vertskommunene har også vist til at reglene gir et sterkt disincentiv for vertskommunenes tilslutning til ny vannkraftutbygging.

På den annen side kan eiendomsskatten føre til at marginalt lønnsomme kraftverk ikke blir bygd ut. I Revidert nasjonalbudsjett 2008 ble det påpekt at de ikke lønnsomhetsbaserte fiskale ordningene (konsesjonskraft, konsesjonsavgift og eiendomsskatt) kan ha vesentlig negativ effekt på selskapenes incentiver til investeringer i samfunnsøkonomisk lønnsomme vannkraftprosjekter. Minimumsregelen i eiendomsskatten har en slik uheldig virkning på investeringsincentivene. Maksimumsregelen kan derimot føre til at de negative investeringsincentivene av eiendomsskatten blir mindre enn de ellers ville ha vært.

Inntektssystemet for kommunene har blitt endret flere ganger de siste årene. De siste endringene var for inntektsåret 2009 og 2011. Behandlingen av de særskilte kraftinntektene til kommunene har imidlertid vært holdt uendret. Etter gjeldende regler er det bare naturressursskatten som inngår i grunnlaget for fordelingen av rammetilskudd i inntektssystemet for kommunene. Inntek-

ter fra eiendomsskatten, konsesjonskraft og konsesjonsavgifter holdes utenfor.

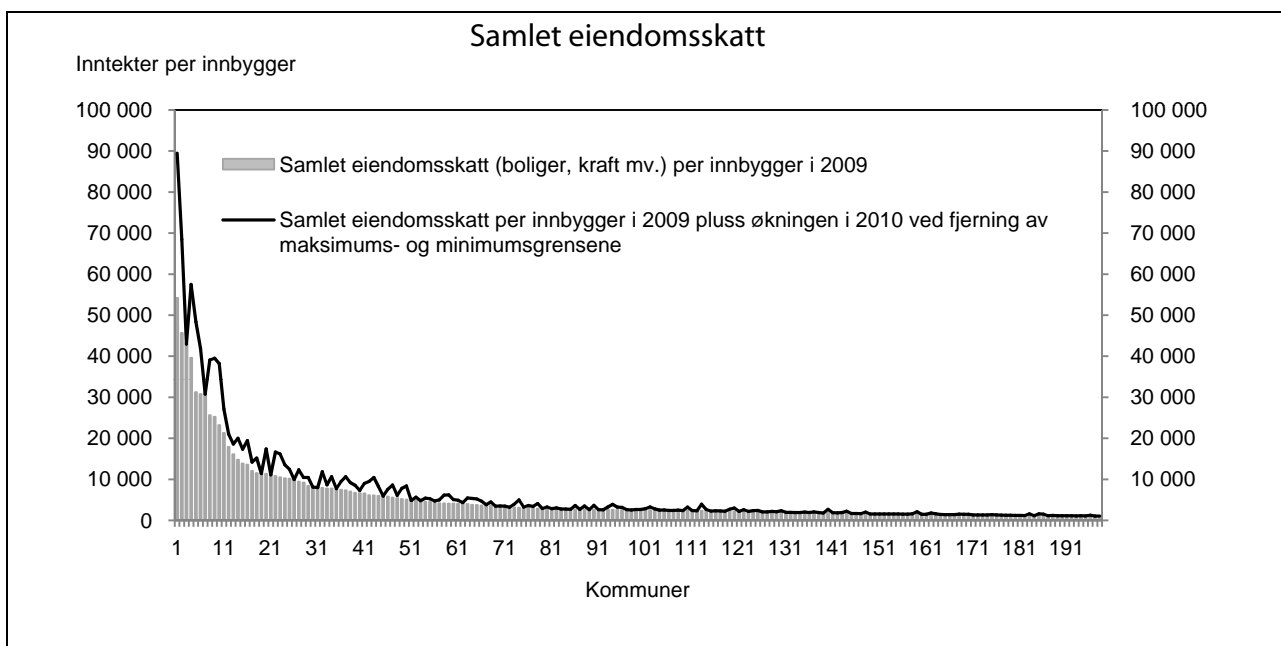
Departementet mener at disse spørsmålene må vurderes nærmere, og legger opp til en høring der ulike parter, først og fremst vertskommuner, eierkommuner og kraftprodusenter, vil bli trukket inn. Regjeringen vil gjennomføre høringen og legger til rette arbeidet slik at saken kan legges fram i statsbudsjettet for 2012.

3.4 Arbeid mot skatteunndragelse

3.4.1 Oppfølgingen av saker i NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser*

Innledning

Som ledd i kampen mot skatteunndragelser opprettet Regjeringen 1. juni 2007 Skatteunndragelsesutvalget, som la fram en rekke forslag til tiltak, jf. NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser*. Utredningen ble sendt på ordinær høring våren 2009. Flere av forslagene fra Skatteunndragelsesutvalget er fulgt opp ved lovendringer. Dette gjelder blant annet tiltak som retter seg mot bruken av kontante betalingsmidler, herunder forslag om å nekte næringsdrivende fradragsrett for kostnader som ikke er betalt via bank, og forslag om å gjøre kjøper av tjenester (og varer sammen med tjenester) medansvarlig for skatt og merverdiav-



Figur 3.11 Samlet eiendomsskatt i 2009 og økning i 2010 ved fjerning av maksimums- og minimumsreglene for kraftverk. Inntekter per innbygger

Kilder: Skattedirektoratet, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

gift som den som leverer tjenesten har unndratt, dersom kjøpesummen overstiger 10 000 kroner, og kjøperen ikke har betalt via bank. Det er videre vedtatt

- en hjemmel for tollmyndighetene til å ilegge overtredelsesgebyr ved brudd på plikten til å deklare valuta og andre betalingsmidler over 25 000 kroner
- utvidet adgang for Økokrim til å gi informasjon mottatt etter hvitvaskingsloven til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten
- at revisor skal sende kopi til skatteetaten av brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor revisor unnlater å skrive under på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen
- at skatte- og avgiftsmyndighetene kan gi opplysninger til bruk for tilsynsformål til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet
- å lovfeste en utvidet frist for endring av ligning der skattyter har unnlatt å opplyse om feil i ligningen
- bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt i skatte- og avgiftslovgivningen

Det vises til nærmere omtale av forslagene i Prop. 1 L (2009-2010) Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer kapittel 5.

Noen av forslagene som er vedtatt, forutsetter videre oppfølging. Dette arbeidet består blant annet i å lage utfyllende forskrifter og retningslinjer til lovforslag fremmet i Prop. 1 L (2009-2010).

I Prop. 1 L (2009-2010) er det forutsatt at de av utvalgets forslag som ikke er fremmet i proposisjonen, vil bli vurdert senere.

Arbeid med å følge opp flere av disse forslagene fra utvalget er igangsatt. Dette gjelder blant annet utvalgets forslag om nye og mer robuste hjemler for innhenting av kontrollopplysninger om toll, skatt og avgift, forslag om å pålegge virksomheter innen enkelte bransjer å føre en ajourført oversikt over personale og forslag om en godkjennelsesordning for kassasystemer. Det er også igangsatt arbeid med oppfølging av utvalgets forslag om tiltak for bedre kontroll med norskregistrerte utenlandske foretak.

Enkelte forslag anbefaler departementet at det ikke arbeides videre med. Dette gjelder tre av utvalgets forslag til endringer i merverdiavgiftsregelverket for å motvirke avgiftsunndragelser, utvalgets forslag om å endre reglene om oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende oppdragstakere, forslag om offentlighet ved ilagt tilleggs-skatt og forslag om å lovfeste plikt for styrebehandling av skatt og avgift i AS og ASA.

Forslagene omtales nærmere nedenfor.

Nye kontrollhjemler

Skatte- og avgiftspliktige og en rekke tredjeparter, for eksempel arbeidsgivere, banker mv., har en omfattende plikt til ukrevet å gi opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Plikten til å gi slike opplysninger ukrevet suppleres av regler om plikt til å gi opplysninger etter krav.

Skatteunndragelsesutvalget har gjennomgått plikten til å gi kontrollopplysninger om egne og andres forhold etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Utvalget foreslår at hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger for toll, skatt og avgift samordnes og moderniseres. Videre foreslår utvalget at rekkevidden av kontrollhjemlene, særlig ved innhenting av opplysninger fra tredjepart, endres slik at kontrollmyndighetene blir bedre rustet til å imøtekomme de særlige utfordringene og utviklingstrekkene som kontrolletatene står overfor i dag. Utvalgets forslag medfører i korte trekk at bestemmelser om plikt for tredjepart til å gi opplysninger ukrevet flyttes ut av ligningsloven kapittel 6 og samordnes i ligningsloven nytt kapittel 5, mens de gjestående bestemmelser om opplysningsplikt for tredjepart etter krav erstattes av noen færre og mer vidtgående hjemler for innhenting av kontrollopplysninger fra tredjepart. Disse nye og mer vidtgående hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger i ligningsloven kapittel 6 foreslås inkorporert i og tilpasset øvrig regelverk på skatte- og avgiftsområdet.

Høringsinstansene er i hovedtrekk positive til forslagene, men flere peker på enkeltheter ved forslagene som bør utredes nærmere, herunder at det må vurderes en negativ avgrensning av opplysningspliktens rekkevidde.

Arbeidet med å følge opp utvalgets forslag om nye kontrollhjemler for toll, skatt og avgift er høyt prioritert i departementet. Nye og utvidede kontrollhjemler, særlig overfor tredjepart, er viktig for å fastslå om den skatte- og avgiftspliktige har gitt korrekte og fullstendige opplysninger, og dermed også for å avdekke skatteunndragelser. Arbeidet med nye kontrollhjemler for toll, skatt og avgift er imidlertid omfattende. Utvalgets forslag til nye kontrollhjemler for toll, skatt og avgift gjør det nødvendig å vurdere grundig rekkevidden av bestemmelsene. Ved denne vurderingen må kontrollhensyn veies opp mot andre viktige hensyn slik som personvern og næringslivets arbeidsbyrde. Forslaget medfører videre behov for å gjennomgå ligningslovens bestemmelser, hvor det i tillegg til materielle endringer er foreslått til dels store systematiske endringer.

Personaljournal

Skatteunndragelsesutvalget foreslår å pålegge virksomheter innen bransjene restaurant, frisør/skjønnhetspleie og bilpleie/bilverksteder å føre en ajourført oversikt over personale. Utvalget mener det vil bidra til at skatte- og avgiftsmyndighetene ved kontroll på arbeidsplassen lettere kan identifisere svart arbeid. Bokføringsstandardstyret i Norsk Regnskapsstiftelse avga 24. april 2009 en delrapport til Finansdepartementet (delrapport III). I delrapporten fremmes tilsvarende forslag, og det foreslås stilt krav til personaljournalen. Delrapport III har vært på separat høring. Både utvalgets og Bokføringsstandardstyrets forslag er fremmet på bakgrunn av en ordning med personaljournal som ble innført i Sverige i 2007.

Høringsinstansene er i hovedsak positive til forslaget om å innføre en ordning med personaljournal. Datatilsynet og Fornyings- og administrasjonsdepartementet har imidlertid i høringen av Skatteunndragelsesutvalgets utredning gitt uttrykk for at de stiller seg tvilende til hvilken effekt en slik journalføring vil ha. Enkelte næringslivsorganisasjoner tar til orde for at det bør kunne gis unntak fra kravet til personaljournal i virksomheter hvor det er etablert betryggende systemer for registrering av personalet, herunder arbeidsplaner etter arbeidsmiljøloven. Nærings- og handelsdepartementet mener arbeidet med en plikt til å føre personaljournal bør utstå i påvente at arbeidet som blir gjort for å utvide bruken av id-kort til flere bransjer.

Skattedirektoratet avga 30. juni 2010, på oppdrag fra Finansdepartementet, en rapport om oppfølgingen av forslaget om å innføre en ordning med personaljournal. I rapporten foreslår direktoratet at ordningen i første omgang innføres for virksomheter i bransjene som er foreslått av Skatteunndragelsesutvalget. Skattedirektoratet mener det er av sentral betydning at en ordning med personaljournal følges opp med en omfattende og effektiv kontrollinnsats, og at det blant annet som følge av dette er hensiktsmessig å innføre et krav om personaljournal for et begrenset antall bransjer, selv om en slik ordning kunne vært aktuell også for andre bransjer enn restaurant, frisør/skjønnhetspleie og bilpleie/bilverksteder.

I Sverige er ordningen innført for virksomheter i restaurantbransjen og frisørbransjen, men det vurderes å utvide ordningen til å omfatte også andre bransjer. Skattedirektoratet viser til erfaringene fra Sverige, hvor ordningen med personaljournal, kombinert med kontroll hos virksomhetene, har ført til en merkbar økning i antall regis-

trerte virksomheter og en betydelig økning i innrapportert lønn.

Skattedirektoratet har vurdert ordningen med personaljournal opp mot identitetskort (id-kort). Id-kort er innført i bygg- og anleggsbransjen, og ordningen er foreslått utvidet til også å omfatte renholdsbransjen. Det er etter direktoratets oppfatning betydelige praktiske forskjeller mellom bransjene som er foreslått omfattet av ordningen med id-kort, og bransjene som er foreslått tatt inn i en ordning med personaljournal. Den mest åpenbare forskjellen knytter seg til arbeidsstedet og arbeidsgivers kontroll over arbeidstakerne. Fra direktoratets rapport siteres:

”For bygg og anlegg er det typisk at arbeidet utføres på en byggeplass som ikke nødvendigvis ligger direkte under arbeidsgivers kontroll. Det vil kunne være arbeidstakere spredt over store områder på samme byggeplass, og det vil kunne være arbeidstakere fra en rekke forskjellige arbeidsgivere på samme sted. For renholdsbransjen vil det typiske være at arbeidstakerne utfører arbeidet på forskjellige oppdragssteder, gjerne flere steder hver dag.

I de bransjene som er foreslått omfattet av ordningen med personaljournal vil arbeidet normalt utføres på ett sted, og det typiske vil være at det på hvert arbeidssted kun er arbeidstakere knyttet til én arbeidsgiver. Under slike forhold er det etter Skattedirektoratets oppfatning hensiktsmessig å benytte et system med personaljournal for å sikre den ønskede kontrollen av arbeidstakernes tilknytning til arbeidsgiver, og gjennom dette at de formelle forholdene er i orden. Det legges til grunn at det normalt vil være mindre krevende å etablere slik journalføring, særlig for mindre arbeidsgivere, enn å gå inn i en ordning med id-kort. Det må i denne sammenheng også legges vekt på at det er skatteformål som ligger bak forslaget om journalføring. En personaljournal, som også kan fremlegges i ettertid, må anses som et betydelig bedre egnet virkemiddel for å sikre, og etterkontrollere, fullstendighet i lønnsrapporteringen enn id-kort.”

Skattedirektoratet foreslår at nærmere bestemmelser om utformingen av en ordning med personaljournal tas inn i forskrift til bokføringsloven. Videre foreslår direktoratet å innta en bestemmelse om gebyr ved manglende føring av personaljournal i ligningsloven.

Etter departementets oppfatning bør det arbeides videre med forslaget om en ordning med personaljournal for virksomheter i bransjene restau-

rant, frisør/skjønnhetspleie og bilpleie/bilverksteder. En slik ordning vil kunne være et godt virkemiddel for de norske skattemyndighetenes arbeid med kontroll på lønnsområdet.

Godkjennelsesordning for kassasystemer

Bokføringsstandardstyret i Norsk Regnskapsstiftelse har på oppdrag fra Finansdepartementet avgitt en delrapport om en godkjennelsesordning for kassasystemer (delrapport I). Av delrapporten framgår det at det er forholdsvis enkelt å manipulere mange av kassasystemene som er på markedet, og at skatteetaten i flere tilfeller har avdekket at dette blir gjort. Sverige har av samme grunn innført en godkjennelses- og kontrollordning for kassaapparater. Bokføringsstandardstyret mener at det også i Norge bør innføres regelverk som kan bidra til å vanskeliggjøre manipulasjon av kassaapparater og foreslår at dagens regelverk om bruk av kassaapparat endres slik at reglene bedre sikrer hensynet til fullstendig registrering og dokumentasjon av kontantsalg. Hvordan reglene bør utformes, foreslås utredet nærmere i samarbeid med fagpersoner med teknisk kompetanse.

Skatteunndragelsesutvalget anser det som positivt at det er satt i gang et slikt arbeid og støtter opp om at en slik ordning utredes nærmere. Bokføringsstandardstyrets delrapport I har ikke vært gjenstand for høring. Høringsinstansene som har avgitt uttalelse til Skatteunndragelsesutvalgets omtale av forslaget, har i hovedsak vært positive til forslaget selv om flere viser til at de avventer at ordningen utredes nærmere. Noen peker på at det er viktig at en ny ordning gjennomføres på en enkel og effektiv måte, og med så lave kostnader som mulig.

Finansdepartementet har bedt Skattedirektoratet i samråd med Bokføringsstandardstyret om å oppnevne en arbeidsgruppe som med utgangspunkt i det svenske regelverket skal utrede mulighetene for å etablere en godkjennelsesordning for kassasystemer i Norge. Skattedirektoratet skal oversende gruppens utredning til Finansdepartementet innen 31. desember 2010.

Norskregistrerte utenlandske foretak (NUF)

Skatteunndragelsesutvalget peker på at norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) skaper forvaltningsmessige utfordringer for en rekke etater, herunder også for skattemyndighetene. Utvalget har foreslått fem konkrete tiltak som utvalget mener kan legges til rette for bedre kontroll med virksomhet som drives gjennom NUF.

For det første foreslår utvalget å bedre informasjonen om og kontrollen med at NUF overholder sine skattemessige plikter. Videre anbefaler utvalget at det igangsettes arbeid med sikte på å etablere en mulighet for å utveksle opplysninger mellom selskapsregistrene over landegrensene. Utvalget foreslår også at det bør stilles som vilkår for registreringen av et utenlandsk selskap i Norge at selskapet driver reell virksomhet i et etableringsland utenfor EØS-området, og at selskapet må ha sitt reelle hovedsete utenfor Norge. Utvalget foreslår også å utrede nærmere om det kan stilles krav om reell etablering og reell økonomisk aktivitet for selskap etablert i et land innenfor EØS-området. Videre foreslår utvalget at det ved en endring i foretaksregisterloven gjøres klart at en norskregistrert avdeling av et utenlandsk foretak skal anses å ha den samme heftelsesformen som hovedselskapet. Endelig viser utvalget til Finansdepartementets oppfølging av NOU 2008:12 *Revisjonsplikten for små foretak*, og uttaler at et forslag om å pålegge NUF revisjonsplikt bør følges opp videre av Finansdepartementet dersom mindretallet i Revisjonspliktutvalget skulle få gjennomslag for sitt forslag om å oppheve revisjonsplikten for små aksjeselskap.

Samtlige av de 18 høringsinstansene som har uttalt seg om utvalgets tiltak for å bedre kontrollen med NUF, støtter ett eller flere av forslagene. Flere av høringsinstansene påpeker imidlertid at forslagene må utredes nærmere før de eventuelt fremmes for Stortinget. Når det gjelder forslaget om å innføre krav om reell etablering og reell økonomisk aktivitet, uttaler imidlertid Justisdepartementet at det anser det helt klart etter EF-domstolens praksis at det ikke kan oppstilles noe generelt krav om reell etablering og reell økonomisk aktivitet i opprinnelseslandet for selskap innenfor EØS-området.

Finansdepartementet er enig med Skatteunndragelsesutvalget i at det er viktig med informasjon som kan bidra til at flere NUF overholder plikten til å levere selvangivelse m.m. Undersøkelser gjort av Statistisk sentralbyrå viser at en betydelig andel NUF ikke har ført skatt som kostnad i regnskapet. Dette kan tyde på at mange NUF ikke har ansett seg som skattepliktige, eller bevisst har forsøkt å unndra seg skatt. I brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet 16. juni 2010 forutsetter departementet at Skattedirektoratet følger opp utvalgets forslag, og herunder arbeider mot å bedre informasjonen om og kontrollen med at NUF overholder sine skattemessige plikter. Direktoratet har senere opplyst at det vil nedsette en arbeidsgruppe som blant annet vil ha som mål å

lage informasjon om NUF og skatt på skatteetatens nettsider. Arbeidsgruppen vil også vurdere å be Enhetsregisteret vedlegge informasjon om skatt når det sender bekreftelse på registrering av nye NUF. Departementet ser at det også er viktig at skatteetaten utnytter de ressurser og virkemidler den har til å avdekke NUF som ikke overholder sine forpliktelser. Dette vil departementet ta opp i styringsdialogen med Skattedirektoratet.

Når det gjelder forslaget om å utveksle opplysninger mellom selskapsregistrene over landegrensene, så har Finansdepartementet vært i kontakt med Nærings- og handelsdepartementet, som viser til at Brønnøysundregistrene allerede er med i European Business Register (EBR) – et samarbeid mellom foretaksregistre i 25 europeiske land. Gjennom EBRs nettjeneste kan man hente ut oppdaterte og offisielle opplysninger om mer enn 20 millioner europeiske foretak. Norge benytter i likhet med Sverige, Irland og England et system kalt "the Branch Disclosure Service (BDS)". Dette er et automatisert varslingssystem som drives av EBR, hvor man mottar statusrapporter om utenlandske foretak med NUF i Norge. BDS fungerer i følge Brønnøysundsregistrene bra som verktøy for å finne foretak som har avvikende status i hjemlandets register. Med bakgrunn i informasjon fra BDS ble det i oktober 2009 slettet rundt 100 svenske NUF i Foretaksregisteret, og våren 2010 ble det slettet litt over 1 600 norskregistrerte engelske foretak. Disse norskregistrerte utenlandske foretakene ble slettet etter at de først skriftlig ble varslet om at Brønnøysundregistrene hadde informasjon om at foretaket i hjemlandet var slettet, og deretter varslet ved kunngjøring i Brønnøysundregistrenes elektroniske kunngjøringsportal og i en avis alminnelig lest der foretakets virksomhet i Norge hadde sin forretningsadresse.

Det arbeides for tiden med å utvide samarbeidet mellom foretaksregistrene i Europa fra tilgjengeliggjøring av informasjon til elektronisk kommunikasjon mellom foretaksregistrene. Dette vil blant annet gi enda bedre tilgang på informasjon om selskap registrert i andre land. Både gjennom arbeidsgrupper og prosjekter arbeides det nå i EU og innenfor sammenslutninger av europeiske foretaksregistre med disse problemstillingene. Også Brønnøysundregistrene deltar i dette arbeidet. Nærings- og handelsdepartementet viser til at Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å igangsette arbeid med sikte på å etablere samarbeidsrutiner mellom selskapsregistrene innenfor EØS-området blir ivaretatt gjennom dette arbeidet. Departementet anbefaler på denne bakgrunn at det

ikke startes opp en egen utredning av forslaget om å utveksle opplysninger mellom selskapsregistrene over landegrensene.

For så vidt gjelder Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å innføre krav om reell virksomhet i etableringslandet, samt forslaget om å innføre en bestemmelse om at en norskregistrert avdeling av et utenlandsk foretak skal anses å ha den samme heftelsesformen som det utenlandske hovedselskapet, så ser departementet at det er behov for å utrede dette forslaget nærmere. Departementet har derfor bedt Skattedirektoratet om å gjøre nærmere rede for forslagenes antatte positive virkning for bekjempelsen av skatteunndragelser og svart økonomi.

Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å innføre revisjonsplikt for små NUF må ses i sammenheng med NOU 2008:12 *Revisjonsplikten for små foretak*, som fortsatt er til behandling i Finansdepartementet.

Tiltak mot merverdiavgiftsunndragelser

I tillegg til forslaget om å nekte fradragsrett for inngående merverdiavgift ved kontantbetalinger på 10 000 kroner eller mer, jf. oppfølging i Prop. 1 L (2009-2010) Skatte- og avgiftsopplegget 2010, fremmet Skatteunndragelsesutvalget flere forslag til endringer i merverdiavgiftsregelverket som tiltak mot avgiftsunndragelser.

For det første foreslår utvalget å nekte fradrag for inngående merverdiavgift dersom det er formfeil i salgsdokumentasjonen. Utvalget foreslår også å ta inn en henvisning til bokføringsregelverket i merverdiavgiftsloven § 15-10, slik at det kommer klarere fram hvilke formelle krav som stilles til et bilag for at fradragsretten skal være i behold.

Det er i dag et krav om at salgsdokumentet må oppfylle formkravene som følger av bokføringsregelverket for at det skal foreligge fradragsrett. Kravet praktiseres imidlertid slik at det ved formfeil er åpnet for en konkret vurdering av om det foreligger fradragsrett, for eksempel dersom det foreligger annen tilstrekkelig dokumentasjon. Forslaget som er fremmet av Skatteunndragelsesutvalget, vil innebære en innstramning ved at alle typer formfeil fører til at fradragsretten er avskåret inntil kjøperen kan framlegge bilag som tilfredsstillende formkravene. Utvalget foreslår at dette skal gjelde selv om selgeren har innbetalt avgiftsbeløpet til staten.

Forslaget om å nekte fradragsrett for inngående merverdiavgift dersom det er formelle feil i salgsdokumentasjonen, ble møtt med stor motstand under høringsrunden. Det ble vist til at for-

slaget anviser en ufravikelig regel som lett vil føre til urimelige utfall for de næringsdrivende. Skattedirektoratet, som har vurdert forslaget nærmere, peker på at det dessuten bryter med et grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftssystemet, og at det kan føre til avgiftsbelastning i strid med de reelle forholdene. Forslaget er egnet til å skape avgiftskumulasjon og kan ramme ubetydelige formfeil, slik at konsekvensene blir uforholdsmessige i forhold til feilen som er gjort.

Departementet er enig i innvendingene mot forslaget som kom fram under høringsrunden, samt i Skattedirektoratets vurderinger. Departementet ser derfor ikke grunnlag for å arbeide videre med forslaget om å nekte fradragsrett for inngående merverdiavgift dersom det er formelle feil i salgsdokumentasjonen. Når det gjelder forslaget om å innta en henvisning til bokføringsregelverket i merverdiavgiftsloven § 15-10, ser departementet behov for å vurdere dette forslaget nærmere før det tas stilling til videre oppfølging.

Et flertall i utvalget foreslo også å nekte fradrag for inngående merverdiavgift dersom selger ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Forslaget innebærer at kjøper må undersøke i Merverdiavgiftsregisteret om selger er registrert der. Opplysninger om hvilke virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, framgår av Enhetsregisteret, som er en del av Brønnøysundregistrene. I dag legges det til grunn at et salgsdokument som tilfredsstillende dokumentasjon for inngående merverdiavgift etter § 15-10 første ledd ved innenlandske kjøp.

Også dette forslaget møtte stor motstand under høringsrunden. Det ble pekt på at en slik regel vil være ressurskrevende for kjøper, samt at Brønnøysundregistrene ikke er fullt ut oppdatert til enhver tid. Departementet slutter seg til disse innvendingene og finner derfor ikke grunnlag for å arbeide videre med dette forslaget.

Til sist foreslo utvalget å nekte fradrag ved selgers manglende innbetaling av avgift. Etter dagens regler er det staten som bærer risikoen ved at selger ikke innbetaler oppkrevd merverdiavgift. Utvalget foreslår imidlertid at denne risikoen overføres til kjøperen i tilfeller hvor han vet at selgeren ikke kommer til å innbetale avgiften, eller utviser grov uaktsomhet i relasjon til dette.

Høringsinstansene som kommenterte forslaget, var kritiske til å innføre en slik bestemmelse. Skattedirektoratet har vurdert forslaget nærmere og peker på at det strider mot det grunnleggende prinsippet i merverdiavgiftssystemet om at risikoen for selgers manglende innbetaling påligger

staten og ikke kjøper. Direktoratet finner videre at bestemmelsen kan føre til avgiftskumulasjon samt by på en rekke utfordringer med hensyn til å påvise sikker kunnskap eller grov uaktsomhet hos kjøper. Regelen er også egnet til å ramme lojale næringsdrivende som har kunnskap om at selgeren har betalingsvansker, men som likevel velger å opprettholde forretningsforholdet til selger. Skattedirektoratet anser derfor at forslaget er lite treffsikkert for å motvirke avgiftsunndragelser.

Departementet er enig i vurderingene som er gjort av Skattedirektoratet. Departementet vil derfor ikke å gå videre med dette forslaget.

Oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende oppdragsgivere

Ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f oppstiller i utgangspunktet en generell oppgaveplikt for "vederlag for tjenester av teknisk, håndverkmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art". Etter ordlyden er enhver utbetaling av slikt vederlag oppgavepliktig, uavhengig av hvem som yter vederlaget, og hvem det utbetales til. Enkelte begrensninger gjelder likevel. Blant annet er det i praksis lagt til grunn at vederlag til aksjeselskap og andre lignende selskapsformer ikke skal omfattes av oppgaveplikten. Av forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 6 følger det videre at utbetalinger ikke kreves innberettet når godtgjørelsen ikke er fradragsberettiget direkte eller gjennom avskrivninger for betaleren. Dette unntaket gjelder imidlertid ikke for godtgjørelse utbetalt av boligselskap, skattefrie selskap, foreninger og institusjoner og offentlige og kommunale myndigheter. Videre følger det av samme forskrift § 7 at det ikke foreligger plikt til å levere oppgave når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra "fast forretningssted" i Norge.

Skatteunndragelsesutvalget uttaler at "fast forretningssted" i praksis har vist seg å være et lite egnet kriterium for å avgrense oppgaveplikten. Utvalget foreslår derfor at ordningen med unntak fra oppgaveplikt dersom oppdragsgiver driver virksomhet fra et fast forretningssted, ikke videreføres. Et flertall i utvalget foreslår at oppgaveplikten for utbetalinger til næringsdrivende oppdragsgivere i stedet avgrenses til å gjelde utbetalinger til virksomheter som ikke er revisjonspliktige.

Advokatforeningen mener flertallets forslag til avgrensning kan være hensiktsmessig, men at det i tillegg må legges opp til et system hvor det vil være relativt enkelt å fastslå hvorvidt en oppdragsgiver er revisjonspliktig eller ikke. Også Re-

visorforeningen er positiv til forslaget. Flere andre høringsinstanser er negative til forslaget og uttaler blant annet at forslaget er lite treffsikkert, gir usikker provenyvirkning og fører til økt belastning for næringslivet. Videre har noen instanser uttalt at forslaget bør ses i sammenheng med øvrige forslag om kontrollgrunnlag for næringsdrivende, slik at det ikke legges unødige administrative byrder på næringsdrivende.

Departementet er enig i at forslaget må ses i sammenheng med øvrige forslag om kontrollgrunnlag for næringsdrivende, herunder nye hjemler om betaling via bank som vilkår for fradrag. Reglene om betaling via bank trer i kraft fra og med 2011, og det vil ta noe tid før en får erfaring med virkningene av disse reglene. Departementet vil derfor ikke nå fremme forslag om endringer i oppgaveplikten.

Offentlighet ved ilagt tilleggs katt

I dag har pressen tilgang til dommer og andre straffeavgjørelser om skatte- og avgiftsunndragelser, men vedtak om administrative sanksjoner i form av tilleggs katt, tilleggsavgift eller tilleggstoll er underlagt taushetsplikt og dermed unntatt offentlighet.

Et flertall i Skatteunndragelsesutvalget mener det bør være større grad av offentlighet ved ileggelse av tilleggs katt mv. Flertallet foreslår derfor å lempe på taushetspliktbestemmelsene på skatte- og avgiftsområdet slik at pressen som hovedregel får tilgang til vedtak om slike sanksjoner dersom den skatte- og avgiftspliktige har opptrådt uaktsomt eller forsettlig.

Høringsinstansenes merknader har vært blandede. Flere instanser, herunder Skattedirektoratet, er svært negative til forslaget. Skattedirektoratet stiller i likhet med flere andre høringsinstanser spørsmål ved om en slik offentliggjøring vil virke utelukkende positivt på etterlevelsen av regelverket, og om hvordan det vil påvirke den generelle holdningen og dialogen i forholdet mellom publikum og skatteetaten. Skattedirektoratet uttaler også at den foreslåtte ordningen vil bli administrativt ressurskrevende for etaten og mener at det samlet sett er mer hensiktsmessig å bruke ressursene på andre oppgaver. Departementet er enig i dette og foreslår ikke endringer i skatte- og avgiftslovgivningen som tilrettelegger for økt offentlighet ved ilagt tilleggs katt.

Lovfesting av plikt for styrebehandling av skatt og avgift i AS og ASA

Etter aksjeloven § 6-12 og allmennaksjeloven § 6-12 tilligger forvaltningen av et aksjeselskap styret. Styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og plikter å påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. Styret bærer dermed det overordnede ansvaret for at selskapets regnskaper gir korrekt uttrykk for den økonomiske situasjonen, at selskapets selvangivelse er korrekt, og at selskapets skattemessige forpliktelser blir etterlevd. Paragraf 6-13 i begge lover fastsetter at styret skal føre tilsyn med den daglige ledelsen og selskapets virksomhet for øvrig. Styret vil kunne bli personlig ansvarlig for skatter og avgifter som blir unndratt av selskapet, jf. aksjeloven § 17-1 og allmennaksjeloven § 17-1.

Et flertall i Skatteunndragelsesutvalget mener det er viktig at styrets ansvar for selskapets skattemessige forhold tydeliggjøres ved at styret pålegges å behandle selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold minst en gang hvert regnskapsår, og forslår at det i aksjeloven og allmennaksjeloven inntas en bestemmelse om dette. Et mindretall mener styrets ansvar er klart etter dagens regler, og at lovendring derfor er unødvendig.

Flere av høringsinstansene, herunder Justisdepartementet, støtter mindretallet i at en lovendring er unødvendig. Justisdepartementet legger til at bestemmelsen utvalgets flertall foreslår, også kan tenkes å svekke ansvaret styret føler for skattemessige forhold i noen tilfeller. En slik konkret bestemmelse kan være egnet til å bli oppfattet som en slags "minimumsstandard", slik at man antar at styret vil ha oppfylt sine plikter ved at det behandler selskapets skattemessige forhold i ett møte i året. Finansdepartementet er enig i dette og vil derfor ikke gå videre med forslaget.

3.4.2 Oppfølgingen av forslag om å innføre et solidaransvar for skatter og avgifter i bygg- og anleggsbransjen

Innledning

Bygg- og anleggsbransjen kjennetegnes ved at det ofte er lange entreprisekjeder som involverer flere ledd av underleverandører i det enkelte oppdrag. Kontrollerfaringer viser at det forekommer relativt mye skatte- og avgiftsunndragelser i denne bransjen. For å se på mulige tiltak for å bedre etterlevelsen av skatte- og avgiftsregelverket har

Skattedirektoratet på oppdrag fra Finansdepartementet utredet ulike modeller for innføring av regler om solidaransvar for oppdragstakers skatter og avgifter for ansatte i bygg- og anleggsbransjen. På bakgrunn av direktoratets utredning har departementet vurdert spørsmålet om solidaransvar nærmere.

Dette temaet handler om å gjøre oppdragsgiver ansvarlig for en oppdragstakers mulige framtidige svikt når det gjelder betaling av skattetrekk og arbeidsgiveravgift knyttet til oppdraget, altså en ansvarsrisiko for oppdragsgiver. Det ville imidlertid bli altfor strengt dersom oppdragsgiver skulle ha et ubetinget ansvar for (misligholdte) skatte- og avgiftskrav som påligger oppdragstakere nedover i kontraktskjeden. En slik ansvarsrisiko vil omfatte ikke bare mislighold som følge av rene unndragelser, men også mislighold som følge av insolvens og betalingsproblemer, for eksempel på grunn av svake konjunkturer eller uforutsette hendelser hos oppdragstakeren. En eventuell ordning med solidaransvar må derfor ha en mekanisme som gjør det mulig for aktsomme og lojale oppdragsgivere å bli fritatt for ansvaret. På denne bakgrunn er det i hovedsak utredet og vurdert to ordninger med solidaransvar, med ulike modeller for hvordan oppdragsgiver skal kunne fri seg fra dette ansvaret.

I den ene modellen består fritaksmekanismen av en avsetningsordning, dvs. at oppdragsgiveren holder tilbake en del av sitt vederlag til oppdragstakeren, og i stedet setter dette beløpet inn på en skattekonto hos myndighetene, inntil det er klarlagt om det oppstår noe mislighold som avsetningen bør kunne brukes til å dekke opp. Dette er kalt skattekontomodellen. I den andre modellen består fritaksmekanismen av en registerordning. I denne bortfaller ansvarsrisikoen når oppdragsgiveren benytter en oppdragstaker som er godkjent innført i et skatteregister for "lojale næringsdrivende". Dette er kalt registermodellen.

Departementet har etter grundige vurderinger kommet til at det ikke bør innføres denne typen solidaransvarsregler med fritaksmekanisme. Det er imidlertid behov for å skape mer ryddige forhold i bygg- og anleggsbransjen. Skattedirektoratet og Finansdepartementet vil derfor arbeide videre for å finne andre hensiktsmessige tiltak for å begrense de useriøse forholdene i denne bransjen. Herunder vil det bli vurdert om en utvidet ordning med id-kort kan ivareta noen av de samme hensynene som en ordning med solidaransvar var ment å ivareta.

Vurdering

De økonomiske og administrative kostnadene ved en solidaransvarsordning med ulike fritaksmekanismer synes å bli altfor store i forhold til nytten av en slik ansvarsordning. Dette er mest påtakelig i skattekontomodellen. Både AGENDA Utredning & Utvikling, som har vurdert de økonomiske og administrative konsekvensene av begge modellene, og Skattedirektoratet har kommet til at man ikke bør gå videre med skattekontomodellen. Dette er basert på en klart negativ nytte-/kostnadsvurdering av modellen. Den vil føre til så store økonomiske og administrative konsekvenser, både for bygg- og anleggsbransjen og skatteetaten, at det synes helt urealistisk å arbeide videre med sikte på å innføre slike regler. Næringen vil dessuten bli påført en stor likviditetsbelastning som følge av at oppdragstakerne ikke har tilgang til de midlene som til enhver tid er bundet opp på skattekontoene. Departementet slutter seg til denne begrunnelsen for å forkaste skattekontomodellen.

Registermodellen er basert på at det enkelte foretak må oppfylle bestemte kriterier for å bli registrert i et såkalt fritaksregister. Kriteriene skal sikre at foretaket har ordnede forhold både overfor skattemyndighetene og på andre tilknyttede områder. For det første må det stilles krav om at foretaket/oppdragstaker er registrert i ulike andre offentlige registre. Det kreves videre at foretaket de siste tolv månedene har oppfylt sine oppgaveplikter til skattemyndighetene. Foretaket kan dessuten ikke være ilagt tilleggsskatt, straff mv. for brudd på skatteregelverket eller ha restanser på betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Som en siste gruppe med registreringsvilkår, må foretaket/oppdragstakeren ha oppfylt ulike forpliktelser etter annet regelverk det siste året, herunder plikten til å levere årsregnskap til Regnskapsregisteret i Brønnøysund samt overholdelse av arbeidsmiljølovens regler om id-kort. Registermodellen vil ikke være like kostnadskrevende å innføre og administrere som skattekontomodellen, og Skattedirektoratet har derfor anbefalt at det arbeides videre med registermodellen. Finansdepartementet er imidlertid av den oppfatning at heller ikke kostnadene knyttet til administrasjonen av denne løsningen står i forhold til nytten av den.

For å kunne begrense de administrative utfordringene ved registermodellen må den i stor grad baseres på at registrerings- og utelukkelsesprosessen skal skje maskinelt, der det å fatte vedtak om avslag på registrering, eksklusjon fra registre-

ret, klagebehandling, osv. ikke vil kreve særlig mye ressurser. Forutsetningene for at et slikt system skal fungere, er at registreringsvilkårene er objektive og ikke etterlater behov for manuell saksbehandling og vurdering fra skatteetatens side. En nærmere analyse av dette viser imidlertid at flere av disse forutsetningene ikke lar seg oppfylle for alle oppdragstakere i bygg- og anleggsbransjen. For eksempel er det slik at ikke alle virksomheter skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret eller levere offentlig årsregnskap. Det er også vanskelig å tilpasse utenlandske oppdragstakere til ordningen med registrering i et fritaksregister. Utenlandske foretak kan som hovedregel ikke oppfylle registreringsvilkårene før avtale om oppdrag i Norge er inngått, noe som i praksis innebærer at det blir vanskelig for disse å konkurrere på like vilkår som norske oppdragstakere. Slik departementet vurderer det, er det således fare for at registermodellen ikke er forenlig med EØS-retten. Heller ikke for nyetablerte virksomheter, som er avhengig av å inngå oppdragsavtaler før de ansetter personer som skal registreres i arbeidstakerregisteret, er det mulig å oppnå registrering i fritaksregisteret før avtale er inngått. Den foreslåtte modellen vil derfor ha behov for et betydelig innslag av saksbehandling ved vurdering av inn- og utregistrering i fritaksregisteret.

Det vil også påløpe betydelige kostnader ved å drive fritaksregisteret, herunder kostnader ved behandling av klager på vedtak om avslått registrering og vedtak om ekskludering fra registeret. Av hensyn til registerordningens troverdighet må det også påregnes kostnader til mer skattekontroll av foretakene som står oppført i registeret. Videre vil skattemyndighetene pådra seg kostnader ved å gjøre ansvarskrav gjeldende overfor oppdragsgiveren i de tilfellene hvor oppdragstakeren ikke sto i leverandørregisteret da avtale ble inngått, og så misligholder sine skatte- og avgiftsforpliktelser. I denne sammenheng vil det, basert på dagens regelverk for innberetning av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, bli særlig krevende å klarlegge hvilken skattesvikt som kan knyttes til oppdragsavtalen de to partene imellom.

Departementet er også sterkt i tvil om virkningen av registermodellen vil være positiv. Blant annet vil det være en fare for at mange oppdragstakere med brukbar oppgavelevering, men med lett synlig betalingssvikt på grunn av pengeproblemer ved forfall, sjaltes ut av registeret, mens andre som systematisk og velforberedt unndrar sine skatte- og avgiftsforpliktelser, tilfredsstillt registreringskravene fordi deres unndragelser forblir uoppdaget. Videre vil en påregnelig virkning av

registermodellen være at oppdragstakere som per i dag ikke vil fylle registreringsvilkårene, vil gjøre kunstige tilpasninger for formelt å oppfylle disse vilkårene. Dette gir ikke noen god utskilling av hvilke oppdragstakere som ansvarsbevisste oppdragsgivere bør styre unna. Videre vil modellen ikke gi oppdragsgiver incentiver til å forsikre seg om at oppdragstaker faktisk overholder forpliktelsene sine etter at avtalen er inngått, og mens arbeidet utføres. Vilkåret er bare at oppdragstaker skal stå i registeret på avtaletidspunktet. Skatte- og avgiftsunndragelser som oppdages etter dette, vil da ikke bli fanget opp av solidaransvaret.

Registermodellen forutsetter at hver oppdragsgiver i kjeden bare kan bli ansvarlig for unndratte skatter og avgifter hos oppdragstakeren han eller hun inngår avtale med, men ikke hos leverandører lenger nede i kjeden. Denne begrensningen bidrar til å redusere virkningen av en ordning med solidaransvar. I tillegg vil det være mulig å omgå regelverket ved å skyte inn et stråsel-skap i kjeden dersom man bevisst ønsker å unngå ansvar. I praksis vil det være vanskelig å forhindre en slik tilpasning.

Det er et vilkår i registermodellen at oppdragstakeren ikke skal være ilagt tilleggsskatt eller være straffet for skatteunndragelser. Departementet vil peke på at slike reaksjoner først vil være endelig fastsatt etter at klage- og eventuell domstolsbehandling er avsluttet, i mange tilfeller flere år etter at overtredelsen fant sted. Rettssikkerhetshensyn, samt hensynet til at ingen skal behandles som skyldig før saken om slik skyld er endelig avgjort, tilsier at verserende sak om sanksjon ikke kan gi grunn til utestenging fra fritaksregisteret før sanksjon er endelig fastsatt. Praksis vil derfor måtte bli at enkle, lett konstaterbare feil, som oppdragstakeren ikke kan bortforklare (typisk oversittelse av betalings- eller oppgavefrister) vil gi rask utestenging. Kompliserte, alvorlige feil med lang behandlingstid vil derimot få meget sen virkning i registerordningen, om noen.

Konklusjon

Kostnadene knyttet til etableringen og driften av en ordning med solidaransvar etter skattekonto-modellen vil være så høye at det av den grunn er urealistisk å arbeide videre med en slik løsning. Etableringskostnadene for en ordning med solidaransvar etter registermodellen vil relativt sett ikke være så høye. Imidlertid vil kostnadene knyttet til administreringen av ordningen bli betydelige. Etter departementets vurdering er det videre svært usikkert i hvilken grad registermodellen vil

føre til reduserte skatteunndragelser og høyere skatteinnbetalinger. På denne bakgrunn er departementet kommet til at det ikke bør arbeides videre med sikte på å innføre denne typen regler. Det vil imidlertid bli arbeidet videre med å finne andre tiltak som kan begrense de useriøse forholdene i bygg- og anleggsbransjen.

3.5 Endringer i kommunale og fylkeskommunale skattører og fellesskatt for 2011

Fastsettingen av skattørene skjer innenfor et samlet opplegg for kommuneøkonomien, og må ses i sammenheng med utviklingen i skattegrunnlagene, endringer i personbeskatningen og fordelingen av inntektene til kommunene og fylkeskommunene mellom overføringer og skatter.

Skatteinntektene anslås å utgjøre 44 pst. av de samlede inntektene i kommuneforvaltningen i 2010. De tilsvarende andelene for kommunene og fylkeskommunene anslås til henholdsvis om lag 45 pst. og om lag 38 pst. I Kommuneproposisjonen 2011 ble det signalisert at skattørene for 2011 vil bli fastsatt slik at skattens andel av kommunenes samlede inntekter reduseres fra 45 til 40 pst. Formålet er å bidra til en jevnere fordeling av inntekter mellom landets kommuner og utjevne forskjeller i tjenestetilbudet mellom kommunene.

De kommunale skattørene for personlig skattytere foreslås redusert fra 12,80 pst. i 2010 til 11,30 pst. i 2011, dvs. med 1,5 prosentpoeng. De fylkeskommunale skattørene foreslås holdt uendret på 2,65 pst., jf. tabell 3.12. Satsen for fellesskatt til staten foreslås økt fra 12,55 pst. i 2010 til 14,05 pst. i 2011, dvs. en økning med 1,5 prosentpoeng. Samlet skatt på alminnelig inntekt fra personlig skattytere utgjør dermed 28 pst.

Forslaget til reduksjon i de kommunale og fylkeskommunale skattørene innebærer at skattens andel av kommunenes samlede inntekter reduse-

res fra om lag 45 pst. i 2010 til om lag 40 pst. i 2011. For fylkeskommunene anslås skatteandelen til om lag 38 pst. i 2011, som er uendret fra 2010.

Reduksjonen i de kommunale og fylkeskommunale skattørene innebærer isolert sett at skatteinntektene til kommunesektoren reduseres med om lag 10,5 mrd. kroner i 2011. Dette motsvares av en tilsvarende økning i rammetilskuddene. Endringer i skattereglene for pensjon bidrar isolert sett også til å redusere skatteinntektene. For AFP- og alderspensjonister erstattes den tidligere skattebegrensningsregelen med et nytt skattefradrag i pensjonsinntekt. Det legges til grunn at det nye fradraget, på samme måte som den tidligere skattebegrensningen, belastes forholdsmessig mellom skattekreditorene.

3.6 Flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser

Departementet foreslår å åpne for at skattemyndighetene kan sende ut skatteoppjøret for personlige skattytere i flere puljer enn de to man har i dag. Personlige skattytere får i dag skatteoppjøret enten i juni eller oktober. De aller fleste lønns-takere og pensjonister får skatteoppjøret i juni. De øvrige lønnsstakerne og pensjonistene samt personlige næringsdrivende og deres ektefeller får skatteoppjøret i oktober.

Utsendelse av skatteoppjøret i flere puljer vil innebære økt service overfor skattyterne og øke fleksibiliteten i skattemyndighetenes arbeid. Betalingstidspunktene for restskatt og tilgodebeløp forskyves tilsvarende. Restskatt vil forfalle med samme betalingsfrister som i dag, regnet fra skatteoppjøret er sendt skattyter. 20. august vil fortsatt være tidligst mulig forfallstidspunkt for restskatt. Tilgodebeløp skal utbetales skattyter så snart som mulig, og senest tre uker etter at skatteoppjøret er sendt ut.

Samtidig foreslås det å legge om gjeldende regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen. I dag må det foretas en forskriftsendring for å endre de aktuelle rentesatser, som varierer avhengig av hvor lang periode det skal kompenseres rente for. De gjeldende faste, nominelle rentesatser, som ble basert på Norges Banks styringsrente etter skatt, ble sist justert ved årsskiftet 2007/2008. Ved overgang til flere skatteoppgjør vil det være behov for en mer fleksibel rentefastsetting. Departementet foreslår derfor at renter på restskatt og tilgodebeløp fra 2011 skal beregnes med utgangspunkt i Norges Banks

Tabell 3.12 Maksimalskattøren for personlige skattytere i 2010 og 2011. Prosent

	2010	2011	Endring
Kommuner	12,80	11,30	-1,50
Fylkeskommuner . . .	2,65	2,65	0,00
Fellesskatt til staten .	12,55	14,05	+1,50
Alminnelig inntekt. . .	28,00	28,00	0,00

Kilde: Finansdepartementet.

styringsrente per 1. januar det aktuelle ligningsåret. Denne rentesatsen reduseres med 28 pst. for å ta hensyn til at renter på tilgodebøløp ikke er skattepliktige ved ligningen, og at renter på restskatt ikke er fradragsberettigete.

Departementet foreslår også å oppheve kravet om at skatteoppgjøret skal kunngjøres. Slik kunngjøring skjer i dag ved annonser i en rekke av landets aviser. Etter departementets vurdering har denne kunngjøringsformen mistet sin praktiske betydning.

I dag har kunngjøringen blant annet betydning for beregningen av klage- og søksmålsfristene og fristene for beregning av forfall for restskatt. Den er også utgangspunktet for rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt. Som følge av forslaget om å oppheve kravet om kunngjøring foreslår departementet at beregningene i stedet knyttes til tidspunktet for når skatteoppgjøret er sendt skattyter. Departementet foreslår videre å utvide klagefristen til seks uker samt å videreføre 10. august som klagefrist for junioppgjøret.

Ordningen med flere skatteoppgjør for lønns-takere og pensjonister får virkning fra skatteoppgjøret som skattyterne mottar i 2011, dvs. for inntektsåret 2010.

De foreslåtte endringene anslås samlet sett å ha begrensede økonomiske konsekvenser for det offentlige og for skattyterne.

Det vises til nærmere omtale i kapittel 15.

3.7 Endring i Stortingets skattevedtak § 1-1

Teksten i forslaget til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2011 § 1-1 første ledd er endret i forhold til vedtaket for 2010. Endringen skyldes iverksettelsen av ny skattebetalingslov. Endringen er kun en lovteknisk justering som følge av endret begrepsbruk og systematikk i skattebetalingsloven, og skal ikke innebære noen realitetsendring.

4 Indirekte skatter

4.1 Innledning

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter og toll. Hovedtrekkene i forslag til endringer i avgiftsopplegget omtales i kapittel 1. De overordnede prinsipper og begrunnelser for de indirekte skattene er beskrevet i kapittel 2. Dette kapitlet gir en nærmere omtale av de enkelte avgiftene med referanse til tilhørende kapittel og post på statsbudsjettets inntektsside og til de konkrete forslag til tilhørende avgiftsvedtak som Stortinget inviteres til å fatte. Toll er omtalt i kapittel 5.

Særavgiftene og merverdiavgiften fastsettes av Stortinget ved plenarvedtak for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. Vurderingen av avgiftssatsene inngår i den årlige budsjettbehandlingen. Av plenarvedtakene om særavgiftene framgår også bestemmelser om fritak mv. Bestemmelser om oppkreving, kontroll mv. er gitt i egne forskrifter med hjemmel i særlover som for eksempel lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter. Bestemmelser om fritak for merverdiavgift, unntak fra merverdiavgiftsloven, registreringsplikt mv. framgår av lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

4.1.1 Tekniske endringer i avgiftsvedtakene

Etter avgiftsvedtakenes fritaksbestemmelser gis det "fritak, refusjon eller ytes tilskudd". Departementet foreslår at det kun sies "fritak" og at departementet gis myndighet til å gi forskrift om gjennomføring av fritaket. Dette er i tråd med hvordan bestemmelsen praktiseres i dag og medfører ingen materielle endringer.

Etter gjeldende Stortingsvedtak om avgift på bensin § 3, CO₂-avgift på mineralske produkter § 5 annet ledd, svovelavgift § 3 og avgift på smøreolje § 3 kan departementet nekte fritak, nedsettelse eller tilskudd for kortere eller lengre tid ved overtredelse av vilkårene for fritak. Departementet foreslår at bestemmelsen overføres til særavgiftsforskriften og gjøres generell.

For øvrig foreslås enkelte mindre språklige justeringer, herunder i vedtaksbetegnelse.

4.2 Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)

4.2.1 Avgiftsplikt på elektroniske tjenester som leveres fra utlandet til privatpersoner i Norge

Som en generell forbruksavgift bør merverdiavgiften omfatte alt forbruk, og fritak og særordninger bør unngås. Merverdiavgiftsreformen i 2001, som innebar at det ble innført generell avgiftsplikt for tjenester, var helt nødvendig for å sikre merverdiavgiftsinntektene når tjenestene vokser som andel av forbruket. Norge har imidlertid fortsatt et smalere merverdiavgiftsgrunnlag enn våre viktigste handelspartnere. Det er i dag ikke avgiftsplikt på elektroniske tjenester som kjøpes fra utlandet av privatpersoner i Norge. Framveksten av ny teknologi og økende handel over landegrensene gjør at stadig flere tjenester er tilgjengelig for norske forbrukere over internett, for eksempel musikk, bøker, filmer og programvare. Samtidig ser vi økt integrasjon mellom ulike produkter. Elektroniske tjenester omsettes globalt og dette gir utfordringer for alle lands merverdiavgiftssystem.

Over tid kan omfanget av slik tjenesteomsetning fra utlandet bli stort. Både av hensyn til å sikre statens inntekter fra merverdiavgiften, og av hensyn til nøytrale merverdiavgiftsregler mellom norske og utenlandske tilbydere, er det viktig å innføre avgiftsplikt også ved privatpersoners kjøp av slike tjenester fra utenlandske tilbydere. EU-landene har innført slik avgiftsplikt, og det er nødvendig at også Norge gjør det samme. Dette er et omfattende arbeid både rettslig og praktisk. Arbeidet har høy prioritet i Finansdepartementet. Regjeringen fremmer i 2011-budsjettet lovforslag som innebærer avgiftsplikt med 25 pst. når privatpersoner i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet. Det tas sikte på iverksettelse fra 1. juli 2011.

Privatpersoner kjøper stadig flere elektroniske tjenester. Det kan på usikkert grunnlag anslås at det vil omsettes slike tjenester i Norge for i over-

kant av 1 mrd. kroner i 2011. En stor del av omsetningen antas å være knyttet til salg fra utenlandske aktører til privatpersoner. Provenyvirkningene av en avgiftsplikt for slike tjenester kan på usikkert grunnlag anslås til i størrelsesorden 150 mill. kroner årlig. Bokført effekt i 2011 kan utgjøre 38 mill. kroner hvis iverksettelse skjer fra 1. juli. Inntektene til staten vil også avhenge av at utenlandske tjenestetilbydere innberetter og betaler avgift. Provenyanslaget er usikkert og departementet vil eventuelt komme tilbake til endringer i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2011. Over tid antas provenyet å bli betydelig større i takt med økende forbruk av slike tjenester.

Skatteetatens administrative kostnader ved innføring av avgiftsplikten er på usikkert grunnlag anslått til i størrelsesorden 5 mill. kroner i utviklingskostnader og 2 mill. kroner i årlige driftskostnader.

Det vises til nærmere omtale av forslag til lovendring mv. i proposisjonens del III kap. 17.

4.2.2 Andre merverdiavgiftssaker

Bestemmelsene om fradrag for inngående merverdiavgift

Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for merverdiavgift som er påløpt ved kjøp av varer og tjenester til bruk i den registrerte virksomheten (inngående merverdiavgift), jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Hvis et registrert avgiftssubjekt gjør anskaffelser som er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål, gis det rett til fradrag for inngående merverdiavgift for den del av anskaffelsen som er til bruk i den registrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-2.

Finansdepartementet har vurdert behovet for nye lovbestemmelser om fradrag for inngående merverdiavgift. Bakgrunnen for dette arbeidet var at det verserte et stort antall saker både i forvaltningen og i domstolene der det ble reist spørsmål om grensene for fradragsretten. Spesielt var dette saker som involverte avgiftssubjekter som utøver både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige aktiviteter (delt virksomhet). Det vises til omtale i St.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Mens dette arbeidet har pågått har imidlertid fradragsrettens grenser i delt virksomhet langt på vei blitt avklart i rettspraksis. Denne avklaringen kom særlig i Rt. 2008 side 932 (Bowling-dommen). Departementet mener på denne bakgrunn at det ikke lenger er nødvendig å fremme et for-

slag om nye fradragsbestemmelser for delt virksomhet.

Fradragsbestemmelsene, herunder bestemmelsene om fordelingen av inngående merverdiavgift, reiser imidlertid andre spørsmål som departementet vil vurdere nærmere. Disse spørsmålene gjelder ikke særskilt for delte virksomheter. Siden retten til fradrag og fordelingen av inngående merverdiavgift er svært sentralt i merverdiavgiftssystemet, er det etter departementets mening viktig at regelverket på dette området er mest mulig forutsigbart både for avgiftssubjektene og avgiftsmyndighetene. Departementet ønsker derfor i første omgang å se på hvilke deler av fradragsbestemmelsene/fordelingsbestemmelsene som i praksis skaper problemer og tolkningstvil i dag, for deretter å vurdere egnede tiltak for å løse disse.

Merverdiavgift og hestebransjen

I St.meld. nr. 2 (2008-2009) Revidert nasjonalbudsjett 2009 avsnitt 3.7.4 ble det gitt en omtale av den skatte- og avgiftsmessige behandling av hestebransjen. Det ble blant annet gitt en redegjørelse for iverksatte tiltak som skal gi en mer enhetlig ligningsmessig behandling og større forutberegnelighet. Videre ble saken omtalt i Meld. St. 2 (2009-2010) Revidert nasjonalbudsjett 2010 der det blant annet ble lagt til grunn at man skulle komme tilbake med en gjennomgang av den merverdiavgiftsrettslige behandlingen av pengepremier vunnet i trav- og galopplop i statsbudsjettet for 2011.

Den sentrale inntekten fra trav og galopp er løpspremier. Det Norske Travselvskap (DNT) og Norsk Jockeyklubb har etablert Stiftelsen Norsk Rikstoto, som står for organisering og gjennomføring av alt organisert totalisatorspill som foregår på norske trav- og galoppbaner. Innbetaling av startkontingent og utbetaling av pengepremier reguleres gjennom et eget løpsreglement. Det utbetales normalt premier til halvparten av de startende (seks av tolv). Det er arrangøren av stevnet som foretar utbetaling av beløpene til hesteeieren, kusk og trener.

For å kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret og dermed ha krav på fradrag for inngående merverdiavgift, er det et grunnleggende vilkår at det utøves næringsvirksomhet. I likhet med skatteloven inneholder ikke merverdiavgiftsloven noen definisjon av næringsbegrepet. Det ble vurdert å ta inn en definisjon av næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven, men det ble ikke funnet hensiktsmessig, jf. Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om

lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) avsnitt 6.8. Om en aktivitet skal anses som næringsvirksomhet, må derfor avgjøres etter en alminnelig fortolkning av begrepet og i tråd med den omfattende praksis som er på området.

For at det skal foreligge næring må virksomheten være av en viss varighet og omfang, drives for eierens regning og risiko og objektivt sett være egnet til å gi overskudd, i alle fall på noe lengre sikt. Disse kriteriene er generelle, dvs. at det ikke gjelder særlige kriterier for enkelte bransjer. Som det framgår ovenfor utbetales det normalt løpspremier til halvparten av de startende, dvs. at premie er oppnåelig for mange. Det er imidlertid bare et mindretall av hestene som i praksis kjører inn så store beløp at hesteholdet er egnet til å gi overskudd. Videre vil eieren av en god hest ofte også ha andre, mindre gode hester som trekker overskuddet ned. På denne bakgrunn vil svært mange av de som driver med hestehold for trav og galopp ikke kunne anses å drive næring. Dette gjelder både etter skatteloven og merverdiavgiftsloven.

For å kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret og dermed ha krav på fradrag for inngående merverdiavgift, er det også et krav at det foreligger en transaksjon, normalt omsetning. Med omsetning menes levering av varer og tjenester mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a. Det ble vurdert å definere begrepet nærmere i merverdiavgiftsloven, men dette ble ikke funnet hensiktsmessig, se Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) avsnitt 6.7.

I definisjonen av omsetning ligger at det må være en viss sammenheng mellom varen eller tjenesten og vederlaget. Om slik sammenheng foreligger må bygge på en konkret vurdering. Et sentralt moment vil være om partenes ytelser sett i sammenheng etablerer en gjensidig bebyrdende avtale.

For tjenester som gjelder oppdrett, oppstalling og trening av hest vil det gjennomgående foreligge ytelse mot ytelse, slik at det foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Avgiftsplikt vil dermed foreligge hvis også det grunnleggende vilkåret om næringsvirksomhet er oppfylt.

Dersom arrangøren av et løp betaler startpenge for at en hesteeier skal delta, vil dette anses som avgiftspliktig omsetning forutsatt at det utøves næringsvirksomhet. Når det gjelder pengepremier til hesteeiere i trav- og galoppløp, foreligger det imidlertid etter gjeldende oppfatning ikke omsetning. Begrunnelsen for forvaltningens avgjørelser har ikke vært helt konsekvent, men det må

kunne legges til grunn at helt siden merverdiavgiften ble innført i 1970 har pengepremier til hesteeiere i forbindelse med trav og galopp ikke vært ansett som avgiftspliktig omsetning. Dette innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift av pengepremiene og at det ikke innrømmes fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til aktiviteten. En eventuell endring av dette må skje ved lov.

Når det gjelder premieutbetalinger til kusk, hestetrener og lignende, er det antatt at spørsmålet om avgiftsplikt avhenger av på hvilket grunnlag retten til premie oppstår. Utbetales pengepremiene som en følge av løpsreglementet e.l. vil det ikke anses å foreligge avgiftspliktig omsetning. Dersom retten til en andel i premien følger av avtalen med hesteeier om levering av trenings- og kuskjenester, anses dette som avgiftspliktig omsetning.³

Etter dansk og svensk rett anses utbetaling av pengepremier som avgiftspliktig omsetning. Etter det svenske regelverket gjelder dette for en hesteeier som mottar premie fra et godkjent løp. For utbetalinger til trener og oppdretter anses imidlertid ikke slik omsetning å foreligge. Også etter svensk rett stilles det i tillegg krav om næringsvirksomhet. Sverige er medlem av EU, og ifølge EUs merverdiavgiftsdirektiv stilles det krav om økonomisk virksomhet for at avgiftsplikt skal oppstå. Dette er et begrep som rekker lenger enn begrepet næringsvirksomhet. Deltakelse i løp med registrerte trav- og galopphester er et eksempel på aktivitet som kan anses for å være slik økonomisk virksomhet uten å anses som næringsvirksomhet etter den norske merverdiavgiftsloven.

Departementet kan etter en samlet vurdering ikke se at det er grunnlag for å foreslå lovendring med sikte på en utvidelse av næringsbegrepet for aktiviteter knyttet til trav og galopp, eller å foreslå at pengepremier som hesteeiere vinner i trav og galopp skal anses som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Både næring og omsetning er generelle begreper som ikke har særlig regler eller unntak for enkelte bransjer. Departementet anser at innføring av slike særregler vil være svært uheldig og kan få følger for vurderingen av andre aktiviteter. Det kan for eksempel gjelde pengepremier til idrettsutøvere. På denne bakgrunn foreslår departementet ikke endringer i gjeldende rett.

³ Se Merverdiavgiftshåndboken, 6. utgave 2010 pkt. 3-8.3, som gir en oversikt over avgiftsmyndighetenes praksis til merverdiavgiftsloven.

Den avgiftsmessige behandlingen av reindriftsnæringen

Norske Reindriftsamers Landsforbund (NRL) har ovenfor Finansdepartementet forslått flere endringer i avgiftsregimet for reindriftsnæringen. Sametinget har støttet opp om forslagene.

NRL hevder at reindriftsnæringen i avgiftsmessig henseende forskjellsbehandles i forhold til sammenlignbare næringer, og da særlig jordbruket. Når det gjelder engangsavgiften vises det til at reindriftsnæringen benytter avgiftsbelagte snøscootere og terrengmotersykler, mens traktorer ikke omfattes av engangsavgiften. Tilsvarende gjelder drivstoffavgiftene, siden det på snøscootere og terrengmotersykler benyttes ordinær avgiftsbelagt bensin, mens det for traktorer er anledning til å benytte merket, lavavgiftsbelagt diesel. NRL foreslår på denne bakgrunn å frita snøscootere, ATVer og tohjuls terrengmotersykler som benyttes i reindriftsnæringen for engangsavgift, samt at bensin som benyttes i reindriftsnæringen fritas for bensinavgift. NRL viser videre til at avskjæringen av fradragsretten for inngående merverdiavgift ved anskaffelse og drift av personkjøretøy innebærer en forskjellsbehandling, siden fradragsretten ikke er avskåret for de driftsmidler som gjennomgående benyttes i andre næringer. NRL foreslår derfor at snøscootere, ATVer og tohjuls terrengmotersykler som benyttes i reindriftsnæringen unntas fra den generelle avskjæringsregelen for merverdiavgift på personkjøretøy.

Før 1982 fikk reindriftsnæringen refundert bensinavgift, engangsavgift og merverdiavgift på snøscootere. Under henvisning til kontrollproblemer som gjorde seg gjeldende, ble ordningen opphevet fra 1. januar 1982. Næringen ble kompensert gjennom økte tilskudd over reindriftsavtalen. Virkningene av omleggingen i 1982 ble vurdert i 2006 av en arbeidsgruppe bestående av representanter fra Landbruks- og matdepartementet og Finansdepartementet. I rapporten fra arbeidsgruppen går det fram at reindriftens totalregnskap inkluderer alle avgifter på driftsmidler som ikke refunderes, og at avgiftene dermed inngår på linje med andre kostnads- og inntektskomponenter i beregningen av resultatmålene som ligger til grunn for reindriftsforhandlingene.

Siden avgiftene som pålegges reindriftsnæringen allerede kompenseres over reindriftsavtalens tilskuddsystem vil særlige avgiftsfritak eller refusjonsordninger for denne næringen medføre dob-

belt kompensasjon. Eventuelle fritak må i så fall motsvares av tilsvarende kutt på budsjettets utgiftsside. Gjennom reindriftsavtalen står reindriftsnæringen i en særstilling sammenlignet med de fleste andre næringer. Andre næringer som benytter personkjøretøy og bensin i sin virksomhet må gjennomgående betale gjeldende avgifter uten at dette kompenseres.

Generelt bør det vises varsomhet med å bruke avgiftssystemet til å fremme hensyn som ligger utenfor de formål avgiften er ment å ivareta. Dersom det er ønskelig å tilgodese enkelte formål eller grupper, er det mer hensiktsmessig å gjøre dette gjennom tilskuddsordninger som bevilges over budsjettets utgiftsside, framfor fritaksordninger innenfor avgiftssystemet. Faren for uheldige tilpasninger og omgørelser er større ved en avgiftsordning enn ved direkte tilskudd. I denne sammenheng må det påpekes at de hensyn som i sin tid begrunnet omleggingen i 1982 også gjør seg gjeldende i dag.

Dersom reindriftsnæringen innrømmes fritak for engangsavgift og full fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse av snøscootere, ATVer og tohjuls terrengmotersykler vil næringen komme i en unik avgiftsmessig posisjon. Med mindre det innføres særlige bindingsregler vil aktørene innen denne næringen kunne videreselge kjøretøy avløftet avgift i et marked hvor de øvrige aktørene må betale avgifter. Dette vil gi et incitament til anskaffe flere kjøretøy enn det driften tilsier, som deretter kan videreselges med fortjeneste.

Særlige avgiftslempninger for reindriften vil kunne medføre press mot avgiftssystemet i form av krav fra andre næringer som mener seg berettiget til den samme avgiftsmessige behandlingen. En slik utvikling er ikke ønskelig. En slik utvikling vil også kunne få uheldige miljømessige konsekvenser i form av økt motorisert ferdsel i utmark.

Ikke alle driftsenhetene innen reindriftsnæringen kvalifiserer til tilskudd over reindriftsavtalen. Andelen ikke-berettigede enheter utgjør etter det Finansdepartementet har fått opplyst rundt 20 pst. Det forhold at ikke alle driftsenheter innen reindriftsnæringen kvalifiserer til tilskudd er imidlertid ikke et argument for at det bør innføres generelle avgiftsfritak for reindriftsnæringen som sådan.

På denne bakgrunn vil ikke Finansdepartementet gå inn for at det innføres særlige avgiftsfritak eller refusjonsordninger for reindriftsnæringen.

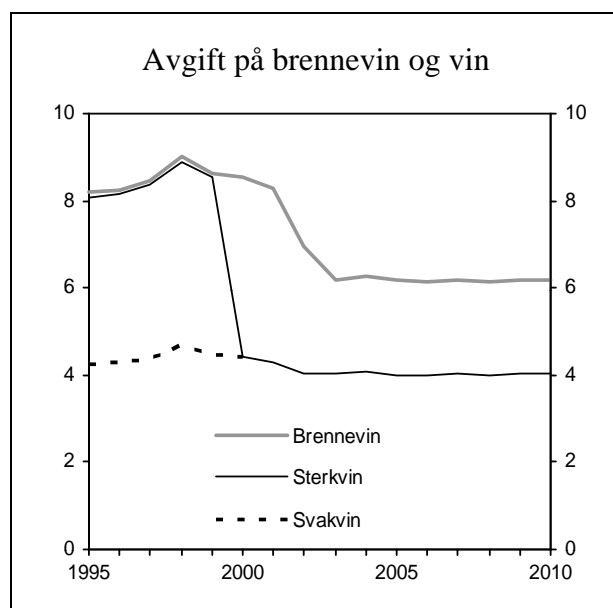
Merverdiavgift på omvisningstjenester (guiding mv.)

En rekke endringer av merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet trådte i kraft 1. juli 2010, jf. Prop. 119 LS (2009-2010) Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift (utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet) og Innst. 344 L (2009-2010) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen. I et høringsbrev forut for at lovforslaget ble fremmet for Stortinget, ble det foreslått at omvisningstjenester som guiding og lignende skulle bli omfattet av avgiftsplikten med en sats på 8 pst., jf. Finansdepartementets høringsnotat av 16. februar 2010. Etter departementets syn gjorde ikke den opprinnelige begrunnelsen for dette unntaket seg lenger gjeldende, forutsatt en gjennomføring av de øvrige forslagene i høringsnotatet. Høringsnotatet ble sendt til et stort antall instanser. Med få unntak var høringsinstansene negative til forslaget og departementet fant at man trengte lenger tid på å vurdere innspillene. I Prop. 119 LS (2009-2010) ble det derfor uttalt at departementet ville komme tilbake til saken i forbindelse med statsbudsjettet for 2011, se avsnitt 6.4.3. Stortinget, ved finanskomiteens flertall, støttet at det ikke ble innført merverdiavgift på omvisningstjenester i forbindelse med utvidelsen av avgiftsgrunnlaget for de øvrige tjenestene på kultur- og idrettsområdet som var omfattet av Prop. 119 LS (2009-2010), og at spørsmålet skulle utredes videre. Stortinget viste til at departementet vil komme tilbake i forbindelse med statsbudsjettet for 2011, jf. Innst. 344 L (2009-2010) avsnitt 2.3.3.

Departementet har etter en nærmere vurdering kommet fram til at det ikke bør innføres merverdiavgiftsplikt på omvisningstjenester. Bransjen er i stor grad sesongpreget og består av mange små aktører. Registrering i Merverdiavgiftsregisteret medfører også økte administrative kostnader, som vil ha relativt stor betydning for små virksomheter. Avgiftsplikt for omvisningstjenester med 8 pst. antas heller ikke å gi vesentlig proveny til staten. På denne bakgrunn vil ikke departementet fremme forslag om merverdiavgiftsplikt på omvisningstjenester.

4.3 Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

Foruten å skaffe staten inntekter har alkoholavgiftene som formål å begrense alkoholforbruk som bidrar til helsemessige og sosiale problemer. På



Figur 4.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin i perioden 1995-2010. 2010-kroner per volumprosent og liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

den annen side vil høye avgifter på alkohol kunne føre til økt grensehandel, hjemmebrenning og smugling. Dette svekker kontrollen med forbruket og innebærer tap av avgiftsinntekter.

Avgiften på alkoholholdige drikkevarer er inndelt i tre grupper. Den første omfatter brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alkohol, den andre annen alkoholholdig drikk over 4,7 til og med 22 volumprosent alkohol, mens gruppe tre omfatter annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 volumprosent alkohol. Avgiftsgruppene omtales som henholdsvis brennevin, vin og øl.

Avgiftene på brennevin og vin avhenger lineært av alkoholinnholdet. Svakvin, sterkvin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) avgiftslegges likt når de har samme alkoholstyrke, mens brennevin avgiftslegges høyere per volumprosent og liter enn de øvrige alkoholholdige drikkevarene.

Særagiftsutvalget (NOU 2007:8) vurderte nivået på alkoholavgiftene og konkluderte med at de samfunnsøkonomiske kostnadene ved alkoholbruk er høyere enn provenyet fra avgiften. Flertallet av utvalget anbefalte derfor å øke alkoholavgiftene reelt, selv om det uregistrerte forbruket kunne øke. Alkoholavgiftene har ikke blitt endret utover prisjustering etter at utvalget la fram sine anbefalinger. I tråd med vurderingene fra Særagiftsutvalgets flertall foreslår Regjeringen å øke alkoholavgiftene med 5 pst. reelt for 2011. Dette vil gi et merproveny på om lag 350 mill. kroner påløpt og 320 mill. kroner bokført i 2011. Avgiftsved-

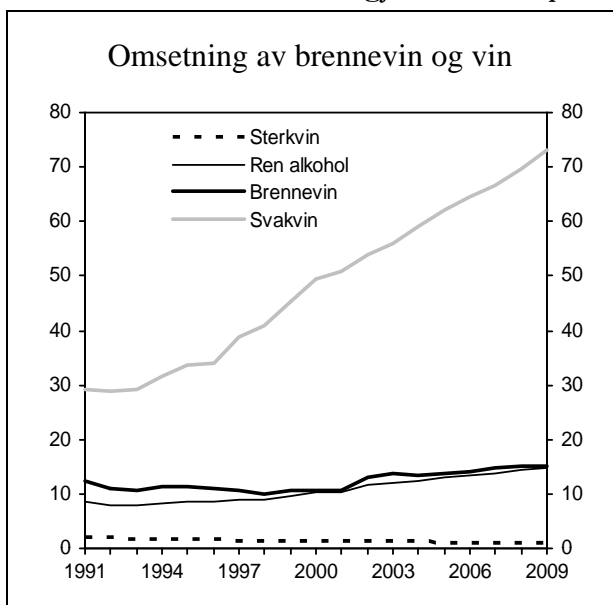
taket § 1 angir de avgiftspliktige produktene og satsene.

Avgift på brennevin og vin mv.

Figur 4.1 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin fra 1995 til 2010. Det går fram av figuren at etter en økning i begynnelsen av perioden, har avgiftene gått reelt ned eller vært stabile siden 1998. Fra 1. januar 2000 ble avgiften på sterkvin redusert til samme nivå som avgiften på svakvin. Avgiften på brennevin ble redusert med i overkant av 25 pst. reelt i perioden fra 2001 til 2003. Avgiften på vin ble redusert med drøyt 6 pst. reelt fra 2001 til 2002.

I 2004 ble alkoholavgiftene lagt om, slik at alle brennevinsbaserte drikkevarer ble behandlet avgiftsmessig likt. Dette førte til en avgiftsøkning for brennevinsbasert rusbrus og brennevinsbasert sterkvin. Vin, rusbrus og sterkvin som ikke er brennevinsbasert, var upåvirket av denne avgiftsendringen. Alkoholavgiftene er holdt reelt uendret etter 2004.

Figur 4.2 viser registrert omsetning av brennevin og vin fra 1991 til 2009. Det framgår at salget av brennevin har økt gjennom hele perioden med unntak av de første årene på 1990-tallet. Økningen var sterkest i 2002 og 2003. Dette skyldes trolig avgiftsreduksjonen i den samme perioden. Salget av brennevin i 2009 lå om lag 20 pst. høyere enn salget i 1991. Salget av svakvin er mer enn doblet i perioden og øker stadig. Salget av sterkvin har vært avtakende eller stabilt gjennom hele perio-



Figur 4.2 Registrert omsetning av brennevin og vin i perioden 1991-2009. Mill. liter

Kilde: Vinmonopolet.

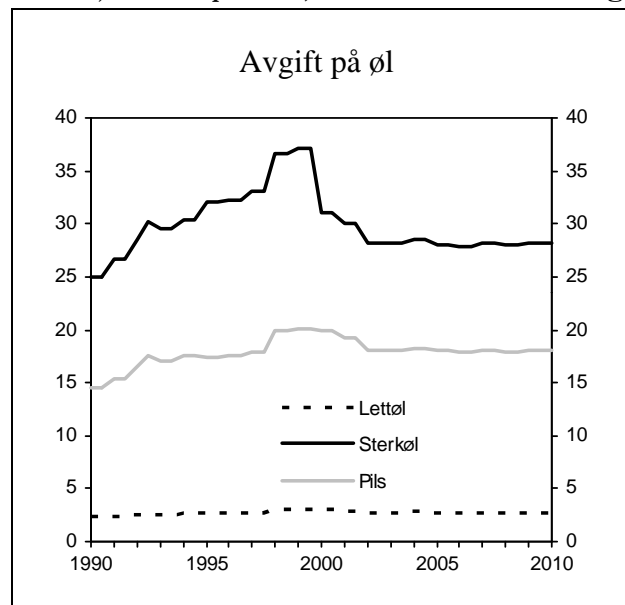
den, med unntak av et oppsving i 2000 da avgiften ble redusert. Figur 4.2 viser også at den registrerte omsetningen av brennevin og vin målt i ren alkohol, har økt i overkant av 70 pst. siden 1991.

Figur 4.2 viser omfanget av den registrerte omsetningen av brennevin og vin innenlands, dvs. salg gjennom Vinmonopolet og serveringssteder. I tillegg foregår det uregistrert forbruk i form av avgiftsfritt salg (tax-free), grensehandel, smugling og hjemmeproduksjon. Omfanget av dette er usikkert.

Avgift på øl mv.

Sterkøl (øl med alkoholstyrke over 4,7 volumprosent) blir avgiftslagt på samme måte som vin, jf. omtale ovenfor. Alkoholfritt øl (øl med alkoholinnhold t.o.m. 0,7 volumprosent) blir avgiftslagt etter regelverket for alkoholfrie drikkevarer. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl imidlertid uten tilsatt sukker eller søtstoffer og er derfor ikke avgiftspliktig (se avsnitt 4.20).

Figur 4.3 viser utviklingen i avgiftssatsene på øl fra 1990 til 2010. For lettøl (øl med 0,7 til 2,7 volumprosent alkohol) har det reelle avgiftsnivået vært tilnærmet uendret i perioden. For pils (øl med 3,7 til og med 4,7 volumprosent alkohol) var det en reell avgiftsøkning tidlig på 1990-tallet og i 1998. I 2002 ble avgiften på øl satt ned med like mye som for vin, dvs. med drøyt 6 pst. reelt. Deretter har det reelle avgiftsnivået vært omtrent uendret. Avgiften for sterkøl (øl med alkoholinnhold over 4,7 volumprosent) ble forholdsvis kraftig



Figur 4.3 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl i perioden 1990-2010. 2010-kroner per liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

redusert da det ble innført et felles avgiftsnivå med vin i forbindelse med budsjettet for 2000.

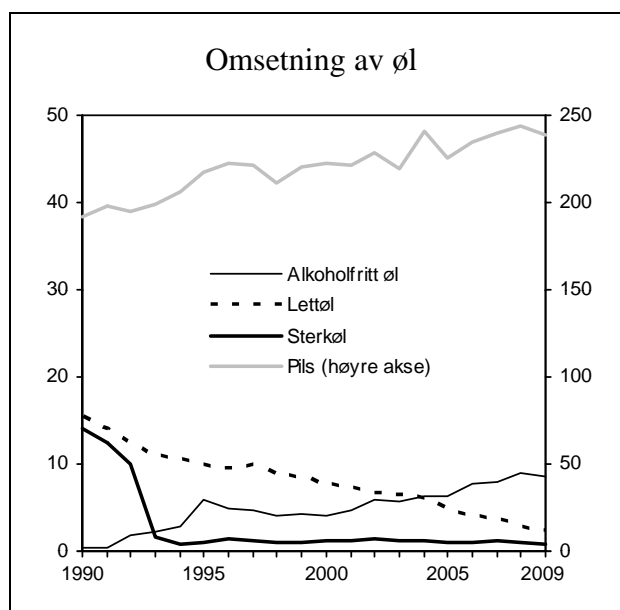
Figur 4.4 viser utviklingen i omsetning av øl i perioden 1990 til 2009. Av figuren går det fram at omsetningen av lettøl har sunket gjennom perioden. Omsetningen av alkoholfritt øl har økt svakt de siste årene. Det selges langt mer pils enn lettøl, alkoholfritt øl og sterkøl. Omsetningen av sterkøl er betydelig redusert siden 1990. Den største nedgangen kom i 1993, da salg av sterkøl ble overført til Vinmonopolet. Til tross for en knapp nedgang i ølsalget i 2009 i forhold til 2008 var omsetningen av pils omtrent 24 pst. høyere i 2009 enn i 1990.

4.4 Avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)

Foruten å skaffe staten inntekter har tobakkavgiftene til formål å begrense forbruket av tobakk, som bidrar til helsemessige problemer. På den annen side kan høye avgifter på tobakk føre til grensehandel og smugling.

Avgiften er en kvantumsavgift som er delt inn i seks avgiftsgrupper: sigarer, sigaretter, røyketobakk, snus, skrå og sigarettpapir/hylser. Tabell 1.6 viser avgiftssatsene for tobakkvarer i 2010 og forslag til nye satser for 2011.

Figur 4.5 viser utviklingen i de reelle avgiftssatsene på tobakkvarer fra 1990 til 2010. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt betydelig for alle tobakkproduktene. Avgiften på sigarer ble



Figur 4.4 Registrert omsetning av øl i perioden 1990-2009. Mill. liter

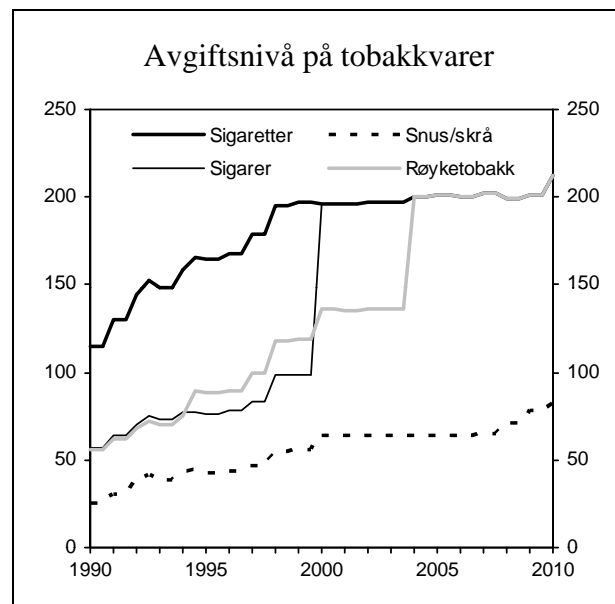
Kilde: Bryggeri- og drikkevareforeningen.

økt til samme nivå som sigaretter fra 1. juli 2000. Fra 1. januar 2004 ble også avgiften på røyketobakk satt opp til nivå med avgiften på sigaretter. Det innebar en økning av avgiftsnivået på over 45 pst. Fra 2005 til 2009 har tobakkavgiftene kun blitt prisjustert, med unntak av avgiften for snus og skrå som ble økt med 10 pst. utover prisjustering i 2008 og 2009. Fra 1. januar 2010 ble alle tobakkavgiftene økt med 5 pst.

Figur 4.6 viser utviklingen i registrert salg av tobakkvarer fra 1990 til 2009. Det går fram av figuren at det har vært en langt større reduksjon i salg av røyketobakk enn i salg av sigaretter gjennom perioden. Omsetningen av snus har steget gjennom perioden, og økningen har vært særlig kraftig siden 2000. Samlet sett har utviklingen i tobakkforbruket vist en nedadgående trend helt siden 1990, og omsetningen er i dag nesten 35 pst. lavere enn i 1990. De siste årene har imidlertid omsetningen økt svakt. Fra 2007 til 2009 økte samlet omsetning med om lag 7 pst.

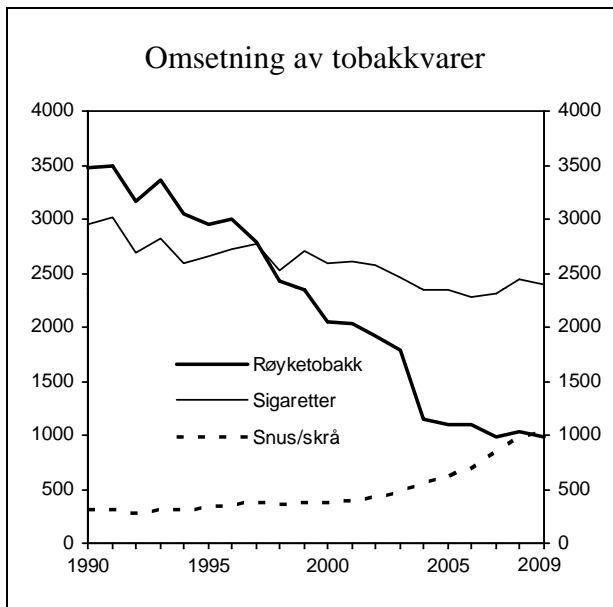
I tillegg til den registrerte omsetningen foregår det uregistrert omsetning i form av grensehandel, avgiftsfritt salg (tax-free) og smugling. Tall fra Statens institutt for rusmiddelforskning (SIRUS) indikerer at det uregistrerte forbruket av sigaretter og røyketobakk står for om lag 40 pst. av totalforbruket.

For å skaffe staten inntekter og begrense de helsemessige problemene som tobakken forårsaker, foreslås det at avgiftene på tobakk økes fra 1.



Figur 4.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå for tobakkvarer i perioden 1990-2010. 2010-kroner per 100 gram/stk.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 4.6 Registrert omsetning av sigaretter, røyketobakk, snus og skrå i perioden 1990–2009. 1000 kg

Kilde: Tobakkindustriens felleskontor.

januar 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Avgiften på snus og skrå foreslås økt med 10 pst. reelt, mens de resterende tobakkavgiftene foreslås økt med 5 pst. reelt. Avgiftsøkningen er høyere for snusavgiften på grunn av den sterke omsetningsøkningen det siste tiåret. Det anslås at avgiftsøkningen vil gi et samlet merproveny på 280 mill. kroner påløpt og 255 mill. kroner bokført i 2011.

4.5 Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

4.5.1 Innledning

Avgift på motorvogner mv. omfatter engangsgift, årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. Disse bilavgiftene er ikke-bruksavhengige og er hovedsakelig fiskalt begrunnet. De bruksavhengige avgiftene på bensin og autodiesel (tidligere bensin- og autodieselavgift) innarbeides i et felles vedtak om veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71). Det vises til omtale i avsnitt 4.7. Dette innebærer kun en teknisk endring av betegnelsene på disse avgiftene. I budsjettet for 2011 blir det ellers ikke gjort endringer i avgiftsgrunnlagene eller satsene på veibruksavgiftene utover ordinær prisjustering. I omtalen i avsnitt 4.7 benyttes de nye betegnelsene på avgiftene.

I budsjettene fra 2007 til 2010 er det gjennomført endringer i engangsgiften, årsavgiften og vrakpanten for å stimulere til endringer i sammen-

setningen av bilparken som kan redusere globale og lokale utslipp fra veitrafikken. Innføringen av en CO₂-komponent i engangsgiften fra 2007 og økningen av denne komponenten i 2009 og 2010, har bidratt til en vesentlig reduksjon i gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye førstegangsregistrerte kjøretøy, jf. avsnitt 4.5.2.

Regjeringen ønsker å fortsette omleggingen av motorvognavgiftene i miljøvennlig retning, samtidig som inntektene til staten opprettholdes. For 2011 foreslås det en mindre justering av engangsgiften ved å redusere innslagspunktene i CO₂-komponenten med 5 g/km. Dette innebærer en større kronemessig økning i avgiften for biler med høye utslipp enn for biler med lave utslipp. Avgiftsøkningen oppveies av reduksjoner i effekt-komponenten slik at omleggingen blir proveny-nøytral på kort sikt. Det innføres også et nytt fradrag i engangsgiften for biler med CO₂-utslipp under 50 g/km.

Regjeringen vil fortsette omleggingen av bilavgiftene i miljøvennlig retning. Regjeringen ser behov for en helhetlig gjennomgang av avgiftene på både kjøretøy og drivstoff og vil derfor komme tilbake til dette i kommende budsjetter. Det er viktig å gi de enkelte avgiftene en prinsipiell forankring og sikre ulike aktører forutsigbarhet med hensyn til utviklingen i framtidige avgifter.

Utredning av veiavgift for tunge kjøretøy

På oppdrag fra Finansdepartementet har SINTEF Teknologi og samfunn og Møreforskning Molde AS gjennomført en utredning av de teknologiske mulighetene for å innføre en treffsikker veiavgift for tunge kjøretøy. I utredningen er det også gjort en beregning av hvilke kostnader bruken av tunge kjøretøy påfører samfunnet. En referansegruppe bestående av berørte departementer, direktorater, næringsorganisasjoner og arbeidstakerorganisasjoner, har fulgt utredningsarbeidet.

Brukere av kjøretøy bør stilles overfor de eksterne marginale kostnadene som bilkjøring påfører samfunnet i form av ulykker, kø, støy, miljø- og helseskadelige utslipp samt veislitasje. I prinsippet burde bilavgiftssystemet ta hensyn til at disse kostnadene varierer langs mange dimensjoner. Kostnadene knyttet til kø og støy vil for eksempel avhenge av hvor man kjører og når på døgnet man kjører, mens kostnadene ved lokale utslipp vil eksempelvis avhenge av egenskaper ved kjøretøyet og hvor man kjører. Tradisjonelle drivstoffavgifter og vektårsavgiften er ikke egnet til å ta hensyn til slike variasjoner i de eksterne marginale kostnadene. Ny teknologi, som satellittposisjonering, har

åpnet muligheten for bedre å ivareta flere av disse variasjonene gjennom mer avanserte former for veiavgift. I de senere årene har avanserte veiavgifter for tunge kjøretøy blitt innført i flere europeiske land som Sveits, Østerrike, Tyskland og Slovakia, og det foreligger forslag om slike avgifter i blant annet Danmark og Nederland.

I utredningen, som er offentliggjort på hjemmesidene til SINTEF og Finansdepartementet, skisseres følgende fem ulike tekniske løsninger med utgangspunkt i roller og ansvar, funksjonalitet og teknisk system:

1. Manuell rapportering av kilometer
2. Automatisk rapportering av kilometer
3. Automatisk rapportering av kilometer, tid og sone
4. Automatisk rapportering av kilometer, tid og sted
5. Automatisk rapportering av kilometer, tid og sted og tilbakemelding til fører

De to første alternativene er minimumsløsninger, som ikke gjør det mulig å differensiere avgiften etter tid og sted. Alternativ 3 gjør det mulig å registrere hvor langt et kjøretøy har kjørt innenfor en sone, men kan ikke gi opplysninger om hvor i sonen og til hvilket tidspunkt. De to siste alternativene tar i bruk satellittposisjonering, og gir derfor mulighet for en differensiert veiavgift basert på detaljerte data om kjørt distanse, og hvor og når kjøringen har funnet sted. I alternativ 4 sendes alle data til operatørens sentralsystem som beregner de veiavgiftene som skal betales. I alternativ 5 skjer beregningen av veiavgift i kjøretøyheten, og føreren får fortløpende melding på et display.

I utredningen vurderes hvert av alternativene i forhold til relevante kriterier som; kompatibilitet med tilsvarende systemer i Europa og AutoPASS systemet, løsninger for utenlandske transportører, personvern, systemets transparens, systemets fleksibilitet, administrative konsekvenser og kostnadskomponenter.

Det er gjennomført omfattende beregninger av samfunnsøkonomiske effekter ved en overgang fra dagens drivstoffbaserte system til et kilometerbasert avgiftssystem (tilsvarende alternativ 1 og 2) og et marginalkostnadsbasert avgiftssystem (tilsvarende alternativ 4 og 5).

Utredningen konkluderer med at det er teknisk mulig å innføre en treffsikker veiavgift for tunge kjøretøy, og at en slik avgift kan gi samfunnsøkonomiske gevinster sammenlignet med dagens avgiftssystem med dieselavgift og vektårsavgift for tungtransporten. Det knytter seg stor

usikkerhet til kvantifiseringen av den samfunnsøkonomiske gevinsten med et nytt system. Foreløpige beregninger fra utredningen viser at en slik omlegging for tunge kjøretøy med totalvekt over 3,5 tonn vil gi effektivitetsgevinster i form av bedre trafikkflyt og mindre utslipp. Effektivitetsgevinstene anslås til i størrelsesorden 150-220 mill. kroner årlig avhengig av utforming. Dersom systemet begrenses til å gjelde bare kjøretøy med totalvekt over 7,5 tonn, kan effektivitetsgevinstene utgjøre mellom 130-180 mill. kroner per år (marginalkostnadsbasert system). Disse gevinstene skyldes i hovedsak at avgiftsnivået kommer nærmere de eksterne kostnadene og at det skjer tilpasninger til et mer miljøvennlig kjøremønster. Når gevinstene ikke er større, skyldes det primært at dagens avgiftssystem har noenlunde brukbart nivå og struktur i forhold til eksterne marginalkostnader.

I utredningene anslås kostnadene (drift og investering i utstyr) for et system som gjelder alle kjøretøy over 3,5 tonn, på usikkert grunnlag til mellom 140-160 mill. kroner per år. For et system som avgrenses til kjøretøy over 7,5 tonn, anslås systemkostnadene til mellom 120-130 mill. kroner per år. Til sammenligning anslås tollvesenets årlige kostnader forbundet med vektårsavgiften, som en ny veiavgift eventuelt vil erstatte, til rundt 4-5 mill. kroner årlig. Den samfunnsøkonomiske gevinsten av å legge om til en veiavgift for tunge kjøretøy ser ut til å være positive, men på et moderat nivå. Effektivitetsgevinstene ser ikke ut til å være vesentlig forskjellig om systemet gjelder for alle kjøretøy over 3,5 tonn eller kun for de over 7,5 tonn. De årlige systemkostnadene kan imidlertid være en del lavere dersom veiavgiften begrenses til kjøretøy over 7,5 tonn.

Utredningen viser at det både er teknisk mulig og at det kan gi samfunnsøkonomiske gevinster å innføre en veiavgift på tunge kjøretøy. I utredningen gis det også en anbefaling av hvilke løsningsalternativer det eventuelt bør arbeides videre med. De tekniske og praktiske sider ved en veiavgift på tunge kjøretøy må imidlertid utredes nærmere, før det tas endelig stilling til hvorvidt en slik avgift bør innføres eller ikke. Det samme gjelder hensynet til personvern, og hvordan utenlandske transportører skal inkluderes i det nye systemet. Finansdepartementet vil i første omgang be om uttalelser fra de berørte etatene før en går videre med en konkret utredning. Samtidig vil departementet se an utviklingen og framdriften av arbeidet med innføring av veiavgift i land som blant annet Danmark og Nederland.

4.5.2 Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

Engangsavgiften har først og fremst til hensikt å skaffe staten inntekter. Avgiften beregnes på grunnlag av mest mulig objektive kriterier og skal også ivareta hensynet til miljø og sikkerhet. I tillegg er det lagt vekt på fordelingshensyn gjennom den progressive satsstruktur. Kostnadene ved å administrere avgiften skal holdes på et lavest mulig nivå.

Engangsavgiften betales ved førstegangsregistrering i det sentrale motorvognregisteret. Den pålegges alle biler unntatt større lastebiler og busser med lengde over 6 meter og med mer enn 17 seteplasser. De avgiftspliktige kjøretøyene er delt inn i 9 avgiftsgrupper med til dels ulike satser og/eller beregningsgrunnlag.

For kjøretøy i avgiftsgruppe a (hovedsakelig personbiler) beregnes engangsavgiften som hovedregel på grunnlag av kjøretøyenes CO₂-utslipp, motoreffekt og egenvekt. For kjøretøy i gruppe a som ikke omfattes av plikten til å dokumentere drivstofforbruk eller CO₂-utslipp, beregnes avgiften på grunnlag av slagvolum som alternativ til CO₂-utslipp. Slagvolumkomponenten har forskjellige satser avhengig av om kjøretøyet er bensindrevet eller ikke.

For kjøretøy i avgiftsgruppene b, c, h og j (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibuser) 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 (motorcykler) benyttes slagvolum og motoreffekt som beregningsgrunnlag, sammen med en stykkavgift. I avgiftsgruppe g (beltemotorcykler) beregnes engangsavgiften ut fra kjøretøyenes slagvolum, motoreffekt og egenvekt. Kjøretøy i avgiftsgruppe i (veteranbiler) ilegges kun en stykkavgift.

Det er til dels store forskjeller i avgiftsnivået mellom de ulike avgiftsgruppene. Avgiftssatsene er gjengitt i tabell 1.6 og framgår av avgiftsvedtaket § 2.

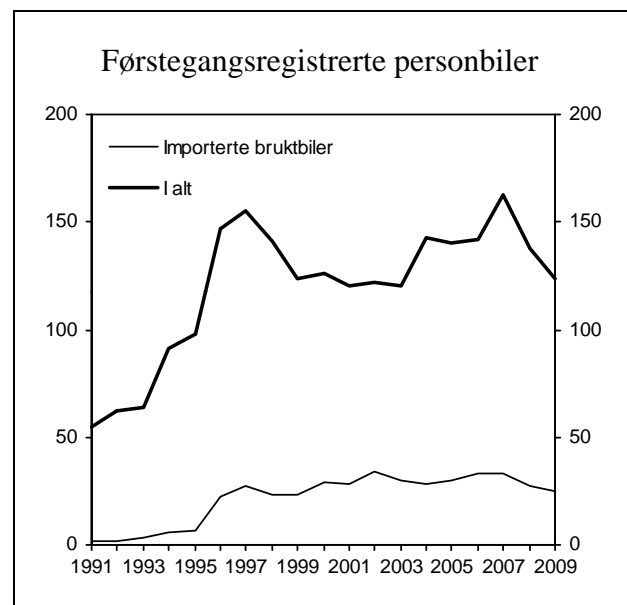
Utvikling i registrerte kjøretøy

Figur 4.7 viser at antall førstegangsregistrerte personbiler i perioden 1991-2009 har variert betydelig over tid. Antallet førstegangsregistreringer lå relativt stabilt rundt 120 000 biler i begynnelsen av 2000-tallet. Deretter steg antallet til over 140 000 biler årlig i årene 2004-2006, og videre til over 162 000 personbiler i 2007. I 2008 falt antallet førstegangsregistrerte personbiler til 138 000 og videre ned til 124 000 i 2009. Dette kan både for-

klares med at antallet førstegangsregistrerte personbiler var historisk høyt i 2007, og at finanskrisen bidro til at folk ble mer tilbakeholdne med å anskaffe nye biler. I de åtte første månedene av 2010 har antallet førstegangsregistreringer økt med om lag 40 pst. sammenlignet med tilsvarende periode i 2009. Det ser dermed ut til at 2010 kan bli et år med svært høy førstegangsregistrering av personbiler.

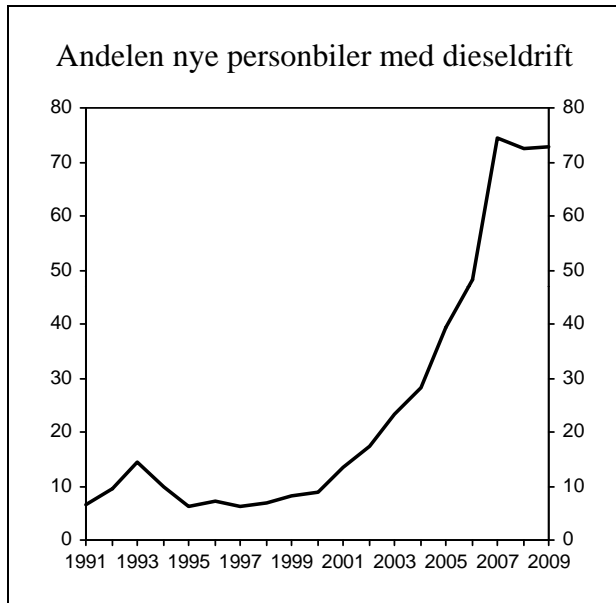
Figur 4.8 viser hvor stor andel av nye førstegangsregistrerte personbiler som er dieselmotorer. Denne andelen har økt kraftig de siste årene. I 2007 var nesten 75 pst. av nye personbiler som ble solgt i Norge dieselmotorer. Økningen i salget av dieselmotorer i 2007 må blant annet ses i sammenheng med omleggingen av engangsavgiften fra 1. januar 2007. I 2008 falt denne andelen til 72,4 pst., og i 2009 var andelen 72,7 pst. For de åtte første månedene av 2010 er andelen 73,9 pst.

Figur 4.9 viser at antallet nye førstegangsregistrerte varebiler økte fra i overkant av 21 000 i 2002, til en topp i 2007 på over 45 000. Etter 2007 har antallet falt kraftig, noe som hovedsakelig skyldes tilbakslaget i økonomien som følge av finanskrisen. I 2009 var antallet nye førstegangsregistrerte varebiler tilbake på 2003-nivået, på om lag 23 500 biler. I de åtte første månedene av 2010 har antallet førstegangsregistrerte varebiler økt med nesten 30 pst. fra samme periode i 2009.



Figur 4.7 Antall førstegangsregistrerte personbiler. 1991-2009. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

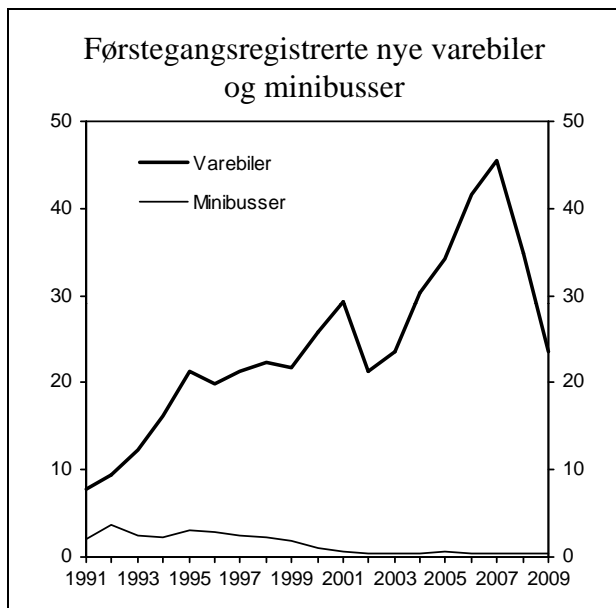


Figur 4.8 Andel førstegangsregistrerte nye personbiler med dieseldrift. 1991-2009. Prosent

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

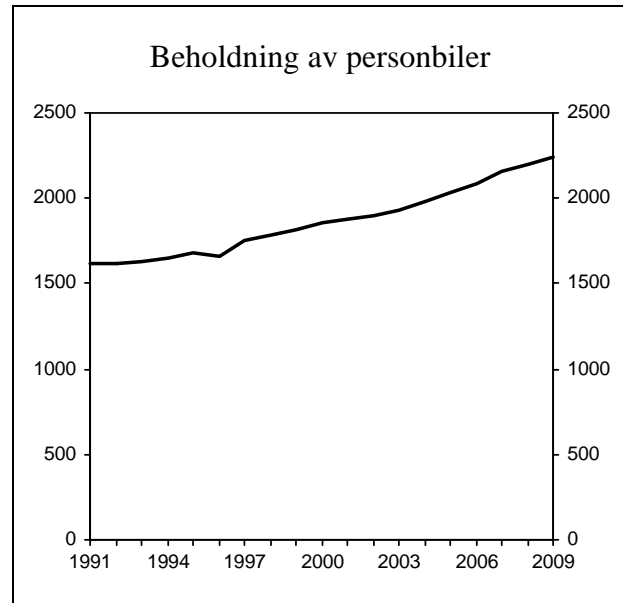
Figuren viser også utviklingen i antall nye førstegangsregistrerte minibusser, som det er registrert svært få av de senere årene.

Figur 4.10 viser at beholdningen av personbiler har vokst relativt jevnt siden 1990. Nedgangen i beholdningen av personbiler i 1996 skyldes at mange eldre biler ble vraket som følge av ordningen med midlertidig forhøyet vrakpant dette året.



Figur 4.9 Antall førstegangsregistrerte nye varebiler og minibusser 1991-2009. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 4.10 Beholdning av personbiler. 1991-2009. Antall i 1 000

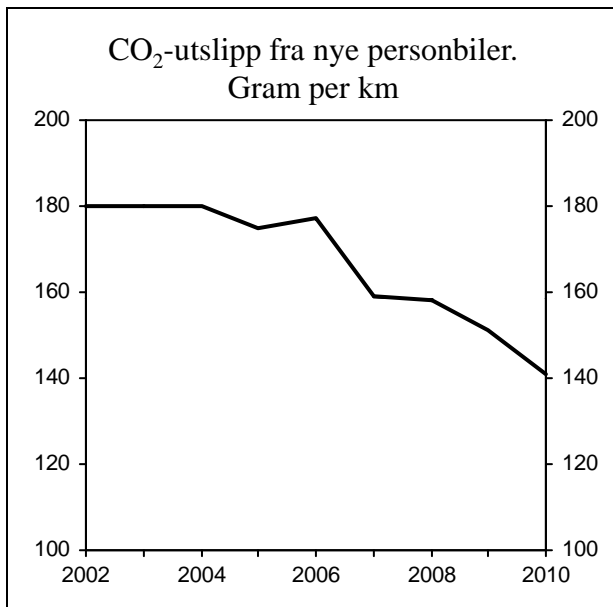
Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

Denne ordningen har trolig ikke hatt noen varig virkning på beholdningen av biler.

Endringer i engangsavgiften i 2011

Med virkning fra 1. januar 2007 ble engangsavgiften lagt om ved at CO₂-utslipp som hovedregel erstattet slagvolum som et av beregningsgrunnlagene. Fra 1. januar 2009 ble det innført et fradrag i engangsavgiften for kjøretøy med CO₂-utslipp under 120 g/km. Det ble også innført en ekstra høy sats for kjøretøy med utslipp over 250 g/km. I tillegg ble de øvrige satsene i CO₂-komponenten økt. Fra 1. januar 2010 ble den økonomiske motivasjonen til å velge biler med lavere CO₂-utslipp ytterligere styrket, ved at fradraget ble økt med 100 kroner per g/km reelt og alle de andre satsene i CO₂-komponenten ble økt med 190 kroner per g/km reelt.

Regjeringen har et mål om at gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nybilparken skal være 120 g/km innen 2012. Avgiftsendringene som er gjennomført etter 2006 har bidratt til vesentlig lavere utslipp. Gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye kjøretøy er redusert fra 177 g/km i 2006 til 141 g/km i perioden januar til august 2010, jf. figur 4.11. Deler av reduksjonen i utslippene skyldes trolig andre forhold enn endringene i engangsavgiften, som eksempelvis bilprodusentenes sterke fokus på produksjon av biler med lavere utslipp. Dette kan blant annet ses i sammenheng med EUs krav til

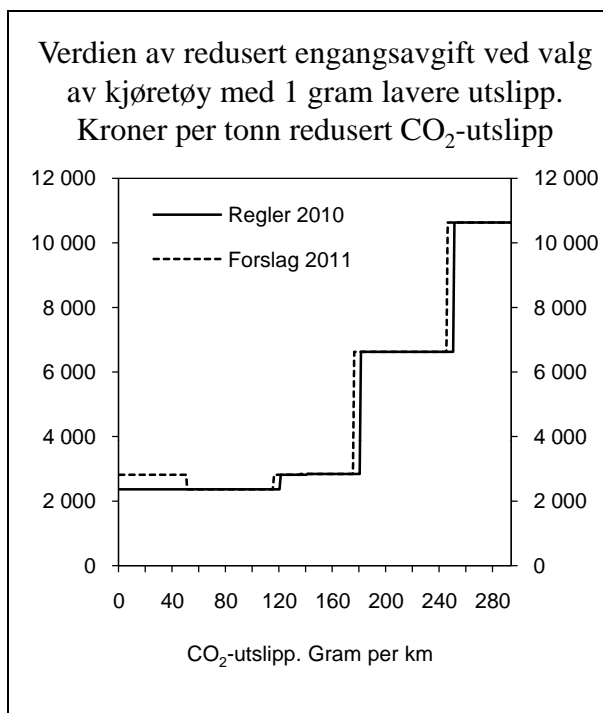


Figur 4.11 Utvikling i årlig gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler fra 2002 til perioden januar til august 2010. Gram per km

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

bilprodusentene om gjennomsnittlige CO₂-utslipp på 130 g/km innen 2015.

CO₂-komponenten har styrket incentivene til å kjøpe biler med lave CO₂-utslipp betydelig. Figur



Figur 4.12 CO₂-incentivene i engangsavgiften. Kroner per tonn CO₂

Kilde: Finansdepartementet.

4.12 viser hva man kan spare av avgifter ved å velge en bil med 1 gram lavere utslipp (marginal avgiftsbesparelse), for eksempel ved å velge en bil med utslipp på 149 g/km i stedet for 150 g/km. Avgiftsbesparelsen er målt i kroner per tonn CO₂, og er beregnet ved å se på bilens utslipp over levetiden. Det er på bakgrunn av informasjon fra Opplysningsrådet for veitrafikken (OFV) lagt til grunn at bilens levetid er 19,4 år og at gjennomsnittlig kjørelengde i løpet av bilens levetid er 261 900 km.

Marginal avgiftsbesparelse avhenger av satsene i CO₂-komponenten og av satsen i fradraget for kjøretøy med CO₂-utslipp under 120 g/km. Besparelsen er den samme om man får 609 kroner mer i fradrag i avgiften, eller om man betaler 609 kroner mindre i avgift.

Verdien av reduksjonen i engangsavgiften ved å velge en bil med 1 gram lavere CO₂-utslipp per km viser seg å være mellom om lag 2 400 kroner og 10 600 kroner per tonn CO₂ i 2010. Dette er langt over den gjeldende kvoteprisen på CO₂, som har ligget mellom 100 og 150 kroner per tonn CO₂, jf. omtale i avsnitt 4.11. Kjøretøyenes vekt er dessuten sterkt positivt korrelert med CO₂-utslippene. Indirekte kan derfor også den progressive vekt-komponenten gi incentiver til å kjøpe biler med lav vekt og mindre utslipp.

I utgangspunktet er CO₂-avgiftene på drivstoff et presist virkemiddel for å redusere CO₂-utslippene fra bilparken. Regjeringen mener at hensynet til lave klimagassutslipp fra bilparken likevel kan forsvare høye satser i CO₂-komponenten i engangsavgiften. Det er for eksempel grunn til å tro at konsumentene ikke fullt ut tar hensyn til framtidige drivstoffkostnader når de anskaffer seg bil. Høye satser i CO₂-komponenten kan korrigere slik atferd.

Økt økonomisk motivasjon til å anskaffe nye personbiler med lave CO₂-utslipp bidrar til å redusere klimagassutslippene etter hvert som bilparken byttes ut. Progressiviteten i CO₂-komponenten medfører imidlertid at den økonomiske motivasjonen til å velge biler med enda lavere utslipp enn i dag svekkes noe over tid, når utslippene reduseres. Inntektene fra engangsavgiften går også ned når CO₂-utslippene blir redusert. For å opprettholde motivasjonen til å velge biler med enda lavere CO₂-utslipp og for å motvirke at inntektene fra engangsavgiften svekkes, foreslås det å nedjustere alle innslagspunktene i CO₂-komponenten med 5 g/km fra 1. januar 2011. Dette innebærer at det kun vil bli gitt fradrag for biler med utslipp under 115 g/km, mot dagens grense på 120 g/km. De andre innslagspunktene nedjusteres også med

5 g/km. Innslagspunktene i slagvolumkomponenten, som benyttes når CO₂-utslipp ikke er oppgitt, nedjusteres tilsvarende.

Nedjusteringen av innslagspunktene i CO₂-komponenten innebærer isolert sett en avgiftsøkning for alle biler. Regnet i kroner blir avgiftsøkningen størst for biler med høye CO₂-utslipp. For å motvirke at biler med svært lave CO₂-utslipp kan få økt engangsavgift, foreslås det et nytt fradrag for biler med utslipp under 50 g/km. Fradraget settes til 738 kroner per g/km for den delen av utslippet som ligger under 50 g/km. Slike biler finnes ikke i dag, men det er mulig at de kan komme allerede i løpet av 2011.

For å gjøre endringen i engangsavgiften provenynøytral foreslås det å redusere satsene i effektkomponenten. Det foreslås å fjerne satsen på det laveste trinnet i effektkomponenten, mens satsen på det nest laveste trinnet reduseres med om lag 5 pst. reelt, se tabell 1.6. Dette innebærer at de fleste bilene får tilnærmet samme reduksjon av effektkomponenten målt i kroner.

Samlet sett blir det små endringer i engangsavgiften for de fleste biler. Biler med høye CO₂-utslipp vil få en avgiftsøkning, mens de fleste biler med lave utslipp vil få en reell avgiftsreduksjon.

Wrakpantavgift

Oppsamlingssystemet for bilvrak skal sørge for innsamling og gjenvinning av kjøretøy. Ordningen ble iverksatt i 1978 og omfatter i dag blant annet personbiler og campingbiler, snøscootere og minibusser. Oppsamlingssystemet skal gi en økonomisk motivasjon til å levere inn biler til vraking.

Wrakpantavgiften inngår i engangsavgiften, jf. avgiftsvedtaket § 2, og er i 2010 på 1 300 kroner. Ved levering av kjøretøy til vraking utbetales en wrakpant, som i 2010 er på 1 500 kroner per kjøretøy. For kjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg og høyest miljøkostnad knyttet til utslipp av NO_x og partikler, var wrakpanten midlertidig forhøyet til 5 000 kroner i 2008. Ordningen med midlertidig forhøyet wrakpant ble ikke videreført i 2009.

Det foreslås ingen endringer i wrakpantavgiften for 2011. Wrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2010-2011) Miljøverndepartementet.

4.5.3 Årsavgift (kap. 5536 post 72)

Årsavgiften er en fiskal avgift som pålegges ulike typer kjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg.

Avgiften er delt inn i fire avgiftsgrupper med ulike satser, avhengig av type kjøretøy. Inndelingen er gitt i gjeldende avgiftsvedtak § 1 og er som følger (gjeldende satser i parentes):

1. Personbiler, varebiler, campingbiler, minibuser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy (3 245 kroner for dieselkjøretøy uten fabrikkmontert partikkelfilter per år i 2010, 2 790 kroner for de øvrige kjøretøyene i denne klassen, samt årsprøvekjennermerker for kjøretøy).
2. Campingtilhengere med egenvekt over 350 kg (1 045 kroner per år i 2010).
3. Motorsykler (1 705 kroner per år i 2010).
4. Traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (395 kroner per år i 2010).

Med virkning fra 1. januar 2008 ble årsavgiften miljødifferensiert, ved at diesalbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter fikk 430 kroner høyere årsavgift enn andre kjøretøy i avgiftgruppe 1. Differensieringen ble i første rekke innført for å redusere utslipp av partikler.

Det foreslås at satsene prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.5.4 Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

Vektårsavgiften består av en vektgradert årsavgift og en miljødifferensiert årsavgift. Avgiften gjaldt tidligere alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 12 tonn og over, men fra 1. januar 2006 ble avgiften utvidet til å gjelde alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 7 500 kg og over.

Vektgradert årsavgift

Den vektgraderte årsavgiften er gradert etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall aksler. Denne graderingen er utformet slik at det tas hensyn til veislitasje.

Miljødifferensiert årsavgift

Den miljødifferensierte årsavgiften graderes ut fra vekt og utslippskrav kjøretøyene oppfyller. Utslippskravene følger kjøretøyforskriftens EURO-klassifisering, som stiller krav til maksimalt utslipp av blant annet nitrogendioksider og partikler.

Det foreslås at satsene prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.5.5 Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet (brukte kjøretøy). Det skal imidlertid betales en særavgift ved omregistrering av slike kjøretøy. Kjøretøyene som omfattes av avgiftsplikten er delt i fire grupper:

1. Moped, motorsykler mv.
2. Personbiler og busser
3. Lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler mv.
4. Biltilhengere, semitrailere mv.

Avgiften er gradert etter vekt og alder. Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.6 Avgift på båtmotorer (kap. 5537 post 71)

Avgiften på båtmotorer ble innført i 1978. Avgiften skal blant annet bidra til å redusere støy og stor fart ved at den skal vri etterspørselen over til mindre motorer.

Avgiftsplikten omfatter båtmotorer (framdriftsmotorer) med minst ni hestekrefter, herunder motorer som er innmontert i båt. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

Det gis fritak for avgiften blant annet for motorer som leveres til bruk i fartøy registrert i fiskebåtregisteret, fartøy registrert i skipsregisteret (med unntak av fritidsbåter) samt forsvarets marinefartøy.

Avgiften er i 2010 på 150,50 kroner per hk. Det foreslås at avgiftssatsen prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.7 Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)

Veitrafikken påfører samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje samt helse- og miljøskadelige utslipp. Veibruksavgiftene på bensin og autodiesel har til hensikt å stille brukeren overfor de eksterne kostnadene knyttet til veibruk som bruk av motorkjøretøy medfører, eksklusive utslipp av CO₂ som prises gjennom CO₂-avgiften. Dette er i tråd med prinsippet om at forurenser skal betale, og vil redusere omfanget av de uønskede effektene som bruk av kjøretøy medfører.

Nærmere om prinsippene for drivstoffavgiftene

Særavgiftsutvalget (NOU 2007: 8) vurderte hvordan veibruksavgiftene kan benyttes til å prise de eksterne kostnadene ved biltrafikk (eksklusive utslipp av CO₂ som ble foreslått priset gjennom CO₂-avgiften). Lokale utslipp varierer i stor grad med motorteknologi, og fanges i mindre grad opp av veibruksavgiftene. Utvalget foreslo derfor at lokale utslipp prises gjennom en miljødifferensiert årsavgift. De øvrige eksterne kostnadene ved bruk av kjøretøy er knyttet til ulykker, kø, støy og veislitasje. Dette er kostnader som avhenger av blant annet kjørelengde, når og hvor kjøringen finner sted og bilens størrelse og vekt. En avgift per kjørte kilometer kan et stykke på vei fange opp variasjonene i disse eksterne kostnadene. Fordi drivstofforbruket øker med kjørelengden, mente utvalget at dagens veibruksavgifter på drivstoff bør utformes slik at de i størst mulig grad tilsvarer en kilometeravgift. Utvalget foreslo derfor at dette gjøres ved at veibruksavgiftene graderes etter energiinnholdet i drivstoffet.

Særavgiftsutvalget mente på prinsipielt grunnlag at alle trafikanter bør betale avgift som tilsvarer de eksterne marginale kostnadene de påfører samfunnet i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og utslipp til luft. Dette er kostnader som i liten grad varierer mellom ulike typer drivstoff. Utvalget mente derfor at alternative drivstoff bør ilegges veibruksavgifter på lik linje med bensin og autodiesel.

Utvalget vurderte også om nivået på veibruksavgiftene var tilstrekkelig for å dekke de eksterne kostnadene ved bruk av ulike kjøretøy. Det ble anslått at de gjennomsnittlige marginale kostnadene lå noe over avgiftsnivået på bensin. Det ble derfor anbefalt at de ulike drivstoffene ilegges avgifter på samme nivå som bensin. På lengre sikt anbefalte Særavgiftsutvalget at det vurderes et GPS-basert veiprisingsystem som også kan ta hensyn til variasjoner i de eksterne kostnadene knyttet til når og hvor kjøringen finner sted. Finansdepartementet har fått utredet mulighetene for en slik veiavgift for tunge kjøretøy. Dette er nærmere omtalt under avsnitt 4.5.1.

I dag er bensin, mineraloljebasert diesel, biodiesel og delvis bioetanol ilagt veibruksavgifter. Tabell 4.1 viser dagens veibruksavgifter på drivstoff, energiinnhold og avgiftssats per energienhet. Det framgår av tabellen at avgiftsnivået målt i kroner per energienhet varierer betydelig mellom ulike drivstoff.

De siste årene har det kommet en rekke alternativer til fossil bensin og diesel på markedet, der-

Tabell 4.1 Veibruksavgifter på drivstoff. 2010

Drivstoff	Avgiftssats 2010 Kr per liter	Energiinnhold MJ per liter	Avgiftssats per energienhet MJ
Bensin.....	4,54	32,5	0,14
Mineraloljebasert diesel.....	3,56	36,2	0,10
Biodiesel.....	1,78	33	0,05
Bioetanol ¹	0/ 4,54	21	0/0,22

¹ Bioetanol i blandinger der bensin utgjør hovedbestanddelen ilegges veibruksavgift på bensin. Annen bioetanol avgiftslegges ikke.
Kilder: Statistisk sentralbyrå, EUs direktiv 2009/28/EF (fornybardirektivet), vedlegg 3 og Finansdepartementet.

iblant bioetanol, biodiesel, biogass, autogass (LPG), naturgass (CNG og NGL), hydrogen, hytan og elektrisitet. I tillegg tilbys noen av disse drivstoffene som blandingsprodukter. Omsetningen av alternative drivstoff er foreløpig begrenset, men økende.

Prinsipielt bør alle trafikanter betale avgift som tilsvarer de kostnadene de påfører samfunnet i form av ulykker, kø, støy, utslipp til luft og veislitasje. Det meste av kostnadene ved bruk av personbil er knyttet til ulykker, kø og støy. Dette er kostnader som i liten grad varierer med valg av drivstoff. Dette taler for at også alternative drivstoff, som i dag er avgiftsfrie, på sikt bør ilegges veibruksavgifter.

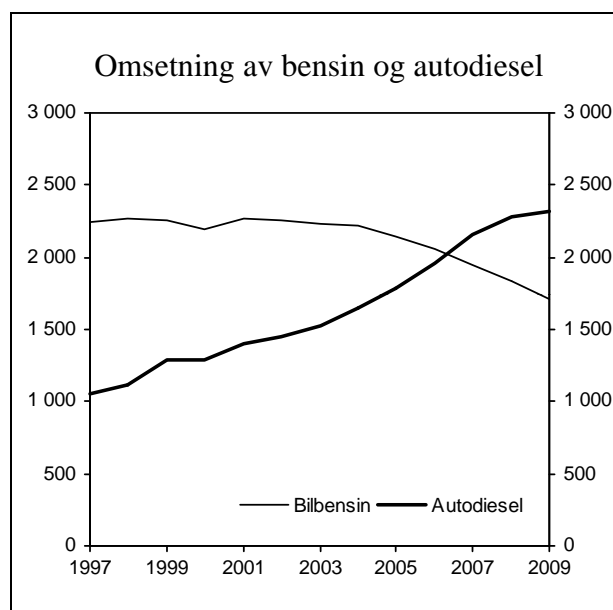
Regjeringen ser behov for en helhetlig gjennomgang av avgiftene på både kjøretøy og drivstoff og vil derfor komme tilbake til dette i kommende budsjetter. Det er viktig å gi de enkelte avgiftene en prinsipiell forankring og sikre ulike aktører forutsigbarhet med hensyn til utviklingen i framtidige avgifter.

Veibruksavgift på bensin

Avgiften på bensin ble innført i 1933. Avgiftsplikten omfatter bensin og blandinger med bensin der bensin er hovedbestanddelen. Dette gjelder også etanol som blandes inn i bensinprodukter, der bensin utgjør hovedbestanddelen. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

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 2010 er 4,54 kroner per liter for svovelfri bensin (under 10 ppm svovel) og 4,58 kroner per liter for lavsvovlet (under 50 ppm svovel) og annen bensin.



Figur 4.13 Omsetning av bensin og autodiesel (inkl. biodiesel) i perioden 1997-2009. Mill. liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt og Finansdepartementet.

Figur 4.13 viser utviklingen i omsetningen av bensin og autodiesel fra 1997 til 2009. Omsetningen av bensin var om lag uendret fram til 2004, men har falt hvert år siden 2002. Fra og med 2005 har fallet i omsetningen vært betydelig, og omsetningen av bensin er nå om lag 24 pst. lavere enn for 10 år siden. Denne utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale under avsnitt 4.5.2 og figur 4.8.

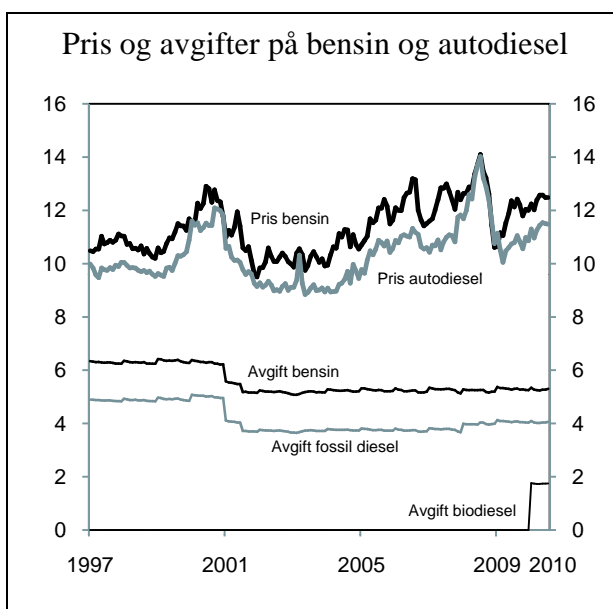
Figur 4.14 viser utviklingen i gjennomsnittlig reell pris og avgifter på bensin og autodiesel (veibruksavgifter og CO₂-avgifter) i perioden fra 1997 til første halvår 2010 målt i faste 2009-kroner. Realprisen på bensin økte i 1999 og 2000. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til at prisene falt tilbake til det tidligere nivået. Fra 2004 har bensinprisen

igjen økt fram mot pristoppen i juli 2008. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men siden den gang har prisene økt moderat og i juli 2010 er prisen om lag 3 pst. høyere enn i juli 2009. Avgiftene på bensin ble redusert i 2001. Fra 2001 til 2008 var avgiftene på bensin reelt uendret fram til veibruksavgiften på bensin ble økt med 5 øre per liter fra 1. juli 2008. Etter dette har avgiftene på bensin igjen blitt holdt reelt uendret.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Videre innarbeides bensin- og autodieselavgiftene i et felles vedtak om veibruksavgift på drivstoff.

Veibruksavgift på autodiesel

Avgiften på autodiesel avløste kilometeravgiften i 1993. Avgiftsplikten omfatter i dag mineralolje- og biobasert autodiesel til framdrift av motorvogn. Som mineralolje til framdrift av motorvogn anses all mineralolje som ikke er merket på det tidspunktet avgiftsplikten oppstår. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel. Merket olje kan benyttes i enkelte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper. Slik olje er ikke ilagt veibruksavgift på autodiesel, men ilegges grunnavgift på mineralolje. Biodiesel som benyttes til andre formål enn drivstoff, er heller ikke omfattet av avgiftsplikten.



Figur 4.14 Gjennomsnittlig utsalgspris og avgiftssatser på bensin og autodiesel i perioden 1997–2010. 2009-kroner per liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

I 2010 er veibruksavgiften på autodiesel 3,56 kroner per liter for svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel), 3,61 kroner per liter for annen mineralolje og 1,78 kroner per liter biodiesel.

Avgiftsgrunnlaget for autodiesel ble utvidet til å omfatte biodiesel fra 2010, men med halv sats. Samtidig ble det varslet at avgiftssatsen skulle økes til nivå med avgiftssatsen på mineraloljebasert diesel i 2011. Innføringen av avgiften ble blant annet begrunnet med at også biodiesel medfører eksterne kostnader og at den samlede omsetningen av biodrivstoff blir regulert av omsetningspåbudet. Omsetningspåbudet for biodrivstoff ble økt fra 2,5 til 3,5 volumprosent fra 1. april 2010. Det foreslås inntil videre å beholde halv avgiftssats for biodiesel, og avgiften blir derfor kun prisjustert fra 2010 til 2011.

Figur 4.13 viser en sterk vekst i omsetningen av autodiesel. Omsetningen av autodiesel var i 2009 om lag 80 pst. høyere enn for 10 år siden. Denne utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale under avsnitt 4.5.2 og figur 4.8. I 2009 utgjorde biodiesel i følge Norsk Petroleumsinstitutt en andel på 5,3 pst. av total mengde omsatt autodiesel.

Figur 4.14 viser at realprisen på autodiesel økte i 1999 og 2000. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til at prisene falt tilbake til det tidligere nivået. Fra 2004 har drivstoffprisene igjen økt fram til pristoppen i juli 2008. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men siden den gang har prisene igjen økt og i juli 2010 er prisene for autodiesel om lag 6 pst. høyere enn i juli 2009. Avgiftene på autodiesel ble redusert i 2001. Fra 2001 var avgiftene på autodiesel reelt uendret fram til veibruksavgiften på autodiesel ble økt med 20 øre per liter fra 1. januar 2008 og med ytterligere 10 øre per liter fra 1. juli 2008. Fra 1. januar 2010 ble fritaket for andel biodiesel i mineraloljen avviklet og det ble innført halv avgiftssats for biodiesel. De siste årene har det i økende grad blitt innblandet biodiesel i ordinær autodiesel. Dette har redusert avgiftsnivået for avgiftene på autodiesel tilsvarende innblandingsgraden. Innføringen av halv veibruksavgift på biodiesel i 2010 har til dels motvirket denne avgiftsreduksjonen.

Både Skatteutvalget (NOU 2003:9) og Særagiftsutvalget (NOU 2007:8) har pekt på at det ikke synes å være faglige grunner for å skattlegge autodiesel lavere enn bensin, snarere tvert imot. I St.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak ble det signalisert at avgiftsforskjellen mellom bensin og autodiesel burde reduseres over tid. Dette ble fulgt opp ved at veibruksavgiften på au-

todiesel ble økt noe mer enn veibruksavgiften på bensin i 2008. Forskjellen mellom veibruksavgiften på bensin og mineraloljebasert diesel utgjør i 2010 likevel fortsatt 98 øre per liter.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Videre innarbeides bensin- og autodieselavgiftene i et felles vedtak om veibruksavgift på drivstoff.

4.8 Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

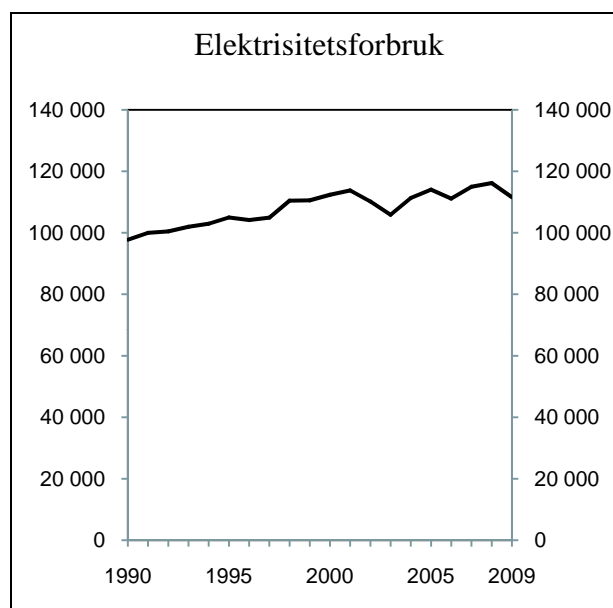
Avgiften på elektrisk kraft ble innført i 1951. Avgiften omfatter all elektrisk kraft som forbrukes i Norge, enten den er produsert innenlands eller importert. Den generelle avgiftssatsen er 11,01 øre per kWh i 2010.

Industri, bergverk og fjernvarmeproduksjon illegges avgift med redusert sats på 0,45 øre per kWh. Etter EFTAs overvåkningsorgan (ESAs) vedtak 30. juni 2004 (149/04/COL) kan den reduserte satsen ikke settes lavere enn 0,5 euro per MWh fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober i året før budsjettåret. Dette samsvarer med minstesatsene i EUs direktiv 2003/96/EF (energiskattedirektivet). ESAs godkjenning gjelder fram til 30. juni 2014.

Næringsvirksomhet i tiltakssonen (Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Nord-Troms) er ilagt den reduserte satsen på 0,45 øre per kWh. Etter ESAs vedtak 10. oktober 2007 (447/07/COL) kan den reduserte satsen ikke settes lavere enn minstesatsene i energiskattedirektivet. ESAs godkjenning gjelder fram til 31. desember 2011.

Leveranser til flere kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Disse prosessene er kjemisk reduksjon, elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser. I praksis innebærer dette at produksjonsprosessene i metallindustrien, sementindustrien og deler av kjemisk råvareindustri ikke betaler avgift.

I utgangspunktet omfattes kraftkrevende prosesser i treforedlingsindustrien av den reduserte satsen på 0,45 øre per kWh. ESAs retningslinjer om miljøstøtte (miljøstøtteretningslinjene) åpner for fullt avgiftsfritak for energiintensive bedrifter dersom disse gjennomfører miljøtiltak som tilsvarende effekten av avgiftssatsen. I regi av Olje- og energidepartementet er det derfor utarbeidet et program for energieffektivisering for energiintensive treforedlingsbedrifter. Programmet er godkjent av ESA fram til 30. juni 2014. Norges vass-



Figur 4.15 Totalt nettoforbruk av elektrisitet i perioden 1990-2009. GWh. Tallene for 2009 er foreløpige

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

drags- og energidirektorat behandler søknader fra treforedlingsbedrifter som ønsker å delta i programmet. I 2008 stod bedriftene som deltar i programmet for om lag 90 pst. av el-forbruket i treforedlingsindustrien.

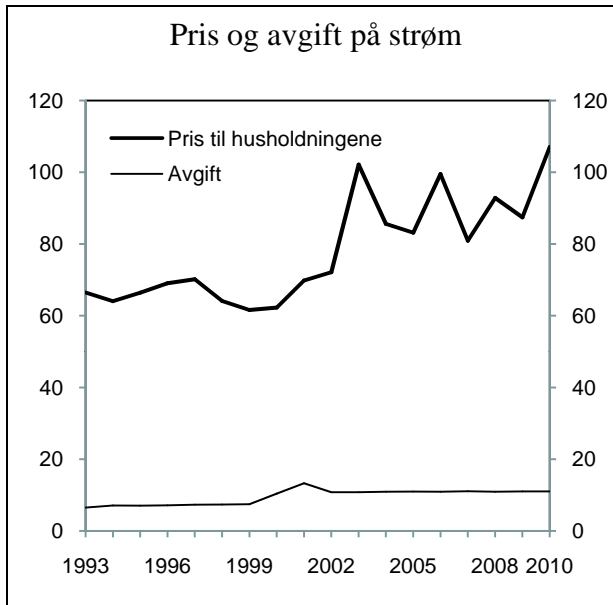
Det gis også avgiftsfritak for blant annet elektrisk kraft som leveres veksthusnæringen, husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen. I tillegg gis det fritak for elektrisk kraft som benyttes ved framdrift av tog, T-bane, trikk og trolleybuss.

Det foreslås at den generelle satsen prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Forbruk og priser

Foreløpige forbrukstall for 2009 viser at om lag 31 pst. av det totale nettoforbruket av elektrisk kraft er fritatt for el-avgift. Figur 4.15 viser totalt nettoforbruk av elektrisk kraft i perioden 1990 til 2009. I løpet av denne perioden har kraftforbruket økt med om lag 14 pst. Foreløpige tall antyder at forbruket i 2009 vil bli knappe 4 pst. lavere enn i 2008.

Figur 4.16 viser utviklingen i gjennomsnittlig pris på elektrisitet til husholdninger, inkludert nettleie og avgifter og utviklingen i den generelle avgiftssatsen. I perioden etter 2002 har kraftprisene til husholdningene variert betydelig, med høye priser i årene 2003 og 2006. Gjennomsnittlig pris til husholdningene inkludert nettleie og avgifter i



Figur 4.16 Gjennomsnittlig avgift og pris (inkludert nettleie, merverdiavgift og avgift) på elektrisk kraft for husholdninger og avgift på elektrisk kraft i perioden 1993-2010. 2010-øre per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

2. kvartal 2010 var 23 pst. høyere enn samme kvartal i 2009.

4.9 Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

Grunnavgift på mineralolje mv. ble innført i 2000. Avgiften var ment å forhindre en miljømessig uheldig overgang fra elektrisitet til mineralolje da el-avgiften ble økt i 2000.

Avgiftsplikten omfatter mineralolje. Som mineralolje anses blant annet parafin, fyringsparafin, gassolje, dieselolje og fyringsolje. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel til Norge.

Den generelle avgiftssatsen i 2010 er 0,886 kroner per liter mineralolje.

Mineralolje som leveres til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter er i 2010 ilagt en lav sats på 0,126 kroner per liter mineralolje. Etter EFTAs overvåkningsorgan (ESAs) vedtak 16. juli 2008 (502/08/COL) kan den reduserte satsen for treforedlingsindustrien ikke settes lavere enn 15 euro per 1000 kg mineralolje fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober i året før budsjettåret. Dette samsvarer med minstesatsen i EUs direktiv 2003/96/EF

(energiskattedirektivet). ESAs godkjenning gjelder fram til 31. desember 2017.

Unntatt fra avgiftsplikten er flyparafin samt olje som pålegges autodieselavgift. Det gis fritak for avgiften for blant annet mineralolje til bruk i skip i utenriks fart, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fiske og fangst i nære og fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsflåten samt silde- og fiskemelindustrien.

I tillegg til el-avgiften betaler husholdninger og deler av næringslivet et påslag på nettarriffen på 1 øre per kWh etter regelverk underlagt Olje- og energidepartementet. Inntektene fra påslaget er øremerket Energifondet som finansierer Enovas virksomhet. Enova skal fremme miljøvennlig omlegging av energibruk og energiproduksjon i Norge. For å sikre en avgiftsmessig likebehandling av mineralolje og elektrisitet, foreslås det å øke grunnavgiften på mineralolje tilsvarende påslaget på nettarriffen. Det foreslås derfor å øke grunnavgiften på mineralolje med 0,081 kroner per liter mineralolje utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Det foretas en endring i betegnelsen for avgiften fra grunnavgift på fyringsolje mv. til grunnavgift på mineralolje mv. Endringen er av ren teknisk art og innebærer ingen endringer i avgiftsgrunnlaget.

4.10 Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering/forbrenning av spillolje («brukt» smøreolje) og dermed redusere skadevirkningene på helse og miljø.

Avgiftsplikten omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer, mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

Avgiftssatsen i 2010 er 1,80 kroner per liter.

Det gis fritak for avgiften for blant annet smøreolje som anvendes i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsflåten og i fly.

Miljøverndepartementet innførte i 1994 en ordning med refusjon av smøreoljeavgift for spillolje som leveres til godkjent innsamler. Refusjonsordningen administreres av Klima- og forurensningsdirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2010-2011) Miljøverndepartementet.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.11 CO₂-avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)

CO₂-avgiften på mineralske produkter ble innført i 1991 og ble i 1999 skilt ut i et eget avgiftsvedtak. Avgiftens formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av utslipp av klimagassen CO₂. Avgiftsplikten omfatter mineralolje, bensin og gass og oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

Avgiften på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen ble innført i 1991. Avgiftens formål er å redusere utslipp av klimagassen CO₂ fra petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.

CO₂-avgiften på mineralolje, bensin og gass er hjemlet i vedtaket om CO₂-avgift på mineralske produkter, mens CO₂-avgiften på sokkelen er hjemlet i vedtaket om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Avgiftene oppkreves etter henholdsvis lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

Forslag til CO₂-avgiftssatser for 2011 er sammenstilt i tabell 4.2. Her fremkommer også avgiftene målt i kroner per tonn CO₂. De ulike elementene i CO₂-avgiften er videre omtalt nedenfor.

CO₂-avgift på mineralolje

Som mineralolje anses blant annet parafin, fyringsparafin, gassolje, dieselolje og fyringsolje.

Den generelle avgiftssatsen i 2010 er 0,58 kroner per liter mineralolje. For mineralolje til bruk i innenriks luftfart er avgiftssatsen 0,68 kroner per liter, mens avgiftssatsen for mineralolje til bruk i treforedlingsindustrien, silde- og fiskemelindustrien er 0,30 kroner per liter.

Den reduserte satsen for treforedlingsindustrien er godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) fram til 31. desember 2010. Den reduserte satsen har liten betydning i praksis fordi treforedlingsindustrien er omfattet av fritaket for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimakvoteloven. Departementet foreslår likevel å videreføre den reduserte satsen og legger til grunn at støtten kan meldes til ESA etter forordning 800/2008/EF (alminnelig gruppeuntasforordning).

Tabell 4.2 Forslag til CO₂-avgiftssatser for 2011

	Kr per l/ Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂
Bensin.	0,88	380
Mineralolje, høy sats.	0,69	
- jetparafin.		270
Mineralolje.	0,59	
- lett olje, diesel		222
- tungolje.		188
Mineralolje, redusert sats	0,31	
- lett olje, diesel		116
- tungolje.		99
Innenlandsk bruk av gass		
- naturgass	0,44	221
- LPG.	0,66	220
Kontinentalsokkelen.	0,48	
- lett mineralolje, diesel.		180
- tung mineralolje.		153
- naturgass		205

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Det gis fritak for avgiften for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har godkjent fritaket så lenge virksomhetene ilegges en avgift på minimum 15 euro per 1000 kg mineralolje. Dette samsvarer med minstesatsen i EUs direktiv 2003/96/EF (energiskattedirektivet). Kravet oppfylles ved at de fritatte virksomhetene ilegges grunnavgift på mineralolje. ESAs godkjenning gjelder fram til 31. desember 2017.

Det gis fritak for mineralolje som blant annet brukes i skip og fly i utenriks fart og i fiske og fangst i fjerne og nære farvann.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav a.

CO₂-avgift på bensin

Avgiftsplikten omfatter bensin og blandinger der som bensin er hovedbestanddel og blandingen

kan benyttes som motordrivstoff. Avgiftssatsen i 2010 er 0,86 kroner per liter bensin.

Det gis fritak for bensin som blant annet brukes i fly i utenriks fart, bensin som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit) og for andel bioetanol i bensin.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav b.

CO₂-avgift på naturgass og LPG

CO₂-avgift på naturgass og LPG ble innført 1. september 2010 etter en lang prosess, jf. omtale i Prop. 126 LS (2009–2010) Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv. og Innst. 350 S (2009–2010). Avgiftssatsen i 2010 er 0,43 kroner per Sm³ naturgass og 0,65 kroner per kg LPG. Dette tilsvarer en avgift på i underkant av 220 kroner per tonn CO₂ i 2010. Målt i kroner per tonn CO₂ er avgiften dermed på samme nivå som den generelle CO₂-avgiften på mineralolje.

Naturgass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, ilegges redusert sats på naturgass og nullsats på LPG. Den reduserte satsen utgjør i 2010 0,05 kroner per Sm³ naturgass. Dette tilsvarer en avgift på 25 kroner per tonn CO₂. Disse satsene er i tråd med minstesatsene i energiskattedirektivet.

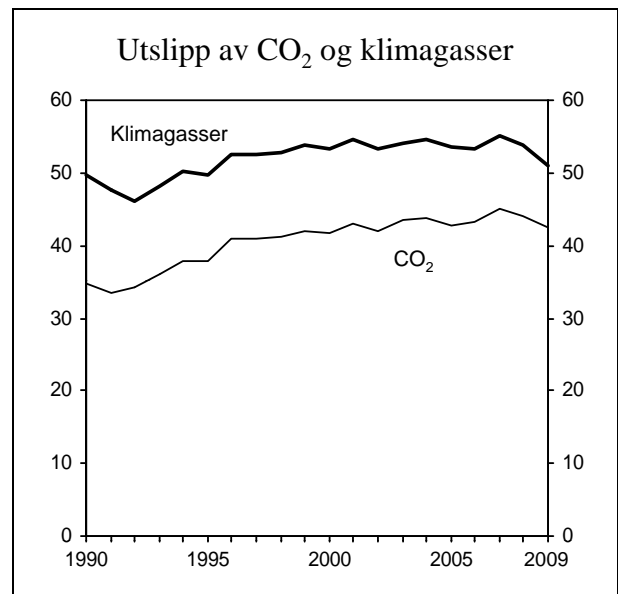
Det gis videre avgiftsfritak for gass til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser, veksthusnæringen, fiske og fangst i fjerne og nære farevann, skip i utenriks sjøfart og gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav c og d. De reduserte satsene for naturgass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og annen bruk som gir kvotepliktige utslipp, foreslås ikke endret.

CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten

Avgiftssatsene i 2010 er 0,47 kroner per Sm³ gass og 0,47 kroner per liter olje eller kondensat. Fra 2008 er CO₂-utslipp fra petroleumsvirksomheten i tillegg inkludert i kvotesystemet.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2011, se forslag til avgiftsvedtak bokstav a og b.



Figur 4.17 Utslipp av CO₂ og klimagasser samlet. 1990-2009. Mill. tonn CO₂-ekvivalenter

Tallene for 2008 og 2009 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Utslipp av klimagasser

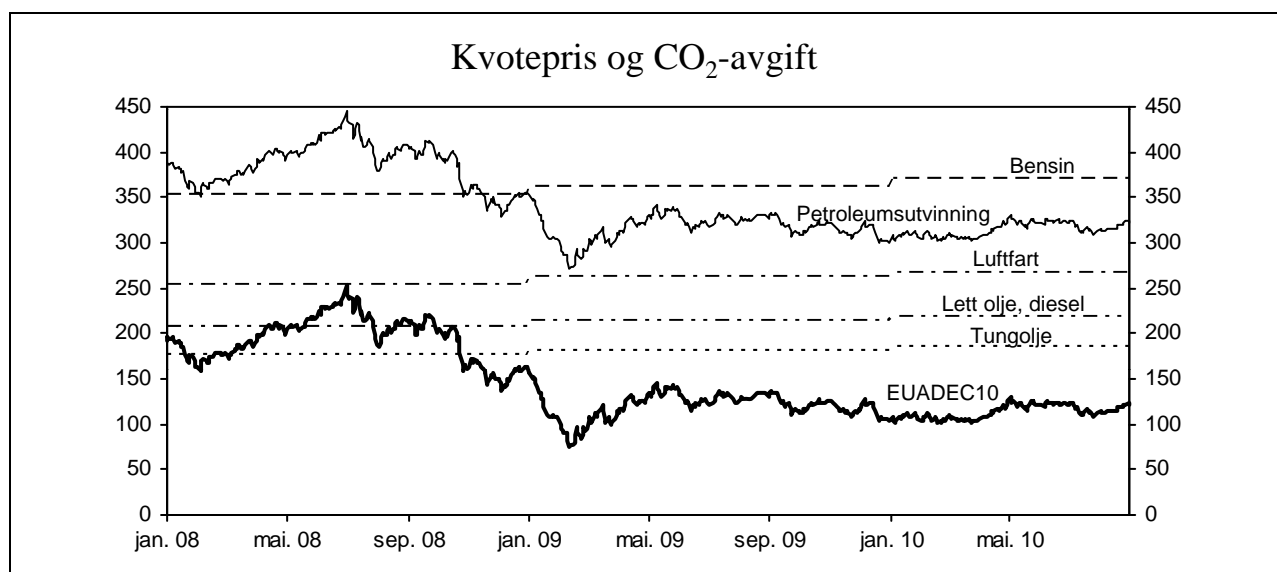
Etter Kyotoprotokollen skal Norge sørge for at klimagassutslippene i perioden fra 2008 til 2012 i gjennomsnitt ikke overskrider summen av de kvotene Norge ble tildelt i Kyotoprotokollen og de kvotene Norge skaffer via de såkalte Kyoto-mekanismene, herunder kjøp av godkjente utslippskvoter fra andre land.

I Kyotoprotokollen fikk Norge tildelt en årlig kvotemengde som i gjennomsnitt er 1 pst. høyere enn utslippene i 1990. Kvoteplikten gjelder samlet for 5-årsperioden under ett.

Foreløpige tall viser at de samlede norske klimagassutslippene var 50,8 mill. tonn CO₂-ekvivalenter i 2009. Dette er en reduksjon på 5,4 pst. fra 2007. I perioden 1990 til 2009 har utslippene økt med drøyt 2 pst. Det meste av veksten skjedde i perioden fram til 1999, mens utslippene etter dette har vært relativt stabile. Nedgangen fra 2008 til 2009 må ses i sammenheng med det økonomiske tilbakeslaget som følge av finanskrisen. Figur 4.17 viser utslipp av CO₂ og klimagasser fra 1990 til 2009.

Kvoteprisen

EUs direktiv 2003/87/EF (kvotedirektivet) etablerte fra og med 2005 et system for handel med klimagasskvoter med formål å redusere EUs



Figur 4.18 Kvotepriiser (EUADDEC10) og CO₂-avgift på ulike produkter og anvendelser. Kroner per tonn CO₂

Kilder: European Climate Exchange, Norges Bank og Finansdepartementet.

utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Handel med klimagasskvoter startet opp i løpet av første halvår 2005.

Det har vært store variasjoner i prisen på kvoter med levering i andre handelsperiode (Kyoto-perioden 2008-2012). Prisen på kvoter med levering i desember 2010 (EUADDEC10) har variert mellom 254 kroner per tonn CO₂ i juli 2008 og 74 kroner per tonn CO₂ i februar 2009. Fra våren 2009 fram til september 2010 har kvotepriisen vært relativt stabil og ligget på et nivå mellom 100 og 150 kroner per tonn CO₂.

I figur 4.18 sammenlignes utviklingen i kvotepriisen med CO₂-avgiftssatsene. Kvotepriisen har hele tiden ligget vesentlig under CO₂-avgiften på bensin, men fluktuerte i 2008 rundt CO₂-avgiften på mineralolje. Første kvartal 2009 ble kvotepriisen betydelig redusert som følge av konjunkturedgangen. Kvotepriisen har senere tatt seg noe opp, men er fortsatt en god del lavere enn CO₂-avgiftsnivået for bruk av mineraloljer.

Petroleumsvirksomheten er siden 1. januar 2008 ilagt både CO₂-avgift og kvoteplikt. I store deler av 2008 var kvotepriisene høyere enn i 2007, og dermed fikk petroleumsvirksomheten også økte marginalkostnader ved CO₂-utslipp. I 2009 og fram til september 2010 har kvotepriisen vært på et betydelig lavere nivå enn i 2008 og denne næringen har dermed stått overfor lavere marginalkostnader ved CO₂-utslipp. Det vises i denne sammenheng til St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak der det uttales at for at kvotesystemet skal virke best mulig, bør også petrole-

umsvirksomheten eksponeres for variasjoner i kvotepriisen på linje med annen næringsvirksomhet.

4.12 Svoavelavgift (kap. 5543 post 71)

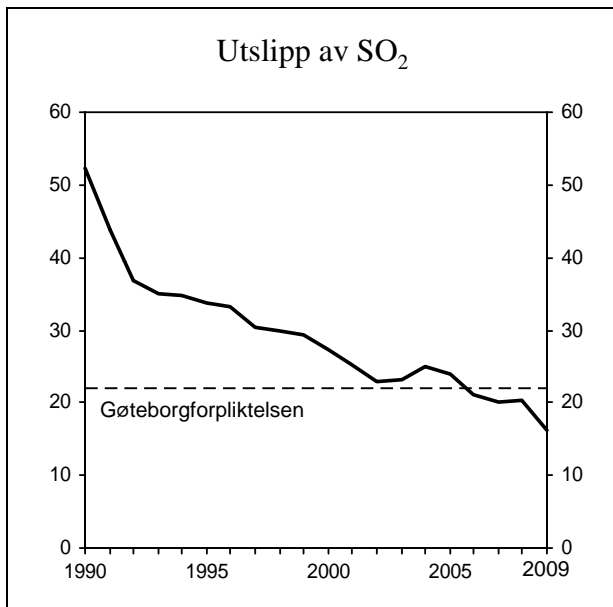
Svoavelavgift på mineralske produkter ble innført i 1970 og ble i 1999 skilt ut i et eget avgiftsvedtak. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svovel.

Avgiftsplikten omfatter mineralolje. Som mineralolje anses blant annet parafin, fyringsparafin, gassolje, dieselolje og fyringsolje. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel.

Avgiftssatsen i 2010 er 7,5 øre per liter mineralolje for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 15,30 kroner per kg SO₂ for tungolje.

Det gis avgiftsfritak blant annet for bruk av mineralolje i skip i utenriksfart, fiske og fangst i fjerne farvann og fly i utenriksfart. I tillegg kan hele eller deler av avgiften refunderes dersom utslippet av svovel til atmosfæren er mindre enn svovelinnholdet i de benyttede produktene skulle tilsi.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.



Figur 4.19 SO₂-utslipp i perioden 1990-2009.
1000 tonn

Tallene for 2008 og 2009 er foreløpige

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Statens forurensningstilsyn.

Utslipp av SO₂

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen av 1999 forpliktet til å redusere de årlige utslippene av svoveldioksid (SO₂) til maksimalt 22 000 tonn fra og med 2010. I de siste tiårene har det vært en markant nedgang i de norske utslippene av SO₂. Utslippene har ligget under utslippsforpliktelsen hvert år siden 2006. Foreløpige tall viser at utslippene i 2009 var på 16 270 tonn, noe som er en reduksjon på om lag 69 pst. siden 1990. Utslippene i 2009 var imidlertid nesten 4 000 tonn høyere i 2008, og det forventes noe økning i utslippene framover. Framskrivninger av utslipp til luft viser at vi oppfyller målene i protokollen for svoveldioksider (SO₂). Det vises til figur 4.19 over SO₂-utslipp i perioden fra 1990 til 2009.

4.13 Avgift på utslipp av NO_x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

Avgiften på utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ble innført i 2007. Avgiftens formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av NO_x og sammen med andre virkemidler bidra til å oppfylle Norges utslippsforpliktelse etter Gøteborgprotokollen. Avgiftsplikten omfatter utslipp av NO_x ved energiproduksjon fra

- framdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW, og fakler på offshoreinstallasjoner og anlegg på land.

Avgiftsplikten oppstår ved utslipp av NO_x. Avgiftssatsen i 2010 er 16,14 kroner per kg utslipp av NO_x.

Det gis fritak for avgiften for blant annet utslipp fra fartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk havn, luftfartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn, fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann samt utslippskilder omfattet av miljøavtale med staten om gjennomføring av NO_x-reducerende tiltak i samsvar med et fastsatt miljømål.

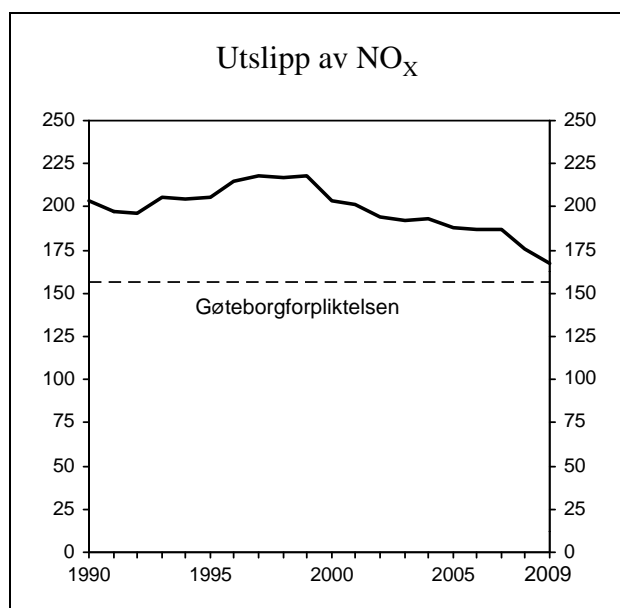
Miljøverndepartementet og 14 næringsorganisasjoner inngikk 14. mai 2008 en avtale som forplikter næringsorganisasjonene til å redusere de årlige utslippene med 30 000 tonn. Dette skjer ved at det gjennomføres utslippsreducerende tiltak i enkeltvirksomhetene som slutter seg til avtalen. Utslippsreduksjonene skal være fullt ut gjennomført innen utgangen av 2011. Avgiftsfritaket gjelder for tre år og utløper 31. desember 2010. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente 16. juli 2008 (501/08/COL) avgiftsfritaket for virksomheter som er omfattet av miljøavtalen som lovlig statsstøtte. Det vises til nærmere omtale av miljøavtalen i Prop. 1 S (2009-2010) Miljøverndepartementet. Der framgår det at næringslivsorganisasjonene har oppfylt sine reduksjonsforpliktelsene for 2008 og 2009, og at avgiftsfritaket for disse årene dermed er godkjent.

Miljøverndepartementet har invitert næringsorganisasjonene til forhandlinger om videreføring av miljøavtalen. Det anses sannsynlig at det vil være mulig å ferdigstille en avtale i løpet av året. Det legges derfor til grunn at fritaket for utslippskilder som er omfattet av miljøavtale skal videreføres også i 2011.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Utslipp av NO_x

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen av 1999 forpliktet til å redusere de årlige utslippene av NO_x til maksimalt 156 000 tonn fra og med 2010. De norske utslippene av NO_x økte fram til 1999, men har etter dette gått ned. Utslippene av NO_x var i 2008 på 175 300 tonn, og i 2009 ble utslippene redusert til 167 490 tonn. Utslippene ligger dermed fortsatt drøyt 10 000 tonn over



Figur 4.20 NO_x-utslipp i perioden 1990–2009.
1 000 tonn

Tallene for 2008 og 2009 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Statens forurensningstilsyn.

reduksjonsforpliktelsen etter Gøteborgprotokollen, jf. figur 4.20. Det vises også til omtale i Prop. 1 S (2010–2011) Miljøverndepartementet.

4.14 Avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)

Avgiften på sluttbehandling av avfall ble innført i 1999. Den bestod av en avgift på deponering av avfall og en avgift på forbrenning av avfall. Fra 1. oktober 2010 ble avgiften på forbrenning av avfall fjernet, jf. omtalen i Meld. St. 2 (2009-2010) Revidert nasjonalbudsjett 2010. Avgift av avfall omfatter nå kun deponering av avfall.

Det gis fritak for avgift for farlig avfall, avfall som innleveres til anlegg for ombruk, gjenvinning eller sortering for gjenvinning, avfall som består av uorganisk materiale og som legges på særskilt opplagsplass, avfall som er restavfall fra utnyttelse av returfiber i treforedlingsindustrien samt avfall som består av forurensede jord- og løsmasser forurenset før 1. januar 1999.

Det ble innført forbud mot å deponere biologisk nedbrytbart avfall 1. juli 2009. Dette innebærer at slikt avfall som tidligere gikk til deponi, nå må behandles på andre måter. Deponiforbudet fører til reduserte metangassutslipp fra deponier og dermed lavere miljøkostnader ved deponering.

Deponiavgiften ble derfor redusert med nesten 40 pst. fra 447 kroner til 275 kroner per tonn i statsbudsjettet for 2010, jf. Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Avfallsforskriften gir mulighet til å gi midlertidige dispensasjoner fra deponiforbudet. For avfall som leveres til deponi med dispensasjon fra deponiforbudet, er avgiften på 455 kroner per tonn. I følge Klima- og forurensningsdirektoratet (Klif), er det gitt en del dispensasjoner for 2009 og 2010. Klif har imidlertid bedt fylkesmennene om å være mer restriktive med å innvilge flere dispensasjoner, jf. Prop 1 S (2010-2011) Miljøverndepartementet.

Det ble deponert om lag 350 000 tonn biologisk nedbrytbart avfall med dispensasjon fra forurensningsmyndighetene i løpet av første halvår 2010.

Det foreslås at avgiftssatsene prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

4.15 Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier (kap. 5547 post 70 og 71)

Avgiften på de helse- og miljøskadelige kjemikalierene trikloreten (TRI) (post 70) og tetrakloreten (PER) (post 71) ble innført i 2000. Avgiftens formål er å redusere bruken av disse kjemikalierne.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER, herunder gjenvunnet TRI og PER. Videre omfattes TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter dersom mengden av TRI og PER overstiger henholdsvis 1 pst. og 0,1 pst. av produktets totale vekt. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel. Det gis fritak for avgiften bl.a. for TRI og PER som er gjenvunnet til eget bruk.

Avgiftssatsene i 2010 er 62,06 kroner per kg ren TRI eller PER. For varer hvor kun en del av innholdet er TRI eller PER, blir det beregnet en forholdsmessig avgift. Satsene avspeiler innholdet av TRI eller PER i produktene.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Miljøverndepartementet har etablert en refusjonsordning for avfall som inneholder TRI og som innleveres til godkjent mottak eller behandlingsanlegg for farlig avfall. Refusjonsordningen administreres av Klima- og forurensningsdirektoratet (Klif) og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2010-2011) Miljøverndepartementet.

4.16 Miljøavgift på visse klimagasser (kap. 5548 post 70)

Avgiften på klimagassene hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ble innført i 2003. Avgiftens formål er å redusere utslippene av HFK og PFK gjennom å stimulere til bruk av alternative gasser 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. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel. Det gis fritak for avgiften blant annet for HFK og PFK som gjenvinnes.

Avgiftssatsene er gradert ut fra gassenes globale oppvarmingspotensiale (GWP) og tilsvarer i 2009 om lag 209 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter. Dette innebærer at de ulike HFK- og PFK-forbindelsene har ulike satser avhengig av hvor kraftig klimaeffekt de antas å ha. Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Miljøverndepartementet har etablert en refusjonsordning for HFK og PFK som innleveres for destruksjon til godkjent destruksjonsanlegg. Refusjonsordningen administreres av Klima- og forurensningsdirektoratet (Klif) fører tilsyn med refusjonsordningen, og ordningen er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2010-2011) Miljøverndepartementet.

Det foreslås å endre stortingets vedtak om avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PKF) slik at de kjemiske formlene framkommer for alle de forskjellige gasstypene i § 2 i vedtaket. I dag brukes delvis kjemiske formler og delvis bruttoformler i avgiftsvedtaket § 2. Endringene som foreslås vil derfor gjøre det enklere å finne korrekt avgiftssats. Departementet foreslår videre at det under produkttyper i stortingsvedtaket § 2 brukes produktenes kortnavn på PFK-gassene, slik det i stortingsvedtaket i dag gjøres for HFK-gassene. Produktenes fulle navn vil framkomme i Toll- og avgiftsdirektoratets rundskriv. De foreslåtte endringene er av ren teknisk karakter.

4.17 Miljøavgift på plantevernmiddel (kap. 5550 post 70)

Fra 1998 har det vært innkrevet miljø- og kontrollavgift på alle produkter som omsettes som plantevernmidler. Fra 1999 ble avgiftssystemet lagt om til en differensiert miljøavgift på plantevernmidler.

Avgiften ble fram til 2009 innkrevet av Landbruks- og matdepartementet. Fra 2010 ble avgiften omdefinert til en ordinær særavgift.

Avgiften er hjemlet i lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. (matloven) § 21 tredje ledd. Avgiften er arealbasert og differensiert etter plantevernmidlenes risiko for helse- og miljøskader. Plantevernmiddelene blir plassert i sju avgiftsklasser avhengig av helse- og miljørisiko. Nærmere regler om beregning av avgiften er fastsatt i forskrift 26. juli 2004 nr. 1138 om plantevernmidler § 30.

Avgiften er et av flere virkemidler som er iverksatt for å redusere risikoen ved bruk av plantevernmidler. Gjennomføringen av tiltakene er dokumentert i systemet med resultatkontroll i jordbruket. Ifølge Landbruks- og matdepartementet viser omsetningstallene at det brukes plantevernmidler med lavere miljø- og helseisiko etter at avgiftssystemet ble lagt om i 1999.

4.18 Avgifter knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum (kap. 5551 post 70)

Nærings- og handelsdepartementet krever inn en avgift på utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum. Avgiften er knyttet til tildeling av konsesjoner med hjemmel i lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster. Det er gitt to konsesjoner etter loven, en til Norcem AS og en til Hammerfall Dolomitt AS. I konsesjonene er det fastsatt vilkår for beregning og innbetaling av avgiften som fastsettes på grunnlag av per tonn uttatt masse. Det vises til forslag til vedtak §§ 1 og 2.

4.19 Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

Avgiften på sjokolade- og sukkervarer ble innført i 1922. Avgiften er først og fremst fiskalt begrunnet, men avgiften har også en helsemessig begrunnelse.

Avgiftsplikten omfatter sukkervarer, herunder hvit sjokolade, tyggegummi, karameller, pastiller, sukkertøy og drops. Avgiftsplikten omfatter også sjokolade og andre næringsmidler som inneholder kakao. Ulike typer kjeks som søte kjeks, småkaker, vafler og vaffelkjeks er avgiftspliktige når

de enten er helt overtrukket (eventuelt unntatt bunnen) med sjokolade-, kakao- og/eller sukkerholdig masse, eller er delvis overtrukket og/eller har mellomlag av sjokolade-, kakao- eller sukker-masse, og hvor vekten av massen utgjør mer enn 50 pst. av kjeksens samlede vekt. Avgiftsplikten omfatter også drops, tyggegummi og andre godterier uten innhold av sukker. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel. Det gis fritak for avgiften blant annet for varer som brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer.

I 2010 er satsen for sjokolade- og sukkervareavgiften 17,60 kroner per kg av varens avgiftspliktige vekt. Det foreslås at avgiftssatsen prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

En generell avgift på sukker

Finansdepartementet har i samråd med Helse- og omsorgsdepartementet igangsatt et arbeid for å vurdere om nye EU-regler om merking av næringsinnhold i mat- og drikkevarer kan danne grunnlag for en ny gradert sukkeravgift, jf. Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak side 84. En ny avgift skal eventuelt erstatte gjeldende avgifter på sukker, sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer. Nye merkeregler ble i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak vurdert som en helt nødvendig forutsetning for en ny avgift. Norsk merkeregelverk er basert på harmoniserte EU-direktiver og det kan ikke gis egne, nasjonale regler om merking av næringsinnhold i mat- og drikkevarer.

Toll- og avgiftsdirektoratet startet høsten 2009, i samråd med Helsedirektoratet og Mattilsynet, å vurdere forslaget til ny matinformasjonsforordning i EU. Den foreløpige vurderingen er at forslaget til nye regler om merking er uegnet som grunnlag for en ny generell sukkeravgift for mat- og drikkevarer. Begrunnelsen er blant annet at matinformasjonsforordningen kan medføre en rekke unntak som i praksis vil innebære at typiske sukkervarer faller utenfor merkebestemmelsene. I tillegg tas det sikte på overgangsordninger for mindre virksomheter.

Nytt merkeregelverk blir mest sannsynlig ikke vedtatt i EU før i 2011. På flere punkter er det stor uenighet og det vil ta tid før Rådet, Kommisjonen og Europaparlamentet vil klare å enes om et nytt forslag til forordningstekst som det kan stemmes over i Europaparlamentet. Etter at forordningen er vedtatt i EU skal regelverket også implementeres i norsk rett etter EØS-avtalen.

Arbeidet med å følge matinformasjonsforordningen fortsetter. Helse- og omsorgsdepartementet vil fortsatt arbeide for å påvirke beslutninger i EU, blant annet når det gjelder merking av sukkerinnhold. Alternativt vil en vurdere andre mulige endringer for å gjøre dagens avgifter på alkoholfrie drikkevarer, sukker og sjokolade- og sukkervarer mv. mer treffsikre.

4.20 Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)

Avgiften på alkoholfrie drikkevarer ble lagt om fra 1. januar 2007. Dagens avgift omfatter drikkevarer som er tilsatt sukker eller søtstoff. Det innebærer at brus, lettbrus, nektar, saft, melkeprodukter mv. avgiftslegges dersom drikkevarene er tilsatt sukker eller søtstoff. Drikkevarer som naturlig inneholder sukker, for eksempel presset fruktjuice, avgiftslegges ikke. Sirup som er tilsatt sukker eller søtstoff til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere mv., omfattes også av avgiften. Melkeprodukter som kun er tilsatt en mindre mengde sukker (til og med 15 gram sukker per liter) og varer i pulverform er fritatt for avgiften.

Avgiftsplikten omfatter også alkoholholdige drikkevarer med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol, dersom disse er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten at sukker eller søtstoff tilsettes.

Fra 1. januar 2009 ble avgiften på alkoholfrie drikkevarer økt til samme nivå som avgiften på lettøl (øl med alkoholinnehold mellom 0,7 og 2,7 volumprosent). Varene avgiftslegges i 2010 med en avgiftssats på 2,76 kroner per liter for ferdigvare og 16,83 kroner per liter for konsentrat. Det foreslås at avgiftssatsene prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

For omtale av en generell avgift på sukker, vises det til avsnitt 4.19.

4.21 Avgift på sukker mv. (kap. 5557 post 70)

Avgiften på sukker ble innført i 1981. Avgiften er først og fremst fiskalt begrunnet, men den har også en helsemessig begrunnelse.

Avgiftsplikten omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeropløsninger. Avgiftsplikten oppstår som hovedregel ved uttak fra godkjent lager eller ved innførsel til Norge. Det gis fri-

tak for avgiften blant annet for sukker som nyttes til ervervsmessig framstilling av varer.

I 2010 er avgiften på sukker 6,82 kroner per kg. Det foreslås at avgiftssatsen prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

For omtale av en generell avgift på sukker, vises det til avsnitt 4.19.

4.22 Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70-74)

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer (post 70)

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). I 2010 er avgiftssatsen 1,02 kroner per enhet. Det foreslås at avgiftssatsen prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 3.

Miljøavgift på drikkevareemballasje (post 71-74)

Miljøavgiften på drikkevareemballasje skal prise kostnadene ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Avgiften er utformet slik at emballasje av henholdsvis glass, metall og plast/kartong har ulike avgiftssatser. Differensieringen er begrunnet med at ulik type emballasje gir ulik miljøskade i naturen. Miljøavgiften er også gradert etter returandel, 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 Klima- og forurensningsdirektoratet (Klif) som godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen.

Det foreslås at avgiftssatsene prisjusteres for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

4.23 Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

Dokumentavgiften avløste stempelavgiften i 1976. Avgiften er fiskalt begrunnet og har til hensikt å skaffe staten inntekter. Størrelsen på avgiften er derfor ikke ment å dekke statens kostnader ved tinglysing. Disse kostnadene dekkes av tinglysingsgebyret.

Avgiftsplikten inntreer ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomta. Avgiften utgjør 2,5 pst. av eien-

dommens salgsverdi, og minst 250 kroner. Ved tinglysing av førstegangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmelsoverføring.

Det foreslås ingen satsendringer i avgiften for 2011, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

4.24 Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)

Frekvensavgifter

Prising av frekvenser for mobiltelefoni ble foreslått i St.prp. nr. 70 (1995-1996) Om avvikling av resterende eneretter i telesektoren, og fikk sin tilslutning i Stortinget, jf. Innst. S. nr. 284 (1995-1996). Samferdselsdepartementet stilte krav om en årlig frekvensavgift for første gang i 1998 ved tildeling av frekvenser i 1800 MHz-båndet (DCS/GSM 1800). Det er senere blitt stilt vilkår om årlig frekvensavgift ved nye tillatelser på mobilområdet.

For disponering av frekvenser i 450, 900 og 1800 MHz-båndene bestemmes frekvensavgiften av tildelt frekvensmengde. For disponering av frekvenser i 900 og 1800 MHz-båndene ble avgiften fastsatt til 200 000 kroner per duplex-kanal (2x200 kHz) da den ble tildelt for første gang i 1998. For disponering av frekvenser i 450 MHz-båndet ble avgiften fastsatt til 1 mill. kroner per MHz (duplex) da den ble fastsatt for første gang i 2005.

For disponering av frekvenser til etablering og drift av tredje generasjons mobilsystemer (3G) ble det i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2000 bestemt å stille vilkår om betaling av en årlig frekvensavgift på 20 mill. kroner per konsesjon fra 2001. Opprinnelig ble det tildelt fire konsesjoner for 3G i Norge, men to av konsesjonene er senere levert tilbake til staten. I forbindelse med ny utlysning av de to ledige konsesjonene sluttet Stortinget seg til forslaget om at frekvensavgiften på 20 mill. kroner årlig per konsesjon skulle videreføres i nye konsesjoner, jf. St.meld. nr. 32 (2001-2002), St. meld. nr. 18 (2002-2003) og Innst. S. nr. 192 (2002-2003). Alle de fire konsesjonene for 3G i Norge er nå tildelt.

Frekvensavgiftene for mobiltelefoni var til og med 2007 nominelt videreført fra tidligere år, noe som førte til en reell reduksjon i avgiftssatsene. Andre særavgifter prisjusteres normalt årlig i forbindelse med budsjettene, med anslått utvikling i konsumprisindeksen. For 2008 ble det vedtatt at frekvensavgiftene skulle oppjusteres på grunnlag

Tabell 4.3 Frekvensavgifter for 2010 og forslag 2011. Kroner

	2010	Forslag 2011	
900 og 1 800 MHz-båndene	251 000	256 000	per duplex-kanal
450 MHz båndet	1 101 000	1 121 000	per MHz (duplex)
3G-mobiltelefoni	23 068 000	23 483 000	per konsesjon

Kilde: Finansdepartementet.

av historisk og anslått konsumprisutvikling fra det tidspunkt avgiften ble fastsatt første gang, jf. Budsjett-innst. S. nr. 1 (2007-2008) avsnitt 4.8.25. Det ble videre vedtatt at frekvensavgiftene skulle prjusteres årlig på linje med andre særavgifter, og at avgiftssatsene skal fastsettes i plenarvedtaket.

På dette grunnlag foreslås det at frekvensavgiftene økes med anslått prisutvikling i 2011. Gjeldende satser for frekvensavgiftene og forslag for 2011 framgår av tabell 4.3. Det vises til forslag om vedtak om avgift på frekvenser mv.

Nummeravgifter

Fra 1999 har Post- og teletilsynet lagt ut femsifrede telefonnummer for salg direkte til sluttbrukere. En sluttbruker som får tildelt et femsifret nummer, skal betale en årlig avgift for retten til å inneha og bruke nummeret. De femsifrede numrene er delt inn i forskjellige priskategorier. Avgift per nummer varierer mellom 6 000 kroner og 125 000 kroner per år. Det vises til forslag til vedtak om avgift på frekvenser mv.

4.25 Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)

Samferdselsdepartementet har fullmakt fra Stortinget til i 2010 å innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner for frekvenser. Post- og teletilsynet har hittil i år gjennomført én auksjon i 10 GHz-båndet som innbrakte totalt 172 000 kroner. I 2011 legges det opp til å tildele ved auksjon frekvensressurser som blir tilgjengelig etter overgang til digitalt fjernsyn. Auksjonen vil omfatte frekvensbåndet 790-862 MHz. Det legges videre også opp til å tildele ved auksjon ledige frekvenser i frekvensbåndet 1710-1785/1805-1880 MHz i 2011. Det er usikkert hvor stort provent disse auksjonene vil innbringe. Auksjonsinntektene er svært vanskelige å anslå, og vil blant annet avhenge av hvordan auksjonen utformes og hvilke betingelser som stilles i konsesjonene. Det er videre et spørsmål om grunnrenten skal innhentes ved et

engangsvederlag alene eller om det også skal ilegges frekvensavgifter. Det foreslås derfor ikke å budjettere med inntekter på denne posten fra dette formålet nå. Det kan videre oppstå flere situasjoner der det er hensiktsmessig å tildele enkelte andre frekvenstillatelser mot betaling. Det vises til forslag om vedtak om inntekter ved tildeling av konsesjoner.

4.26 Avgifter i matforvaltningen (kap. 5576 post 70)

Ved etablering av Mattilsynet ble det etablert et tredelt system for finansiering ved hjelp av gebyr og avgifter. Systemet består av gebyr for særskilte ytelser som tilsynet utfører overfor individuelle brukere, gebyr for enkelte tilsyns- og kontrollopgaver der disse entydig over tid retter seg mot individuelle brukere og avgifter for tilsyn og kontroll som ikke entydig retter seg mot individuelle brukere. Med virkning fra 2007 ble det opprettet et skille mellom inntekter fra gebyr og avgifter under Mattilsynet. Inntekter fra gebyr bevilges på kap. 4115 post 01, mens avgifter i matforvaltningen ble skilt ut i nytt kap. 5576 post 70.

Disse avgiftene er en skatt etter Grunnloven § 75 bokstav a, dvs. at de vedtas av Stortinget for ett år av gangen. I plenarvedtaket er det inntatt hva som avgiftslegges og for de fleste avgiftene også avgiftssatsene. Avgiftene oppkreves av Landbruks- og matdepartementet med hjemmel i særlovgivningen.

Matproduksjonsavgiftene dekker tilsyn og kontroll langs hele matproduksjonskjeden etter matloven. Ordningene dekker også tilsyn og kontroll med dyrevelferd, dyrehelsepersonell og avl knyttet til dyr som inngår i produksjon av næringsmidler.

Matproduksjonsavgiftene er inndelt i 11 ulike avgifter. Avgiftsnivået avhenger av om det er norsk eller importert vare. For de norskproduserte varene avhenger avgiftsnivået av om varene er animalia (varer fra dyreriket) eller vegetabilia (varer fra planteriket). For animalia avhenger avgifts-

nivået i tillegg av om det er landbaserte varer eller fisk/sjømat. Satsene i forslaget til avgiftsvedtak er i prosent av verdi, med unntak for kjøtt, melk og fisk. Disse har avgiftssatser basert på vekt/volum. For importerte varer skiller avgiftene mellom råvarer og halvfabrikata/ferdigvarer.

Det innkreves i tillegg egne avgifter for tilsyn og kontroll med drikkevann (vannverk), kosmetikk, fôr til dyr utenom matproduksjon og planter som ikke er mat.

Stortingets vedtak gir Landbruks- og matdepartementet myndighet til å oppkreve matproduksjonsavgift opp til et maksimalt nivå. Avgiftssatser i matforvaltningen fastsettes med sikte på å nå budsjetterte inntektskrav. Det blir ikke lagt opp til endringer i avgiftsnivået i 2011.

For nærmere omtale av avgiftene vises det til Prop.1 (2010-2011) Landbruks- og matdepartementet.

4.27 Omgjøring av sektoravgifter

Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven

Under Nærings- og handelsdepartementets område kreves det inn årsavgift for å beholde retten til undersøkelse og utvinning av mineraler etter lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser (mineralloven). Inntekten føres under Nærings- og handelsdepartementet på kap. 3906, Direktoratet for mineralforvaltning med Bergmesteren for Svalbard, post 02 Behandlingsgebyr, bergrettigheter og konsesjoner. Årsavgiften har imidlertid ingen motpost på budsjettets utgiftsside, og oppfyller dermed ikke de kriterier som følger av Finansdepartementets rundskriv R-112/2006 av 16. juni 2006 for å kunne defineres som sektoravgift. På bakgrunn av dette foreslås sektoravgiften omdefinert til en ordinær særavgift fra og med 2011. Det foreslås at avgiften budsjetteres på kap. 5551, post 71, og fastsettes i et eget avgiftsvedtak. Se forslag til avgiftsvedtak.

5 Toll

5.1 Innledning

Ved innførsel av varer skal det betales toll etter de ordinære satser vedtatt av Stortinget, med mindre det er tollfrihet i henhold til preferanseavtaler eller -ordninger, eller fritak med hjemmel i stortingsvedtak.

Toll som beskytter norske produsenter fra utenlandsk konkurranse på det norske markedet har ulike virkninger. Importtoll fører normalt til økte produksjonskostnader for det øvrige næringslivet og dyrere varer for forbrukerne. Videre vil toll redusere omfanget av handel og bidra til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke blir utnyttet fullt ut. Gjennom handel med industrivarer og tjenester har Norges konkurransemessige fortrinn blitt best mulig utnyttet til høy verdiskaping og velferd.

Tollbeskyttelsen er en viktig del av den samlede støtten til norsk jordbruk. I tillegg kommer tollbeskyttelsen av den landbruksbaserte næringsmiddelindustrien. Av industrivarene er for tiden bare enkelte klær og tekstiler pålagt toll.

5.1.1 Om toll og tollsatser

Tollbeskyttelse på landbruksvarer står sentralt i norsk landbrukspolitik. Importvernet bidrar blant annet til å sikre omsetning av norske landbruksvarer til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Tollbeskyttelsen er en viktig del av den samlede støtten til norsk jordbruk, og utgjør en overveiende del av skjermingsstøtten som i følge OECDs beregning for 2009 utgjør om lag 11 mrd. kroner.

Tollsatsene er dels spesifikke, dels verdibaserte (såkalte ad valorem-satser). De høyeste tollsatsene er på viktige landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel kjøtt og melkeprodukter. For bearbeidede 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.

For enkelte landbruksvarer kan tollsatsene reduseres i kortere perioder under budsjettåret, etter vedtak i Statens landbruksforvaltning. Tollsats-

sene kan derfor i disse periodene være betydelig lavere enn de tollsatsene som følger av Stortingets tollvedtak.

Det er fastsatt maksimale tollsatser gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene, sist ved WTO-avtalen i 1994. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer, medførte WTO-avtalen forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer. De multilaterale forhandlingene i regi av WTO omtales under avsnitt 5.2.

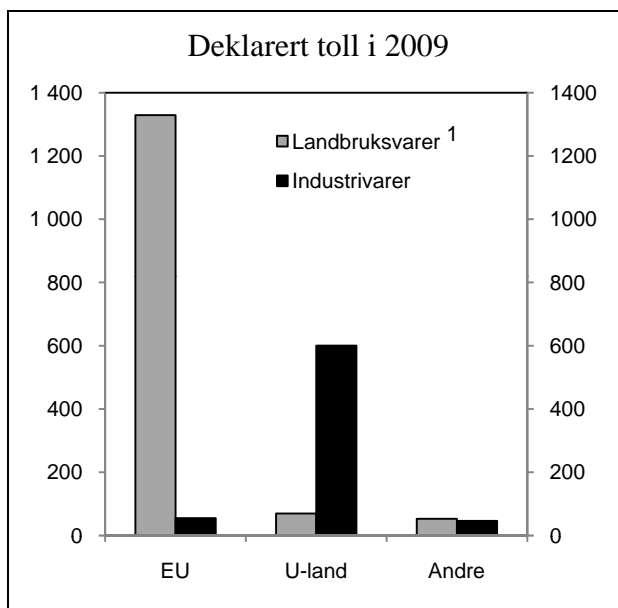
I likhet med andre industriland gir Norge tollpreferanser til utviklingsland gjennom GSP-ordningen (Generalized System of Preferences). Ordningen går ut på at det enkelte industriland gir utviklingslandene bedre markedsadgang på sine varer. GSP er en unilateral (ensidig) ordning, og kan i prinsippet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

5.1.2 Tollinntekter

Tollinntektene bestemmes av de anvendte tollsatsene og mengden varer som importeres. Samlede tollinntekter var i 2009 om lag 2 150 mill. kroner. Dette betyr at tollinntektene utgjør en relativt liten andel av statens samlede inntekter. Tollinntektene fra import av landbruksråvarer og bearbeidede landbruksvarer utgjorde om lag 1 450 mill. kroner. Figur 5.1 viser deklarerert toll for landbruksvarer og industrivarer i 2009. Figuren skiller mellom EU/EFTA, utviklingsland og øvrige land. Det framgår at det er importen fra utviklingslandene som står for en stor del av tollene på industrivarer. Det meste av toll på landbruksvarer er knyttet til import fra EU.

5.2 Multilaterale forhandlinger i WTO

Forhandlingsmandatet gitt av WTOs ministerkonferanse i Doha i 2001, fastslo at forhandlingene skulle avsluttes innen utgangen av 2004. Det har imidlertid vist seg å være svært vanskelig å komme til enighet. Etter at et uformelt minister-



Figur 5.1 Deklarert toll i 2009. Mill. kroner

¹ Inkludert råvarer

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

møte i juli 2008 ikke førte til resultater, ble det lagt fram nye avtaleutkast i desember 2008. Selv om det er gjort mye teknisk arbeid siden den gang, har forhandlingene ikke ført til gjennombrudd på de vanskeligste gjenstående spørsmålene. Imidlertid, til tross for den store nedgangen i handel som fulgte av finanskrisen, har det multilaterale handelssystem med WTOs regelverk i sentrum vist sin styrke og demmet opp for proteksjonistiske tiltak. WTOs første ordinære ministermøte siden 2005 ble avholdt i desember 2009. Der ble WTOs betydning for global vekst og stabilitet bekreftet. Betydningen av en avslutning av Doharunden som en stimulans for gjenreisningen av den globale økonomien og ikke minst av utviklingslandenes økonomi, ble framhevet. Regjeringen vil bidra til at forhandlingene sluttføres med et resultat som ivaretar både Norges og utviklingslandenes interesser.

5.3 EØS-avtalen og de øvrige handelsavtalene

5.3.1 Nye handelsavtaler

EFTAs handelsavtaler er et viktig supplement til Norges medlemskap i WTO. Avtalene bidrar til å sikre norske bedrifter markedsadgang og motvirker diskriminering av norsk eksport i de landene som det inngås slike avtaler med.

EFTA har ferdigforhandlet 22 handelsavtaler med 31 tredjeland. Det tas sikte på å ratifisere

handelsavtalene med Albania, Serbia og Samarbeidsrådet for Gulfen (GCC - bestående av Bahrain, De forente arabiske emirater, Kuwait, Oman, Qatar og Saudi-Arabia) i løpet av 2010, og med Columbia, Ukraina og Peru i løpet av 2011. Norge er gjennom EFTA også i forhandlinger med Hong Kong, India, Algerie og Thailand. Handelsavtalene med Albania og Serbia ble undertegnet i desember 2009, og med Ukraina og Peru sommeren 2010. Det er stillstand i EFTAs forhandlinger med Algerie og Thailand.

Norge og Kina har gjennomført åtte forhandlingsrunder. Handelen mellom Norge og Kina har økt kraftig og fått et betydelig omfang. Kina er nå vår tredje viktigste handelspartner, etter EU og Nord-Amerika. Kina, India og Russland er Norges hovedprioriterte i arbeidet med handelsavtaler. EFTA og tollunionen EurAsEC (Russland, Hviterussland og Kasakhstan) tar sikte på å innlede forhandlinger i løpet av 2010. Forhandlinger med Indonesia ble lansert sommeren 2010. Vietnam og EFTA undertegnet våren 2010 en erklæring om oppstart av felles forstudieprosess med sikte på framtidige forhandlinger.

Asia er et satsingsområde for EFTA og Norge, og det arbeides med sikte på forhandlinger med Indonesia, Vietnam og Malaysia.

I tilfelle iverksettingstidspunktet for nye handelsavtaler faller i budsjettperioden, foreslås det at departementet gis fullmakt til å iverksette de tollmessige sider ved disse avtalene. Det vises til forslag til vedtak § 2 annet ledd.

5.3.2 Forhandlinger med EU på landbruksområdet

Etter EØS-avtalen artikkel 19 skal avtalepartene med to års mellomrom, gjennomgå vilkårene for handelen med basis landbruksvarer (meieriprodukter, kjøtt, grønnsaker mv.) med sikte på gradvis liberalisering innenfor rammen av partenes respektive landbrukspolitikk.

Norge og EU kom til enighet om en ny artikkel 19-avtale i januar 2010 som innebærer lettelse i tollvernet for en rekke landbruksvarer. Avtalen vil bli lagt fram for Stortinget som en egen sak.

5.3.3 Regler om forhåndsvarsling ved inn- og utførsel av varer

Som ledd i kampen mot helse- og miljøfarer og terrorisme, ble EUs felles tollregelverk endret i 2006 for å sikre forsvarlige risikoanalyser ved inn- og utførsel av varer over EUs yttergrenser. Endringene samsvarer med anbefalingene fra Verdens

tollorganisasjon (World Customs Organization, WCO) om et rammeverk for å sikre en trygg og effektiv global handel (WCO SAFE Framework of Standards). Rammeverket omhandler blant annet standarder for:

- krav om forhåndsvarsling av varer før disse kan passere EUs yttergrenser,
- etablering av et system med autoriserte økonomiske operatører (Authorized Economic Operators, AEO), som blant annet kan gis visse lettelser fra varslingsplikt/kontroll,
- samordning av kriterier som skal legges til grunn for risikovurdering.

EU iverksatte autorisering av økonomiske operatører 1. januar 2008, og forhåndsvarsling av varer ble iverksatt 1. juli 2009. For øvrig ble det i EU etablert en overgangsordning som innebærer at forhåndsvarsling ikke blir obligatorisk før etter 31. desember 2010.

Et unntak fra forhåndsvarsling ved vareførsel mellom Norge og EU følger av EØS-avtalens protokoll 10 om forenkling av kontroll og formaliteter i forbindelse med godstransport, jf. St.prp. nr. 71 (2008-2009). Etter protokoll 10 skal vareførsel mellom Norge og tredjeland reguleres av tilsvarende regler som i EU for vareførsel mellom EU og tredjeland.

Etter protokoll 10 utløper overgangsordningen om plikt til forhåndsvarsling for vareførsel mellom Norge og tredjeland 31. desember 2010. Fra 1. januar 2011 skal derfor all vareførsel mellom Norge og tredjeland forhåndsvarsles etter tilsvarende regler som i EU. I den forbindelse vil det bli fastsatt enkelte endringer i forskrift 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften).

Norske myndigheter har i 2010 innledet samtaler med Sveits om å inngå tilsvarende avtale som den som henholdsvis Norge og Sveits har med EU. En slik avtale er nødvendig for at vareførsel mellom Norge og Sveits ikke må forhåndsvarsles.

5.3.4 EUs forbud mot omsetning av selprodukter

EU vedtok i 2009 forbud mot omsetning av produkter fra sel. Forbudet rammer all norsk eksport av selprodukter til EU fra 20. august 2010. Norge anser at forbudet er i strid med WTO-regelverket. Norge og Canada avholdt tvisteløsningskonsultasjoner i WTO med EU i desember 2009, uten at dette førte til en løsning på konflikten. Norge og Canada vurderer hvordan saken skal tas videre.

5.4 Forvaltning av tollregimet for landbruksvarer

Statens landbruksforvaltning forvalter importvernet for landbruksvarer med hjemmel i lov om toll og vareførsel §§ 9-1 til 9-4 og forskrifter fastsatt med hjemmel i denne.

Totalt ble det importert landbruksvarer for 38,8 mrd. kroner i 2009. Dette er på samme nivå som i 2008.

5.4.1 Administrative tollnedsettelse

Tollsatsene som er vedtatt av Stortinget vil kunne nedsettes der Statens landbruksforvaltning er gitt fullmakt til dette ved stortingsvedtak og lovhjemmel. Forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer angir hvilke produkter som omfattes, og hvordan tollnedsettelsene skal beregnes.

Generelle tollnedsettelse, jf. tolloven § 9-2, gis for en stor del på varer innenfor målprissystemet i jordbruksavtalen og gjøres gjeldende for alle aktører som importerer i perioden med tollnedsettelse. Informasjon om de generelle tollnedsettelsene blir kunngjort på nettstedet til Statens landbruksforvaltning.

Individuelle tollnedsettelse kan gis til bedrifter eller personer etter søknad, jf. tolloven § 9-3. Adgang til å gi tollnedsettelse er regulert i ulike forskrifter, se vedlegg 3 for oversikt over tollnedsettelsene som er gitt med hjemmel i de ulike forskriftene. Tollnedsettelsene gis for en bestemt vare i en gitt periode. Nivået på den nedsatte toll avhenger blant annet av hvilket produkt det gis tollnedsettelse for og eventuelt det innenlandske prisnivået på tilsvarende produkt.

For bearbejdede jordbruksvarer hvor det gjennom inngåtte frihandelsavtaler ikke er satt en spesifikk tollsats, verditollsats eller tollsats på grunnlag av standardresept, fastsetter Statens landbruksforvaltning etter søknad nedsatt tollsats på grunnlag av råvareinnhold. Tollsatsen beregnes ut fra råvareinnholdet i den enkelte vare, og er basert på innmeldte råvaredeklarasjoner fra importører.

5.4.2 Fordeling av tollkvoter

Statens landbruksforvaltning fordeler en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Disse er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels hører de under tollpreferanseordningen for utviklingsland (GSP-ordningen) og dels andre, ensidig fastsatte kvoter. Det vises til tolloven § 9-4 om tildeling av tollkvote-

andeler for landbruksvarer. Kvotetildelingen er hjemlet i ulike forskrifter under Landbruks- og matdepartementet. Toll- og avgiftsdirektoratet forvalter fem tollkvoter for tollfri innførsel fra EU hvor importmengden er fastsatt i verdi. Disse tollkvotene fordeles fortløpende ved deklarerings i TVINN-systemet.

Kvotene som fordeles av Statens landbruksforvaltning, er enten tollfrie eller har en redusert tollsats i forhold til de ordinære tollsatsene. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon. Prisen som betales for en kvote ved auksjonering, kommer i tillegg til en eventuell tollsats på kvoten og vil variere avhengig av etterspørselen i markedet. De tollkvotene som ikke auksjoneres, fordeles i hovedsak ut fra historiske rettigheter eller søknadstidspunkt.

Auksjon som fordelingsmetode for importkvoter tilfredsstiller kravet om lik og god informasjon til alle. Auksjonene gjennomføres via nettet og resultatene blir umiddelbart tilgjengelig for alle. Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde om lag 92 mill. kroner i 2009. Auksjonsprovenyet tilfaller statskassen. Budgivere som får tilslag ved auksjonen, må innbetale auksjonsbeløpet før de kan benytte importrettigheten (kvoteandelen). Den enkelte aktørs andel av kvoten er omsettelig. Den faktiske utnyttelse av de enkelte kvotene varierer imidlertid sterkt og avspeiler markedssituasjonen for produktet i det enkelte år.

5.4.3 Endring i GSP-ordningen for kjøtt av sau og lam fra Namibia, Botswana og Swaziland

Som ledd i GSP-ordningen har Namibia, Botswana og Swaziland toll- og kvotefri markedsadgang for alle landbruksprodukter med unntak av storfe-kjøtt, korn, mel og kraftfôr. Det har vært sterk vekst i importen av sauekjøtt fra Namibia. Fra 2008 til 2009 økte importen fra 43 tonn til 288 tonn. I første halvår 2010 var importen 239 tonn.

Av hensyn til det norske markedet for sauekjøtt forelås det at GSP-ordningen endres slik at det kan innføres importbegrensninger dersom importen av sauekjøtt fra Namibia, Botswana og Swaziland overstiger 400 tonn. Det vises til forslag til tollvedtak § 7.

5.4.4 Tollvernet for korn

Forvaltningen av tollvernet for korn, mel og kraftfôr består både av administrering av tollkvoter (matkorn, oljefrø og karbohydratråvarer til kraft-

fôr) og administrering av generelle tollnedsettelse (matmel, proteinråvarer og fett til kraftfôr).

Det kan fastsettes tollkvoter i henhold til bestemmelsene i forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer. Kvotene skal supplere den norske avlingen og fastsettes slik at markedsbalanse kan oppnås. En markedsmessig balanse oppnås ved at forbruket av mat- og fôrkorn tilsvare summen av norsk produksjon og supplerende import, og at omsetningen kan skje til de priser som er avtalt i jordbruksavtalen.

Kvotenes størrelse fastsettes på bakgrunn av årlige prognoser for norsk produksjon og forbruk, samtidig som det tas hensyn til forventet tollfri import fra nulltoll-land (64 land som Norge unilateralt har gitt tollfrihet ved eksport til Norge). Norske Felleskjøp har som markedsregulator ansvaret for løpende å utarbeide prognoser. Kvotene fordeles ved auksjon.

For inneværende sesong er det foreløpig importert 7 900 tonn kraftfôrråvarer fra land omfattet av nulltollordningen. I sesongen 2008/2009 var det ingen slik import.

5.5 Tollfrihet for farmasøytiske produkter

Under forhandlingene i Uruguay-runden i Verdens handelsorganisasjon (WTO) ble Norge og en rekke andre land enige om en overenskomst om tollfri markedsadgang for farmasøytiske produkter (Pharma-overenskomsten), jf. St.prp. nr. 3 (1994-1995). Overenskomsten ble revidert i 1996, 1998, og i 2006. Fjerde revisjon av produktlistene ble påbegynt i 2009 og ferdigstilt i 2010. Partene til overenskomsten (Norge, Canada, EU, Japan, Sveits, USA og Macao-Kina) har forpliktet seg til å gjennomføre tollnedsettelse for produkter på den reviderte produktlisten og notifisere WTO-sekretariatet så snart de nasjonale prosedyrer er gjennomført. Revisjonen berører produkter som hører under tolltariffens kapitler 28, 29 og 30.

Fordi forpliktelsene i Pharma-overenskomsten gjelder spesifikke produkter til særskilt angitt bruk (og ikke en definert kategori produkter som klassifiseres samlet i tariffen), er forpliktelsene bundet i separate lister knyttet til overenskomsten og ikke innarbeidet i Norges generelle tollbindingsliste i WTO. De aktuelle vareposisjoner i HS-nomenklaturen, med tilhørende tekniske betegnelser, framgår av uttrykt vedlegg.

De produktene som er omfattet av revisjonen, er allerede tollfrie, selv om tollsatsen for enkelte

av produktene er bundet på et høyere nivå i henhold til Uruguay-rundens kjemikalieavtale. Gjennomføring av den reviderte overenskomsten vil derfor ikke ha noen betydning for tollbelastningen på de nevnte produktene og heller ikke ha provenyvirksomheter. Etter Stortingets samtykke vil Utenriksdepartementet underrette de øvrige partene til overenskomsten, samt WTO-sekretariatet, om at de nevnte produktene bindes som tollfrie. Det vises til forslag til vedtak § 6.

5.6 Overgang til verditoll på melk

I siste jordbruksoppgjør ble det lagt til grunn en overgang fra kronetoll til verditoll for flytende melkeprodukter. I samsvar med dette foreslås det at toll skal svares som verditoll (ad valorem-toll) på følgende tollposisjoner: 04.01.1000 (443 pst.), 04.01.2000 (388 pst.) og 04.01.3000 (439 pst.). De foreslåtte endringene vil medføre en økning i tollbelastningen ved import av de aktuelle varegruppene. Sakens bakgrunn er omtalt i Prop. 133 S (2009-2010) Jordbruksoppgjøret 2010, side 12. Det vises til forslag til tollvedtak § 1 annet ledd.

5.7 Nye og endrede tariffoppdelinger – fullmakt

Departementet er etter inneværende års tollvedtak § 5 annet ledd gitt fullmakt til å innarbeide nye tariffoppdelinger eller endre gjeldende oppdelinger. Slike endringer kan være nødvendig som følge av produktutvikling og nye vareslag, eller det kan være behov for å rette feil eller endre ord og uttrykk slik at varebeskrivelsen blir mer entydig og korrekt i henhold til den engelske og franske originalteksten. Departementets fullmakt er begrenset til tilfellene der endringene ikke har nevneverdig betydning for statens inntekter og heller ikke har næringsmessige eller handelspolitiske konsekvenser, se Prp. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts og tollvedtak, side 93. Det foreslås at fullmakten omredigeres som ny paragraf og at de nevnte begrensningene framgår direkte av fullmakten. Det vises til forslag til vedtak § 5.

5.8 Kunngjøring av tollsatser mv.

Etter tollvedtaket § 5 første ledd slik det lød for budsjettåret 2010, skal tollsatser mv. kunngjøres slik som bestemt i tolloven § 1-6. Bestemmelsen anses unødvendig, ettersom kunngjøringsregelen er inntatt i tolloven. Det foreslås derfor at bestemmelsen utgår i forslag til tollvedtak for 2011. Endringen har ingen realitetsbetydning.

6 Fordelingsvirkninger av skattesystemet

6.1 Innledning

I dette kapitlet gis en oversikt over fordelingsegenskapene til det gjeldende skatte- og avgiftssystemet samt fordelingsvirkningene av Regjeringens forslag til skattendringer for 2011. I tillegg vises fordelingsvirkningene av de samlede skattendringene i perioden 2005-2010 sett under ett.

Skatt er ett av flere virkemidler for å utjevne inntektsforskjeller og bedre situasjonen for dem med lave inntekter. Bruken av skattesystemet i fordelingspolitikken må ses i sammenheng med innsatsen på andre områder. Direkte støtteordninger er ofte mer målrettet enn skattesystemet for å tilgodese bestemte vanskeligstilte grupper (lavinnteksgrupper, uføre, enslige forsørgere mv.) eller husholdninger som befinner seg i bestemte livsfaser (småbarnsfamilier, studenter, pensjonister mv.). Regjeringen har økt en rekke overføringer til vanskeligstilte grupper. Blant annet er bostøtten utvidet og minstepensjonen økt. Rehabiliterings- og attføringspenger og overgangsstønden for enslige forsørgere mv. er også økt.

Den progressive skattleggingen av arbeids- og pensjonsinntekter gjennom toppskatt og bunnfradrag bidrar til å omfordele inntekt. I kapitalbeskatningen av personer er det lagt vekt på at alle netto kapitalinntekter skal være skattepliktige uten spesielle fradrag. Kapitalbeskatningen har likevel et vesentlig progressivt element gjennom formuesskatten og utbytteskatten.

En effektiv omfordeling av inntekt via skattesystemet forutsetter at alle inntekter skattlegges. Dersom skattepliktig inntekt ikke samsvarer med faktisk inntekt, svekkes den reelle omfordelingen av inntekt mellom personer på ulike inntektsnivåer. Svakt begrunnede fradragsordninger og særregler vil i mange tilfeller begunstige grupper med høye inntekter.

Skatteunndragelser bidrar også til at skattepliktig inntekt ikke samsvarer med faktisk inntekt. Tiltak mot skatteunndragelser er et viktig ledd i arbeidet for en mer rettferdig fordeling. Regjeringen har gjennomført en rekke tiltak for å bekjempe skatte- og avgiftsunndragelser, jf. Prop. 1 S

(2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, og vurderer også andre tiltak, jf. avsnitt 3.4.

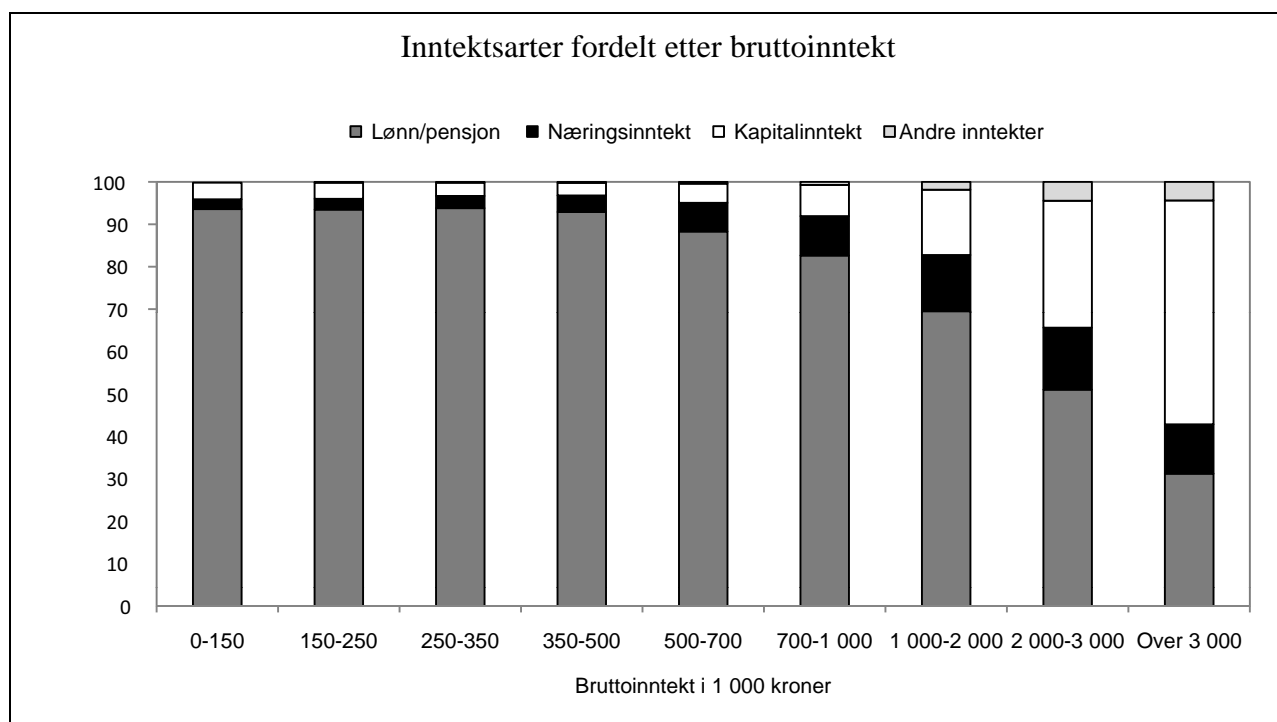
Fordelingspolitikk gjennom avgiftssystemet er normalt mindre treffsikkert enn gjennom bruk av direkte skatter. Det er vanligvis mer effektivt å rette fordelingspolitikken direkte mot forskjeller i inntekt enn mot forbruk av spesielle varer og tjenester. Avgiftssystemet har derfor en mindre sentral rolle i fordelingspolitikken enn de direkte skattene.

6.2 Inntekts- og formuesfordelingen og skattesystemets progressivitet

Forskjellige inntektsarter og formuesobjekter skattlegges ulikt. Sammensetningen av inntekt og formue i befolkningen har derfor betydning for hvordan endringer i skattesystemet påvirker fordelingen.

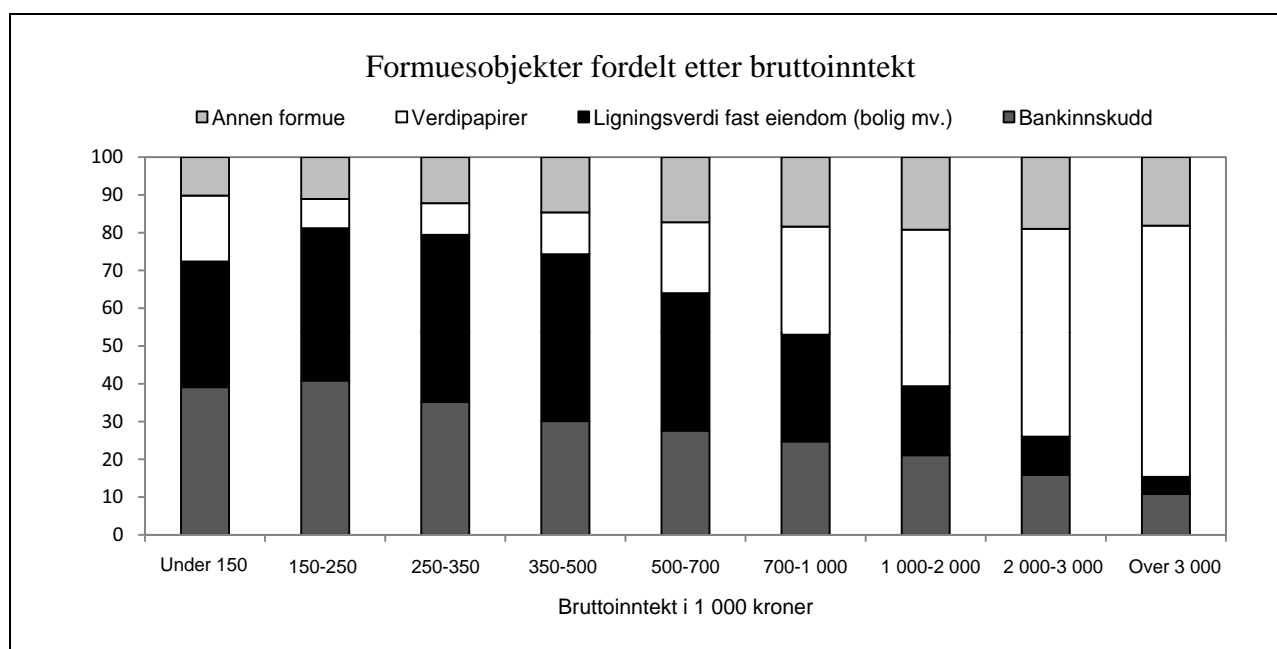
Figur 6.1 viser hvordan inntektssammensetningen varierer med nivået på bruttoinntekten. Tallene er basert på skattestatistikken for personer fra 2008. Personer med lavere inntekter har først og fremst lønns- og pensjonsinntekt, mens nærings- og kapitalinntekter er konsentrert blant dem med høy inntekt. Selv om kapitalinntektene er betydelig redusert sammenlignet med 2005, da tilpasninger til utbytteskatten resulterte i svært høye utbytter, utgjør kapitalinntektene over 50 pst. av de samlede inntektene for dem med inntekt over 3 mill. kroner. For en nærmere beskrivelse av hvordan aksjeeiere tilpasset seg skattereformen 2006, vises det til kapittel 6 i St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Figur 6.2 viser hvordan ligningsverdien av ulike formueskomponenter fordeler seg etter bruttoinntekt. Bruken av skattemessige verdier gjør at deler av formuen undervurderes, ettersom enkelte formuesobjekter verdsettes vesentlig lavere enn reelle verdier. Særlig er ligningsverdiene av bolig og annen fast eiendom fastsatt langt lavere enn omsetningsverdiene. Verdipapirer utgjør den største formueskomponenten for de aller rikeste, mens bankinnskudd og fast eiendom utgjør den største komponenten for de nedre inn-



Figur 6.1 Inntektsarter fordelt etter bruttoinntekt. 2008. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer og Finansdepartementet.



Figur 6.2 Bruttoformue (ligningsverdier) fordelt etter bruttoinntekt. 2008. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer og Finansdepartementet.

tektsguppene. Fjerningen av aksjerabatten har bidratt til at den reelle formuen til dem med de største formuene skattlegges i langt større grad enn tidligere. Lave ligningsverdier av nærings- eiendom innebærer imidlertid at mange ikke-

børsnoterte aksjer verdsettes langt lavere enn den reelle verdien.

Figur 6.3 gir et bilde på hvordan skattebyrden (skatt som andel av bruttoinntekt inkludert skattefrie ytelser) er fordelt mellom personer på ulike

inntektsnivåer. Figuren viser at skattesystemet er progressivt, dvs. at gjennomsnittsskatten øker med inntekten. Progressivitet i skattesystemet er et sentralt virkemiddel for å nå fordelingspolitiske mål.

6.3 Fordelingsvirkninger av skatteopplegget 2011

I budsjettet for 2011 foreslår Regjeringen endringer i pensjonsbeskatningen for å tilpasse skattesystemet til pensjonsreformen. Forslaget har gode fordelingsvirkninger. AFP- og alderspensjonister med under 350 000 kroner i bruttoinntekt får lettelse i gjennomsnitt. De største lettelsene går til pensjonister med inntekt under 150 000 kroner og er en følge av at det nye skattefradraget for pensjonistene fastsettes individuelt. I denne gruppen er det hovedsakelig gifte minstepensjonister. Om lag 59 pst. av AFP- og alderspensjonistene får en skattelettelse, om lag 11 pst. får uendret skatt, mens om lag 30 pst. får en skjerpelse. De som får økt skatt, har generelt god skatteevne, med relativt stor formue og kapitalinntekt og høyt utdanningsnivå.

Utover dette foreslår Regjeringen ingen store endringer i personbeskatningen. Innslagspunktene i toppskatten og øvre grenser i personfradraget og minstebruttoinntekt oppjusteres med den beregnede lønnsveksten på 3/4 pst. Det betyr at en lønns-

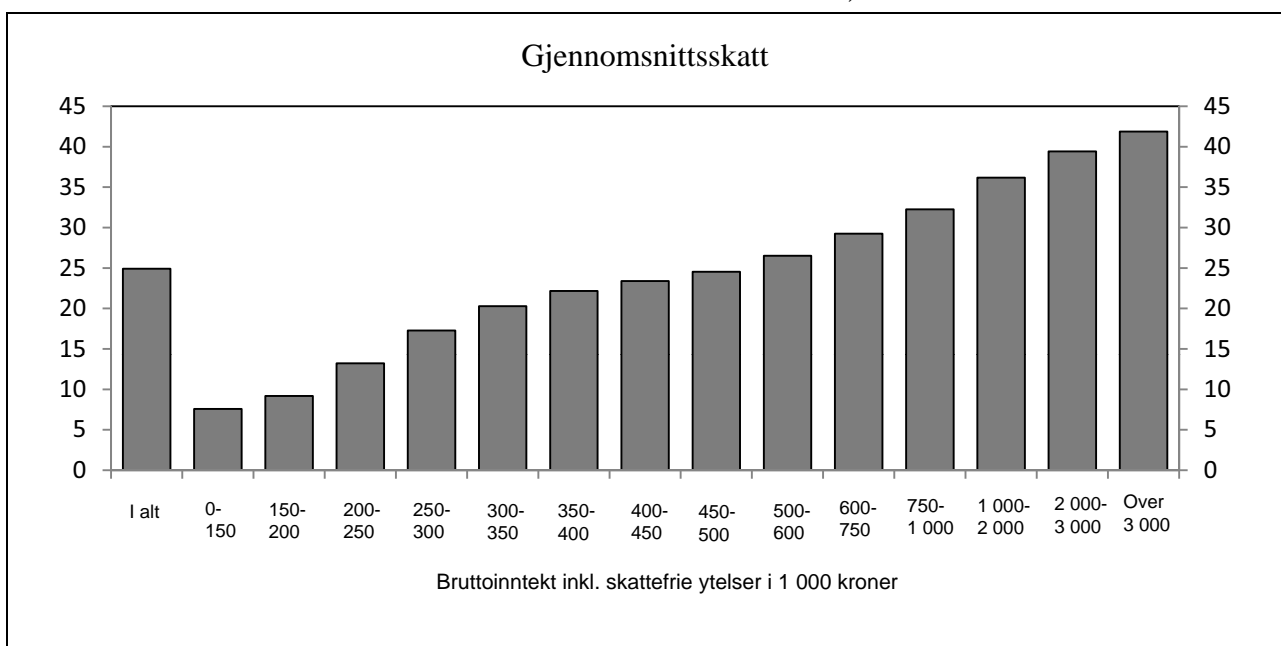
mottaker med lønnsvekst tilsvarende anslått lønnsvekst fra 2010 til 2011 og som ikke har særskilte fradrag, vil få om lag uendret gjennomsnittsskatt.

Tabell 6.1 viser gjennomsnittlig endring i skatt som følge av forslaget til skatteopplegg for 2011, fordelt etter bruttoinntekt. Personer med en bruttoinntekt under 300 000 kroner får lettelse i gjennomsnitt, mens personer med en bruttoinntekt over 300 000 kroner får moderate skjerpelser i gjennomsnitt. Skjerpelsene stiger med nivået på bruttoinntekten. Beregningene er utført på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, jf. boks 6.1 for en nærmere beskrivelse av LOTTE-Skatt og referansesystemet.

6.4 Fordelingsvirkninger av skatteendringer i perioden 2006-2010

Regjeringen har lagt stor vekt på omfordeling gjennom skattesystemet. Skattene er økt betydelig for dem med høye formuer og høy inntekt. Følgende endringer i skattereglene siden 2005 har hatt mye å si for å styrke omfordelingen gjennom skattesystemet:

- I tråd med Skatteutvalgets og Bondevik II-regjeringens forslag ble det innført en utbytte-skatt fra 2006.
- Minstebruttoinntekt er økt fra 57 400 kroner til 72 800 kroner, noe som har bidratt til å redusere



Figur 6.3 Skatt som andel av bruttoinntekt inkludert skattefrie ytelser, lønnsjusterte 2010-regler. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Tabell 6.1 Gjennomsnittlig endring i skatt i ulike intervaller for bruttoinntekt.¹ Skatteopplegget for 2011 sammenlignet med lønnsjusterte 2010-regler (referansesystemet). Alle personer 17 år og eldre. Kroner. Negative tall betyr lettelser

Bruttoinntekt inkl. skattefrie ytelser. Tusen kroner	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referansesystemet for 2011	Gjennomsnittlig endring i skatt med forslaget	Gjennomsnittlig skatt med forslaget. Prosent
0 – 150.....	562 000	5 700	-1 200	7,6
150 – 200.....	350 800	16 100	-2 700	9,2
200 – 250.....	352 900	29 700	-1 300	13,2
250 – 300.....	345 600	47 400	-500	17,3
300 – 350.....	356 500	66 000	200	20,3
350 – 400.....	364 500	83 000	500	22,1
400 – 450.....	325 600	99 300	600	23,4
450 – 500.....	265 600	116 200	600	24,5
500 – 600.....	331 100	144 300	600	26,5
600 – 750.....	232 400	194 300	700	29,2
750 – 1000.....	151 500	275 100	700	32,2
1000 – 2000.....	99 200	464 400	900	36,2
2000 – 3000.....	10 700	941 300	1 000	39,4
3000 og over.....	7 700	2 651 800	1 600	41,9
I alt	3 756 200	96 900	-300	24,9

¹ Omfatter ikke avgiftsendringer. Avrundet til nærmeste 100 kroner.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- den gjennomsnittlige skattesatsen mest på de laveste inntektsnivåene.
- Formuesbeskatningen av aksjer er økt ved at aksjerabatten er fjernet.
- 80-prosentregelen, som ga nedsatt skatt for skattytere med høy skattepliktig formue relativt til alminnelig inntekt, er fjernet.
- Bunnfradraget i formuesskatten er økt fra 151 000 kroner til 700 000 kroner (fra 151 000 kroner til 1,4 mill. kroner for ektepar).
- Ligningsverdiene av bolig mv. ble samlet økt med 66 pst. fra 2005 til 2009.
- Et nytt og mer rettferdig verdsettingssystem for bolig innføres i formuesskatten i 2010. Ligningsverdiene som andel av markedsverdi vil i gjennomsnitt øke fra 20 pst. til 25 pst. for primærbolig og fra 20 pst. til 40 pst. av markedsverdi for sekundærboliger.
- Ligningsverdiene av næringseiendom ble samlet økt med om lag 51 pst. fra 2005 til 2008.

- Et nytt og mer treffsikkert verdsettingssystem for *utleid* næringseiendom ble innført i formuesskatten i 2009. Dette økte gjennomsnittlig ligningsverdi som andel av markedsverdi fra 25 pst. til 40 pst., altså en økning på 60 pst. i gjennomsnitt. For å sikre likebehandling ble også ligningsverdiene av *ikke-utleid* næringseiendom økt med 60 pst. i 2009.
- Et nytt og mer treffsikkert verdsettingssystem for ikke-utleid næringseiendom innføres i formuesskatten i 2010. For denne typen næringseiendom beregnes det en kvadratmeterleie som differensieres med hensyn til geografisk plassering, eiendomstype og areal. Ligningsverdien vil utgjøre 40 pst. av den anslåtte markedsverdien, dvs. tilsvarende som for utleid næringseiendom.

Disse endringene har bidratt til et mer effektivt og rettferdig skattesystem ved at skattepliktige inntekter og formue i større grad gjenspeiler reelle

Tabell 6.2 Gjennomsnittlig endring i skatt med 2010-regler sammenlignet med framførte 2005-regler i ulike intervaller for bruttoinntekt.¹ Alle personer 17 år og eldre. Kroner. Negative tall betyr lettelser

Bruttoinntekt inkl. skattefrie ytelser. Tusen kroner	Antall	Skatt i referanse-systemet 2010	Endring i skatt i forhold til 2005-regler	Herav endring i formuesskatt ²	Endring i skatt i forhold til 2005-regler. Prosent
0 – 150	598 500	5 900	-500	-200	-7,4
150 – 200	367 300	16 900	-2 400	-600	-12,3
200 – 250	363 200	31 500	-2 700	-600	-7,9
250 – 300	353 200	49 800	-1 300	-600	-2,6
300 – 350	373 900	68 300	-900	-500	-1,2
350 – 400	367 800	85 400	-800	-400	-0,9
400 – 450	318 200	101 800	-700	-300	-0,6
450 – 500	250 900	119 700	100	-200	0,1
500 – 600	300 400	148 800	0	0	0,0
600 – 750	208 300	199 800	-1 700	500	-0,9
750 – 1000	136 200	281 600	-700	1 700	-0,2
1000 – 2000	87 700	472 100	10 400	6 700	2,2
2000 – 3000	9 300	951 000	85 700	30 500	9,9
3000 og over	6 900	2 622 800	566 600	211 900	27,6
I alt	3 741 800	93 900	500	400	0,5

¹ Omfatter ikke avgiftsendringer. Avrundet til nærmeste 100 kroner.

² Inkluderer ikke endringer i 80-prosentregelen.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

verdier. Personer med høye formuer har fått økt skatt, mens økte bunnfradrag har sikret lettelser eller uendret skatt for dem med små formuer. Formuesverdsetting mer i tråd med reelle verdier bidrar dessuten til bedre ressursbruk og høyere avkastning for samfunnet.

Tabell 6.2 og 6.3 viser fordelingsvirkninger av skatteendringer i perioden 2006-2010. Beregningene er gjennomført med skattemodellen LOTTE-Skatt, jf. boks 6.1. Tabell 6.2 viser gjennomsnittlig endring i skatt med 2010-regler i forhold til framførte 2005-regler i ulike intervaller for bruttoinntekt, mens tabell 6.3 viser gjennomsnittlig endring i skatt i ulike intervaller for nettoformue. Skattereforment 2006 kompliserer en slik beregning i skattemodellen LOTTE-Skatt. Det har derfor vært nødvendig å gjøre visse forenkling forutsetninger, særlig knyttet til fjerningen av delingsmodellen. Enkelte virkninger har ikke vært mulig å tallfeste. Blant annet er ikke virkningen av skatt på personinntekt fra aksjeselskap inkludert i bereg-

ningene med 2005-regler. Tabell 6.2 illustrerer fordelingsvirkninger når en ser bort fra fjerningen av 80-prosentregelen. Virkningen av å gjeninnføre 80-prosentregelen har det kun vært mulig å innarbeide i beregningene av skatteendringer fordelt etter nettoformue, jf. tabell 6.3. Anslaget tar utgangspunkt i tidligere beregnet virkning av å fjerne 80-prosentregelen i forbindelse med Nasjonalbudsjettet 2009. Denne beregningen er usikker og må tolkes med særlig forsiktighet.

Tabell 6.2 viser at personer med over 3 mill. kroner i inntekt i gjennomsnitt har fått en skatte-skjerpelse på om lag 570 000 kroner under denne regjeringen. Endringene i formuesskatten (utenom fjerningen av 80-prosentregelen) står for litt mindre enn 40 pst. av denne skjerpelsen, noe som illustrerer hvor viktig formuesskatten er som fordelingspolitisk instrument. I tillegg er fjerningen av 80-prosentregelen alene anslått å øke skatten med over 800 000 kroner for de aller mest formuende, dvs. personer med over 100 mill. kroner i

Tabell 6.3 Gjennomsnittlig endring i skatt med 2010-regler sammenlignet med framførte 2005-regler i ulike intervaller for nettoformue.¹ Alle personer 17 år og eldre. Kroner. Negative tall betyr lettelser

Nettoformue 2010	Antall	Gjennomsnittlig nettoformue i 2010	Skatt i referanse-systemet 2010	Endring i skatt i forhold til 2005-regler	Virkning av 80-prosent-regelen ²
Negativ nettoformue.	1 456 600	-712 900	99 900	-1 400	0
0 - 500 000.	1 419 800	170 900	57 700	-1 400	0
500 000 - 1 mill.	432 300	709 900	90 800	-3 300	0
1 mill. - 5 mill.	391 400	1 867 600	145 000	-300	0
5 mill. - 10 mill.	25 300	6 812 300	382 400	39 800	0
10 mill. - 50 mill.	14 200	19 240 600	735 600	183 400	0
50 mill. - 100 mill.	1 100	67 685 300	1 724 700	712 100	40 000
Over 100 mill.	900	328 940 000	6 009 700	3 058 600	800 000
I alt	3 741 800	286 100	93 900	500	0

¹ Omfatter ikke avgiftsendringer. Avrundet til nærmeste 100 kroner.

² Virkningen av å fjerne 80-prosentregelen er beregnet på siden av LOTTE-Skatt i forbindelse med Nasjonalbudsjettet 2009, og kommer i tillegg til skatteendringene som for øvrig er gjengitt i tabellen.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

formue, jf. tabell 6.3. De mest formuende personer har fått en gjennomsnittlig skatteskjerpelse på drøyt 3 mill. kroner de siste fem årene (utenom virkningen av 80-prosentregelen). Velstående bidrar med andre ord vesentlig mer til fellesskapet enn tidligere.

Samlet sett har endringene i perioden 2006-2010 ført til at om lag 910 000 personer har fått netto lettelser i formuesskatten. Bunnfradraget er mer enn firedoblet for enslige og mer enn niddoblet for ektepar. Omtrent 470 000 færre personer vil betale formuesskatt i 2010 sammenlignet med 2005-reglene.

Boks 6.1 Skattemodellene LOTTE-Skatt og LOTTE-Konsum

Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, består av et referansesystem for skatteregler og et datagrunnlag. Ved å endre skattereglene sammenlignet med referansesystemet kan LOTTE-Skatt beregne virkninger på proveny og fordeling for ulike grupper i befolkningen, inndelt etter inntekt eller formue.

Referansesystemet i LOTTE-Skatt for 2011 består av skatteregler for 2010 som er framført til 2011. Referansesystemet for 2011 kobles i skattemodellen LOTTE-Skatt med skattegrunnlag (inntekter og formue) som er framskrevet fra 2008 til 2011. Datagrunnlaget for 2008 tar utgangspunkt i et representativt utvalg selvangivelser for personlige skattytere fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2008. I inntektsstatistikken for husholdninger inngår opplysninger om skattefrie inntekter som stipend, bostøtte og sosialhjelp. I tillegg foreligger det opplysninger om husholdnings sammensetning. En husholdning omfatter her alle personer som bor og spiser minst ett måltid om dagen sammen (kosthusholdning).

Ved framføring av skattereglene oppjusteres fradrag og grenser som er knyttet til den generelle satsstrukturen i personbeskatningen, med anslått lønnsvekst for et normalårsverk. Det betyr at en lønsmottaker med lønnsvekst tilsvarende anslått lønnsvekst og som ikke har særskilte fradrag, vil få om lag samme gjennomsnittsskatt (skatt i prosent av inntekten) i referansesystemet som i året før. Fradrag og grenser som ikke er knyttet til den generelle satsstrukturen i personbeskatningen, justeres med utviklingen i konsumprisene. Det gjelder særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, sjømanns-, fisker- og jordbruksfradragene, fradraget for reiser mellom hjem og arbeidssted, de maksimale fradragene for gaver til frivillige organisasjoner og fagforeningskontingent, maksi-

malt årlig og samlet sparebeløp i BSU-ordningen og foreldrefradraget for utgifter til pass og stell av barn.

Videre justeres bunnfradraget i formuesskatten i referansesystemet slik at en person med en formuessammensetning lik gjennomsnittet vil få samme formuesskatt i referansesystemet som året før, målt som andel av nettoformuen. Innlagspunktene i arveavgiften justeres på samme måte som bunnfradraget i formuesskatten. Ved hjelp av LOTTE-Konsum kan en beregne hvordan husholdningenes forbruksutgifter til ulike varegrupper varierer mellom inntektsgrupper. Ved å knytte forbruksavgifter til varegruppene kan en beregne hvordan betalte avgifter, eller endringer i avgifter, fordeles mellom inntektsgruppene. Dette gjelder både merverdiavgift og andre avgifter som husholdningene betaler. Slike beregninger knyttes bare til avgifter på varer og tjenester som belastes husholdningene direkte, men ikke avgifter som belastes andre sektorer, selv om også disse i sin tur berører husholdningene gjennom forbrukerpriser. Referansealternativet for avgifter i 2011 består av anslått bokført proveny for hver enkelt avgift i 2009 framført med pris- og volumvekst til 2011.

Beregningene i LOTTE-Skatt og LOTTE-Konsum er usikre, bl.a. som følge av at de bygger på et utvalg og på usikre beregninger av prisvirkninger. I tillegg er datamaterialet skjønnsmessig framskrevet til 2011. Modellene er statiske, dvs. at de ikke tar hensyn til eventuelle tilpasninger over tid som følge av forslagene til regelendringer. Videre fanges ikke alle inntekter og andre kilder til forbruk opp av selvangivelsene som ligger til grunn for beregningene. Det kan derfor være avvik mellom en persons faktiske forbruksmuligheter og det statistikken gir uttrykk for.

6.5 Betydningen av skatte- og avgiftssystemet for husholdningenes velferd

I dette avsnittet presenteres beregninger som viser fordelingsvirkningene av skatte- og avgiftssystemet når det også tas hensyn til størrelsen på den samlede husholdningsinntekten og størrelsen på husholdningen. Det er i boks 6.2 gjort nærmere rede for hvordan inntekten for den enkelte personen i husholdningen beregnes.

Figur 6.4 viser det samlede nivået på skatter og avgifter per person med dagens regler, målt i prosent av den justerte inntekten og fordelt på ulike inntektsgrupper. Befolkningen er rangert etter stigende inntekt i ti like store grupper (inntektsdesiler). Husholdningsmedlemmene i eksempel 1 i boks 6.2 vil for eksempel havne i inntektsgruppe 8, og husholdningsmedlemmene i eksempel 2 vil havne i inntektsgruppe 9. Figuren viser at personer med lave forbruksmuligheter (lav justert inntekt) også har lavere skatte- og avgiftsbelastning enn personer med høye forbruksmuligheter. Mens figur 6.3 illustrerer progressiviteten i skatte-systemet som skatt i prosent av skattbar bruttoinntekt, illustrerer figur 6.4 størrelsen på skatter og avgifter i forhold til den justerte inntekten, som altså i større grad er ment å gi et bilde av en persons forbruksmuligheter.

Som det framgår av figur 6.4, bidrar avgiftene til å svekke progressiviteten i skatte- og avgiftssystemet. Dette skyldes delvis at bruttoinntekt benyttes som inntektsbegrep i beregningene. Personer med høy bruttoinntekt betaler en større andel av bruttoinntekten i skatt enn personer med lav bruttoinntekt, og har dermed en mindre andel disponibelt til forbruk. Det er inntekten etter skatt (og sparing) som kan forbrukes, og dermed belastes med avgifter. For en person med høy bruttoinntekt vil dermed avgiftene utgjøre en mindre andel av bruttoinntekten enn for en person med lav bruttoinntekt. Dersom beregningene var basert på inntekt etter skatt (disponibel inntekt), ville avgiftsbelastningen fordelt seg forholdsvis likt i de ulike inntektsgruppene, som andel av inntekten.

Beregningene er statiske og fanger dermed ikke opp utviklingen over tid. Studier viser at livsinntekten er mye jevnere fordelt enn årsinntekten, og at antall personer med særlig lav inntekt et enkelt år er langt høyere enn antall personer med særlig lav inntekt over flere år.

Den justerte inntekten er ment å gi uttrykk for en persons forbruksmuligheter. En person kan eksempelvis ha lav justert inntekt fordi hennes egen bruttoinntekt er lav, eller fordi hun har forsørgeransvar for andre medlemmer av husholdningen som ikke har inntekt.

Boks 6.2 Forbruksmuligheter og justert inntekt

En persons forbruksmuligheter bestemmes av hvilke ressurser den enkelte har til rådighet. Disse ressursene inkluderer bl.a. inntekt etter skatt, nettoformue, verdi av offentlige varer og tjenester og hjemmeproduksjon. Ideelt sett burde en sett på samlede forbruksmuligheter i analyser av hvordan ressursene er fordelt i befolkningen. På grunn av målevanskeligheter er det imidlertid mest vanlig å basere fordelingsanalyser på inntekt.

I beregningsmetoden som er brukt i avsnitt 6.3 og 6.4, benyttes skattepliktig bruttoinntekt som inntektsbegrep og grunnlag for inndeling i inntektsgrupper. Det gir ikke et fullstendig uttrykk for hvordan skatteendringene slår ut i endrede forbruksmuligheter og velferd. En persons forbruksmuligheter har sammenheng med den husholdningen personen tilhører. Personer som bor sammen, kan dele på faste kostnader, f.eks. til bolig, bil og strøm (stordriftsfordeler), og personer uten egen inntekt kan likevel ha forbruksmuligheter hvis de tilhører en husholdning hvor andre har inntekter (forsørgeransvar). Beregningene i avsnitt 6.5 tar hensyn til dette.

For å ta hensyn til stordriftsfordeler og forsørgeransvar tilordnes hvert medlem av hus-

holdningen en justert inntekt («ekvivalentinntekt») som er større enn husholdningens faktiske inntekt per person. Den justerte inntekten skal i prinsippet uttrykke inntekten et husholdningsmedlem måtte hatt som enslig for å ha samme forbruksmuligheter som vedkommende har som del av den større husholdningen.

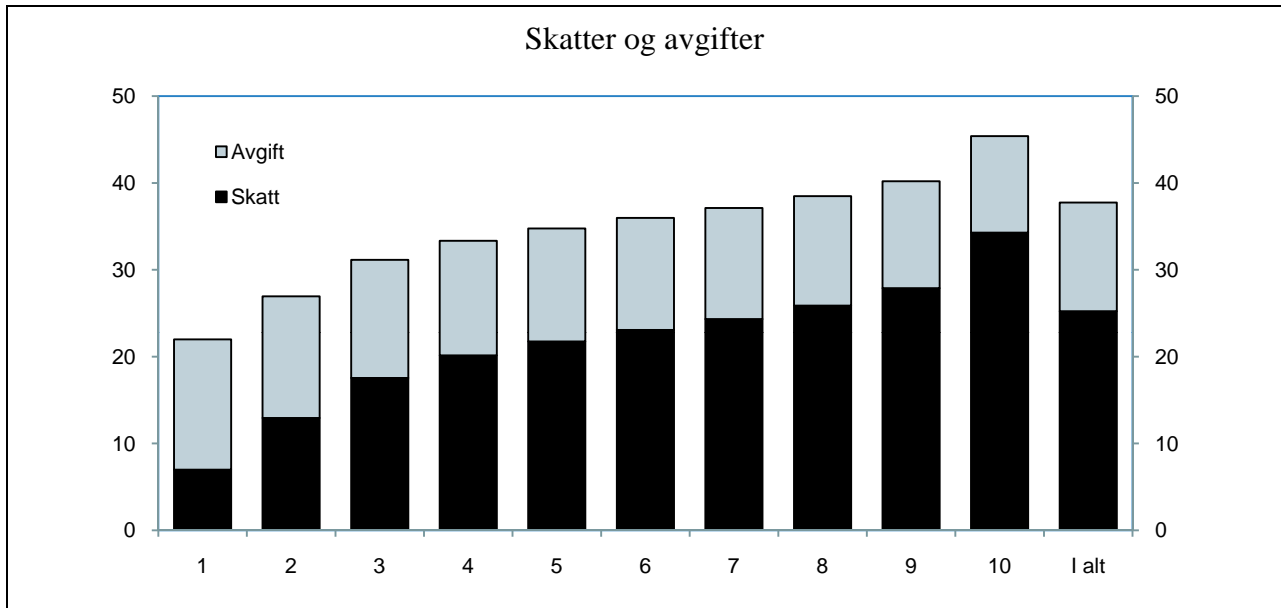
Det finnes ulike skalaer for å justere inntekten til personer som inngår i en større husholdning. I beregningene i dette kapitlet benyttes den såkalte kvadratrotskalaen, som bl.a. har vært brukt i en rekke offentlige utredninger. Kvadratrotskalaen innebærer at det enkelte husholdningsmedlems inntekt fastsettes som samlet husholdningsinntekt dividert med kvadratrotten av antall personer i husholdningen. Det vil for eksempel si at en husholdning på fire personer bare trenger dobbel så høy bruttoinntekt som en énpersonshusholdning for å ha like forbruksmuligheter.

Eksempelene i tabell 6.4 viser beregningen av justert inntekt for en husholdning på fire og en husholdning på to.

Tabell 6.4 Eksempler på beregnet justert inntekt for en husholdning på fire og to

<i>Eksempel 1: Par med to barn</i>		<i>Eksempel 2: Par uten barn</i>	
	Inntekt (kroner)		Inntekt (kroner)
Voksen med inntekt.	450 000	Voksen med inntekt.	450 000
Voksen med inntekt.	350 000	Voksen med inntekt.	350 000
Barn	0		
Barn	0		
Sum	800 000	Sum	800 000
Justert inntekt per person (800 000/ $\sqrt{4}$)	400 000	Justert inntekt per person (800 000/ $\sqrt{2}$)	565 685

Kilde: Finansdepartementet.



Figur 6.4 Skatt og avgift per person i prosent av justert inntekt. Lønns- og prisjusterte 2010-regler. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Del III

Nærmere om de enkelte forslagene – lovvedtak

7 Oversikt

Finansdepartementet legger i denne delen fram forslag til:

- lov om endring i lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkekregistrering
- lov om endringer i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- 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 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringar i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- forslag til endringer i skattereglene for pensjonister
- forslag om utvidelse av ordning med fradragsrett for gave til visse frivillige organisasjoner
- forslag om avgrensning av fritaksmetoden mot gevinster og tap ved realisasjon av eierandeler i boligselskap
- forslag til endringer i skattesystemet for Svalbard
- forslag om unntak fra reglene om formuesverdsetting for boliger på Svalbard
- forslag til endringer i skattereglene for kraftforetak mv.
- forslag om næringseiendom som nytt utskrivingsalternativ for eiendomsskatt
- forslag om flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser
- forslag til endring i lov om kompensasjon av merverdiavgift
- forslag til nye regler om merverdiavgift og elektroniske tjenester
- forslag til ny regel om endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra avgiftssubjektet
- forslag om innføring av søksmålsfrister i merverdiavgiftsloven og tolloven
- forslag til lovbestemmelser om at skatteetaten kan gjøre forhåndsutfylte oppgaver, skatteoppgjør og skattekort elektronisk tilgjengelig for mottakeren
- forslag om hjemmel for skattemyndighetene til å kreve å se id-kort
- forslag til endring av reglene om fradrag for ektefellebidrag ved beregning av forskuddstrekk
- forslag til endring i beløpsgrensen for reisefradraget
- forslag til oppretting og presisering av lovtekst
- omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2009
- oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

Forslagene nevnt over er nærmere behandlet i proposisjonens kapittel 8 til 26.

8 Endringer i skattereglene for pensjonister

8.1 Innledning

Finansdepartementet legger her fram forslag til en ny regel om skattefradrag for pensjonsinntekt i skatteloven § 16-60 og forslag til endringer i skattebegrensningsregelen i skatteloven §§ 17-1 til 17-3. Videre foreslås et unntak fra skatteplikt for kompensasjonstillegg som utbetales til mottaker av ny avtafefestet pensjon (AFP) i privat sektor. Det foreslås også et unntak fra skatteplikt for ektefelle tillegg som utbetales til alderspensjonister og mottakere av AFP. Skattefritaket er imidlertid begrenset til de som allerede mottar ektefelle tillegg per 31. desember 2010. Begge skattefritakene foreslås hjemlet i skatteloven § 5-43. For uføre som mottar ektefelle tillegg, foreslår departementet å videreføre dagens skattebegrensningsregel for ektepar. Departementet foreslår også at særfradraget for alder oppheves, og at særfradraget for uførhet økes, jf. skatteloven § 6-81.

De foreslåtte endringene i skatteloven skal støtte opp under hovedmålene med pensjonsreformen, som blant annet er at det skal bli mer lønnsomt å fortsette å arbeide etter fylte 62 år. En nærmere beskrivelse av bakgrunnen for endringsforslagene, gjeldende rett og høringen står i avsnitt 3.1. Også departementets generelle vurderinger og forslag til systemendringer omtales i avsnitt 3.1 sammen med en oversikt over fordelingsvirkninger av forslagene.

8.2 Skattefradrag for pensjonsinntekt

I høringsnotatet foreslo departementet å erstatte skattebegrensningsregelen for AFP- og alderspensjonister med et nytt skattefradrag. Fradraget skal sikre at de som bare lever av minstepensjon, fortsatt ikke betaler inntektsskatt. Det nye skattefradraget skal fastsettes uavhengig av en eventuell ektefelles inntekt, og gifte AFP- og alderspensjonister skal få hvert sitt fradrag. Skattefradraget gis i inntektsskatt og trygdeavgift, ikke i formuesskatt.

8.2.1 Vilkår for skattefradraget

8.2.1.1 Forslaget i høringsnotatet og høringsinstansenes merknader

Ved utformingen av et nytt skattefradrag for pensjonsinntekt har hovedmålet først og fremst vært å få en skattebegrensningsregel som er godt tilpasset ny alderspensjon i folketrygden. På denne bakgrunn foreslo departementet i høringsnotatet at skattefradraget bare skulle gis til mottakere av pensjonsytelser fra folketrygden som er knyttet til egen yrkesinntekt, dvs. ytelser som i hovedsak ikke er behovsprøvd, og ytelser som kommer i stedet for slik pensjon fra folketrygden, dvs. mottakere av AFP i offentlig sektor og dagens AFP i privat sektor. Videre foreslo en at mottakere av tilsvarende pensjoner som folketrygdens alderspensjon og AFP fra EØS-land skal omfattes av skattefradraget.

Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO) peker på at skattebegrensningsregelen har hatt utilsiktede konsekvenser for enkelte uførepensjonister, blant annet ved at høye engangsutbetalinger som for eksempel yrkesskadeerstatning, blir svært høyt skattlagt. FFO mener derfor at "det også for uførepensjonister bør vurderes endringer som både sikrer at de positive effektene ved dagens skattebegrensningsregel beholdes, samtidig som de utilsiktede konsekvensene i enkelttilfeller unngås."

Statens pensjonskasse (SPK) viser til at AFP og tjenstepensjon etter særaldersgrenser (særalderspensjon) ikke vil bli behandlet likt etter forslaget. De mener at det derfor bør vurderes om også medlemmer som mottar særalderspensjon som alternativ til AFP, skal omfattes av skattefradragets regel slik som AFP-pensjonister.

Skattedirektoratet støtter utviklingen i retning av en mer individuell skattlegging, men viser til at forslaget vil kunne gi en skatteskjerpelse for pensjonister som får ektefelle tillegg fra folketrygden.

8.2.1.2 Departementets vurderinger og forslag

Retten til skattebegrensning for alders- og uførepensjonister er i dag knyttet til retten til særfradrag for alder og uførhet, jf. skatteloven § 17-1 før-

ste ledd bokstav a, jf. § 6-81 første og annet ledd. Fordi departementet foreslår å avvikle særfradraget for alder, vil det ikke være aktuelt å koble retten til det nye skattefradraget til dette særfradraget. Etter departementets syn er det heller ikke ønskelig å regulere retten til skattefradraget på en slik indirekte måte. Vilkår for skattefradrag bør i stedet knyttes direkte til mottak av nærmere bestemte pensjonsytelser.

Ved utformingen av et nytt skattefradrag har hovedmålet først og fremst vært å få en skattebegrensningsregel som er godt tilpasset ny alderspensjon i folketrygden. På denne bakgrunn foreslår departementet at skattefradraget bare skal gis til mottakere av pensjonsytelser fra folketrygden som er knyttet til egen yrkesinntekt, det vil si som i hovedsak ikke er behovsprøvd, og ytelser som kommer i stedet for slik pensjon fra folketrygden. Dette innebærer at skattefradraget i første rekke skal omfatte mottakere av alderspensjon fra folketrygden. Dette vil gjelde både de som allerede er alderspensjonister når de nye reglene om alderspensjon i folketrygdloven trer i kraft, og de som tar ut alderspensjon etter dette tidspunktet.

I tillegg skal skattefradraget omfatte mottakere av pensjonsytelser som kommer i stedet for alderspensjon fra folketrygden. Dette vil være mottakere av AFP i offentlig sektor og dagens AFP i privat sektor.

Statens Pensjon skasse (SPK) reiser i sin høringsuttalelse spørsmål om også medlemmer som mottar særalderspensjon i stedet for AFP, bør omfattes av skattefradragsregelen. Departementet viser til at denne gruppen ikke omfattes av dagens skattebegrensningsregel, og finner heller ikke grunn til at disse skal omfattes av det nye skattefradraget.

Når det gjelder pensjon mottatt fra utlandet, foreslår departementet at mottakere av tilsvarende pensjoner som folketrygdens alderspensjon og AFP fra EØS-land skal omfattes av skattefradraget. Med tilsvarende pensjon menes pensjon fra allmenne og pliktige pensjonsordninger som omfatter alle innbyggere i landet. Den enkelte skattyter må selv kreve fradraget og legge ved tilstrekkelig dokumentasjon til at ligningsmyndighetene kan ta stilling til om vilkårene for skattefradrag er oppfylt. Departementet antar at det vil være en liten gruppe skattytere som vil få skattefradraget på dette grunnlaget, da de fleste med pensjon fra utlandet også vil motta pensjon fra folketrygden eller en AFP-ordning.

Ytelser fra andre pensjonsordninger enn folketrygden og dagens AFP-ordninger i offentlig og privat sektor, slik som tjenstepensjoner og ny

AFP i privat sektor, vil ikke gi selvstendig rett til skattefradrag. Men mange av disse ordningene stiller krav om samtidig uttak av alderspensjon fra folketrygden. Mottakere vil derfor ha rett til skattefradrag på dette grunnlaget.

I samsvar med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet at skattefradraget skal fastsettes individuelt, uten hensyn til en eventuell ektefelles eller meldepliktig samboers pensjonsinntekt. Over tid har skattesystemet gått stadig mer i retning av individbasert skattlegging, og dette forslaget vil være i tråd med denne utviklingen. Forslaget vil også forenkle skattereglene for pensjonister fordi man da unngår kompliserte regler for fordeling av skattefradraget mellom ektefeller. Når det gjelder merknaden fra *Skattedirektoratet* om konsekvensene for pensjonister som mottar ektefelle tillegg for forsørgelse av ektefellen, er dette nærmere behandlet i avsnitt 8.7. Det vises til forslag til ny § 16-60 første ledd i skatteloven.

Mottakere av uførepensjon fra folketrygden omfattes i dag av skattebegrensningsregelen gjennom retten til fullt særfradrag for uførhet. Dette innebærer at ervervsevnen må være nedsatt med mer enn 2/3. Et offentlig utvalg har i NOU 2007: 4 *Ny uførestønning og ny alderspensjon til uføre* utredet hvordan uføreordningen kan tilpasses ny alderspensjon i folketrygden. Arbeidsdepartementet arbeider nå med et lovforslag om ny uføreytelse og ny alderspensjon til personer som har mottatt uføreytelse. Skattereglene for mottakere av en ny uføreytelse vil bli vurdert i denne sammenheng. Departementet foreslår derfor at mottakere av uførepensjon inntil videre skal omfattes av gjeldende skattebegrensningsregel. En foreslår også å videreføre gjeldende skattebegrensningsregel for mottakere av de behovsprøvede ytelsene. Se nærmere om dette i avsnitt 8.4.

Skattefradraget og kildeskatt på pensjon

Fra og med inntektsåret 2010 er det innført kildeskatt på pensjoner som er utbetalt fra Norge. Skatteplikten følger av skatteloven § 2-3 fjerde ledd og omfatter pensjon, føderåd, livrente og lignende ytelser for skattyter som er bosatt i utlandet, når utbetalingen kommer fra folketrygden eller offentlig tjenstepensjon, når mottakeren har opparbeidet seg rett til pensjonspoeng etter folketrygden og utbetalingen kommer fra person, selskap eller innretning som er skattepliktig til Norge, og for utbetalinger fra andre når det er gitt fradrag for pensjonssparing etter skatteloven.

Kildeskatt på pensjon ilegges med 15 pst. av brutto utbetaling, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5

fjerde ledd. I tillegg betaler de som er pliktig medlem av folketrygden, trygdeavgift med lav sats, jf. folketrygdloven § 23-3. For at kildeskatten ikke skal føre til en strengere skattlegging enn om vedkommende var blitt boende i Norge, kan pensjonister som bor i andre EØS-stater, velge å bli skattlagt etter de alminnelige skattereglene. Forutsetningen er at hele eller tilnærmet hele deres inntekt av arbeid, pensjon og virksomhet skattlegges i Norge, jf. skatteloven § 6-71.

Skattytere som velger å bli skattlagt etter de alminnelige skattereglene, har også, på nærmere vilkår, rett til skattebegrensning etter skatteloven § 17-1 femte ledd. Hensynet til at kildeskatten ikke skal føre til strengere skattlegging enn om vedkommende var blitt boende i Norge, vil også ha vekt ved innføringen av det nye skattefradraget. Departementet foreslår derfor at mottakere av AFP og alderspensjon fra folketrygden som har begrenset skatteplikt for pensjonen etter skatteloven § 2-3 fjerde ledd, men som velger å bli skattlagt etter de vanlige skattereglene istedenfor å betale kildeskatt på pensjonen, skal kunne kreve det nye skattefradraget. Departementet foreslår at denne retten hjemles i en tilsvarende bestemmelse som i gjeldende skattebegrensningsregel.

Det vises til forslag til ny § 16-60 femte ledd i skatteloven.

Skattefradraget skal gis i utlignet inntektsskatt og trygdeavgift. For pensjonister bosatt i utlandet, vil plikten til å betale trygdeavgift være avhengig av om de er pliktig medlem av folketrygden eller ikke, jf. folketrygdloven §§ 2-1 flg. Pensjonister som er pliktig medlem, betaler trygdeavgift med lav sats etter de alminnelige reglene i folketrygdloven § 23-3, og vil dermed kunne få redusert hele eller deler av utlignet trygdeavgift ved skattefradraget.

Når det gjelder personer som oppholder seg utenfor Norge, og som ikke er pliktig medlem av folketrygden, kan disse etter søknad bli frivillig medlem, forutsatt at enkelte vilkår er oppfylt, jf. folketrygdloven § 2-8. Medlemsavgiften for frivillig medlemskap følger ikke de alminnelige reglene og satsene for trygdeavgift, men er regulert i en egen forskrift, jf. forskrift 29. januar 2010 nr. 74 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2010.

Medlemsavgiften for frivillig medlemskap i folketrygden anses ikke som "trygdeavgift" som kan begrenses etter gjeldende skattebegrensningsregel. Dette bygger på fast og langvarig praksis. Etter departementets oppfatning bør tilsvarende

gjelde for det nye skattefradraget. Departementet finner imidlertid ikke behov for å lovfeste en regel om at skattefradrag etter forslag til ny § 16-60 ikke skal gis i medlemsavgift for frivillig medlemskap i folketrygden.

8.3 Beregning av skattefradraget

8.3.1 Forslaget i høringsnotatet og høringsinstansenes merknader

Etter forslaget i høringsnotatet skal maksimalt skattefradrag fastsettes årlig av Stortinget i skattevedtaket, og settes slik at pensjonister som bare har pensjonsinntekt tilsvarende litt over folketrygdens minstepensjon for en enslig pensjonist å leve av, ikke betaler skatt av pensjonsinntekten. Ved beregning av skattefradraget for den enkelte skattyter skal ligningsmyndighetene ta hensyn til skattyters pensjonsgrad, antallet måneder med pensjonen i løpet av inntektsåret og størrelsen på samlet brutto pensjonsinntekt.

Ved pensjonsinntekt utover minste pensjonsnivå skal skattefradraget nedtrappes mot samlet brutto pensjonsinntekt. Etter forslaget nedtrappes fradraget med 17 pst. av overskytende pensjonsinntekt. Fradraget skal bare nedtrappes mot pensjonsinntekt, slik at marginals-katten på arbeidsinntekt blir på samme nivå som for rene lønnstakere. Også marginals-katten på kapital for pensjonister med lav inntekt vil med forslaget bli på tilsvarende nivå som for andre skattytere. Inntektsgrensen for nedtrapping av skattefradraget fastsettes av Stortinget hvert år.

Skattebetalerforeningen viser til at personer med lave pensjoner vil kunne komme betydelig dårligere ut enn i dag hvis de har rentekostnader. Foreningen er sterkt kritisk til dette og skriver i denne sammenheng følgende:

"Årsaken til økningen i skatt er at rentefradraget tidligere hadde en skattereduserende effekt på 55 prosent, mens den i henhold til forslaget skal holdes helt utenfor skattefradraget, slik at den skattereduserende effekten begrenses til 28 prosent. Et forslag som vil avhjelpe dette, er å trekke renteutgiftene inn ved beregningen av skattefradraget. Det er etter vårt syn ikke uten videre gitt at det er et like sterkt behov for å trekke andre kapitalutgifter inn i en slik beregning: Det må antas at renteutgifter for denne gruppen pensjonister som oftest er knyttet til bustad, et nødvendig formuesgode som en omlegging av beskatningen ikke bør gjøre det vanskeligere å beholde."

Skattedirektoratet viser til Ot.prp. nr. 111 (2008–2009) der det går fram at kompensasjonstillegg til mottaker av ny AFP i privat sektor skal utbetales skattefritt, og spør om tillegget skal inngå i samlet pensjonsinntekt ved nedtrapping av skattefradraget.

Unio ønsker en vurdering av å videreføre formuestillegget i en eller annen form.

8.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets forslag som er skissert i avsnitt 3.1.5, vil maksimalt skattefradrag for inntektsåret 2011 utgjøre 28 150 kroner. Skattefradraget skal nedtrappes med en sats på 15,3 pst. av samlet brutto pensjonsinntekt mellom 158 650 og 242 000 kroner (2011), og med en sats på 6 pst. av pensjonsinntekt på 242 000 kroner (2011) eller høyere. Skattefradraget vil være utfaset ved samlet pensjonsinntekt på 498 500 kroner (2011). Departementet foreslår at maksimalt skattefradrag og de to inntektsgrensene for nedtrapping av fradraget skal fastsettes årlig av Stortinget. Nedtrappingssatsene skal derimot ikke reguleres årlig, og departementet foreslår derfor at disse inntas i lovbestemmelsen.

Det vises til forslag til ny § 16-60 tredje ledd i skatteloven.

8.3.2.1 Reduksjon av skattefradraget tilsvarende pensjonsgrad, redusert AFP og antall måneder med pensjon i inntektsåret

Etter de nye reglene om fleksibelt uttak av alderspensjon fra folketrygden kan alderspensjonen tas ut helt eller delvis. Ved delvis uttak kan alderspensjonen graderes med 20, 40, 50, 60, 80 eller 100 pst., jf. folketrygdloven §§ 19-10 og 20-14. Departementet foreslår at nivået på skattefradraget graderes etter pensjonsgraden til den enkelte. Uten en slik gradering av skattefradraget ville det være mulig å få fullt skattefradrag uten å ta ut full pensjon. Gradering av fradraget sikrer at slik tilpassing ikke blir mulig, og at skattefradraget i hovedsak blir gitt til personer som har lave opptjente pensjonsrettigheter. I tillegg sikrer en slik gradering at skattefradraget ikke blir mye større enn det skatten på pensjonsinntekten tilsier.

Etter folketrygdloven kan pensjonsgraden endres eller oppdateres når det har gått ett år fra uttakstidspunktet. Tilsvarende gjelder for senere endringer. Uavhengig av dette kan den enkelte likevel ta ut full pensjon eller stanse pensjonen helt. Dette innebærer at den enkeltes pensjonsgrad

kan være endret flere ganger i løpet av et inntektsår. Departementet foreslår at graderingen av skattefradraget i slike tilfeller skal skje på grunnlag av et vektet gjennomsnitt av pensjonsgrad det enkelte inntektsåret. Departementet finner ikke grunn til å lovfeste en regel om dette.

Dersom en mottaker av AFP har arbeidsinntekt i tillegg til pensjonen, skal pensjonen reduseres mot arbeidsinntekten. Slik reduksjon skal skje med samme prosent som arbeidsinntekten utgjør av tidligere arbeidsinntekt. Dette gjelder i AFP-ordningen i offentlig sektor og i dagens AFP-ordning i privat sektor. Departementet foreslår på denne bakgrunn at for mottaker av AFP etter disse ordningene skal skattefradraget reduseres med samme prosent som pensjonen er redusert mot arbeidsinntekt.

I ny AFP-ordning i privat sektor utgjør derimot pensjonen et livsvarig påslag til alderspensjonen fra folketrygden, og skal ikke påvirkes av eventuell arbeidsinntekt. For disse skattyterne vil derfor størrelsen på skattefradraget reguleres etter uttak av alderspensjonen.

Det vises til forslag til ny § 16-60 annet ledd bokstav a og b i skatteloven.

Skattyter vil sjelden oppfylle vilkårene for rett til alderspensjon fra og med 1. januar i uttaksåret. Det første året med pensjon vil derfor de fleste motta pensjon for færre enn tolv måneder. I og med at fullt skattefradrag er beregnet med utgangspunkt i minstepensjonen for et helt år, må skattefradraget avkortes forholdsmessig ved uttak av pensjon i løpet av året. Tilsvarende vil gjelde ved uttak av AFP i løpet av inntektsåret. Skattefradraget skal også avkortes etter antallet måneder med pensjonsinntekt i inntektsåret i andre tilfelle der skattyter ikke mottar pensjon hele året.

Det vises til forslag til ny § 16-60 annet ledd bokstav c.

8.3.2.2 Nedtrapping av skattefradraget

Som nevnt skal maksimalt skattefradrag fastsettes slik at pensjonister som bare har pensjonsinntekt tilsvarende litt over folketrygdens minstepensjon å leve av, ikke betaler skatt av pensjonsinntekten (158 650 kroner for inntektsåret 2011). Ved pensjonsinntekt utover dette nivået skal skattefradraget nedtrappes mot samlet brutto pensjonsinntekt. Dette sikrer at skattefradraget først og fremst reduserer skatten for skattytere med lave pensjonsinntekter. Skattefradraget skal ikke nedtrappes mot arbeidsinntekter, da hensikten er å redusere marginals-katten på arbeid for pensjonister som vil utnytte arbeidsevnen i tillegg til å ta ut

alderspensjon. Skattefradraget skal heller ikke nedtrappes mot kapitalinntekt, slik at også marginals-katten på kapital for pensjonister med lav inntekt reduseres til samme nivå som for andre skattytere.

Som i høringsnotatet legger departementet til grunn at samlet pensjonsinntekt omfatter all inntekt som skattlegges som pensjon. Dette vil være inntekter som skattlegges som personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav b, og ilegges trygdeavgift med lav sats etter folketrygdloven § 23-3 bokstav a. De mest aktuelle pensjonsinntektene vil være alderspensjon fra folketrygden, avtalefestet pensjon (AFP) i offentlig og privat sektor, tjenstepensjoner fra offentlige og private tjenstepensjonsordninger og pensjon fra individuelle pensjonsavtaler. Skattefrie pensjonsytelser, slik som skattefritt AFP-tillegg til mottakere av AFP i LO/NHO-ordningen etter gjeldende regelverk og kompensasjonstillegg til mottakere av ny AFP i privat sektor, skal dermed ikke inngå i samlet pensjonsinntekt ved nedtrapping av skattefradraget.

Departementet legger opp til at også pensjonsinntekter fra utenlandske pensjonsordninger skal inngå i samlet pensjonsinntekt. Dette vil i utgangspunktet gjelde både pensjoner som er skattepliktige hit og pensjoner som ikke er skattepliktige til Norge.

Skattebetalerforeningen foreslår i sin høringsuttalelse å inkludere renteutgifter i grunnlaget for nedtrapping av skattefradraget. Departementet vil imidlertid påpeke at dette vil være et brudd med prinsippet om at alle kapitalinntekter og -utgifter skal behandles symmetrisk. Dessuten vil en slik løsning, som bare inkluderer renteutgifter og ikke andre kapitalutgifter, skape avgrensingsproblemer og tilpasningsmuligheter. Den eneste muligheten ville derfor etter departementets syn vært å inkludere både kapitalinntekter og -utgifter i grunnlaget for nedtrapping av skattefradraget.

Departementet har i høringsnotatet kapittel 6 vurdert om skattefradraget bør nedtrappes mot netto kapitalinntekt og formue i tillegg til samlet pensjonsinntekt. Her avvises en slik løsning, blant annet fordi dette vil gi en vesentlig høyere effektiv beskatning av kapital for alle som omfattes av det nye skattefradraget, enn for øvrige skattytere. I tillegg vises til administrative problemer som vil oppstå. Departementet fastholder sitt standpunkt og vil derfor ikke foreslå at formue og kapitalinntekt skal inngå i grunnlaget for nedtrapping av skattefradraget.

For å unngå at personer som tar ut delvis pensjon, eller begynner å ta ut pensjon sent i første år,

får et uforholdsmessig stort skattefradrag, foreslår departementet at også inntektsgrensen i de to trinnene for nedtrapping av skattefradraget, på samme måte som maksimalt skattefradrag, skal graderes etter pensjonsgrad eller reduseres mot arbeidsinntekt og avkortes mot antall måneder med pensjon i inntektsåret.

Det vises til forslag til ny § 16-60 tredje ledd i skatteloven.

I enkelte tilfeller vil en skattyter kunne omfattes av både skattebegrensingsregelen og det nye skattefradraget. Dette vil for eksempel være tilfellet når skattyteren går over fra pensjon til gjenlevende ektefelle til alderspensjon midt i inntektsåret, eller fra uførepensjon til alderspensjon. Også mottakere av støtte etter lov om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg kan ha rett til både skattebegrensning og skattefradrag for samme inntektsår dersom de også mottar alderspensjon fra folketrygden. Etter departementets vurdering vil det ikke være rimelig at disse skattyterne får både skattebegrensning etter skattebegrensingsregelen og skattefradrag. Departementet foreslår derfor at ligningsmyndighetene i slike tilfeller skal beregne hvilken regel som gir lavest skatt for det aktuelle inntektsåret, og begrense skatten etter den regelen som er mest gunstig for skattyter. Det vises til forslag til ny § 16-60 fjerde ledd i skatteloven.

Skattefradraget skal ikke kunne gis med høyere beløp enn summen av utlignede inntektsskatter og trygdeavgift. Departementet foreslår at dette lovfestes, og viser til forslag til ny § 16-60 sjettede ledd i skatteloven.

8.4 Skattebegrensning for mottakere av uførepensjon og behøvsprøvede ytelser og ved liten skatteevne

8.4.1 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre dagens skattebegrensingsregel for mottakere av uførepensjon fra folketrygden og mottakere av behøvsprøvede pensjonsytelser, slik som overgangsstønad, pensjon til gjenlevende ektefelle og pensjon til tidligere familiepleier, og dessuten supplerende stønad til personer som har bodd kort tid i Norge. Departementet foreslo imidlertid å endre regelen slik at ektefellers inntekt skal fastsettes hver for seg, og ikke samlet som i dag, ved beregning av skattebegrensningen. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette forslaget.

8.4.2 Departementets vurderinger og forslag

I samsvar med høringsforslaget foreslår departementet at mottakere av uførepensjon fra folketrygden inntil videre fortsatt skal omfattes av skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-1, og ikke av det nye skattefradraget. Forslaget må ses i sammenheng med at framtidens uføreordning er under utredning, jf. NOU 2007: 4 *Ny uførestønad og ny alderspensjon til uføre*, og eventuelle endringer i skattereglene for uføre bør vurderes i forbindelse med dette arbeidet.

Retten til skattebegrensning for uføre er i dag knyttet opp mot retten til særfradrag for uførhet etter skatteloven § 6-81, og krever at ervervsevnen er nedsatt med minst 2/3. Etter departementets oppfatning bør retten til skattebegrensning i stedet reguleres direkte i § 17-1. Bestemmelsen bør derfor endres slik at det framgår at skattyter som mottar foreløpig uførepensjon eller uførepensjon fra folketrygden fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, omfattes av bestemmelsen.

Departementet foreslår videre at skattebegrensningsregelen videreføres for mottakere av såkalte behovsprøvde pensjonsytelser, dvs. overgangsstønad, pensjon til gjenlevende ektefelle og pensjon til tidligere familiepleier, og dessuten supplerende stønad til personer som har bodd kort tid i Norge.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 17-1 første ledd.

Innføring av et nytt skattefradrag for pensjonsinntekt gjør det også nødvendig med enkelte andre endringer i skattebegrensningsregelen. Etter departementets oppfatning er det ikke ønskelig at et ektepar der den ene er ufør og den andre er alderspensjonist skal kunne få både skattebegrensning basert på ektefellenes samlede inntekt og formue og skattefradrag basert på pensjonsinntekten til alderspensjonisten. Departementet foreslår derfor at skattebegrensningen skal beregnes ut fra den enkelte skattyters egen inntekt og formue, uavhengig av om de er gift eller ikke. Departementet foreslår likevel et unntak fra en slik regel for ektepar der den ene ektefellen er ufør og mottar ektefelle tillegg fra folketrygden for forsørgelse av ektefellen. Det vises til avsnitt 8.7 hvor dette forslaget behandles nærmere.

En endring av skattebegrensningsregelen slik at ektefellers formue og inntekt skal fastsettes hver for seg, forutsetter en regel om hvordan formue og inntekt skal fordeles mellom ektefellene

ved beregningen. Ved ligningen blir arbeidsinntekt lignet hos den av ektefellene som har utført arbeidet, og pensjons- og trygdeytelser blir lignet hos den som har rett til ytelsen. Denne fordelingen bør også legges til grunn ved beregning etter skattebegrensningsregelen. Ved skattlegging av kapitalinntekter, for eksempel renter av bankinnskudd og skattepliktige utleieinntekter, kan derimot ektefeller fritt fordele inntektene mellom seg. De kan også velge hvem som skal skattlegges for formuen, og selv fordele fradrag som ikke er knyttet til en bestemt inntektskilde, eksempelvis renter av gjeld, foreldrefradrag og visse gaver til frivillige organisasjoner.

Etter departementets oppfatning er det nødvendig å ha en klar og fast regel for fordeling av formue, inntekter og fradrag mellom ektefeller ved beregning etter skattebegrensningsregelen. Departementet foreslår derfor at netto formue og inntekter og fradrag som kan fordeles fritt mellom ektefeller, skal fordeles med en halvpart på hver av ektefellene ved beregning etter skattebegrensningsregelen. Tilsvarende vil gjelde for meldepliktige samboere som skattlegges som ektefeller, jf. skatteloven § 2-16.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 17-2 første og annet ledd og nytt tredje ledd.

Også andre skattytere med liten skatteevne kan på nærmere vilkår få skatten beregnet etter skattebegrensningsregelen, jf. skatteloven § 17-4. Dette er skattytere med så lav inntekt at den må ses som utilstrekkelig til et nøkternt underhold for personen selv og dem som vedkommende skal forsørge. Skattyters økonomiske stilling må være slik at det også ellers er et påtakelig behov for skattenedsettelse. Om en skattyter skal få skattebegrensning etter denne regelen, avgjør ligningsmyndighetene etter en konkret vurdering der de blant annet tar hensyn til eventuell ektefelles og andre husstandsmedlemmers inntekt og formue. Departementet foreslår at skattebegrensningsregelen videreføres også for denne gruppen. I tillegg foreslås at beregningen av skattebegrensning for ektepar etter denne bestemmelsen skal skje samlet, slik som etter gjeldende rett. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 17-2 annet ledd annet punktum.

Departementet foreslår for øvrig en endring i innledningene til skatteloven § 17-1 første og annet ledd, slik at passusen ”med tillegg etter tredje ledd” flyttes lenger fram i setningen. Dette er bare en teknisk endring.

8.5 Særfradrag for alder og uførhet

Særfradrag for alder gis i alminnelig inntekt med 1 614 kroner per måned fra og med den måneden skattyter fyller 70 år, jf. skatteloven § 6-81 første ledd. Tilsvarende gjelder for skattyter som etter fylte 67 år tar ut alderpensjon fra folketrygden, eller mottar supplerende stønad på grunn av kort botid i Norge.

Det er ventet en sterk vekst i de offentlige utgiftene i tiden framover. Departementet foreslår å finansiere kostnaden ved det nye særfradraget blant annet ved å avvikle særfradraget for alder, og viser til omtalen i avsnitt 3.1.4.

Departementet viser også til at særfradraget for alder er svakt begrunnet. Opprinnelig skulle fradraget sikre skattefritak for minstepensjon, men etter innføring av skattebegrensingsregelen i 1988 mistet særfradraget for alder denne funksjonen. Det har nå først og fremst som funksjon å gi skattelette til de pensjonistene som har såpass høy inntekt og formue at de ikke omfattes av skattebegrensingsregelen. Fradraget begrunnes dessuten ut fra støtte til å dekke ekstra kostnader knyttet til alder. Det finnes imidlertid lite dokumentasjon på at de samlede private kostnadene øker med alderen. Tvert imot viser tall fra Statistisk sentralbyrås brukerundersøkelser at de totale forbruksutgiftene synker.

Forslaget gjelder bare særfradraget for alder og ikke særfradraget for uføre, som gis med tilsvarende beløp dersom ervervsevnen er satt ned med minst 2/3. Bestemmelsen om særfradrag for uføre videreføres derfor som følge av at uføreordningen er under utredning. Departementet foreslår imidlertid at særfradraget for uføre økes fra 1 614 kroner per påbegynt måned til 2 667 kroner per påbegynt måned. En slik økning av fradragbeløpet er nødvendig for å redusere skatteskjerpelsen for uføre som har for høy inntekt til å omfattes av skattebegrensingsregelen.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at skatteloven § 6-81 første ledd oppheves. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-81.

Skatteloven § 6-84 om kombinasjon av særfradrag regulerer hvordan særfradraget for alder skal samordnes med andre typer særfradrag. Denne bestemmelsen mister sin betydning når særfradraget for alder avvikles. Departementet foreslår derfor å oppheve skatteloven § 6-84.

8.6 Skattefritak for kompensasjonstillegg til mottakere av AFP i privat sektor

Etter lov 19. februar 2010 nr. 5 om statstilskott til arbeidstakere som tar ut avtalefestet pensjon i privat sektor (AFP-tilskottsloven) § 9 skal det ytes et kompensasjonstillegg til avtalefestet pensjon til arbeidstakere som er født i årene 1944 til 1962. Tillegget skal kompensere for at disse aldersgruppene har hatt begrensede muligheter til å tilpasse seg nye regler i folketrygden. Kompensasjonstillegget må tas ut sammen med pensjonen.

Det går fram av statsministerens brev til Riksmeklingsmannen av 2. april 2008 i forbindelse med lønnsoppgjøret at Regjeringen er innstilt på å foreslå for Stortinget at kompensasjonstillegget skal utbetales skattefritt. Departementet foreslår at hjemmel for slik skattefrihet inntas i skatteloven § 5-43 første ledd som gjelder skattefrie pensjoner. Kompensasjonstillegget skal ikke inngå i samlet brutto pensjonsinntekt som særfradraget skal nedtrappes mot, jf. omtalen i avsnitt 8.3.2.2.

Det vises til forslag til ny bokstav i i skatteloven § 5-43 første ledd.

8.7 Særlig om beskatning av mottakere av ektefelletillegg

Etter folketrygdloven mottar alders- og uførepensjonister som forsørger en ektefelle, et ektefelletillegg, jf. § 3-24. Tillegget utgjør 50 pst. av grunnpensjon uten ventetillegg (37 361 kroner i 2010), og forutsetter at ektefellen ikke har alderspensjon, uførepensjon eller AFP. Ektefellen kan heller ikke ha inntekt, inkludert kapitalinntekt, over folketrygdens grunnbeløp. Ektefelletillegget avkortes dersom den pensjonsberettigede (pensjonisten) har inntekt over et fastsatt fribeløp (249 314 kroner for 2010). Avkorting skjer ved at ektefelletillegget reduseres med 50 pst. av inntekt over fribeløpet. Ektefelletillegget faller helt bort når pensjonistens inntekt er om lag 324 000 kroner eller høyere (for 2010). Ektefelletillegget avkortes ikke mot kapitalinntekt.

Det utbetales også ektefelletillegg i dagens AFP-ordninger i offentlig og privat sektor. Vilkår og beregning følger reglene i folketrygdloven, men forutsetter at den forsørgede ektefellen er minst 60 år. Bestemmelsene om ektefelletillegg videreføres i AFP-ordningen i offentlig sektor, men ikke i ny AFP-ordning i privat sektor.

Ektefelletillegget skattlegges som pensjonsinntekt hos den pensjonsberettigede, med et ekstra minstefradrag i ektefelletillegget, jf. skatteloven § 6-32 annet ledd annet punktum. Etter gjeldende skattebegrensningsregel fastsettes ektefellers inntekt under ett ved beregning av skattebegrensningen. Etter forslaget skal derimot det nye skattefradraget fastsettes individuelt, og kun den ene ektefellen (forsørgeren) vil da oppfylle vilkåret for skattefradrag. Dette innebærer at samlet skattereduksjon for slike ektepar vil kunne bli vesentlig lavere enn etter gjeldende regler.

Dette er en gruppe skattytere som i utgangspunktet har relativt lav inntekt, og hvor den forsørgede ektefellen i de fleste tilfellene er over 60 år og uten tilknytning til arbeidsmarkedet. På denne bakgrunn mener departementet det er ønskelig å redusere skatteskjerpelsen for denne gruppen. Det foreslås derfor en lovendring, slik at ektefelletillegg som utbetales til AFP- og alderspensjonister, skal utbetales skattefritt for eksisterende mottakere. Ektefelletillegget skal for denne gruppen heller ikke inngå i samlet pensjonsinntekt som skattefradraget skal nedtrappes mot, jf. avsnitt 8.3.2.2. Dette vil redusere skatteskjerpelsen som omleggingen av pensjonsskattereglene vil føre til for denne gruppen.

Skattefritaket foreslås begrenset til å gjelde for de som allerede mottar ektefelletillegget 31. desember 2010. Fritaket gjelder ikke for de som mister ektefelletillegget for ett eller flere inntektsår etter 31. desember 2010, men senere får det tilbake.

Departementet foreslår at hjemmel for skattefritaket inntas i skatteloven § 5-43 første ledd, som gjelder skattefrie pensjoner. Det vises til forslag til ny bokstav j i bestemmelsen.

Skattefritt ektefelletillegg vil ikke gi grunnlag for eget minstefradrag, og departementet foreslår derfor en endring i skatteloven § 6-32 annet ledd annet punktum.

Som det framgår i avsnitt 8.4 foreslår departementet at uførepensjonister inntil videre skal omfattes av skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-1, men slik at skattebegrensningen skal beregnes individuelt. På samme måte som for ektepar der den ene er alderspensjonist med ektefelletillegg, vil individualisering av skattebegrensningen føre til at samlet skattebegrensning blir vesentlig lavere for ektepar der den ene er uførepensjonist med ektefelletillegg.

Som nevnt er uføreordningen under utredning, herunder ordningen med ektefelletillegg ved forsørgelse av ektefelle. Det er derfor ønskelig inntil videre å begrense endringene i skattere-

glene for uføre. Departementet foreslår på denne bakgrunn at dagens skattebegrensningsregel, som innebærer at ektefellers inntekt skal fastsettes under ett ved beregning av skattebegrensningen, videreføres for uføre som mottar ektefelletillegg etter folketrygdloven § 3-24. Den generelle endringen i skattebegrensningsregelen, som innebærer at beregningen av skattebegrensningen individualiseres, se avsnitt 8.4, skal dermed ikke omfatte denne begrensede gruppen uførepensjonister. Derimot vil ektefelletillegget til uføre fremdeles være skattepliktig som pensjon slik som i dag. Forslaget om skattefritak for ektefelletillegg, som er omtalt ovenfor i dette avsnittet, skal bare omfatte ektefelletillegg som utbetales mottakere av alderspensjon og avtalefestet pensjon.

Forslaget om å videreføre gjeldende skattebegrensningsregel for uføre vil omfatte både eksisterende mottakere og nye mottakere av ektefelletillegget, og gjelde uavhengig av om størrelsen på ektefelletillegget endres fra det ene til det andre året.

Forslaget om å videreføre en regel om samlet skattebegrensning for ektepar der den som mottar ektefelletillegget er ufør, fører til at § 17-3 annet punktum må endres.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 17-1 til 17-3.

8.8 Administrative følger av forslaget

I høringsnotatet viste departementet til at innføring av et nytt skattefradrag for pensjonsinntekt vil ha administrative følger for både Arbeids- og velferdsetaten og skatteetaten. En la også til grunn at etatene må samarbeide for å sikre god og tilstrekkelig informasjon til skattyterne om de skattemessige konsekvensene av ulike valg.

Flere høringsinstanser er opptatt av behovet for informasjon om de nye skattereglene. *Finansnæringens Fellesorganisasjon (FNO)* viser til at behovet for informasjon vil være særlig stort for personer som velger å ta ut delvis pensjon, og ikke minst for de gruppene som samtidig fortsetter å arbeide. De ber derfor om at ”*det tas initiativ overfor Arbeidsdepartementet med sikte på at NA V og Skatteetaten etablerer et samarbeid rundt informasjon om skatt for personer som velger å ta ut alderspensjon, og at slik informasjon kommer på plass så fort om mulig.*”

Skattebetalerforeningen skriver blant annet at endringene vil gjelde en stor gruppe skattytere, og at det er viktig at disse informeres i god tid. Etter foreningens syn er det ikke nok å legge infor-

masjon ut på departementets eller skatteetatens hjemmeside, da en ikke kan forvente at den enkelte pensjonist oppsøker slike nettsteder. Også *Statens seniorråd* peker på at det er nødvendig at publikum får god, tilstrekkelig og tilpasset informasjon, ikke bare om pensjon, men også om hvordan skattereglene vil slå ut.

Departementet viser til at de foreslåtte endringene i pensjonsskattereglene vil kreve endringer i skatteetatens ligningssystemer. Blant annet må beregningen av det nye skattefradraget implementeres i systemene. Ettersom skattebegrensingsregelen skal videreføres for uføre og enkelte andre grupper, må etaten dessuten ha to parallelle systemer for skattebegrensning. Skattedirektoratet har opplyst at de nødvendige tilpassingene og endringene i ligningssystemene kan skje som ledd i skatteetatens årlige oppdateringer. De vil derfor ha begrensede økonomiske og administrative konsekvenser for etaten.

Innføring av et nytt skattefradrag for pensjonsinntekt vil medføre at skatteetaten får behov for flere opplysninger fra Arbeids- og velferdsetaten enn i dag. Departementet er kjent med at skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten samarbeider om nødvendige endringer i rutineene for utveksling av opplysninger mellom etatene.

Det nye alderspensjonssystemet i folketrygden vil være mer fleksibelt og inneholde flere valgmuligheter enn i dag. Dessuten skal det nye skattefradraget blant annet beregnes på grunnlag av den enkeltes pensjonsgrad. Skattyterne vil derfor ha behov for god informasjon og veiledning

om de nye skattereglene, slik at de kan forstå de skattemessige konsekvensene av sine valg.

8.9 Tidspunktet for ikrafttredelse og overgangsregler

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

Skattedirektoratet har i høringen pekt på at overgangen fra felles skatteberegning etter dagens skattebegrensingsregel til en individbasert beskatning, vil kunne være en ulempe for enkelte typer av ektepar. Dette vil først og fremst gjelde der bare den ene er pensjonist med rett til det nye skattefradraget, mens den andre har liten eller ingen annen inntekt. Denne gruppen er liten. For å avhjelpe dette, er en mulighet å åpne for at skattytere i denne gruppen, som får en betydelig skatte-skjerpelse som følge av de nye reglene, kan innvilges skattebegrensning etter skatteloven § 17-4. Den generelle praksis for skattebegrensning etter denne regelen er imidlertid streng, og forutsetter at skattyter har liten skatteevne. Departementet vil derfor gi anvisning på at skatteetaten i en overgangsperiode skal praktisere en lempeligere skattebegrensning overfor en nærmere angitt gruppe ektepar mv. Retningslinjer og kriterier for en slik praksis må utarbeides av departementet i samarbeid med Skattedirektoratet. Hjemmelsgrunnlag for dette sikres gjennom forslaget til overgangsregel for de aktuelle lovendringene.

9 Utvidelse av ordning med fradragsrett for gave til visse frivillige organisasjoner

9.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å endre skatteloven § 6-50 slik at det gis fradragsrett ved inntektsfastsettelsen også for gaver gitt til visse frivillige organisasjoner med sete i EØS-området.

Etter gjeldende regler gis skattyter fradrag ved inntektsfastsettelsen for pengegaver til frivillige organisasjoner som har sete i riket og som oppfyller nærmere lovbestemte vilkår. EFTAs overvåningsorgan (ESA) har i en grunnlagt uttalelse fra desember 2009 anført at den norske gavefradragsordningen er i strid med EØS-avtalen artikkel 40, fordi fradragsrett etter skatteloven § 6-50 er begrenset til gaver som gis til visse frivillige organisasjoner med sete i Norge. Regjeringen meddelte ESA våren 2010 at en vil fremme forslag om å endre skatteloven slik at personer som skatter til Norge gis fradragsrett for gave gitt til tilsvarende organisasjoner med sete innenfor EØS-området. Det oppstår da behov for enkelte generelle innstramminger i fradragsordningen.

Av administrative grunner foreslår departementet at fradragsrett for gaver til mindre tros- og livssynssamfunn uten nasjonalt omfang oppheves. Forslaget innebærer ingen endring for tros- og livssynssamfunn med nasjonalt omfang, dvs. at tros- og livssynssamfunn med nasjonalt omfang fortsatt kan godkjennes under gavefradragsreglene.

Etter gjeldende rett gis det blant annet fradrag for gaver til organisasjoner med kulturvern som formål, jf. skatteloven § 6-50 første ledd bokstav f. Kulturbegrepene i Europa er mangfoldige og uoversiktlige, og det kan derfor være behov for å få en klar og stram nok avgrensning av hva som ligger i begrepet. Det foreslås derfor at Finansdepartementet gis forskriftshjemmel til å fastsette bestemmelser om hvilke områder innenfor kulturvern som skal kvalifisere for å komme inn under gavefradragsordningen.

Departementet foreslår også at det tas inn en bestemmelse i skatteloven § 6-50 om at Skattedirektoratet hvert år skal offentliggjøre en liste over hvilke frivillige organisasjoner som har mottatt

fradragsberettigede gaver etter skatteloven § 6-50 og samlet gavebeløp den enkelte organisasjon har mottatt.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 6-50 og foreslår at de utvidende lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010. Den innstrammende delen foreslås satt i kraft først fra 2011.

9.2 Bakgrunn

Bestemmelsen i skatteloven § 6-50 ble foreslått av Regjeringen Bondevik I og innført ved lov 17. desember 1999 nr. 94 med virkning fra og med inntektsåret 2000. Blant vilkårene for fradrag er at organisasjonen som mottar gaven er et selskap, stiftelse eller sammenslutning som har sete her i landet, dvs. er en norsk organisasjon. Kravet til sete i landet er begrunnet med behov for kontroll med at organisasjonen på gavetidspunktet eller på tidspunktet for forhåndsgodkjennelse oppfyller lovens vilkår. Det er videre behov for kontroll i etterkant om organisasjonen oppfyller kravet om at verdier tilsvarende de mottatte gavene er brukt på formål som faller innenfor ordningen.

ESA åpnet formell undersøkelsesprosedyre mot Norge ved åpningsbrev datert 18. desember 2003. ESA anførte her at begrensningen i den norske gavefradragsordningen til organisasjoner med sete i Norge var i strid med EØS-avtalen artikler 4, 28 og 40.

EU-domstolen avsa 27. januar 2009 dom i sak C-318/07 Hein Persche v Finanzamt Lüdenscheid (heretter Persche). Saken omhandlet den tyske ordningen med fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner. I likhet med den norske ordningen stilte de tyske reglene krav om at organisasjonene hadde sete i landet. EU-domstolen la til grunn at siden muligheten for å få skattemessig fradrag kan ha betydning for givers motivasjon for å gi slike gaver, vil manglende rett til fradrag trolig påvirke tyske skattebetalers vilje til å gi gaver til organisasjoner med sete utenfor landet. Slik lov-

givning ble ansett for å utgjøre en uberettiget restriksjon på den frie bevegelighet av kapital.

På bakgrunn av EU-domstolens avgjørelse i Persche fulgte ESA opp saken mot Norge ved grunnlagt uttalelse datert 16. desember 2009. I den grunnlagte uttalelsen opprettholder ESA sitt standpunkt om at fradragsordningen i skatteloven § 6-50 er i strid med EØS-avtalen, men i lys av Persche-dommen anføres det at den norske fradragsordningen kun er i strid med EØS-avtalenes artikkel 40 om fri flyt av kapital. ESA bygger i stor grad sin argumentasjon på EU-domstolens avgjørelse i Persche-saken, og begrunner EØS-strid med at begrensningen i skatteloven til organisasjoner med sete i Norge diskriminerer givere her som heller vil gi sin gave til en utenlandsk organisasjon av samme type som de (godkjente) norske.

Departementet har i brev 25. juni 2010 orientert ESA om at Regjeringen vil foreslå en endring i skatteloven som innebærer at frivillige organisasjoner med sete i henholdsvis Norge og andre EØS-stater likestilles under fradragsordningen.

9.3 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6-50 gis skattytere rett til fradrag i alminnelig inntekt for pengegaver til visse frivillige organisasjoner når gaven utgjør minst 500 kroner i det året gaven gis. Fradraget kan ikke utgjøre mer enn 12 000 kroner.

I skatteloven § 6-50 er det blant annet stilt som vilkår for fradragsrett at mottakerorganisasjonen er et selskap, stiftelse eller sammenslutning som har sete i riket, som ikke har erverv til formål og som driver virksomhet innenfor visse godkjente formål. Selskaper og sammenslutninger må ha nasjonalt omfang 1. januar i det år gaven gis, jf. skatteloven § 6-50 annet ledd første punktum. For stiftelser gjelder ikke kravet til nasjonalt omfang. Derimot må stiftelsen motta offentlig støtte det året gaven ytes. Kravet til nasjonalt omfang gjelder heller ikke tros- eller livssynssamfunn som mottar offentlig støtte, og som er tilknyttet en registreringsenhet og registrerer mottatte gaver hos denne.

Selskapet, sammenslutningen eller stiftelsen som mottar pengegaver må minst drive én av følgende aktiviteter, jf. skatteloven § 6-50 første ledd:

- ”a. omsorgs- og helsefremmende arbeid for barn eller ungdom, og for eldre, syke, funksjonshemmede eller andre svakstilte grupper,
- b. barne- og ungdomsrettet arbeid innen

musikk, teater, litteratur, dans, idrett, friluftsliv o.l.,

- c. religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet,
- d. virksomhet til vern av menneskerettigheter eller utviklingshjelp,
- e. katastrofehjelp og virksomhet til forebygging av ulykker og skader, eller
- f. kulturvern, miljøvern, naturvern eller dyrevern.“

Fradragsordningen er begrenset til selskap og sammenslutninger som har nasjonalt omfang. Ved vurderingen av om sammenslutningen har nasjonalt omfang, kan det legges vekt på både organisasjonens formål og aktiviteter, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-1. Organisasjoner som ikke har nasjonalt omfang kan ved å slutte seg til en sentralorganisasjon bli en del av en større organisasjon som regnes for å ha nasjonalt omfang. Lokale idrettslag (med barne- og ungdomsrettet arbeid) vil for eksempel omfattes av ordningen hvis de er tilsluttet Norges idrettsforbund, som har nasjonalt omfang. Lokale organisasjoner som ikke har noen sentralorganisasjon, kan opprette en slik sentralorganisasjon som har til formål å samle inn penger under ordningen.

Det stilles imidlertid et minstekrav til formell/organisatorisk binding mellom de enkelte underorganisasjoner før de som kollektiv kan regnes å ha nasjonalt omfang. Når en organisasjon etablerer et sentralt ledd som har et vedtektsbestemt formål og underorganisasjonene er bundet av dette formålet, foreligger det en tilstrekkelig binding slik at organisasjonens samlede virksomhet kan vurderes opp mot kriteriet nasjonalt omfang, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-2.

For stiftelser gjelder ikke kravet om nasjonalt omfang. Derimot må stiftelsen motta offentlig støtte i det året gaven gis, jf. skatteloven § 6-50 annet ledd annet punktum. Kravet til offentlig støtte er satt av administrative grunner og gir bedre kontroll med stiftelsens virksomhet.

Kravet om nasjonalt omfang gjelder heller ikke for trossamfunn som mottar offentlig støtte etter lov 13. juni 1969 nr. 25 om trdomssamfunn og ymist anna og livssynssamfunn som mottar offentlig støtte etter lov 12. juni 1981 nr. 64 om tilskott til livssynssamfunn, der tros- eller livssynssamfunnet er tilknyttet en registreringsenhet der gavene registreres, jf. skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum. Kravet til offentlig støtte er innført av kontrollhensyn. Videre er kravet til tilknytning til en registreringsenhet satt for å begrense det antall innberetningspliktige skatteetaten må forholde seg til.

For å sikre entydig identifikasjon av organisasjonene gjennom et organisasjonsnummer er det stilt som vilkår at organisasjonene, herunder stiftelser, de enkelte tros- eller livssynssamfunn og registreringsenhetene, må registrere seg i Enhetsregisteret. Etter Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-3 tredje ledd må organisasjonene være registrert i Enhetsregisteret på innberetningstidspunktet.

Etter Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-3 første ledd skal selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd føre et regnskap over mottatte gaver. Regnskapet skal vise at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven § 6-50 første ledd bokstavene a-f. For organisasjoner som er tilknyttet en sentralorganisasjon ved at de er bundet av sentralorganisasjonens vedtekter om formål, holder det at regnskapet samlet for hele organisasjonen viser at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven § 6-50 første ledd bokstavene a-f. Videre stilles det krav om at regnskapet er revidert av revisor, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-3 første ledd. Vilkår om regnskapsplikt og revisjonsplikt for mottakerorganisasjonene er stilt for at skatteetaten skal kunne føre tilstrekkelig kontroll med mottatte gaver og organisasjonenes bruk av gavene til godkjente formål.

Når det gjelder tros- og livssynssamfunn som er tilknyttet registreringsenhet etter skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum, må både det enkelte tros- og livssynssamfunn og registreringsenheten føre et samlet regnskap over mottatte gaver, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-3 første ledd. Registreringsenhetens regnskap skal vise bruken av midlene i hvert av de tilknyttede tros- og livssynssamfunnene. Registreringsenhetens regnskap skal revideres av revisor, men de enkelte tros- og livssynssamfunn som er tilknyttet en registreringsenhet er ikke underlagt revisjonsplikt etter reglene i skattelovforskriften, jf. § 6-50-3 første ledd siste punktum.

Ved grove brudd på vilkårene kan skattekontoret for en periode på inntil tre år frata organisasjonen retten til å motta gaver med fradragsrett, jf. skatteloven § 6-50 tredje ledd.

Etter gjeldende rett har mottakerorganisasjonene plikt til å innberette opplysninger om gavebeløp og gaver i maskinlesbar form til Skattedirektoratet. Ordningen med fradragsrett for gaver til visse frivillige organisasjoner er således tilpasset ordningen med forhåndutfylt selvangivelse. Det er satt som vilkår at selskapets, stiftelsens eller

sammenslutningens sentrale ledd skal gi nødvendige opplysninger om blant annet giverens navn, fødselsnummer/organisasjonsnummer og gavebeløpets størrelse til Skattedirektoratet i maskinlesbar form innen fastsatte frister, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-3 annet ledd. Når det gjelder tros- og livssynssamfunn som er tilknyttet en registreringsenhet etter skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum, har registreringsenheten alene maskinell innberetningsplikt for gaver gitt til de tilknyttede tros- og livssynssamfunnene.

I praksis henvender selskaper, sammenslutninger og stiftelser seg til skatteetaten for forhåndsgodkjenning dersom de ønsker å komme inn under gavefradragsordningen. Ordningen med forhåndsgodkjenning er forutsatt i Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-3 tredje ledd og omtalt i forarbeidene til skatteloven § 6-50, jf. Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) avsnitt 2.5.7. Prosedyrene for forhåndsgodkjenning fastsettes ved instruks. Det er skattekontoret som tar stilling til om den aktuelle organisasjonen tilfredsstillende vilkårene for å motta gave med fradragsrett for givaren. Forhåndsgodkjennelsen sendes Skattedirektoratet, som etter en vurdering av om organisasjonen oppfyller vilkårene, fører den opp på en liste over godkjente organisasjoner. Oversikt over organisasjoner registrert som godkjent publiseres på skatteetatens nettside.

Når det gjelder tros- og livssynssamfunn som er tilknyttet registreringsenhet som nevnt i skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum, skal det enkelte tros- og livssynssamfunn forhåndsgodkjennes. Det aktuelle tros- eller livssynssamfunnet må være tilknyttet registreringsenhet før forhåndsgodkjenning kan gis.

9.4 Departementets vurderinger og forslag

9.4.1 Tilpasninger i skatteloven ved utvidelse av gavefradragsordningen

9.4.1.1 Generelt

Etter skatteloven § 6-50 gis det fradrag for pengegaver til visse frivillige organisasjoner med sete i Norge. For å sikre at den norske gavefradragsordningen ikke kommer i strid med EØS-avtalen, foreslår departementet at ordningen utvides til også å gjelde gaver til tilsvarende frivillige organisasjoner med sete i EØS-området. Dette er nødvendig for i det hele tatt å kunne videreføre fradragsordningen.

En utvidelse av ordningen som åpner for fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner utenfor Norge reiser helt spesielle utfordringer av administrativ og kontrollmessig karakter. Det forhold at organisasjonene befinner seg i en annen jurisdiksjon, vil innebære reduserte kontrollmuligheter med organisasjonene for skatteetaten og en større utfordring med hensyn til å innhente og etterprøve tilgjengelig dokumentasjon. Departementet antar likevel at skatteetatens kontrollbehov kan ivaretas ved at det stilles tilsvarende vilkår for utenlandske organisasjoner som gjelder for norske, herunder blant annet regnskaps- og revisjonsplikt. Det vises til nærmere gjennomgang av vilkårene i avsnitt 9.4.1.2 nedenfor.

På denne bakgrunn fremmer departementet forslag om utvidelse av gavefradragsordningen slik at skattepliktige i Norge gis rett til fradrag ved inntektsfastsettelsen for gaver som gis til visse frivillige organisasjoner med sete i EØS-området. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-50 første ledd.

9.4.1.2 *Nærmere om de ulike kravene i skatteloven ved utvidelse av gavefradragsordningen*

Om forhåndsgodkjenning og materielle krav i ordningen

Departementet foreslår at vilkårene for fradragsrett for gave til utenlandske organisasjoner skal være de samme som gjelder for fradrag for gave til norske frivillige organisasjoner. Dette innebærer at organisasjonene må ta initiativ til og gjennomgå en godkjenningprosedyre, der organisasjonene gir skatteetaten de opplysninger som er nødvendige for å vurdere om organisasjonen oppfyller vilkårene i skatteloven § 6-50.

I den norske gavefradragsordningen er det forutsatt at organisasjonene skal forhåndsgodkjennes, jf. Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) avsnitt 2.5.7 og Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-3 tredje ledd. Som nevnt ovenfor i avsnitt 9.3 skjer dette i praksis ved at den enkelte organisasjon henvender seg til skatteetaten, som foretar en nærmere vurdering av om organisasjonen oppfyller vilkårene i fradragsordningen. Blir organisasjonen godkjent, settes den opp på en liste over godkjente organisasjoner. Ordningen med forhåndsgodkjenning medfører forutberegnelighet for skattyterne og organisasjonene, og bidrar dessuten til å forenkle skattemyndighetenes ligningsarbeid. Krav om forhåndsgodkjenning er ikke kommet direkte til uttrykk i lov eller for-

skrift, og departementet foreslår derfor at dette klargjøres i skatteloven med utfyllende bestemmelser i skattelovforskriften. Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 6-50 sjette ledd, som blir nytt syvende ledd.

Som ledd i godkjenningsfasen må utenlandske organisasjoner på samme måte som norske organisasjoner dokumentere at de driver innenfor en eller flere av de godkjente formålene som er oppstilt i skatteloven § 6-50 bokstav a-f. Det stilles videre krav om at utenlandske organisasjoner på samme måte som norske må ha nedfelt sitt ideelle formål i sine vedtekter. Organisasjonens søknad må således inneholde organisasjonens vedtekter sammen med en redegjørelse for organisasjonens faktiske aktivitet og omfang.

Utenlandske selskaper og sammenslutninger mv. må videre oppfylle kravet om ikke-ervervs-messig formål og kravet til nasjonalt omfang. Departementet legger til grunn at de samme prinsipper for disse vurderingene som anvendes på norske organisasjoner, må legges til grunn ved behandlingen av de utenlandske organisasjonene.

Etter gjeldende regler er det gjort unntak fra kravet om nasjonalt omfang for stiftelser. Stiftelser må derimot motta offentlig støtte i det året gaven gis, jf. skatteloven § 6-50 annet ledd annet punktum. Departementet legger til grunn at bestemmelsen i § 6-50 annet ledd annet punktum skal omfatte stiftelser i EØS-området som materielt sett tilsvarende norske stiftelser. Utenlandske stiftelser vil normalt ikke være underlagt identiske regler som norske stiftelser, men dette vil ikke være avgjørende såfremt lovgivningen i den aktuelle EØS-staten ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for norske stiftelser. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å regulere dette nærmere i forskrift. Departementet foreslår at det stilles samme krav til utenlandske stiftelser om at den aktuelle stiftelsen må motta offentlig støtte i det året gaven gis. Den utenlandske stiftelsen må framlegge bekreftelse på at den mottar offentlig støtte i hjemlandet.

Skatteetaten har ikke kompetanse til å behandle søknader og bearbeide øvrig dokumentasjon på samtlige språk innenfor EØS-området. Administrative hensyn tilsier derfor at det stilles som vilkår at organisasjonenes søknad samt øvrig dokumentasjon oversendes skatteetaten på engelsk, eventuelt på dansk eller svensk.

Det foreslås at departementet får fullmakt til å regulere virkeområdet for utenlandske stiftelser innenfor EØS-området nærmere i forskrift, samt til å innta krav i forskrift om dokumentasjon av of-

fentlig støtte i hjemlandet for utenlandske stiftelser og krav om språk for søknad og dokumentasjon fra utenlandske organisasjoner. Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 6-50 sjette ledd, som blir nytt syvende ledd.

Innberetning til skattemyndighetene

Ved etableringen av gavefradragsordningen ble det lagt stor vekt på å utforme en ordning som ikke legger beslag på uforholdsmessig store ressurser hos skatteetaten. Dette har blant annet ledet til et krav om at organisasjonene har et nasjonalt omfang, samt krav om at det er organisasjonenes sentrale ledd som skal føre samlet regnskap og rapportere gaveopplysninger maskinelt til Skattedirektoratet. Kravene bidrar til å begrense arbeidsbelastningen for skattemyndighetene, herunder å opprettholde effektiviteten av den maskinelle ligningsbehandlingen.

Gjeldende ordning er videre tilpasset den norske ordningen for forhåndsutfylt selvangivelse. At mottakerorganisasjonene gir opplysningene til skatteetaten i maskinlesbar form, er en sentral del av dette. I praksis kan organisasjonen innrapportere gaveopplysningene via Altinn eller maskinlesbart medium i samsvar med beskrivelse av data-tekniske krav for innberetning som utarbeides av Skattedirektoratet. De innberettede gavebeløp fra organisasjonene forhåndsutfylles i givernes selvangivelser som fradragsgrunnlag, og skatteetaten slipper dermed å bruke manuelle ressurser på håndteringen av den enkeltes fradrag.

Etter departementets oppfatning bør det stilles samme krav til maskinell innberetning også for utenlandske organisasjoner med sete i EØS-området. Imidlertid er skatteetatens tekniske systemer for innhenting og håndtering av oppgaver fra tredjeparter ikke tilpasset opplysninger fra tredjeparter i utlandet. Tilpasning til dette systemet må foretas i sammenheng med den generelle og løpende systemutviklingen for innberetning og rapportering. Av tekniske grunner er det derfor ikke mulig på det nåværende tidspunkt å la de utenlandske organisasjonene omfattes av systemet med maskinell innberetning av gaver. På sikt tas det imidlertid sikte på å etablere tilfredsstillende tekniske løsninger for maskinell innberetning for utenlandske organisasjoner.

Inntil skatteetatens tekniske systemer tillater maskinell innrapportering også for utenlandske organisasjoner, foreslår departementet at skattytere som gir gaver til utenlandske organisasjoner med sete i EØS-området i en overgangsperiode selv må gi opplysninger om gaven, ved at giver fø-

rer opp gavebeløp i sin selvangivelse manuelt. Overgangsløsningen innebærer i hovedsak at de samme materielle vilkårene stilles til de utenlandske organisasjonene, herunder også krav til regnskapsplikt og revisjonsplikt, men at giver pålegges plikt til å gi opplysninger om gavebeløp og kreve fradrag. Løsningen innebærer at det i en overgangsperiode vil være ulike innberetningsregimer for gaver til henholdsvis norske og utenlandske organisasjoner innenfor EØS-området. Videre innebærer dette at skattytere som krever fradrag for gave til utenlandske organisasjoner, ikke kan benytte seg av leveringsfritaket. Departementet antar imidlertid at dette ikke vil gjelde et stort antall skattytere. Av kontrollhensyn legges det opp til at organisasjonen må utstede en kvittering til giver over mottatt gave, som inneholder alle opplysninger som er nødvendig for riktig fastsettelse av fradraget, herunder blant annet givers navn, adresse, norsk fødselsnummer/organisasjonsnummer og mottatt gavebeløp i norske kroner. Ved kontroll må skattyter kunne framlegge denne kvitteringen. Det foreslås at departementet gis fullmakt i loven til å gi nærmere bestemmelser i forskrift om dette. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-50 sjette ledd, som blir nytt syvende ledd.

Gjeldende fradragsordning er begrenset til organisasjoner som er registrert i Enhetsregisteret, jf. skattelovforskriften § 6-50-3 tredje ledd. Registrering i Enhetsregisteret, hvor organisasjonene får tildelt organisasjonsnummer, sikrer en entydig identifikasjon av hvert selskap, sammenslutning mv. egnet til bruk ved den maskinelle innberetningen. For gaver til utenlandske organisasjoner stilles det etter forslaget foreløpig ikke krav om maskinell innberetning. Krav til registrering i Enhetsregisteret for utenlandske organisasjoner bør vurderes nærmere hvis det på et senere tidspunkt åpnes for maskinell innberetning også for utenlandske organisasjoner. Etter departementets oppfatning gir registrering i et offentlig register en viss sannsynliggjøring av at organisasjonen er reell. Departementet legger derfor opp til at utenlandske organisasjoner må være registrert i et offentlig register i hjemstaten der relevante register finnes for de aktuelle organisasjonene. Det foreslås at departementet gis hjemmel til å gi nærmere regler om dette i forskrift.

Departementet gis fullmakt til å gjøre unntak i forskrift fra kravet om maskinell innberetning for utenlandske organisasjoner med sete i EØS-området, og til å gi regler om krav til innberetning av gaveopplysninger fra skattytere som gir gaver til slike organisasjoner, samt krav til registrering i of-

fentlig register i hjemstaten. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-50 sjette ledd, som blir nytt syvende ledd.

Krav om regnskapsføring, revisjon og sanksjoner

Den etterfølgende regnskapskontrollen som skatteetaten har ansvaret for etter gjeldende regler, skal bidra til at fradragte gavebeløp faktisk brukes til de ideelle formål som er lagt til grunn i godkjenningssfasen for vedkommende organisasjon. Etter gjeldende regler må organisasjonens sentrale ledd føre et samlet regnskap over mottatte gaver. Regnskapet skal vise at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven § 6-50 bokstav a-f. Regnskapet skal være revidert av revisor, såfremt summen av mottatte gaver overstiger 10 000 kroner, jf. skattelovforskriften § 6-50-3 første ledd. For å styrke skatteetatens mulighet for å etterprøve om det er gitt gaver til utenlandske organisasjoner og at gavemidlene har gått til de angitte formål i skatteloven, må det etter departementets oppfatning stilles tilsvarende krav til utenlandske organisasjoner om å føre regnskap over mottatte gaver, herunder krav om revisjon. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det settes som vilkår for forhåndsgodkjenning at den aktuelle utenlandske organisasjon aksepterer en plikt til å oppfylle vilkår i Finansdepartementets skattelovforskrift med hensyn til regnskapsføring og revisjon. Løsningen innebærer en avtalerettslig regulering mellom skatteetaten og organisasjonen.

Skatteloven § 6-50 tredje ledd har bestemmelse om sanksjoner ved brudd på vilkårene. Ved grove brudd på vilkårene kan skattekontoret for en periode på inntil tre år frata mottaker retten til å motta gaver med fradragrett etter § 6-50. Sanksjonsbestemmelsen vil gjelde tilsvarende for gaver gitt til utenlandske organisasjoner med sete i EØS-området.

Det foreslås at departementet gis fullmakt til å inntra krav i forskrift om at utenlandske organisasjoner med sete i EØS-området som et ledd i godkjenningssprosedyren må samtykke til å føre regnskap over mottatte gaver som viser at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål etter skatteloven § 6-50 og til at regnskapet skal være revidert av revisor. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-50 sjette ledd, som blir nytt syvende ledd.

9.4.2 Andre endringer i ordningen

9.4.2.1 Mindre tros- og livssynssamfunn

Bestemmelsen i skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum gjør unntak fra kravet om nasjonalt omfang for enkelte tros- og livssynssamfunn og lempes samtidig på kravet om formell/organisatorisk binding til en hovedorganisasjon. Særbestemmelsen ble foreslått av Bondevik II-regjeringen i 2004 med virkning fra og med inntektsåret 2005. Kravet etter bestemmelsen er imidlertid at de enkelte tros- og livssynssamfunn mottar offentlig støtte etter henholdsvis lov 13. juni 1969 nr. 25 om trdomssamfunn og ymist anna eller lov 12. juni 1981 nr. 64 om tilskott til livssynssamfunn. Videre er det krav om at det enkelte tros- og livssynssamfunn er tilknyttet en registreringsenhet som blant annet har ansvar for at det føres regnskap over mottatte gaver fra de ulike tilknyttede tros- og livssynssamfunnene og for maskinell innrapportering til Skattedirektoratet. Registreringsenheten må være registrert i Enhetsregisteret, og regnskapet over gaveopplysninger skal være revidert av revisor. Vilkårene er satt for å kunne ivareta administrative hensyn, herunder hensynet til kontroll med mindre tros- og livssynssamfunn.

For å sikre at gavefradragsreglene ikke kommer i strid med EØS-avtalen må norske og tilsvarende utenlandske organisasjoner likebehandles. Etter gjeldende regler stilles det krav om at det enkelte tros- og livssynssamfunn må motta støtte etter henholdsvis lov 13. juni 1969 nr. 25 om trdomssamfunn og ymist anna eller lov 12. juni 1981 nr. 64 om tilskott til livssynssamfunn. Vilkåret om offentlig støtte sikrer en entydig avgrensning av hvilke tros- og livssynssamfunn som skal omfattes og at den aktuelle organisasjonen har vært gjenstand for en form for offentlig godkjenning på grunnlag av nærmere krav i de nasjonale reglene. I den utstrekning det finnes tilsvarende støtteordninger i andre land i EØS-området, vil det kunne være tilfeldig om organisasjonen er underlagt vilkår som kan likestilles med dem som følger av norsk lovgivning. Det vil være utfordrende og arbeidskrevende for skatteetaten å vurdere og kontrollere om organisasjonene er omfattet av slike nasjonale støtteregler. Det samme gjelder dersom det alternativt skulle stilles som vilkår at det enkelte utenlandske tros- og livssynssamfunn må oppfylle de spesifikt norske reglene etter lov 13. juni 1969 nr. 25 om trdomssamfunn og ymist anna eller lov 12. juni 1981 nr. 64 om tilskott til livssynssamfunn.

Kravet om registreringsenhet er basert på at flere tros- og livssynssamfunn går sammen og

danner en registreringsenhet til bruk for gavefradragsformål for at antallet enheter for innrapportering av gaver skal være på et håndterbart nivå for skatteetaten. Registreringsenheten skal bidra til høyere kvalitet på innrapporterte opplysninger og skal således redusere behovet for kontroll av oppgavene. Uten krav om registreringsenhet vil kontrollen med gaver til mindre tros- og livssynssamfunn være uforholdsmessig krevende. Ved opprettelsen av registreringsenheten er det lagt opp til at forholdet mellom enheten og de enkelte tros- og livssynssamfunn bør formaliseres ved avtale, vedtekter el., hvor administrasjon av gaveregnskap, revisjon, innberetning mv. er nærmere regulert. De enkelte tros- og livssynssamfunnene må samarbeide om administreringen av fradragsordningen og innrette seg slik at registreringsenheten kan utføre sine oppgaver.

Kravene i skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum er etter departementets oppfatning lite egnet ved en utvidelse av gavefradragsordningen til tilsvarende organisasjoner i EØS-området. Anvendt på de mange ulike former for tros- og livssynssamfunn i de forskjellige EØS-statene, vil vilkårene heller ikke ivareta de tilsiktede kontrollhensyn. Når gavefradragsordningen utvides til å omfatte organisasjoner innenfor EØS-området, mener departementet at det ikke er grunnlag for å la ordningen omfatte mindre tros- og livssynssamfunn.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum oppheves. Forslaget innebærer ingen endring for tros- og livssynssamfunn med nasjonalt omfang, dvs. at tros- og livssynssamfunn med nasjonalt omfang fortsatt kan godkjennes under gavefradragsreglene. Disse tros- og livssynssamfunn mottar 97 pst. av gavene innenfor tros- og livssynsområdet. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-50 annet ledd.

9.4.2.2 *Fullmaktshjemmel til å avgrense kulturvernbegrepet i skatteloven § 6-50*

Etter gjeldende rett gis det blant annet fradrag for gaver til organisasjoner med kulturvern som formål, jf. skatteloven § 6-50 første ledd bokstav f. Kulturbegrepene i Europa er mangfoldige og uoversiktlige, og det kan derfor være behov for å få en klar og stram nok avgrensning av hva som ligger i begrepet. Det foreslås derfor at departementet gis forskriftsfullmakt til å fastsette bestemmelser om hvilke områder innenfor kulturvern som skal kvalifisere for å komme inn under gavefradragsordningen. En eventuell positiv opprøpning

av godkjente kulturvernområder vil også gjøre det lettere å forholde seg til regelverket for både aktuelle organisasjoner og skatteetaten. Departementet viser til forslag til skatteloven § 6-50 første ledd bokstav f nytt annet punktum.

9.4.2.3 *Forholdet til statskirken*

Den norske kirke (statskirken) har en annen organisasjonsform enn de religiøse sammenslutningene, også kristne sådanne, som kvalifiserer etter hovedreglene i fradragsordningen. Derfor er Den norske kirke inkludert i ordningen gjennom en egen bestemmelse i skatteloven § 6-50 femte ledd. Denne bestemmelsen foreslås nå utvidet til å omfatte alminnelig statskirker i EØS-området. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-50 femte ledd.

9.4.3 **Offentlig innsyn i mottatte gavebeløp**

Etter gjeldende rett er opplysninger om hvilke organisasjoner som har mottatt fradragsberettiget gave, samt antall givere og samlet gavebeløp omfattet av ligningsmyndighetenes taushetsplikt etter ligningsloven. Opplysninger om gavebeløp til de enkelte organisasjonene må anses som "noens økonomiske forhold", som er underlagt taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13 nr. 1. Taushetsplikten er likevel ikke til hinder for at opplysningene gis til departementet, som for eksempel bruker opplysningene i sitt arbeid blant annet med statsbudsjettet. Departementet anses ikke som uvedkommende etter ligningsloven § 3-13 nr. 1. Men opplysningene kan ikke gjøres tilgjengelig for allmennheten.

Gjennom gavefradragsordningen er staten en vesentlig bidragsyter til de frivillige organisasjonene. Statens bidrag er lik skattebesparelsen hos giverne, dvs. 28 pst. av gavebeløp under 12.000 kroner per person. I 2009 var det samlede gavebeløpet i ordningen om lag 2,1 mrd. kroner. Statens bidrag i 2009 er beregnet til om lag 510 mill. kroner.

På grunn av taushetsplikten etter ligningsloven kan opplysninger om de samlede gavebeløp til de enkelte frivillige organisasjonene ikke offentliggjøres i dag. Det medfører at allmennheten ikke får informasjon om hvor mye av fellesskapets midler som kanaliseres til bestemte organisasjoner via fradragsordningen. Departementet mener at det er uheldig at denne typen opplysninger om bruk av skattepenger er unndratt offentlig innsyn. Departementet mener slik innsyn er en forutsetning for en demokratisk kontroll med fradrags-

ordningen. Utvidelse av ordningen til organisasjoner hjemmehørende i utlandet aktualiserer dette ytterligere. Etter departementets oppfatning gjør det seg heller ikke gjeldende personvern hensyn som kan tilsi at offentlig innsyn begrenses.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det hvert år etter at ligningen er ferdig skal utarbeides en liste over frivillige organisasjoner som har mottatt gave som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-50, med opplysninger om samlet gavebeløp per organisasjon. Listen skal ikke inneholde noen opplysninger som kan identifisere givne. Det foreslås at listen skal være offentlig og at Skattedirektoratet kan gjøre listen offentlig tilgjengelig ved at den legges ut på internett.

Departementet foreslår at det tas inn bestemmelser om dette i skatteloven § 6-50. Det følger da av ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav h at opplysningene ikke vil være underlagt taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13 nr. 1.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-50 sjette ledd.

Som nevnt ovenfor i avsnitt 9.4.1.2 tillater ikke skatteetatens nåværende tekniske systemer maskinell innberetning fra utenlandske organisasjoner. Departementet legger derfor til grunn at gaver til utenlandske organisasjoner i en overgangsperiode skal innberettes av giver ved at denne manuelt fører opp fradrag i sin selvangivelse, jf. avsnitt 9.4.1.2. Dette kan medføre at Skattedirektoratet ikke får tilstrekkelig oversikt over gaveopplysninger fra utenlandske organisasjoner til å utarbeide en liste over samlet gavebeløp per utenlandske organisasjon i interimperioden. Når nye systemer er på plass slik at gaver til utenlandske organisasjoner kan innberettes maskinelt, vil den årlige listen også omfatte samlet gavebeløp til hver enkelt organisasjon med sete i andre EØS-stater. Inntil videre er målsettingen at Skattedirektoratet kan lage en årlig oversikt over det samlede mottatte gavebeløp for alle utenlandske organisasjoner. Departementet foreslår at denne faktiske forskjellen i grunnlagsdata mellom norske og utenlandske organisasjoner kommer til uttrykk i lovteksten ved at Skattedirektoratet så langt som mulig skal utarbeide en årlig liste over gavebeløp til de frivillige organisasjonene. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-50 sjette ledd.

9.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forhåndsgodkjenning av utenlandske organisasjoner med sete i EØS-området vil kreve ekstra

ressurser hos skattekontorene, men dette vil bero på omfanget av utenlandske organisasjoner som ønsker å være omfattet av den norske gavefradragsordningen. Videre vil manuell innrapportering fra skattytere som gir gave til utenlandske organisasjoner med sete innenfor EØS-området medføre økt arbeidsbelastning hos skattekontorene i forbindelse med ligningsbehandlingen. Skattedirektoratet vil også få noe ekstraarbeid i forbindelse med godkjenning av utenlandske organisasjoner.

På skjønsmessig grunnlag anslås utvidelsen av fradragsordningen til det øvrige EØS-området å redusere skatteinntektene med om lag 15 mill. kroner, som påløper med 5 mill. kroner i 2010 og 10 mill. kroner i 2011. Endringen antas å redusere bokførte skatteinntekter først i 2011, og proveny tapet anslås til 8 mill. kroner. Forslaget om å utelukke mindre tros- og livssynssamfunn anslås å øke provenyet med om lag 7 mill. kroner påløpt og 2 mill. kroner bokført i 2011. Samlet sett blir netto proveny tap i 2011 om lag 3 mill. kroner påløpt og 6 mill. kroner bokført i 2011.

9.6 Ikrafttredelse

Etter departementets oppfatning bør utvidelsen av gavefradragsordningen av hensyn til EØS-avtalen settes i kraft med virkning allerede fra og med 2010, selv om dette kan begrense skatteetatens muligheter til å forberede og informere skattytere og organisasjoner om endringen. Både organisasjonene og skattytere må derfor være forberedt på at skatteetaten vil kunne få problemer med å få på plass fyllestgjørende rutiner og informasjon til å møte alle sider av endringen den første tiden.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at utvidelsen av gavefradragsordningen til å gjelde visse frivillige organisasjoner innen EØS-området, jf. avsnitt 9.4.1 og 9.4.2.3, trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010. Det samme gjelder forslag om offentlig innsyn i mottatt gavebeløp, jf. avsnitt 9.4.3.

Forslagene om opphevelse av fradragsrett for gaver til tros- og livssynssamfunn uten nasjonalt omfang samt forskriftshjemmel til å avgrense kulturvernbegrepet, jf. avsnitt 9.4.2.1 og 9.4.2.2, foreslås satt i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011. Det betyr at gaver gitt i år under de gamle reglene, ikke rammes.

10 Avgrensning av fritaksmetoden mot gevinster og tap ved realisasjon av eierandeler i boligselskap

10.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger med dette fram et forslag om å stramme inn fritaksmetoden, ved å unnta gevinst ved realisasjon eller uttak av eierandeler i borettslag og boligaksjeselskaper som kvalifiserende inntekter etter skatteloven § 2-38 andre ledd, jf. første ledd. Tilsvarende vil tap ved realisasjon av slike eierandeler gi rett til fradrag etter de alminnelige reglene.

Etter gjeldende regler kan *selskaper* gjennom fritaksmetoden realisere andeler i borettslag og aksjer i boligaksjeselskaper uten at det utløser skatt på gevinsten (med unntak av inntektsføringen som skal gjennomføres etter skatteloven § 2-38 sjette ledd – treprosentregelen). I borettslagstilfellene er det særlig aktuelt der utbygger etablerer borettslag og samtidig tegner seg for andeler i laget, og at disse andelene på et senere tidspunkt blir realisert med gevinst. Problemstillingen er også aktuell i andre situasjoner der selskaper mv. eier andeler i borettslag og aksjer i boligaksjeselskap.

Gevinst ved realisasjon eller uttak av eierandel i borettslag og boligaksjeselskap skyldes verdiøkning i eiertiden. Boligprisene blir i alminnelighet styrt av faktorer som renteutvikling, aktivitetsnivået for boligbygging, arbeidsledighet og husholdningenes inntekter. Prisvekst på bolig som man kan forklare ut fra slike konjunkturavhengige faktorer og annen markedsutvikling mv. vil ikke tidligere ha blitt skattlagt i selskapet, eller hos eieren. Formålet bak fritaksmetoden om å hindre kjedebeskatning passer derfor ikke på inntekter som skriver seg fra slik verdiøkning. Det at gevinst ved realisasjon eller uttak av andeler i borettslag og boligaksjeselskaper er kvalifiserende inntekt under fritaksmetoden, må i stedet ses på bakgrunn av at reglene om fritaksmetoden er generelt utformet, og at dette utilsiktet har ført til at slike gevinster likevel har vært omfattet av fritaksmetoden.

Departementet foreslår derfor å unnta gevinst ved realisasjon eller uttak av slike eierandeler fra de inntekter som kvalifiserer til skattefritak under fritaksmetoden. Konsekvensen vil være at gevin-

ster blir skattepliktige og tap fradragsberettigede for selskaper som realiserer slike eierandeler. Forslaget sikrer at de ulike boligeierformene blir skattlagt mer likt. En ytterligere begrunnelse er å motvirke eventuell skattemotivert spekulasjon i boligmarkedet. Forslaget innebærer ingen endringer i reglene om skattelegging av fysiske personer som realiserer bolig- eller fritidseiendom.

10.2 Høring

Finansdepartementet sendte 11. juni 2010 ut et høringsnotat om avgrensning av fritaksmetoden mot gevinst ved realisasjon av andeler i borettslag og aksjer i boligaksjeselskaper. I høringsnotatet ble det lagt vekt på at det er utilsiktet at slike inntekter er omfattet av fritaksmetoden. Videre ble det lagt vekt på at endringen ville medføre større grad av nøytralitet i skattereglene mellom de ulike boligeierformene. For å hindre tilpasning i forbindelse med eventuell vedtakelse ble det foreslått å sette ikrafttredelsen til tidspunktet for utsendelse av høringsnotatet.

Høringsnotatet ble sendt til 46 organisasjoner og instanser.

Følgende høringsinstanser har uttalt seg:

- Advokatforeningen
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Norske Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norske Boligbyggelags Landsforbund AL
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Skattedirektoratet

Følgende instanser uttaler at de ikke har merknader til høringsnotatet:

- Brønnøysundregistrene
- Den norske revisorforeningen
- Finansnæringens Fellesorganisasjon
- Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet
- Justis- og politidepartementet
- Konkurransetilsynet
- Landsorganisasjonen i Norge

- Nærings- og handelsdepartementet
- Sentralskattekontoret for storbedrifter
- Statistisk sentralbyrå

Høringsuttalelsene er i all hovedsak positive til å unnta gevinst ved realisasjon av eierandeler i boligselskaper fra de inntekter som er skattefrie etter fritaksmetoden, det samme gjelder notatets forslag om tidspunkt for ikrafttredelse av reglene.

Norske Boli ghyggelags Landsforbund uttaler blant annet:

”I forbindelse med den perioden vi har vært igjennom med fallende priser i boligmarkedet kom det for en dag at usolgte boliger (andeler) i borettslag representerte et skattemessig problem som følge av at prisnedsettelse på andelene ikke ga rett til skattemessig tapsfradrag for fritaksmetoden her skulle anvendes.

For eventuelt å komme rundt et slikt problem ble det fra revisormiljøer pekt på at man måtte sørge for skattemessige tilpasninger slik at gevinsten for fremtiden i stedet kunne legges på ved salg av andelene.”

Norske Boligbyggelags Landsforbund støtter videre begrunnelsen om å utarbeide regler som i større grad innebærer nøytrale skatteregler mellom de ulike boligformene, og viser til at det er uheldig at skattereglene bestemmer valg av utbyggingsmodell.

Næringslivets Ho vedorganisasjon er den eneste høringsinstansen som har vært negativ til det materielle forslaget, med følgende begrunnelse:

”Fritaksmetoden er etter NHOs oppfatning en sentral del av gjeldende eierbeskatning. Vi kan ikke se at det foreligger en tilstrekkelig begrunnelse for å stramme den inn slik departementet foreslår. Det er viktig at det ikke gjøres ytterligere begrensninger i fritaksmetoden.”

Advokatforeningen uttaler blant annet følgende om det materielle forslaget:

”Advokatforeningen er enig i at fritaksmetoden formål ikke treffer fullt ut ved gevinst ved realisasjon av andeler i borettslag og boligaksjeselskaper slik departementet framholder fordi det sjelden er eller vil bli generert skattepliktige inntekter ved bruk eller utleie av slike boliger. Gevinst ved salg av slike boliger reflekterer primært verdien som er skapt ved utvikling av potensialet i den opprinnelige eiendom og av markedsutviklingen.”

Advokatforeningen er imidlertid kritisk til ikrafttredelsepunktet, og viser til at umiddelbare endringer i skattereglene gir skattyter liten grad av forutberegnelighet, og at det i dette tilfellet vil ramme enkelte utbyggere hardt.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening støtter det materielle forslaget, og også forslaget til ikrafttredelsesbestemmelse. De uttaler blant annet:

”Vi ser også en viss fare for tilpasninger til de nye foreslåtte reglene og støtter derfor også departementets syn hva angår ikrafttredelsen.”

10.3 Gjeldende rett

10.3.1 Eierandeler i borettslag og boligaksjeselskap som objekt under fritaksmetoden

Fritaksmetoden innebærer at aksjeinntekter mv. med visse unntak er skattefrie for en eier som selv er et selskap mv. Fritaksmetoden omfatter både løpende avkastning i form av utbytte mv. og gevinst ved realisasjon eller uttak. For å sikre symmetri i reglene er det ikke fradragsrett for tap på aksjer mv. under fritaksmetoden. Gevinst ved realisasjon eller uttak av andeler i borettslag (samvirkeandel) og aksjer i boligaksjeselskap er omfattet av de inntekter som er gjort skattefrie gjennom fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 annet ledd, jf. første ledd.

For borettslag følger det av burettslagslova § 1-1 første ledd at de er samvirkeforetak, som har til formål å gi andelseierne bruksrett til egen bolig i foretakets eiendom. Andel i samvirkeforetak er kvalifiserende objekt etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a, jf. første ledd bokstav a og § 2-2 første ledd bokstav d.

I skatteloven er et boligaksjeselskap definert som et aksjeselskap, som har som hovedformål å gi andelseierne (aksjonærene) bolig i hus eid av selskapet, jf. § 7-3 annet ledd. Aksjer er kvalifiserende objekter under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 annet ledd, jf. første ledd. Det er ikke gjort unntak for aksjer i boligaksjeselskap, og slike eierandeler må derfor på lik linje med andre aksjer regnes for å være omfattet av fritaksmetoden.

Innenfor fritaksmetoden kan derfor et selskap mv. realisere andeler i et borettslag eller aksjer i boligaksjeselskap uten at det utløser skatt for eierselskapet, med unntak for inntektsføringen som skal gjennomføres etter skatteloven § 2-38 sjette ledd – treprosentregelen.

Til sammenligning vil inntekt fra salg av selveierbolig fra et utbyggersekskap til fysiske personer være skattepliktig inntekt fra virksomhet (etter alminnelige fradrag for kostnader). For fysiske personer som realiserer boligeiendom blir det stilt særlige krav til eier- og brukstid for at en eventuell gevinst ved realisasjon av boligeiendom skal være skattefri, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd.

For boligselskaper (blant annet borettslag og boligaksjeselskap) er reglene slik at de i *utgangspunktet* ikke skal regnes som egne skattesubjekter, jf. skatteloven § 7-3 første ledd. I stedet skal inntekt og formue fordeles ligningsmessig på andelseierne, og beskattningen skjer hos disse (deltakerligning). Deltakerligning skal normalt gjennomføres etter disse reglene på tross av at borettslag og boligaksjeselskap er selskapstyper med begrenset ansvar. Begrunnelsen for reglene er et ønske om ha tilnærmet like regler for andelseiere i boligselskaper og selveiere, jf. Ot.prp. nr. 21 (1991-1992). Boligselskap som likevel ikke er omfattet av reglene i skatteloven § 7-3 tredje eller fjerde ledd, skal lignedes etter de alminnelige reglene i skatteloven. Om boligselskaper, jf. skatteloven § 7-3 annet ledd, skal deltakerlignedes etter reglene i skatteloven § 7-3 eller lignedes etter de alminnelige reglene, er uten betydning for om fritaksmetoden kommer til anvendelse ved realisasjon eller uttak av slike eierandeler.

10.3.2 Eierbegrensninger i borettslag mv.

Etter burettslagslova § 4-1 er det i utgangspunktet bare fysiske personer som kan være andelseiere i borettslag, og hver andelseier kan bare eie én andel. Det er gjort enkelte unntak fra disse vilkårene for visse juridiske personer, jf. burettslagslova § 4-2, mens det er anledning til å fastsette mer omfattende unntak i lagets vedtekter, jf. burettslagslova § 4-3. Bestemmelsene i §§ 4-2 og 4-3 fastsetter derfor de ytre rammene for subjektene som kan eie andeler i borettslag. Etter burettslagslova § 4-3 kan det for eksempel bestemmes i vedtektene at arbeidsgiver som leier ut bolig til sine ansatte, kan eie opp til 20 pst. av andelene, i tillegg til andeler som kan eies i medhold av burettslagslova § 4-2 første ledd.

Det følger likevel av burettslagslova § 2-12 at et boligbyggelag, eller en annen yrkesutøver som skal stå for erverv eller oppføring av boliger for borettslaget, kan eie opp til alle andelene i borettslaget på ubestemt tid. I slike tilfeller vil utbygger normalt stifte borettslaget og samtidig tegne seg for andeler i laget. Når yrkesutøveren senere selger andelene i borettslaget, vil en eventuell ge-

vinst være skattefri under fritaksmetoden, og denne gevinsten vil ikke tidligere ha kommet til beskattning, jf. ovenfor.

For boligaksjeselskap følger det av burettslagslova § 1-4 at det ikke lenger er anledning til å stifte aksjeselskap eller allmennaksjeselskap med samme formål som et borettslag. Forbudet rammer også omdanning fra et ordinært aksjeselskap til et boligaksjeselskap, gjennom en endring av vedtektene. Boligaksjeselskap som ble stiftet før burettslagslova trådte i kraft, dvs. 15. august 2005, trenger ikke omdanne seg til en annen selskapsform, og boligaksjeselskapene vil derfor leve videre. For boligaksjeselskaper har man ikke tilsvarende bestemmelser i lovgivningen som begrenser eierkretsen og omfanget av eierskapet. Slike eierbegrensninger kan likevel følge av vedtektene.

Det gjøres samtidig oppmerksom på at i Prop. 115 L (2009-2010) har Kommunal- og regionaldepartementet omtalt diverse erfaringer med såkalte spekuljonskjøp. I nevnte proposisjon omtales en rapport fra NIBR, der utbyggerne mener at omfanget av slike kjøp har vært omfattende. Spekuljonskjøp innebærer at enkelte selskaper (eller personer) har avtalt å kjøpe flere boliger som er tilknyttet eller skal tilknyttes andeler i borettslag med tanke på videresalg. Det er normalt en forutsetning mellom partene i disse avtalene at kjøper skal selge retten videre før fullt vederlag forfaller til betaling, og før andelene blir overført til kjøper. Kommunal- og regionaldepartementet påpeker at disse kjøpsavtalene blir inngått på tross av at burettslagslova ikke tillater at kjøperen blir andelseier, jf. ovenfor. I den grad slike salg skjer ved overføring av andeler i borettslag fra selskap mv. vil man kunne realisere andelen skattefritt under fritaksmetoden. Etter en ny bestemmelse i burettslagslova § 2-12 a skal dette ikke lenger kunne gjøres. Den nye bestemmelsen trer i kraft 1. januar 2011, og lyder slik: "Det er forbode å inngå avtale mellom yrkesutøver som nemnt i § 2-12 og kjøper om rett til bustad som er knytt til, eller skal knytast til andel i burettslag, dersom kjøperen ikkje kan eige andelen etter §§ 4-1 flg."

10.4 Departementets vurderinger og forslag

Det sentrale formålet bak fritaksmetoden var å unngå kjedebeskatning av selskapsoverskudd, slik at inntekter ikke blir skattlagt flere ganger i en eierkjede av selskaper mv. Begrunnelsen er tuffet på at kjedebeskatning blant annet kan åpne

opp for skattemessig motivert reorganisering, og at flyten av kapital kan bli svekket, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005). Ved realisasjon av eierandel i borettslag og boligaksjeselskap der gevinsten representerer kapital som tidligere ikke er blitt skattlagt i selskapet eller hos eieren, er formålet om å unngå kjedebeskatning ikke treffende. Fritaksmetoden bygger på en forutsetning om at de underliggende selskapsinntekter er skattlagt, eller vil bli skattlagt på et senere tidspunkt. Denne forutsetningen svikter i de omtalte tilfellene. Prisøkning på bolig skyldes i alminnelighet faktorer som renteutvikling, aktivitetsnivået for boligbygging, arbeidsledighet og husholdningenes inntekter. Prisvekst på bolig som kan forklares ut fra slike konjunkturavhengige faktorer og annen markedsutvikling mv., vil ikke tidligere ha blitt skattlagt i selskapet eller hos eieren. Departementet mener at en slik virkning av fritaksmetoden er uheldig.

Prisøkning på andelen som derimot skyldes at eieren har betalt ned en forholdsmessig del av boligselskapets gjeld – typisk gjennom husleieinnbetalinger som øker egenkapitalen i selskapet – bør (fremdeles) holdes utenfor ved gevinstberegningen. Det følger også uttrykkelig av skatteloven § 9-5 med tilhørende bestemmelser i forskrift, jf. Skattedirektoratets skatteforskrift § 9-5.

Etter gjeldende regler behandles selskaper som realiserer eierandeler i borettslag eller boligaksjeselskap forskjellig fra selskaper som realiserer eierandeler i andre boligeierformer, som selveierbolig og andel i eierseksjonssameie. Et selskap som realiserer eierandel i borettslag eller boligaksjeselskap, vil kunne ta ut en eventuell gevinst skattefritt under fritaksmetoden – hvis man ser bort fra treprosentregelen. Til sammenligning vil et selskap som realiserer selveierbolig eller andel i et eierseksjonssameie, bli skattlagt etter de alminnelige reglene.

Det betyr blant annet at en utbygger vil kunne se seg tjent med å etablere selskapsformen borettslag i stedet for selveierbolig mv., for å slippe skatt på gevinsten. I borettslagstilfellene er dette aktuelt der en utbygger (boligbyggelag, entreprenør, eiendomsselskap mv.) stifter og tegner seg for andeler i et borettslag, som senere blir realisert med gevinst, før, under eller etter oppføring av bygget. Problemstillingen er enda mer aktuell med den nye burettslagslova, der det ble åpnet opp for en ny utbyggingsmodell hvor også andre profesjonelle aktører enn boligbyggelag fikk mulighet til å stifte borettslag. Reglene om såkalt kontorstifting av borettslag, som etter den gamle loven bare gjaldt for boligbyggelag, er gjennom den nye burettslagslova kraftig liberalisert, jf. § 2-

12. Av bestemmelsen følger det at alle yrkesutøvere nå kan stifte borettslag. Reglene åpner på denne måten opp for at både yrkesutøveren og borettslaget kan være byggherre.

Problemstillingen som knytter seg til at fritaksmetoden gjelder ved realisasjon av boligeiendom, kan også oppstå i flere situasjoner der selskaper eier andeler i borettslag eller aksjer i boligaksjeselskap. Det kan blant annet være aktuelt der en arbeidsgiver eier bolig som leies ut til ansatte, eller der fysiske personer leier ut bolig som er lagt inn i et eierselskap. Uten reglene i fritaksmetoden ville en slik gevinst ved realisasjon, eller uttak være skattepliktig for eieren av selskapet etter de alminnelige regler. I skatteloven § 9-3 annet ledd er det særlige regler som hjemler skattefritak ved realisasjon av boligeiendom – når vilkår om eier- og brukstid er oppfylt. Disse reglene gjelder imidlertid bare for fysiske personer, og kommer ikke til anvendelse her.

Det at et selskap kan realisere andeler i borettslag eller aksjer i boligaksjeselskap uten at det utløser skatt på gevinsten (eller fradragsrett for tap) må således ses på som et utilsiktet utslag av at virkeområdet for fritaksmetoden er generelt utformet.

I de tilfeller hvor eierandelen i borettslaget eller boligaksjeselskapet blir lagt inn i et mellomliggende selskap, vil fritaksmetoden i utgangspunktet likevel gjelde ved realisasjon eller uttak av eierandelen i det mellomliggende selskapet. Departementet antar at slike tilpasninger etter omstendighetene kan bli satt til side etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

Departementet forslår på denne bakgrunn å unnta gevinst ved realisasjon eller uttak av eierandel i borettslag og boligaksjeselskap som kvalifiserende inntekt etter reglene i skatteloven § 2-38 annet ledd, jf. første ledd, mens tap vil gi rett til fradrag. Det vises til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav f. Forslaget innebærer ingen endringer i reglene om skattlegging av fysiske personer som realiserer boligeiendom eller fritidseiendom.

10.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget i svært begrenset grad vil få administrative konsekvenser for det offentlige. For selskaper som eier andeler i borettslag, eller aksjer i boligaksjeselskaper vil endringen føre til at en eventuell gevinst ved realisasjon eller uttak blir skatteplik-

tig, mens et tap vil bli fradragberettiget etter de alminnelige reglene. Det er vanskelig å anslå omfanget av slike latente gevinster/tap.

Et provenyanslag som knytter seg til skattplikt fra juni 2010 vil være beheftet med stor usikkerhet, og dette tilsier forsiktighet i anslaget. Virkningen blir anslått til 5 mill. kroner i økt proveny på årsbasis.

10.6 Ikrafttredelse

For å unngå uønskede tilpasninger i perioden fram til ikrafttredelse foreslo departementet i høringsnotatet at endringen skulle gjelde fra 11. juni 2010 (dagen da pressemelding om forslaget

og høringsnotatet ble sendt ut). Slike uønskede tilpasninger ville kunne være å framskynde realisasjon av eierandeler med latent gevinst, eller å utsette realisasjon av eierandeler med latent tap til etter bestemmelsen trer i kraft. Med unntak for advokatforeningen, har de høringsinstansene som har uttalt seg om dette spørsmålet, støttet dette ikrafttredelsestidspunktet. Departementet kan ikke se at hensynet til forutberegnelighet for skattyterne her er tungtveiende nok til at ikrafttredelsestidspunktet bør følge vedtagelsestidspunktet.

Departementet foreslår derfor at endringen trer i kraft straks med virkning for eierandeler i boligselskap som realiseres fra og med 11. juni 2010.

11 Endringer i skattesystemet for Svalbard

11.1 Innledning

Departementet foreslår endringer i skattesystemet for Svalbard. Endringene vil bidra til å gjøre beskatningen mer effektiv og korrekt, og gi større grad av likebehandling av skattytere. Endringene vil også bidra til å sikre fast bosetting i Longyearbyen.

Det foreslås endringer på følgende hovedområder:

- Skattlegging av personer som pendler mellom bolig på fastlandet og arbeid på Svalbard.
- Tiltak for å sikre en bedre skattemessig oppfølging av utenlandske forskere mv. på Svalbard.
- En gradvis avvikling av den skattemessige særordningen for lønnsbeskatning av ansatte i Trust Arktikugol i Barentsburg.
- Ulike endringer i reglene om bostedsskatteplikt til Svalbard.
- Innføring av alminnelig selvangivelsesplikt for personer som har full bostedsskatteplikt til Svalbard.

De ulike endringene foreslås iverksatt og innfasert til forskjellig tid.

De gjennomførte endringene og de endringene som foreslås her, må ses i sammenheng med overordnede mål for norsk svalbardpolitikk. Sentrale mål i norsk svalbardpolitikk er å videreføre et levedyktig svalbardsamfunn, der miljøforvaltning, forskning, høyteknologi, kulldrift og reiseliv forenes innenfor rammer som sikrer at øygruppen bevares som et av verdens best forvaltede villmarksområder.

11.2 Bakgrunn for forslagene

Forslagene i denne proposisjonen er annen hoveddel i en større gjennomgang av skattereglene for Svalbard.

Den første og mest omfattende del av endringene, ble gjennomført med virkning fra og med inntektsåret 2008. Det ble da gjort en rekke endringer i skattelovgivningen for Svalbard for å få et mer tidsmessig regelverk som var bedre tilpasset

det norske skattesystemet etter skattereformen 2006. Endringene gjorde også at skattesystemet for Svalbard ble bedre tilpasset internasjonale rammebetingelser.

De endringene som da ble gjennomført, var i samsvar med forslagene i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer. Det vises til nærmere beskrivelse av forslagene og bakgrunnen for dem i kapittel 17 i proposisjonen. Forslagene i proposisjonen bygget på forslag fra en interdepartemental arbeidsgruppe, jf rapport av 30. april 2007 fra Arbeidsgruppen for utredning av svalbardskatt.

Ved gjennomføring av disse endringene, ble det utpekt tre hovedområder hvor det var behov for videre oppfølging. Disse tre hovedområdene var gjennomgang av

- skattepraksis for personer som pendler mellom bolig på fastlandet og arbeid på Svalbard
- særordninger for utenlandske skattytere på Svalbard
- den tekniske utformingen av bestemmelsene om skatteplikt til Svalbard.

I den nevnte proposisjonen ble det lagt det opp til at en hurtigarbeidende arbeidsgruppe skulle vurdere disse spørsmålene. Dette ble ikke særskilt kommentert under Stortingets behandling.

En slik arbeidsgruppe ble nedsatt 14. desember 2007 ("Arbeidsgruppe 2 for utredning av svalbardskatt"). Arbeidsgruppens sluttrapport ble avgitt 15. november 2008. Gruppens mandat og forslag er nærmere omtalt i avsnitt 11.3.

11.3 Arbeidsgruppe 2 for utredning av svalbardskatt

Forslagene i denne proposisjonen bygger langt på vei på anbefalingene fra Arbeidsgruppe 2 for utredning av svalbardskatt.

Arbeidsgruppe 2 for utredning av svalbardskatt ble nedsatt 14. desember 2007. Arbeidsgruppen hadde medlemmer fra Finansdepartementet, Justisdepartementet og Utenriksdepartementet.

I arbeidsgruppens mandat uttales blant annet følgende om gruppens oppgaver:

”2 Arbeidsgruppens oppgaver

2.1 Praksis for pendlings mellom Svalbard og fastlandet

[...] Utgangspunktet etter svalbardskatteloven er at personer må ha 30 dagers sammenhengende opphold på Svalbard for å få begrenset skatteplikt til lønnsinntekt mv, jf svalbardskatteloven § 2-2 første ledd. Ved atskilte opphold på Svalbard skal i utgangspunktet hvert opphold vurderes for seg i forhold til 30-dagersvilkåret.

Etter ligningspraksis gjelder et avvik fra dette utgangspunktet for personer som pendler mellom fastlandet og Svalbard. I Lignings-ABC 2006 side 1006 er denne praksisen formulert slik:

”Skattyter må oppholde seg sammenhengende minst 30 dager på Svalbard for at skatteplikt til Svalbard skal inntre, jf. svbsktl. § 2-2 (1). Det er imidlertid ikke satt krav til antall dager vedkommende arbeider under oppholdet. Regelen om 30 dager sammenhengende opphold på Svalbard skal praktiseres slik at ethvert brudd i oppholdet på Svalbard avbryter perioden. [...]

Unntak gjøres i spesielle tilfeller for personer som arbeider i turnusordninger på Svalbard når kravet til arbeidstid og sikkerhet gjør at 30-dagerskravet ikke kan oppfylles. Det forutsettes imidlertid at første periode utgjør minst 30 dager, og at vedkommende har hele sitt arbeidsforhold på Svalbard.”

Denne praksisen innebærer at personer får svalbardskatt på lønnsinntekt selv om de har sterk fastlandstilknytning i form av bopel og eventuelt familie på fastlandet, og i sum har et betydelig antall døgn opphold på fastlandet. [...]

Arbeidsgruppen bør foreta en bred gjennomgang av de ulike hensynene som gjør seg gjeldende i forhold til en innstramning av praksis på området. Det skal særlig legges vekt på å drøfte hvilke virkninger en eventuell innstramning vil ha på Longyearbyen som lokalsamfunn. Arbeidsgruppen skal også vurdere hvilket kontrollbehov som gjør seg gjeldende ved ulike løsninger, og hvordan dette kontrollbehovet kan ivaretas. Behovet for en rimelig overgangsperiode ved en eventuell innstramning bør drøftes særskilt.

Lovens hovedvilkår for begrenset skatteplikt til Svalbard (30-dagersvilkåret), forutsettes ikke endret.

2.2 Særordninger for utenlandske bosettinger mv.

Bosettingen i Barentsburg, som består av russere og ukrainere, skatlegges etter et forenklet sjablonssystem. Etter den forenklete ordningen gjennomføres et årlig felles oppgjør fra arbeidsgiverselskapet for ansattes skatt, basert på et fast beløp per ansatt. Det faste månedlige beløpet utgjør 30 kroner pr. ansatt. Ordningen med å beskatte denne gruppen arbeidstakere med et fast månedlig beløp er basert på langvarig praksis, jf. omtale i Ot.prp. nr. 32 (1995-96) Lov om skatt på Svalbard og lov om skatlegging av personer på Jan Mayen. Ordningen har en underliggende begrunnelse i dels praktiske hensyn og dels i lønnsnivået i det russiske gruveselskapet. Det sjablonmessige skattebeløpet som fastsettes for denne gruppen, gjenspeiler ikke direkte endringer i de ansattes lønnsnivå.[...]

Arbeidsgruppen skal vurdere konsekvensene av overgang til ordinær lønnsbeskatning for de aktuelle skattyterne. Gruppen bør vurdere forholdet mellom skattenivå og offentlig tjenestetilbud for bosettinger utenfor Longyearbyen, og om det er rimelig og praktikabelt med særskilte lempende tiltak for arbeidstakere i slike bosettinger. Det må vurderes hvordan eventuelle innskjerper kan innføres over tid for å unngå brå skatteøkninger. Gruppen skal vurdere om det bør gjennomføres full normalisering av rutinen for skattebetaling og ligningsmessig behandling, eller om det fortsatt er grunnlag for en forenklet oppgjørsmetode. En eventuell forenklet oppgjørsmetode bør regelfestet. Det vises i denne forbindelse til svalbardskatteloven § 4-9 hvorefter departementet kan fastsette nærmere regler om omfanget av oppgaveplikten til ligningsmyndighetene for grupper av skattytere.

Arbeidsgruppen bør også ta stilling til om det er behov for justering av rutinen for skatlegging av andre utenlandske grupperinger på Svalbard, med sikte på større grad av normalisering.

Arbeidsgruppen må i sitt arbeide legge vekt på forholdet til Svalbardtraktaten.

2.3 Teknisk justering av skattepliktsbestemmelse

Gjeldende bestemmelser om skatteplikt i lov om skatt til Svalbard er tilpasset bestemmelsene om skatteplikt i den ordinære norske skatteloven slik de lød før sistnevnte bestemmelser ble revurdert med virkning fra og med inntektsåret 2004. Ved denne revisjonen ble det gitt nye bestemmel-

ser i skatteloven § 2-1 annet ledd om skattemessig inn- og utflytting.

Arbeidsgruppen bør vurdere hvilke endringer som bør gjøres i bestemmelsene om skatteplikt til Svalbard for å bringe disse mer i samsvar med skattepliktsbestemmelsene i den ordinære norske skatteloven. Hovedvilkårene for begrenset og alminnelig skatteplikt til Svalbard etter gjeldende rett skal ikke endres.”

Arbeidsgruppen fikk i juni 2008 forlenget sin frist fra 15. juni 2008 til 15. november 2008. Samtidig ble det klarlagt at det ville ligge innenfor mandatet å vurdere ulike deler av skattepliktsvilkårene til Svalbard nærmere, så lenge hovedprinsippene om begrenset og alminnelig skatteplikt til Svalbard ikke endres.

Arbeidsgruppen avla sin sluttrapport 15. november 2008.

Arbeidsgruppen har følgende hovedforslag i sluttrapporten:

- Gjeldende særordning som gjør at pendlere kan få svalbardskatt på lønnsinntekt uten å oppfylle kravet om 30 dagers opphold, avvikles. Se nærmere omtale i avsnitt 11.5.
- Det iverksettes tiltak for å sikre mer fullstendig håndhevelse av skattereglene for utenlandske forskere mv. Se nærmere omtale i avsnitt 11.6.
- Særordningen for lønnsbeskatning av ansatte i Trust Arktikugol avvikles etter en overgangsperiode. Se nærmere omtale i avsnitt 11.7.
- Personer som kommer fra andre land enn Norge skal ha begrenset skatteplikt til Svalbard for lønnsinntekt og næringsinntekt oppjent på Svalbard de første fem årene de anses bosatt der. Se nærmere omtale i avsnitt 11.8.
- Det lovfestes at bostedsskatteplikt til Svalbard bortfaller fra og med det inntektsår personen har oppholdt seg utenfor Svalbard mer enn 183 dager. Se nærmere omtale i avsnitt 11.9.
- Det legges opp til en mer konsekvent praksis med hensyn til å likestille Svalbard med utland i skatteteknisk sammenheng. Se nærmere omtale i avsnitt 11.10.
- Det legges opp til at befolkningsregisteret for Svalbard i større grad enn i dag skal inneholde opplysninger om personer som befinner seg utenfor Longyearbyen, med entydig identifisering av disse (D-nummer). Skattekontoret skal få tilgang til flyselskapenes passasjerlister for å kunne avdekke om personer faktisk oppholder seg på Svalbard (stikkprøvekontroll). Se nærmere omtale i avsnitt 11.12.
- Det er nå innført forhåndsutfylt selvangivelse på Svalbard, og dette gir grunnlag for å opp-

heve de gjeldende beløpsgrensene for selvangivelsesplikt. Det innføres alminnelig selvangivelsesplikt for personer som har full bostedsskatteplikt til Svalbard. Se nærmere omtale i avsnitt 11.13.

- Det legges ut grunnleggende informasjon om skattesystemet på Svalbard på Internett, hvor det redegjøres for de viktigste elementene. Se nærmere omtale i avsnitt 11.14.
- Det klargjøres hvilke selskaps-, regnskaps- og revisjonsregler som gjelder på Svalbard. Se nærmere omtale i avsnitt 11.15.

11.4 Høring

Arbeidsgruppens rapport ble avgitt 15. november 2008 og sendt på høring 19. november 2008. Høringsfristen var 1. juni 2009. Rapporten ble sendt på høring til i alt 75 høringsinstanser. Departementet mottok høringsuttalelser fra i alt 24 instanser, hvorav 8 hadde konkrete merknader.

Det er redegjort for høringsinstansenes syn i tilknytning til de ulike temaene, jf. avsnitt 11.5 til 11.15.

11.5 Skattepraksis ved pendling mellom Svalbard og fastlandet

11.5.1 Gjeldende praksis

Etter svalbardskatteloven er utgangspunktet at personer må ha minst 30 dagers sammenhengende opphold på Svalbard for å få begrenset skatteplikt til lønnsinntekt mv, jf. svalbardskatteloven § 2-2 første ledd. Ved atskilte opphold på Svalbard skal i utgangspunktet hvert opphold vurderes for seg i forhold til 30-dagersvilkåret.

Etter ligningspraksis gjelder et avvik fra dette utgangspunktet for personer som pendler mellom fastlandet og Svalbard. I Lignings-ABC 2009/10 side 1035 er denne praksisen formulert slik:

”Skattyter må oppholde seg sammenhengende minst 30 dager på Svalbard for at skatteplikt til Svalbard skal inntre, jf. svbsktl. § 2-2 (1). Det er imidlertid ikke satt krav til antall dager vedkommende arbeider under oppholdet. Regelen om 30 dager sammenhengende opphold på Svalbard skal praktiseres slik at ethvert brudd i oppholdet på Svalbard avbryter perioden. [...]”

Unntak gjøres i spesielle tilfeller for personer som arbeider i turnusordninger på Svalbard når kravet til arbeidstid og sikkerhet gjør at 30-dagerskravet ikke kan oppfylles. Det forutsettes imidler-

tid at første periode utgjør minst 30 dager, og at vedkommende har hele sitt arbeidsforhold på Svalbard.”

Praksisen innebærer at personer får svalbardskatt på lønnsinntekt selv om de har sterk fastlandstilknytning i form av bopel og eventuelt familie på fastlandet, og i sum har et betydelig antall døgn opphold på fastlandet.

Ordningen ble opprinnelig innført fordi det kunne være vanskelig å oppfylle 30-dagerskravet for helikopterpersonell i rednings- og beredskapsoppdrag, mens andre grupper senere har sluttet seg til ordningen.

Denne praksisen ble omtalt i lovforarbeidene til endringene i skattesystemet for Svalbard som ble gjennomført med virkning fra og med 2008. I Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer uttalte departementet at det vil være klart uheldig om Svalbard i økende grad blir et pendlersamfunn. Samtidig ble det vist til at en innstramning av praksis kan ha negative effekter blant annet i form av svekkede muligheter for rekruttering av arbeidskraft. Departementet foreslo derfor ikke noen innstramning av praksis, men la i stedet opp til at arbeidsgruppen skulle vurdere ulike sider ved en innstramning av praksis.

11.5.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Arbeidsgruppen viser til at det er en rekke hensyn som må tas i betraktning når gjeldende skattepraksis ved pendling vurderes. Gruppen mener det er tungtveiende hensyn både for og mot praksis. Arbeidsgruppen trekker fram følgende hensyn som drøftes nærmere i denne sammenheng:

- Mulighetene for rekruttering av arbeidskraft
- At det kan være vanskelig for begge ektefeller eller samboere å få arbeid på Svalbard
- Boligsituasjonen i Longyearbyen
- Gjeldende praksis kan bidra til å opprettholde bosetting i distriktene på fastlandet
- Gjeldende praksis sikrer at pendlernes verdiskapning på Svalbard blir skattepliktig dit
- Gjeldende praksis er direkte i strid med ordlyden i skattepliktsbestemmelsen i svalbardskatteloven
- Pendlere som går inn under særordningen har gjennomgående en fast tilknytning til Svalbard gjennom arbeidsforholdet
- Ligningsadministrative hensyn
- Behovet for en enkel gjennomføring av lønns- trekkordningen hos arbeidsgiver

- Vilkåret om arbeidstid og sikkerhet kan være problematisk å håndheve i praksis
- Gjeldende praksis kan være et insitamant til turnusordninger med lange arbeidsintensive perioder, som går på *bekostning av* hensynet til helse og sikkerhet
- Miljømessige hensyn/transportbehov
- Målsettingen om at Svalbard skal være et familiesamfunn med robust bosetting
- Hensynet til butikkdrift og annen lokal næringsvirksomhet i Longyearbyen

Det vises til drøftelsen av disse momentene i arbeidsgruppens sluttrapport avsnitt 3.4 på side 32 til 36.

Etter en samlet vurdering av de forskjellige hensynene som taler for og imot den gjeldende skattemessige særordningen for pendlere, konkluderer arbeidsgruppen med at gjeldende praksis totalt sett er uheldig. Etter arbeidsgruppens vurdering er det generelt uheldig at skattesystemet gir insitamenter til pendling mellom Svalbard og fastlandet. Etter gruppens vurdering er det ikke ønskelig om Longyearbyen utvikler seg i retning av et pendlersamfunn, hvor personer hovedsakelig oppholder seg i arbeidsintensive perioder. Arbeidsgruppen viser i denne forbindelse til målsettingen om at Longyearbyen skal være et samfunn med en robust bosetting og som er tilrettelagt for familier. Etter gruppens vurdering er en fast bosetting i forskjellige aldersgrupper og med sterk lokal tilknytning, en forutsetning for at Longyearbyen fortsatt skal ha et godt bomiljø. På sikt vil en utvikling i retning av større grad av pendling, kunne true en slik målsetting. Arbeidsgruppen foreslår derfor at særordningen avvikles.

Arbeidsgruppen mener det er viktig at berørte virksomheter og ansatte som har innrettet seg etter en slik ordning i lengre tid, ikke får brå endringer av rammebetingelsene. Arbeidsgruppen legger særlig vekt på dette i forhold til grupper som har søkt om tillatelse til en slik ordning hos ligningsmyndighetene og fått aksept for dette.

Arbeidsgruppen foreslår at særordningen avvikles fra og med inntektsåret 2015 for arbeidstakergrupper som har søkt om, og fått innvilget en slik ordning. Det vil i praksis si flygende personell ansatt i Airlift AS, og som utfører rednings- og beredskapsoppdrag på Svalbard på vegne av Sysselmannen. Et slikt avviklingstidspunkt gjør det mulig å ivareta kontraktsmessige forutsetninger om svalbardskatt for dette personellet. For øvrige pendlere foreslås ordningen avviklet fra og med inntektsåret 2013.

Arbeidsgruppen foreslår en egen bestemmelse om avvikling av særordningen for pendlere i svalbardskatteloven § 6-4.

11.5.3 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokal styre ”er også enig i arbeidsgruppens uttalelse om at dersom pendlingen øker, kan vi risikere at det ikke vil være grunnlag, i samme grad som i dag, for å opprettholde et godt barnehage- og skoletilbud mv. Med bakgrunn i ønsket om å styrke familiesamfunnet, er vi derfor enige i at dagens spesialordning for pendlere fases ut, og at retten til å skatte til Svalbard bortfaller fra det året vedkommende oppholder seg mer enn 183 dager utenfor Svalbard. Det er imidlertid positivt at pendlerordningen avvikles over tid, slik at de som benytter seg av denne får tid til å tilpasse seg.

For å styrke familiesamfunnet er det også ønskelig at den høye turnoveren i Longyearbyen-samfunnet reduseres. Longyearbyen lokalstyre mener at et viktig bidrag i dette arbeidet er et fortsatt lavt skattenivå.

Samtidig understrekes viktigheten av at 30-dagers regelen opprettholdes. Bakgrunnen er at denne regelen legger til rette for blant annet reiselivet lettere kan rekruttere vikarer og sesongsatte til høysesongen.”

Svalbard skattekontor viser til at kontrollen med om vilkårene for begrenset skatteplikt er oppfylt ikke blir enklere ved en opphevelse av særordningen. En opphevelse kan gi økt press mot befolkningsregisteret. Dagens ordning gir konkrete holdepunkter for kontrollrutiner, for eksempel gjennom kravet om at den ansatte kun har arbeid på Svalbard.

Skattedirektoratet antar at en avvikling av dagens praksis vil kreve et tilnærmet like omfattende kontrollarbeid som den gjeldende ordningen. En aktiv kontroll av skattepliktvilkårene for pendlere synes å kreve at den enkelte skattyter må kunne dokumentere tidspunktene for alle sine reiser til og fra Svalbard.

Skattedirektoratet påpeker at en avvikling av særordningen vil kunne føre til at arbeidsinntekten fra Svalbard dels skal skattlegges til Svalbard, og dels til fastlandet i samme inntektsår. Inntekt fra svalbardopphold over 30 dager blir skattepliktig til Svalbard, inntekt fra kortere opphold til fastlandet. Dette vil gi to skatteregimer å forholde seg til og gi nye oppgaver for partene. For skattyter og ligningsmyndighetene på fastlandet vil en eventuell skattlegging etter begge skatteregimene føre til at disse henholdsvis må dokumentere og kon-

trollere pendlerutgiftene som knytter seg til inntektene som skal skattlegges på fastlandet. På innfordringssiden vil en eventuell skattlegging etter begge regimer måtte involvere flere skatteoppkrevdere. Totalt sett synes derfor arbeidsgruppens forslag lett å kunne føre til en vidløftiggjøring av skattleggingen av den aktuelle pendlergruppen.

På den annen side viser Skattedirektoratet til at arbeidsgruppens forslag vil føre til at praksis blir bedre i samsvar med lovens ordlyd. Det er uheldig om det kan reises tvil om ligningspraksis har nødvendig forankring i det formelle regelverket. Det vil gi dårlig forutberegnelighet og skape uklarhet for skattyterne om hvordan bestemmelsene skal forstås.

Videre uttaler Skattedirektoratet at

”skatterettslig synes det vanskelig å begrunne at enhver som har et korttidsopphold som strekker seg over 30 dager, vil være berettiget til den gunstige beskatningen som følger av svalbardskatteloven, mens personer som har sitt faste arbeide på Svalbard og oppholder seg der 150 til 180 dager i året, skal falle utenfor bestemmelsene. Det vil lett skape spenninger i skattesystemet, noe dagens beskatning av pendlergruppen synes å være et eksempel på. Hvis skatteplikten til Svalbard kunne knyttes til opphold på øygruppen av et visst antall dager gjennom året, antas lønnsinnberetningen fra arbeidsgiver å være tilstrekkelig dokumentasjon for oppholdets varighet for de fleste i pendlergruppen. En mulig løsning kunne være at skattytere som arbeidet et gitt antall dager i inntektsåret på Svalbard, ble omfattet av bestemmelsen om begrenset skatteplikt i svalbardskatteloven § 2-2 som alternativ til 30 dagers regelen.”

Store Norske Spitsbergen Kulkompani uttaler:

”Store Norske støtter både i prinsippet og i praksis en skattepolitikk som gjør det mest mulig attraktivt å bo på Svalbard for derigjennom å styrke og videreutvikle familiesamfunnet i Longyearbyen. [...]

Arbeidsgiver har normalt ikke noen oversikt over hvor de ansatte oppholder seg i deres fritid. For ansatte som går i en alminnelig arbeidstidsordning med arbeid 5 dager i uken, gir oppholdstiden seg selv. For ansatte som går i turnusordninger er det derimot ingen automatikk i tilstedeværelsen på Svalbard.

Etter kapittel 5 i gjeldende skattelov har arbeidsgiver plikt til å trekke riktig skatt, og er økonomisk ansvarlig ved feilaktig trekk. Mer kompliserte regler for beskatning mellom Svalbard og fastlandet, må derfor føre til at det utstedes skatte-

kort slik at det offentlige tar ansvaret for hvordan en ansatt på Svalbard skal beskattes.”

Sysselemannen på Svalbard uttaler at ”en fremtidig, ny kontrakt med en helikopteroperatør kan bli mer kostbar hvis særordningen oppheves, og rekrutteringsgrunnlaget til disse viktige stillingene kan endres med en annen skatteordning.”

Flere av høringsinstansene mener at særordningen bør oppheves til lik tid for alle grupper. Dette gjelder *Svalbard skattekontor*, *Store Norske Spitsbergen Kulkompani* og *Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund – YS*. *Skattedirektoratet* påpeker at det ikke er noen ligningstekniske forhold som tilsier at en avvikling skjer til ulik tid for de forskjellige yrkesgruppene som omfattes av ordningen.

11.5.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger av gjeldende praksis for skattlegging av personer som pendler mellom bolig på fastlandet og arbeid på Svalbard. I likhet med arbeidsgruppen, legger departementet særlig vekt på at det ikke er ønskelig at Longyearbyen utvikler seg i retning av å bli et pendlersamfunn, hvor personer kun oppholder seg i kortere arbeidsintensive perioder. Som arbeidsgruppen påpeker, er det en målsetting at Longyearbyen skal være et samfunn med en robust bosetting i forskjellige aldersgrupper, og som er tilrettelagt for familier. Dagens praksis kan ses som et ulovfestet skattemessig insitament til pendling mellom fastlandet og Svalbard, og er slik sett uheldig. Departementet foreslår derfor at den gjeldende ulovfestede praksis avvikles.

Etter departementets vurdering er det flere hensyn som tilsier at gjeldende særordning for pendlere opphører samtidig for forskjellige grupper ansatte. Så vel rimelighetshensyn som hensynet til å kunne forberede overgangen til nye regler, tilsier dette. Departementet foreslår at gjeldende særordning opphører fra og med inntektsåret 2015 for alle grupper.

En avvikling av dagens ulovfestede praksis, vil uten andre endringer innebære at man faller tilbake på lovens 30-dagersregel. Begrenset skatteplikt til Svalbard for lønnsinntekt, vil forutsette minst 30 dagers sammenhengende opphold på Svalbard.

Store Norske Spitsbergen Kulkompani påpeker i sin høringsuttalelse at 30-dagers regelen kan være problematisk å forholde seg til, fordi ar-

beidsgiver ikke har oversikt over hvor ansatte befinner seg i friperioder. *Skattedirektoratet* uttaler at en mulig alternativ løsning til dagens pendlerordning ”kunne være at skattytere som arbeidet et gitt antall dager i inntektsåret på Svalbard, ble omfattet av bestemmelsen om begrenset skatteplikt i svalbardskatteloven § 2-2 som alternativ til 30-dagersregelen”. På bakgrunn av disse innspillene fra høringsinstansene, har departementet vurdert et alternativt grunnlag til 30-dagersregelen, som et valgfritt supplement til denne. Alternativet er basert på at arbeidsgiver avgir erklæring om at en viss andel av ansettelsesperioden på Svalbard er virkedager med oppmøteplikt. Eksempelvis kan kravet settes til minst 50 pst. av ansettelsesperioden, noe som innebærer minimum 183 virkedager ved ansettelse gjennom hele året. Dersom dette vilkåret er oppfylt, kan lønnen skattlegges til Svalbard selv om enkelte opphold har kortere varighet enn 30 dager. Det er imidlertid flere problemer knyttet til en slik alternativ løsning. Dersom kravet til antall virkedager med oppmøteplikt settes så høyt som skissert foran, vil bestemmelsen ha mindre selvstendig betydning fordi den ligger for nær opp til vilkårene for å få bostedsskatteplikt. Settes kravet til virkedager med oppmøteplikt lavere – eksempelvis til 40 pst./146 dager per år – vil en slik bestemmelse komme i konflikt med ønsket om å begrense pendling. I tillegg vil et slikt system med arbeidsgivererklæring innebære en rekke kontrollmessige utfordringer. Etter en samlet vurdering vil derfor departementet ikke foreslå noe slikt alternativ til 30-dagersregelen.

Det vises til forslag til bestemmelse om avvikling av den særskilte praksisen for pendlere i svalbardskatteloven § 6-4.

11.6 Skattlegging av utenlandske forskere mv.

11.6.1 Gjeldende praksis

Utenlandske forskere mv. er ikke i alle tilfeller blitt beskattet i henhold til bestemmelsene i svalbardskatteloven. I all hovedsak er disse skattlagt til Svalbard for lønnsinntekt opptjent under opphold på Svalbard. Men i enkelte tilfeller har det forekommet at forskere mv. har hatt tilstrekkelig langvarig opphold på Svalbard til at de oppfyller kravet om begrenset skatteplikt, uten at dette faktisk er fanget opp av ligningsmyndighetene.

I arbeidsgruppens rapport er det vist til at en rekke praktiske begrensninger og systemtekniske forhold har umuliggjort en fullstendig håndhe-

ving av regelverket for denne gruppen. Dette skyldes blant annet følgende:

- De aktuelle personene befinner seg langt fra Longyearbyen, i områder med dårlige kommunikasjonsmuligheter med Longyearbyen.
- Svalbard skattekontor har få ansatte. Kontoret har i praksis liten mulighet for å reise rundt til de aktuelle områdene for å innhente opplysninger om faktiske forhold, utføre kontroll og gi veiledning.
- Svalbard skattekontor har ikke tilgang til flyselskaperens passasjerlister eller annet materiale som kan benyttes til å kontrollere oppholdets lengde på Svalbard.
- Svalbard skattekontor mottar ikke tredjemannsoppgaver fra utenlandske banker mv. for de aktuelle personene.
- Folkeregistreringsrutinene på Svalbard er ikke like utbygget som på det norske fastlandet.

I arbeidsgruppens rapport gis også følgende oversikt over beskatningen i aktuelle områder utenfor Longyearbyen:

Bjørnøya og Hopen: Bjørnøya og Hopen bemannes av norsk personell som arbeider for Meteorologisk Institutt. Personellet har normalt arbeidsopphold av seks måneders varighet, og har derfor kun begrenset skatteplikt til Svalbard. Personellet blir skattlagt etter lønnstrekkingen.

Hornsund: Arbeidsgruppen har fått opplyst at det vanligvis oppholder seg 8 til 10 polske forskere i Hornsund. For disse varierer oppholdets varighet, men varigheten kan overstige 30 dager. Noen av forskerne har antakelig også opphold av lenger varighet enn 12 måneder, og skulle derfor i prinsippet ha bostedsskatteplikt til Svalbard. Hver sommer besøkes forskningsstasjonen av 20 til 30 forskere og studenter, men mye tyder på at disse har kortvarige opphold på Svalbard.

Selve forskningsstasjonen i Hornsund kan ikke anses å drive skattepliktig virksomhet. Beskatningen vil derfor begrense seg til personellet på stasjonen. Ligningsmyndighetene har ikke prioritert å bruke ressurser på kontroll med oppholdets lengde mv. for denne gruppen, og gruppen har ikke blitt beskattet.

Ny-Ålesund: I Ny-Ålesund har flere nasjoner forskningsprosjekter av forskjellig varighet. I hovedsak blir det gjennomført beskatning av personell ved disse forskningsprosjektene. De forskjellige forskningsinstituttene driver ikke skattepliktig virksomhet, og beskatningen begrenser seg derfor til de ansatte ved instituttene.

11.6.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Arbeidsgruppen mener den noe mangelfulle håndhevelsen av skattereglene for enkelte utenlandske forskere mv. er uheldig. Etter arbeidsgruppens vurdering bør det avsettes ressurser for å sikre at denne gruppen blir skattlagt fullt ut. Det bør gjennomføres regelmessig stedlig oppfølging og kontroll. Det kan skje ved at personell fra skattekontoret deltar ved enkelte av Sysselmannens besøk til de aktuelle stedene.

Arbeidsgruppen mener det må være rutiner for sikker og entydig identifisering også av utenlandske arbeidstakere på Svalbard. Gruppen mener det bør fastsettes D-nummer for alle utlendinger på Svalbard som har begrenset eller alminnelig skatteplikt dit. D-nummer er et identifikasjonsnummer for utenlandske personer som ikke har norsk fødselsnummer. D-nummeret er i likhet med fødselsnummeret ellevesifret, og brukes i alle sammenhenger hvor det er behov for en sikker identifikasjon overfor norske myndigheter. D-nummer kreves også i enkelte andre sammenhenger. Eksempler på situasjoner hvor D-nummer kreves er opprettelse av bankkonto og registrering av snøscooter.

Arbeidsgruppen viser for øvrig til at gjeldende ordning med innbetaling av lønnstrekking fra arbeidsgiver til skatteoppkrever er dårlig tilpasset kortvarige prosjekter på Svalbard. Etter svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd skal innbetaling skje i to terminer i året, som begynner henholdsvis 1. januar og 1. juli. Trekket skal innbetales senest 30 dager etter terminens slutt. Ved kortvarige prosjekter på Svalbard kan neste innbetalingsfrist komme lenge etter at oppdraget på Svalbard er gjennomført. Arbeidsgruppen foreslår en supplerende bestemmelse om at lønnstrekking skal innbetales til skatteoppkreveren når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller aktiviteten der på annen måte opphører. Gruppen foreslår en bestemmelse om dette i svalbardskatteloven § 5-2.

11.6.3 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet viser til at spørsmålene om skattemessig oppfølging utenfor Longyearbyen først og fremst gjelder forskere og personer i turistnæringen. Skattedirektoratet viser til at de fleste av disse oppholder seg en kortere periode på Svalbard og får begrenset skatteplikt. Skattedirektoratet uttaler videre:

”I skattemessig sammenheng er problemet i første rekke at skattemyndighetene ikke er kjent med deres opphold på Svalbard. De færreste av dem har så langvarig opphold at de har plikt til å registrere seg i Befolkningsregisteret for Svalbard. For at skattemyndighetene skal kunne ta dem opp til beskatning synes det derfor nødvendig å etablere andre informasjonskanaler. Den vesentligste delen av de utenlandske forskerne oppholder seg ved forskningsstasjonen på Ny Ålesund. Det forutsettes at de registreres her ved ankomst. Ved at administrasjonen i Ny Ålesund kunne bli pålagt å videresende disse opplysningene til skattemyndighetene på Svalbard hver måned, ville skattemanntallet for Svalbard kunne ajourføres på en enkel og effektiv måte.

Forskerne antas i det vesentlige å bli lønnet fra sine respektive hjemland. En gjennomført lønns- trekkordning forutsetter at de aktuelle arbeidsgiverne orienteres og pålegges å foreta det aktuelle skattetrekket. Dette gjelder arbeidsgivere fra mange land der det kan være vanskelig for skattemyndighetene å nå frem med aktuell informasjon. Det legges til grunn at skattemyndighetene på Svalbard har hjemmel til å pålegge arbeidsgivere i fremmede stater trekkplikt, men det antas det ikke foreligger noe effektivt sanksjonsmiddel for å innfordre slik skatt. Gjennomføring av beskatning av den aktuelle skattytergruppen etter dagens bestemmelser vil derfor være tilfeldig og til dels meget arbeidskrevende sett i forhold til forventet proveny. En mulig effektivisering av beskatningen av denne gruppen ville være et regelverk som påla dem å gjøre opp sine skatteforpliktelser før de forlater Svalbard, eventuelt at de måtte stille en garanti for sine skatteforpliktelser til Svalbard når de kommer til øygruppen.

Også overfor utenlandske aktører innenfor turistnæringen på Svalbard oppstår mange av de samme problemene. Direktoratet har forstått at de som driver slik næring, skal søke om tillatelse til å drive slik virksomhet fra Sysselmannen. Det antas å være til stor nytte for skattemyndighetene på Svalbard om de kan få tilsendt gjenpart av søknadene som redegjør for omfanget av den forventede aktiviteten. For ytterligere å effektivisere beskatningen innenfor denne næringen, kunne det stilles som krav for å motta Sysselmannens tillatelse at vedkommende aktør stiller garanti for egne og ansattes skatter til Svalbard. Det bør vurderes om krav til slik garanti kan hjemles i forskrift nr. 671 av 18. oktober 1991 om turisme og annen reisevirksomhet på Svalbard. I § 1 fremgår det at ett av forskriftens formål er å sikre at øvrige lover og forskrifter blir overholdt.

På samme måte som for de ansatte i Trust Arcticugol, er det forutsatt at også øvrige utenlandske skattytere på Svalbard må tildeles D-nummer.

I tilknytning til de ovennevnte forhold vil direktoratet fremholde viktigheten av arbeidsgruppens forslag til endring i svalbardskatteloven § 5-2 slik at:

Lønnstrekk innbetales når arbeidsgiver opphører med virksomheten på Svalbard eller aktiviteten der på annen måte opphører.

Det må påregnes at en økt aktivitet fra skattemyndighetenes side på de ovennevnte områder etter gjeldende regelverk vil være ressurskrevende, så vel økonomisk som arbeids- og kontrollmessig. En effektivisering av skattleggingen av de omtalte skattytergruppene synes å forutsette et endret regelverk der den enkelte skattyter pålegges å gjøre opp sine skatteforpliktelser før han forlater Svalbard.”

Svalbard skattekontor uttaler:

”– *Utenlandske forskere*

Skattekontoret forholder seg til at det foreslås økt fokus på beskatning av utenlandske forskere. De fleste utenlandske forskere vil ikke bli skattepliktige til Svalbard etter bosted idet oppholdet antas å være mindre enn 5 år.

For forskere som oppholder seg på Svalbard minst 30 dager inntretr begrenset skatteplikt. Dette innebærer beskatning til Svalbard for lønn oppjent på Svalbard.

Utenlandsk forsker vil eksempelvis kunne ha sin arbeidsgiver i India, Kina eller Italia. Disse arbeidsgiverne er ikke lett tilgjengelige. Fastsetting og innkreving av skatt kompliseres ytterligere ved at forskerne bare har kortere opphold på Svalbard.

Svalbard skattekontor gjør det derfor klart at økt fokus vedrørende beskatning av utenlandske forskere er svært arbeidskrevende. Gjeldende regelverk for fastsetting og innkreving av skatt er dertil ikke tilstrekkelig tilpasset denne gruppen.

Av praktiske grunner har skattekontoret i noen tilfeller gitt aksept for at utenlandske firma betaler skatten for sine ansatte i ettertid - etter at lønns- og trekkoppgavene er registrert og skyldig skatt er fastsatt. Skyldig skatt blir da innbetalt etter forfall og vil medføre ileggelse av forsinkelsesrenter. Skatteavtaler mellom Norge og tredjeland er normalt ikke gjort gjeldende for Svalbard. Det finnes følgelig ikke noe avtaleverk som gir mulighet for å anmode utenlandske skattemyndigheter om bistand ved innkreving av skatt til Svalbard.

En sikker beskatning av utenlandske forskere er avhengig av at gjeldende regelverk blir oppgradert. Halvårlig etterskuddsvis innbetaling av skatt med etterfølgende årlig lønnsinnberetning og avregning i lønnstrekordningen er altfor ”langsomt-arbeidende” regelverk. Skattekontoret er således fornøyd med foreslått endring i Svalbardskattelovens § 5-2 hvor lønnstrek skal innbetales når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard.

Det er etter skattekontorets oppfatning avgjørende at det etableres et hensiktsmessig system for rask fastsettelse og innkreving av skatt og trygdeavgift.

– Personer som driver turisme på Svalbard

Det gjøres oppmerksom på at skisserte problemstillinger vedrørende utenlandske forskere i stor grad også gjelder utlendinger som driver turisme på Svalbard.

Aktører som driver turisme på Svalbard må ha tillatelse av Sysselmannen hvor de leverer oppgaver som viser hvor mange turer de skal arrangere, samt hvor og når turene skal gå. På samme måte som for utenlandske forskere er det for denne gruppen behov for tilpasninger i gjeldende regelverk.

Etter skattekontorets oppfatning bør det vurderes om skattepliktige turoperatører som driver turisme på Svalbard allerede ved søknad om tillatelse bør avkreves sikkerhet for skatt.”

11.6.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering bør det gjennomføres tiltak for å få en mer konsekvent beskatning av personer som oppholder seg på Svalbard utenfor Longyearbyen. Disse tiltakene bør gjennomføres på en slik måte at det ikke medgår uforholdsmessige ressurser til reising og lokal oppfølging.

Etter departementets vurdering er det viktig å legge praktisk til rette for at skatteoppgjøret kan gjennomføres på en enkel og lite ressurskrevende måte. Departementet foreslår for det første at Svalbard skattekontor skal kunne gi tillatelse til forenklet fellesoppgjør for forskningsprosjekter mv. på Svalbard med kortere varighet. Det vil si et samlet skatteoppgjør for de ansatte på Svalbard i perioden, basert på 8 pst. av summen av brutto lønnsytelser til disse. I slike tilfeller vil det framstå som unødvendig omstendelig å gjennomføre individuelt skatteoppgjør for hver enkelt ansatt og tildele D-nummer. Et slikt forenklet skatteoppgjør kan være egnet for tidsbegrensede prosjekter

som foregår utenfor Longyearbyen, og hvor arbeidsgiver er utenlandsk. Som utgangspunkt bør forenklet oppgjør kun gjennomføres for prosjekter med varighet rundt et halvt år, eller kortere. Et grunnprinsipp må være at mer permanent aktivitet følger ordinære regler. Det vises til forslag til endring i fullmaktsbestemmelsen i svalbardskatteloven § 4-9, hvor bokstav a gir departementet hjemmel til å utferdige forskriftsbestemmelser om slikt fellesoppgjør.

Departementet slutter seg for øvrig til forslaget fra arbeidsgruppen om at lønnstrek skal innbetales til skatteoppkreveren når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller aktiviteten der på annen måte opphører. Også dette vil være et viktig bidrag til å effektivisere skatleggingen av grupper med tidsbegrensede prosjekter på Svalbard. Det vises til forslag til bestemmelse om dette i svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd.

Et annet viktig tiltak vil være å legge opp til mer effektiv informasjonsutveksling. Det må legges bedre til rette for at utenlandske arbeidsgivere får informasjon om skattesystemet på Svalbard og arbeidsgivers plikter. Departementet vil legge opp til at det blir etablert en klikkbar lenke til grunnleggende informasjon om skatt, fra Sysselmannens nettportal.

I stor grad vil virksomhet utenfor Longyearbyen være knyttet til forskning og turisme, og det kan være hensiktsmessig å rette tiltakene inn mot slik virksomhet. Forskningsprosjekter og turisme krever i stor utstrekning godkjenning av Sysselmannen og/eller melding om turopplegg mv. I praksis er Sysselmannens hjemmesider på Internett en viktig kilde til informasjon om dette, og det vil derfor være hensiktsmessig og målrettet og etablere en slik lenke til skatteinformasjon. I tilknytning til dette vil det bli presisert at spørsmål angående skattereglene må stilles til skatteetaten.

Disse tiltakene vil legge til rette for en mer effektiv skatlegging av utenlandske personer på Svalbard med korttidsopphold utenfor Longyearbyen. Etter departementets vurdering er dette kostnadseffektive tiltak. Departementet legger til grunn at jevnlig stedlig oppfølging av personell fra skattekontoret vil være svært ressurskrevende. I stedet bør det legges hovedvekt på de tiltakene som er beskrevet foran.

I tillegg til de konkrete forslagene som er nevnt, vil departementet vurdere å gjennomføre andre tiltak:

Skattedirektoratet viser i sin høringsuttalelse til at det vil ha stor nytte for skattemyndighetene å få kopi av meldinger til Sysselmannen om prosjekter i turistnæringen. Etter gjeldende regelverk

skal operatører som driver turisme og reisevirksomhet gi melding til Sysselmannen om turopplagg, jf. forskrift av 18. oktober 1991 nr. 671 om turisme og annen reisevirksomhet på Svalbard. I tillegg til at reisearrangører har generell meldeplikt, har individuelle reisende meldeplikt ved all ferdsel utenfor det såkalte forvaltningsområde 10, som noe grovt kan beskrives som området rundt de østlige og sørlige deler av Isfjorden, og et område rundt Ny-Ålesund. Samlet sett innebærer disse reglene om meldeplikt at det finnes en relativt god oversikt over reisevirksomhet på Svalbard, og hvor personer befinner seg utenfor Longyearbyen. Denne informasjonen vil kunne ha verdi i kontrolløyemed for skattemyndighetene. Departementet vil vurdere nærmere behovet for bruk av slik informasjon i skattemessig sammenheng, og hvordan slik informasjon eventuelt kan utnyttes systematisk som kontrollgrunnlag. Ved behovsvurderingen må også virkningene av de konkrete forslagene foran tas i betraktning. Dersom slik informasjon skal oversendes ukrevet til skattemyndighetene, vil det kreve nye hjemler i tilknytning til ligningsloven. Departementet vil arbeide videre med denne problemstillingen, og sende eventuelle forslag til lov- og forskriftsendringer på høring som egen sak.

Mange av forskningsprosjektene som foregår på Svalbard, vil kreve tillatelse av Sysselmannen etter svalbardmiljøloven §§ 57 og/eller § 83, men ikke alle. Det er nå etablert en egen database over forskningsprosjekter på Svalbard ("RIS – Research In Svalbard"). Databasen er etablert av Svalbard Science Forum (SSF), som også sørger for løpende drift av basen. Fra og med første januar 2009 har Sysselmannen stilt krav om at alle forskningsprosjekter skal registreres i RIS-databasen før behandling av søknad etter svalbardmiljøloven. RIS-databasen er et åpent webbasert system. Departementet vil også vurdere nærmere om denne informasjonskilden kan utnyttes mer systematisk som kontrollgrunnlag for skatt, i tilknytning til spørsmålet om skattemyndighetene skal ha kopi av meldinger om til Sysselmannen om reiselivsprosjekter mv.

Departementet vil for øvrig i samband med dette vurdere behovet for å pålegge administrasjonen i Ny-Ålesund å avgi opplysninger til skattemyndighetene om hvilke personer som oppholder seg der, og vurdere mulige hjemler for dette. Tilsvarende gjelder for forskningsstasjonen i Hornsund.

Departementet har vurdert om det bør gis regler om at de aktuelle arbeidsgiverne må stille *garanti* for mulige skatteforpliktelser når de kom-

mer til Svalbard. De særlige utfordringene som er knyttet til fastsetting og innkreving av skatt for denne gruppen, taler for å stille krav om bankgaranti eller lignende. Et slikt garantisystem reiser imidlertid flere spørsmål av prinsipiell og praktisk art. Departementet vil ikke fremme forslag om dette nå. Departementet vil vurdere virkningene av de foreslåtte endringene, og deretter ta stilling til behovet for garantistillelse. Et eventuelt framtidig forslag til regler om garantistillelse, vil bli framlagt for Stortinget som egen sak, etter gjennomført høring mv.

11.7 Særordningen for ansatte i Trust Arktikugol

11.7.1 Gjeldende ordning

Bosettingen i Barentsburg består av russere og ukrainere. Disse skattlegges ikke etter de ordinære bestemmelsene i svalbardskatteloven, men etter et forenklet sjablonsystem. Etter den forenklete ordningen gjennomføres et årlig felles oppgjør fra arbeidsgiverselskapet for ansattes skatt, basert på et fast beløp per ansatt. Det faste månedlige beløpet utgjør 30 kroner per ansatt. Ordningen med å beskatte denne gruppen arbeidstakere med et fast månedlig beløp er basert på langvarig praksis, jf. omtale i Ot.prp. nr. 32 (1995-96) Lov om skatt på Svalbard og lov om skattlegging av personer på Jan Mayen. Ordningen har en underliggende begrunnelse dels i praktiske hensyn og dels i lønnsnivået i det russiske gruveselskapet. Det sjablonmessige skattebeløpet som fastsettes for denne gruppen, gjenspeiler ikke direkte de ansattes lønnsnivå.

Når det gjelder dokumentasjon av selskapets inntekt, er Trust Arktikugol fritatt for å levere dette etter gjeldende regler. Forskrift av 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 3 gir skattekontoret adgang til å fritta en virksomhet som skal svare utførselsavgift på kull, fra plikten til å sende årsoppgjør som vedlegg til selvangivelsen når det på annen måte dokumenteres at virksomheten ikke har hatt noe skattepliktig overskudd, og virksomheten framlegger tilstrekkelige opplysninger til å beregne utførselsavgiften. Det er på det rene at gravedriften ikke har gitt noe skattepliktig overskudd, og skattekontoret krever i praksis ikke nærmere dokumentasjon for manglende overskudd.

Også denne særordningen ble omtalt og vurdert i lovforarbeidene til endringene i skattesystemet for Svalbard som ble gjennomført med virkning fra og med 2008. I Ot.prp. nr. 1 (2007-2008)

Skatte- og avgiftsopplegget 2008 - lovendringer uttalte departementet at det er sterkt ønskelig at særordningen i større grad normaliseres. I proposisjonen heter det at normaliseringen bør skje planmessig og gradvis i løpet av en fire- til femårsperiode. I proposisjonen ble det lagt opp til at arbeidsgruppen også skulle vurdere hvordan en slik normalisering bør gjennomføres.

11.7.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Etter arbeidsgruppens vurdering er det to hovedproblemer knyttet til den gjeldende særordningen med "kopfskatt". Det ene hovedproblemet er at den i dag gir et feilaktig skattenivå i forhold til ordinær beskatning. Det andre hovedproblemet er at de ordinære reglene om lønnsinnberetning mv. ikke blir fulgt. Særordningen innebærer derfor en uheldig forskjellsbehandling.

Arbeidsgruppen viser til at grunnleggende likhetshensyn tilsier at personer på Svalbard skattemessig behandles på en ensartet måte og at de samme skattesatsene legges til grunn for alle. Den ordinære lønnstrekkingen bør gjelde for alle arbeidstakere på Svalbard, uansett om de arbeider i eller utenfor Longyearbyen.

En skattesats på 8 pst. er etter arbeidsgruppens vurdering rimelig sett i forhold til det basisnivå av offentlige tjenester og fellesgoder som foreligger for Svalbard som helhet. Overgang til ordinær skattesats for denne gruppen vil derfor ikke være urimelig. Arbeidsgruppen viser i denne forbindelse til et sett av primærtjenester som kommer *hele* Svalbard til gode. Dette er tjenester som er grunnleggende i et moderne samfunn og som i de fleste tilfeller finansieres via skatte- og avgiftsinntekter. Gjennom Sysselmannen på Svalbard yter den norske stat blant annet polititjeneste på øygruppen og sørger på denne måten for opprettholdelse og ivaretagelse av rettsorden. Videre ytes ulykkesberedskap, redningstjeneste og medisinsk nødhjelp både på land og i sjø- og havområdene rundt Svalbard. Felles for disse tjenestene er at samtlige personer på Svalbard både har tilgang til, og vil kunne dra nytte av tilbudet. Det gjelder uavhengig av hvor de oppholder seg, og uavhengig av nasjonalitet og øvrig tilknytning.

I tillegg til de nevnte tjenestene, nevner arbeidsgruppen også bidrag til grunnleggende og nødvendig infrastruktur som for eksempel flyplass. Flyplassen er åpen for samtlige nasjoner og yter tjenester til alle som reiser til og fra Svalbard.

Arbeidsgruppen mener at rimelighetshensyn taler for en gradvis innfasing mot lovens normal-

ordning. I en overgangsperiode skal følgende skattesatser benyttes:

– For inntektsåret 2011:	2 pst.
– For inntektsåret 2012:	4 pst.
– For inntektsåret 2013:	6 pst.
– For inntektsåret 2014 og ut overgangsperioden	8 pst.

En slik overgangsordning vil sikre en jevn og gradvis økning av skattenivået, sett i forhold til dagens nivå.

I denne overgangsperioden foreslår arbeidsgruppen at det skal benyttes forenklet og samlet innberetning fra arbeidsgiver, slik som etter dagens ordning. I overgangsperioden skal ikke eventuelle enkeltinntekter over 12 ganger folketrygdens grunnbeløp skilles ut, og skattlegges med høyere sats.

Beregningsgrunnlaget for skatt skal ikke "oppgrosses" for å ta hensyn til at det er arbeidsgiver som betaler skatten for de ansatte i overgangsperioden. Ved ordinær beskatning vil den skattepliktige ytelsen være summen av den nettoverdien den ansatte mottar, og den skatt arbeidsgiver har betalt for den ansatte. For å legge til rette for en smidig og enkel skattebetaling i overgangsperioden, foreslår arbeidsgruppen at skatten skal beregnes på grunnlag av det beløp de ansatte har mottatt, uten at det tas hensyn til den skatt arbeidsgiver betaler på grunnlag av lønnsutbetalingene. En slik løsning innebærer at den reelle skatteprosenten blir noe lavere enn de satsene som foreslås for de enkelte årene i overgangsperioden.

Fra det tidspunkt Kongen bestemmer, men tidligst fra og med inntektsåret 2015, skal ordinære regler for lønnsbeskatning gjelde. De vanlige skattesatsene på 8 og 22 pst. skal da benyttes.

Arbeidsgruppen kan ikke se at det foreligger spesielle grunner som tilsier at det er begrensninger i plikten til å foreta skattetrekk og levere lønnsoppgave og selvangivelse, for særskilte grupper på Svalbard. Dagens særordning med fellesoppgjør fra arbeidsgiver gir svakere muligheter for kontroll og oppfølging fra ligningsmyndighetenes side enn om de ordinære reglene hadde vært fulgt.

Arbeidsgruppen viser imidlertid til at overgang til individuell beskatning etter de alminnelige bestemmelsene i svalbardskatteloven vil være en vesentlig endring i forhold til det gjeldende systemet. En slik endring vil kreve omlegging av rutiner hos arbeidsgiver, og være ressurskrevende.

de for skattekontoret. Etter arbeidsgruppens vurdering er det ikke hensiktsmessig å binde seg nå til et bestemt tidspunkt for avvikling av forenklet fellesoppgjør. I stedet bør man se hen til utviklingen på Svalbard og vurdere dette spørsmålet nærmere etter at den gradvise satsopptrappingen i overgangsperioden er gjennomført.

Overgang til beskatning på individnivå for personer som i dag går inn under samlet fellesoppgjør fra arbeidsgiver, vil kreve at det fastsettes D-nummer for hver av disse. D-nummer er et identifikasjonsnummer for utenlandske personer som ikke har norsk fødselsnummer, se nærmere omtale av dette i avsnitt 11.6.2. Det innebærer at D-nummer må være fastsatt for alle ansatte i Trust Arktikugol senest det året individuell beskatning gjennomføres første gang.

Arbeidsgruppen mener at den gjeldende ordningen hvor selskapet er fritatt for å levere dokumentasjon av selskapsinntekten er hensiktsmessig, og foreslår at den videreføres. Arbeidsgruppen understreker imidlertid at fritaket er begrenset til trustens gruvedrift. Dersom trusten skulle begynne å drive annen virksomhet, vil det ikke være grunnlag for fritak for oppgave- og skatteplikt for denne virksomheten.

Arbeidsgruppen foreslår en egen overgangsbestemmelse i svalbardskatteloven § 6-3.

Det vises til arbeidsgruppens drøftelser og forslag i kapittel 4 i sluttrapporten, jf. side 37 til 49.

11.7.3 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lo kalstyre påpeker at dersom arbeidsmengden ved Svalbard skattekontor øker som følge av endringen, er det viktig at ressursene ved Svalbard skattekontor tilpasses dette, slik at kapasitet og servicenivå ved skattekontoret ikke blir redusert for innbyggere og næringsliv i Longyearbyen.

Skattedirektoratet har merknader vedrørende arbeidsmessige, økonomiske og øvrige praktiske konsekvenser av en overgang til ordinær beskatning. Skattedirektoratet forutsetter

”at skattemyndighetene blir tilført de nødvendige ressurser. Det vises særlig til den identitetskontroll skattemyndighetene er pålagt ved tildeling av D-nummer [...]. Overfor personer der hjemstatens offisielle dokumenter ikke er utferdiget med vanlige vestlige skrifttegn vil det oppstå særlige tolkingsoppgaver. Det vises for øvrig til høringsuttalelsen fra Svalbard skattekontor vedrørende de

konsekvenser omleggingen må forventes å få for kontoret.

For Skattedirektoratet vil forslaget medføre nye oppgaver som tilpassing eller utarbeidelse av nye systemer, skjemaer, rettleidninger og annen informasjon mv. For innføringsmyndigheten vil omleggingen medføre økt oppgavemengde sammen med en forventet økning av behovet for informasjon til berørte parter.

Videre er det nødvendig å ta hensyn til de omkostninger det vil påføre skattemyndighetene å tilrettelegge for at arbeidsgiveren utfører sine oppgaver på en korrekt og effektiv måte.

En vellykket innføring av de nye skatterutinene for de ansatte i Trust Arktikugol forutsetter at alle berørte parter er tilført nødvendig kunnskap og ressurser i god tid før gjennomføringen.”

Svalbard skattekontor uttaler:

”Den foreslåtte metode for gradvis innfasing mot en normalbeskatning vil ikke medføre særlig merarbeid for skatteetaten. [...]

Etter endt periode for innfasing foreslås en normal beskatning på individnivå - tidligst fra 2015.

For Trust Arktikugol betyr dette at det må foretas skattetrekk hos den enkelte ansatte med etter-skuddsvis halvårlig innbetaling av skatt. Arbeidsgiver må dertil levere terminoppgaver og foreta lønnsinnberetning på individnivå.

For skatteetaten betyr dette at det må tildeles D-nummer til alle ansatte i Trust Arktikugol. Det må utarbeides informasjon vedrørende skatteplikt mv på russisk. Aktuelle blanketter - eksempelvis lønnsoppgaver og selvangivelser - må oversettes til russisk. Noen blanketter - eksempelvis for levering av terminoppgaver - må trolig omarbeides. Beskatning på individnivå krever at skattekontoret har tilgang til tolketjeneste.

Utenlandske arbeidsgivere benytter bare unntaksvis elektronisk levering av lønnsoppgaver mv. Det må påregnes at det derfor vil oppstå et ikke ubetydelig manuelt registreringsarbeid. Dersom arbeidsgiver har trukket for mye skatt, skal det overskytende utbetales den enkelte skattepliktige. Dette vil være utbetalinger til utlendinger hvor skatteetaten lett kan mangle adresse i utlandet og bankkontonummer.

Forslaget om normalbeskatning på individnivå får således betydelige konsekvenser for så vel arbeidsgiver som for skatteetaten.

Det merarbeid som endringen medfører betinger at skatteetaten blir tilført ressurser i god tid før ordningen implementeres.

Inngåtte skatteavtaler mellom Norge og tredjeland gjøres normalt ikke gjeldende for Svalbard. Økonomisk dobbeltbeskatning reguleres i henhold til det enkelte beskatningsområdes internrett. Det kan etter dette ikke utelukkes at lønn opptjent på Svalbard for ansatte i Trust Arcticugol vil bli beskattet både til Svalbard og den ansattes hjemland.”

Sysselmannen på Svalbard er “prinsipielt enig i endringsforslagene. Det er ønskelig med størst mulig grad av likebehandling av arbeidstakere og arbeidsgivere på Svalbard. [...]

Bosettingene utenfor Longyearbyen er, som referert i arbeidsgruppens rapport, svært forskjellige. Barentsburg skiller seg markert fra de andre bosettingene, blant annet ved antallet mennesker som bor der og ved at det er et familiesamfunn. Et slikt samfunn stiller andre krav til infrastrukturen, type tjenester som tilbys (som for eksempel skole, barnehage, sykehus) og størrelsen på disse tjenestene, enn det en vil forvente at finnes i de mindre bosettingene. Byen ligger i relativt kort avstand fra Longyearbyen og tjenestetilbudet der, men den enkelte innbygger har likevel i praksis begrenset mulighet til å benytte seg av dette. Vi er av den oppfatning at spørsmålet om skattesats på den ene siden, og tilgjengelighet til offentlige tjenester på Svalbard generelt og i den enkelte bosetting spesielt, bør underkastes en nøye vurdering. Det vil selvfølgelig også være et moment i vurderingen om man ønsker å bruke (større) deler av de økte skatteinntektene til investeringer og drift av offentlige tjenester i den enkelte bosetting.”

11.7.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet er enig i arbeidsgruppens vurderinger og forslag, og slutter seg til disse. Departementet er herunder enig i at det nå ikke er hensiktsmessig å binde seg til et bestemt tidspunkt for avvikling av forenklet fellesoppgjør, men se hen til utviklingen på Svalbard og vurdere dette spørsmålet nærmere etter at den gradvise satsopptrappingen i overgangsperioden er gjennomført. Overgang til individuell beskatning skal skje fra det tidspunkt Kongen bestemmer, tidligst fra inntektsåret 2015.

Departementet vil legge opp til den satsopptrappingen som arbeidsgruppen foreslår. Det vil si at følgende satser skal benyttes i overgangsperioden:

– For inntektsåret 2011:	2 pst.
– For inntektsåret 2012:	4 pst.
– For inntektsåret 2013:	6 pst.
– For inntektsåret 2014 og ut overgangsperioden	8 pst.

Det vil bli fremmet forslag om slike satser i skattevedtaket for det enkelte år.

Det vises til forslag til overgangsbestemmelse i svalbardskatteloven § 6-3.

11.8 Bostedsskatteplikt til Svalbard – omfanget av skatteplikten

11.8.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende regler kan personer ha bostedsskatteplikt til Svalbard. Bostedsskatteplikt til Svalbard for personer er regulert i svalbardskatteloven § 2-1.

Utgangspunktet etter svalbardskatteloven § 2-1 er at personer som er bosatt på Svalbard, er skattepliktige dit for all sin formue og inntekt, uavhengig av hvor formuen befinner seg og hvor inntekten er opptjent (globalskatteprinsippet).

Etter svalbardskatteloven § 2-1 første ledd annet punktum anses en person som bosatt på Svalbard når vedkommende ”har tatt varig opphold der”. Etter tredje punktum i samme bestemmelse skal opphold av minst tolv måneders varighet regnes som bosettelse fra begynnelsen av oppholdet. Vilkårene for bostedsskatteplikt er nærmere behandlet i avsnitt 11.9.

Skatteplikten omfatter i utgangspunktet all formue og inntekt. Skatteplikten er likevel avgrenset mot lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført utenfor Svalbard, forutsatt at det godtgjøres at inntekten er skattepliktig ved annen norsk ligning eller i fremmed stat. Tilsvarende gjelder for næringsvirksomhet som er utøvet utenfor Svalbard. Personer skal etter loven heller ikke svare skatt til Svalbard av formue i eller inntekt av fast eiendom eller anlegg som befinner seg utenfor Svalbard. Disse unntakene fra skatteplikten er fastsatt i svalbardskatteloven § 2-1 annet til fjerde ledd.

11.8.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Arbeidsgruppen mener at personer og selskaper fortsatt skal kunne være skattepliktige som bosatt/hjemmehørende på Svalbard, og at global-skatteprinsippet fortsatt bør gjelde på Svalbard.

Det innebærer at skatteplikten omfatter all inntekt skattyteren har, og som ikke er direkte unntatt, uansett hvor i verden inntekten er opptjent.

Fra dette utgangspunktet om globalskatteplikt foreslår arbeidsgruppen et unntak. *Arbeidsgruppen foreslår en begrensning i skatteplikten de første fem årene en utlending anses bosatt på Svalbard:*

Arbeidsgruppen foreslår at følgende bestemmelse tas inn i svalbardskatteloven som § 2-1 annet ledd:

”For personer som forut for oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge i løpet av de siste 10 årene, gjelder følgende:

a. De første 5 årene vedkommende anses bosatt på Svalbard, har vedkommende begrenset skatteplikt etter § 2-2.”

Begrunnelsen for forslaget om begrenset skatteplikt i fem år er at gjeldende globalskatteplikt er vanskelig å praktisere for utlendinger. Det gjelder selv om det er fastsatt enkelte lovbestemte unntak fra skatteplikten.

Arbeidsgruppen mener det er uheldig å ha et regelverk som ikke lar seg håndheve på en konsekvent og god måte. Arbeidsgruppen mener det er viktig at regelverket utformes slik at ligningsmyndighetene kan håndheve det i praksis.

Problemene med håndheving av den vide skatteplikten er som nevnt først og fremst knyttet til personer som kommer fra andre stater enn Norge. For disse vil det i praksis ofte være umulig å føre noen effektiv kontroll med omfanget av inntekt og formue utenfor Svalbard. Arbeidsgruppen foreslår at skatteplikten de første fem årene skal være begrenset til inntekt med kilde på Svalbard, og formue i fast eiendom og anlegg på Svalbard.

Når vedkommende har vært bostedskattepliktig til Svalbard i fem år eller mer, foreslår arbeidsgruppen at vedkommende skal være fullt skattepliktig etter globalprinsippet. Det vil da være etablert en så langvarig og fast tilknytning til Svalbard, at det er naturlig med full skatteplikt. Etter en så lang periode vil også den skattemessige tilknytning til vedkommendes hjemstat være brutt, slik at full skatteplikt til Svalbard er nødvendig for å unngå at inntekt eller formue faller utenfor noe skattesystem.

For personer som har vært bosatt på Svalbard to eller flere perioder, oppstår spørsmålet om oppholdene bør ses i sammenheng når de ligger nær hverandre i tid. Arbeidsgruppen mener at en egen bestemmelse om dette vil virke kompliserende. Ved forsøk på å unngå globalskatteplikt ved å av-

bryte svalbardoppholdet for en periode, vil det uansett være aktuelt å benytte den særbestemmelsen om utvidet skatteplikt som er omtalt nedenfor. Arbeidsgruppen foreslår derfor ikke noen bestemmelse om at flere opphold skal ses i sammenheng i forhold til 5-årsvurderingen.

Arbeidsgruppen har ikke tallmateriale som viser vanlig oppholdstid for forskjellige grupper på Svalbard. Arbeidsgruppen har likevel grunnlag for å anta at den foreslåtte løsningen vil innebære at de aller fleste utlendinger på Svalbard kun vil ha begrenset skatteplikt dit. Den foreslåtte løsningen antas å være en *vesentlig* administrativ forenkling, i forhold til full håndhevelse av gjeldende system.

Den foreslåtte løsningen innebærer at norske skattytere som flytter til Svalbard, får full skatteplikt med en gang på Svalbard, mens utlendinger får tilsvarende skatteplikt først etter fem år. Arbeidsgruppen mener en slik løsning ivaretar de sentrale behovene i svalbardbeskatningen. Løsningen gjenspeiler at personer med langvarige opphold på Svalbard kan ha sterk tilknytning til Svalbard, samtidig som den vil være vesentlig enklere å praktisere enn dagens system. Arbeidsgruppen mener at det ulike omfanget av skatteplikten ikke er urimelig forskjellsbehandling eller brudd på grunnleggende likebehandlingsprinsipper. Forskjellen i skattepliktens omfang for utlendinger og nordmenn må ses i sammenheng med følgende:

Svalbard er gjort til et eget beskatningsområde gjennom svalbardskatteloven. For norske skattytere vil det være tale om å finne et hensiktsmessig grensesnitt mellom to kjente norske skattesystemer, med nærmere regler om hvordan skatteplikten skal fordeles mellom disse. For norske skattytere vil det ikke være naturlig å falle tilbake på begrenset skatteplikt i den første 5-årsperioden de anses som bosatt på Svalbard. Disse personene har etablert en fast tilknytning til Norge, og det er lagt til rette for håndhevelse av norsk skatteplikt etter globalprinsippet. For denne gruppen bør flytting til Svalbard innebære at skatteplikten blir overført fra det ene til det andre beskatningsområdet, uten noen innsnevring av den totale skatteplikten til Norge.

For personer som kommer fra et tredjeland, er situasjonen annerledes. For det første kan det i praksis være umulig å kontrollere utenlandsk formue og inntekt, jf. drøftelsen foran. For det annet vil det i de første årene etter utflytting fra hjemstaten fortsatt kunne være skatteplikt for visse inntekter og formue til hjemstaten. Skattereglene i hjemstaten vil kunne variere, og det er ikke inn-

gått skatteavtaler mellom Svalbard og andre stater som kan hindre dobbeltbeskatning. Rammebetingelsene vil med andre ord være mindre kjente enn for nordmenn, noe som tilsier at skatteplikten til Svalbard begrenses i overgangsfasen for å unngå dobbeltbeskatning. Etter arbeidsgruppens vurdering er det derfor velbegrunnet at personer som kommer fra andre stater enn Norge, får en mer begrenset skatteplikt til Svalbard i en startfase, enn personer som har en etablert skattemessig tilknytning til Norge.

For å unngå at den begrensede skatteplikten for utlendinger utnyttes til skatteplanlegging, foreslås en bestemmelse om utvidet skatteplikt på særskilt grunnlag i svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd b. Den foreslåtte bestemmelsen har følgende ordlyd:

”Dersom begrensningen i skatteplikt etter dette ledd leder til at et betydelig beløp unntas fra beskatning til Svalbard i et inntektsår, kan skattekontoret velge å sette begrensningen til side for det aktuelle året. Som betydelig beløp regnes 12 ganger folketrygdens grunnbeløp.”

For personer som ikke anses skattemessig bosatt i en annen stat, og som heller ikke oppfyller vilkårene for alminnelig skatteplikt til Svalbard, vil inntekter som ikke har kilde på Svalbard være unntatt fra beskatning. Dette kan utnyttes i skatteplanlegging. Arbeidsgruppen foreslår derfor en slik bestemmelse om at personer i 5-årsperioden på særskilt grunnlag kan bli skattepliktige til Svalbard også for annen inntekt. Denne skatteplikten vil kunne omfatte renteinntekter, utbytte fra selskap og andre kapitalinntekter, samt realisasjonsgvinster, som ikke er skattlagt i noen annen stat. Det er meningen at denne bestemmelsen skal fungere som en sikkerhetsventil mot arrangementer for å unndra skatt, og at den skal brukes rent unntaksvis. Arbeidsgruppen legger til grunn at den viktigste funksjonen for denne bestemmelsen blir å virke preventivt i forhold til mulig skatteplanlegging.

Arbeidsgruppen foreslår også endringer i overskriftene i skattepliktsbestemmelsene i svalbardskatteloven (§§ 2-1 til 2-4):

Bakgrunnen for forslaget om endring av overskrifter er at svalbardskatteloven § 2-1 etter gruppens forslag også vil omfatte personer som ikke har full skatteplikt de første fem årene av bosetelsen. Den gjeldende overskriften i § 2-1 ”Alminnelig skatteplikt for personer” vil derfor ikke være dekkende i forhold til innholdet i bestemmelsen. Arbeidsgruppen foreslår at overskriften endres til ”Personer bosatt på Svalbard”. Gruppen foreslår

en tilsvarende endring av overskriften til § 2-3, hvor den gjeldende overskriften ”Alminnelig skatteplikt for selskaper” endres til ”Selskaper hjemmehørende på Svalbard”. Det foreslås korresponderende endringer i overskriftene til §§ 2-2 og 2-4 om begrenset skatteplikt, ved at overskriftene i disse bestemmelsene endres til ”Personer/selskaper som ikke er bosatt/hjemmehørende på Svalbard”. Disse endringene i overskriftene vil også innebære at det blir større grad av samsvar med overskriftene i de tilsvarende bestemmelsene i den ordinære norske skatteloven.

Arbeidsgruppen foreslår videre en presisering av skatteplikten til Svalbard for bonuser mv. som er opptjent i tilknytning til arbeid på Svalbard:

Det kan forekomme at personer opptjener bonus eller lignende på grunnlag av arbeid på Svalbard, som utbetales etter at arbeidsforholdet på Svalbard er avsluttet. For å sikre skattefundamentet på Svalbard og forhindre mulig tvil om skatteplikten til Svalbard i slike tilfeller, foreslår arbeidsgruppen en presisering i svalbardskatteloven § 3-2 om lønnstrekk. Etter denne presiseringen skal skatteloven § 14-3 fjerde ledd bokstav b gis tilsvarende anvendelse. Sistnevnte bestemmelse har følgende ordlyd:

”Opptjent godtgjørelse for arbeid her i landet som skattyteren på utflytningstidspunktet ikke har fått utbetalt eller fått oppgjør for, men som vedkommende før utflytting har ervervet en ubetinget rett til, skattlegges som om den var utbetalt på utflytningstidspunktet.”

11.8.3 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet uttaler:

”Skattedirektoratet slutter seg til gruppens konklusjon når den mener at personer og selskaper fortsatt bør kunne være skattepliktige som bosatt/hjemmehørende på Svalbard, og at globalskatteprinsippet fortsatt bør gjelde på Svalbard.

Direktoratet støtter gruppens begrunnelse og forslag om at personer som ikke har underliggende bostedsskatteplikt til det norske fastlandet, bare skal være skattepliktige til Svalbard av inntekt med kilde på Svalbard samt formue i fast eiendom og anlegg på Svalbard de første fem årene vedkommende er bosatt der.”

Skattedirektoratet foreslår en mindre lovteknisk justering i arbeidsgruppens lovforslag i svalbardskatteloven § 2-1, ved at henvisningen til § 2-2 om begrenset skatteplikt erstattes av en direkte

beskrivelse av innholdet i skatteplikten. Ved en slik endring vil en unngå muligheten for misforståelser om at henvisningen også gjelder vilkårene for skatteplikt.

Skattedirektoratet forutsetter at bestemmelsen om utvidet skatteplikt i 5-årsperioden på særskilt grunnlag, kun vil bli brukt som arbeidsgruppen foreslår. Det vil si at bestemmelsen blir en sikkerhetsventil mot omgåelser, som skal benyttes rent unntaksvis.

Store Norske Spitsbergen Kulkompani uttaler:

”Forslaget til ny lovtekst gir grunnlag for å reise spørsmål om hvordan personer som har vært ansett som skattemessig bosatt på Svalbard over 10 år, og så får et opphold på fastlandet som er under 10 år før vedkommende igjen flytter til Svalbard, skal behandles skattemessig.

Her vil vi foreslå en endring eller presisering, slik at alminnelig skatteplikt oppstår også hvis vedkommende har vært ansett som skattemessig bosatt på Svalbard i løpet av de siste 10 årene.”

Svalbard skattekontor uttaler:

”Skattekontoret er fornøyd med arbeidsgruppens forslag om begrenset skatteplikt de første 5 år for personer som kommer til Svalbard direkte fra utlandet. Skattekontoret har gjort uttrekk fra befolkningsregisteret som indikerer at ”5-års regelen” i dag ville gitt begrenset skatteplikt for ca 200-250 personer, mens bare i underkant av 100 personer ville blitt skattepliktig etter bosted. Innføring av begrenset skatteplikt for denne gruppen reduserer således i noen grad kontorets kontrollvolum.

Forslaget antas å gi merarbeid til ajourhold av skattemanntallet for Svalbard men vil være noe mindre arbeidskrevende ved gjennomføring av ligning og kontroll.”

11.8.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og forslag til løsninger. Departementet slutter seg også til forslagene til lovtekster, med enkelte mindre justeringer.

Forslagene til lovtekster er noe justert for å ivareta de hensynene som henholdsvis Store Norske Spitsbergen Kulkompani og Skattedirektoratet har påpekt i sine høringsuttalelser.

For det første foreslår departementet at første punktum i utkastet § 2-1 annet ledd omformuleres slik at det kommer klart fram at den begrensede

skatteplikten for utlendinger i den første 5-årsperioden på Svalbard, kun gjelder for personer som ikke har vært bosatt på det norske fastlandet eller på Svalbard i løpet av en forutgående 10-årsperiode. Departementet foreslår følgende ordlyd i § 2-1 annet ledd første punktum:

”For personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge (herunder Svalbard) i løpet av de 10 siste årene, gjelder følgende.”

For det annet foreslår departementet en noe endret henvisning fra utkastet § 2-1 første ledd a til § 2-2 slik at det kommer klarere fram at henvisningen kun gjelder omfanget av skatteplikten og ikke vilkårene for skatteplikt. Departementet foreslår følgende ordlyd i § 2-1 annet ledd a:

”De første 5 årene vedkommende anses bosatt på Svalbard, er skattepliktens omfang begrenset tilsvarende som etter § 2-2.”

Det vises til forslagene til endring i

- overskriftene til svalbardskatteloven §§ 2-1 til 2-4,
- svalbardskatteloven § 2-1 annet ledd, og
- svalbardskatteloven § 3-2.

11.9 Bostedsskatteplikt til Svalbard – etablering og opphør

11.9.1 Gjeldende rett

Etter svalbardskatteloven § 2-1 første ledd skal personer som er bosatt på Svalbard svare skatt av hele sin formue og inntekt når ikke annet er bestemt.

Etablering av bostedsskatteplikt til Svalbard er regulert i svalbardskatteloven § 2-1 første ledd annet og tredje punktum. Av disse bestemmelsene framgår at en person anses som bosatt på Svalbard når vedkommende har tatt varig opphold der. Opphold av minst 12 måneders varighet regnes som bosettelse fra begynnelsen av oppholdet.

Hvorvidt skattyter har tatt ”varig opphold” på Svalbard må bero på en konkret vurdering. Det sentrale momentet er skattyters hensikt ved oppholdets begynnelse slik denne framstår ut fra objektive kjensgjerninger. Skattyters boligforhold, tilknytning til andre beskatningsområder og hvorvidt eventuell familie også oppholder seg på Svalbard, kan være relevante momenter ved vurderingen.

Opphør av bostedsskatteplikt til Svalbard for personer er regulert i svalbardskatteloven § 2-1 første ledd siste punktum. Etter denne bestemmelsen faller bostedsskatteplikten bort "når den skattepliktige tar opphold utenfor Svalbard og vedkommende blir skattepliktig som bosatt på fastlandet eller i fremmed stat".

11.9.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Etablering av bostedsskatteplikt

Arbeidsgruppen har vurdert om vilkårene for bostedsskatteplikt til Svalbard burde endres på tilsvarende måte som de ble endret i den ordinære norske skatteloven med virkning fra og med inntektsåret 2004. Fram til da gjaldt regler som bygget på liknende prinsipper som dagens bestemmelse om etablering av skatteplikt i svalbardskatteloven. En person skulle anses som skattemessig bosatt i Norge når vedkommende tok opphold her og hadde til hensikt å bli her ikke bare midlertidig. Hensikt om å bli varig i Norge forelå når vedkommende hadde fast tilknytning her. I prinsippet skulle spørsmålet om det forelå fast tilknytning avgjøres på grunnlag av personens hensikt med hensyn til oppholdets karakter og varighet (subjektive kriterier). Ved avgjørelsen av om oppholdet var varig, ble det imidlertid tatt hensyn til en rekke objektive tilknytningskriterier, for eksempel om vedkommende hadde opphold, bolig, familie, arbeid, næringsinteresser mv. i Norge.

Etter de nye reglene etableres skattemessig bosted i Norge utelukkende på grunnlag av oppholdets lengde i Norge. En person regnes som bosatt hvis vedkommende oppholder seg i Norge i mer enn 183 dager i løpet av enhver tolv månedersperiode. En person som oppholder seg i Norge i en eller flere perioder som til sammen utgjør mer enn 270 dager i løpet av enhver trettiseks måneders periode, skal også anses som skattemessig bosatt her.

Arbeidsgruppen viser til at en slik endring reduserer innslaget av skjønsmessige kriterier, som i en del sammenhenger kan innebære vanskelige vurderinger. Ved å basere vurderingen mer direkte på oppholdets lengde, vil tilknytningsmomentene bli klarere, mer oversiktlige og mindre komplekse.

Samtidig legger gruppen vekt på at et system som direkte knytter skatteplikten til et visst antall døgns opphold innenfor en gitt periode, vil kunne være vanskelig å administrere i praksis. En effektiv håndheving av et slik system forutsetter i stør-

re grad enn det gjeldende systemet en oversikt over tidspunkter for inn- og utreise. Også i det gjeldende systemet er det i en del sammenhenger nødvendig å ha oversikt over dette, men med overgang til en ren døgnregel vil behovet for en nøyaktig registrering av oppholdets lengde øke. Etter arbeidsgruppens vurdering vil det være uheldig å ha regler på Svalbard som forutsetter en fortløpende oversikt over antall døgn en person har oppholdt seg der.

Arbeidsgruppen viser i denne forbindelse til at rammebetingelsene på Svalbard er vesentlig annerledes enn på fastlandet. Antall personer på Svalbard er lite, og forholdene er oversiktlige. Så langt arbeidsgruppen erfarer, har det gjeldende systemet med en bredere vurdering av tilknytningen til Svalbard, fungert godt.

På denne bakgrunn vil arbeidsgruppen ikke foreslå endringer i vilkårene for etablering av bostedsskatteplikt til Svalbard for personer. Utgangspunktet for denne vurderingen skal fortsatt være om en person har tatt varig opphold på Svalbard. Det skal fortsatt i denne sammenheng vurderes fortløpende om oppholdet har tilstrekkelig grad av kontinuitet, og hvilke tilknytningsmomenter vedkommende har til henholdsvis Svalbard og til områder utenfor Svalbard.

Opphør av bostedsskatteplikt

Arbeidsgruppen tar utgangspunkt i bestemmelsen om opphør av bostedsskatteplikt i svalbardskatteloven § 2-1 første ledd siste punktum. Etter denne bestemmelsen faller bostedsskatteplikten bort "når den skattepliktige tar opphold utenfor Svalbard og vedkommende blir skattepliktig som bosatt på fastlandet eller i fremmed stat".

Etter arbeidsgruppens vurdering er det behov for enkelte justeringer i denne bestemmelsen.

Når personer som ikke har skattemessig bosted på det norske fastlandet, flytter fra Svalbard til det norske fastlandet, mener arbeidsgruppen at denne bestemmelsen fungerer godt. Etablering av skattemessig bosted på fastlandet skjer da i praksis fra og med det inntektsår vedkommende oppfyller kravet om 183 dagers opphold der innenfor en 12-månedersperiode, jf. skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 2-1 annet ledd. Og bostedsskatteplikten til Svalbard bortfaller samtidig.

Gruppen viser til at det er noe uklart hvordan bestemmelsen skal forstås når personer som har skattemessig bosted på det norske fastlandet eller i en annen stat, og som samtidig har hatt skattemessig bosted på Svalbard, flytter fra Svalbard. Opphør av skatteplikt til Svalbard kan da ikke

knyttet til etablering av skatteplikt på fastlandet eller til en annen stat, fordi slik skatteplikt allerede foreligger. Etter ordlyden i svalbardskatteloven § 2-1 første ledd opphører skatteplikten til Svalbard i et slikt tilfelle når vedkommende "tar opphold utenfor Svalbard". Hva som konkret ligger i dette er noe uklart.

For personer som flytter fra Svalbard til utlandet, vil det i praksis være vanskelig for norske skattemyndigheter å konstatere når vedkommende faktisk blir skattepliktig til vedkommende stat. I slike tilfeller er bestemmelsen om opphør av skatteplikt til Svalbard vanskelig å håndheve på korrekt måte.

Arbeidsgruppen mener at de problemene som er knyttet til gjeldende bestemmelse om opphør av skatteplikt til Svalbard, kan løses på en hensiktsmessig måte ved å endre bestemmelsen slik at skatteplikten opphører fra og med det inntektsår vedkommende har oppholdt seg et visst antall døgn utenfor Svalbard. Gruppen mener at bruk av en 183-dagers regel er hensiktsmessig i denne forbindelse. Det vil si at den løsningen som i dag benyttes ved flytting fra Svalbard til det norske fastlandet for personer som ikke har skattemessig bosted også på fastlandet, skal benyttes i alle tilfeller med flytting fra Svalbard.

Arbeidsgruppen framlegger forslag til bestemmelse om dette i svalbardskatteloven § 2-1 tredje ledd, med følgende ordlyd:

"Skatteplikten etter denne paragraf faller bort fra og med det inntektsår personen oppholder seg utenfor Svalbard mer enn 183 dager."

11.9.3 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokalstyre er enig i forslaget om å innføre en 183-dagersregel som vilkår for opphør av bostedsskatteplikt til Svalbard.

Skattedirektoratet uttaler følgende om forslaget om en 183-dagersregel som vilkår for opphør av bostedsskatteplikt:

"Arbeidsgruppens forslag samsvarer godt med bestemmelsen i § 2 annet ledd i forskriften om befolkningsregisteret. I praksis antas denne bestemmelsen allerede å bli brukt til å fjerne personer fra skattemanntallet når de strykes i befolkningsregisteret. Direktoratet slutter seg til forslaget til ny bestemmelse i svalbardskatteloven § 2-1 tredje ledd."

Store Norske Spitsbergen Kulkompani har merknader til forslaget om en 183-dagersregel som vilkår for opphør av bostedsskatteplikt. Store Norske uttaler:

"Ved sykdom vil den syke kunne få lengre opphold på fastlandet som følge av at det ikke er et fullgodt helsetilbud på Svalbard. Likeledes vil graviditet/fødsler medføre lengre opphold på fastlandet da det ikke er lagt til rette for fødsler her. Slike forhold kan medføre at på tross av at vedkommende er bosatt og arbeider på Svalbard, så blir oppholdet utenfor Svalbard mer enn 183 dager i et år."

Svalbard skattekontor uttaler:

"Skattekontoret er fornøyd med at det nå blir lovfestet en 183-dagers regel for opphør av skatteplikt til Svalbard."

11.9.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurdering av at det ikke er behov for endringer i vilkårene for å etablere bostedsskatteplikt til Svalbard.

Departementet slutter seg også til arbeidsgruppens vurdering av at det bør innføres en 183-dagers regel for opphør av skatteplikt til Svalbard.

Som Store Norske Spitsbergen Kulkompani påpeker i sin høringsuttalelse, kan behovet for medisinsk behandling mv. nødvendiggjøre opphold på fastlandet, og føre til at det ikke blir mulig å oppfylle kravet om 183 dagers opphold på Svalbard. Slike fastlandsopphold vil ikke nødvendigvis innebære at den bostedsmessige tilknytningen til Svalbard er svekket. Etter departementets vurdering bør det gjøres unntak fra 183-dagers regelen i slike tilfeller. Når skattemyndighetene blir orientert om at oppholdet utenfor Svalbard er begrunnet med behandlingsbehov mv. på fastlandet, bør det i stedet legges til grunn en helhetsvurdering av tilknytningen til Svalbard i det aktuelle året. Et slikt unntak fra 183-dagersregelen forutsettes praktisert strengt, og skal ikke brukes ved opphold utenfor Svalbard som er ledd i lindring av generelle alderdomsplager mv. Departementet vil utferdige forskriftsbestemmelser om dette med hjemmel i svalbardskatteloven § 1-5.

Den nye 183-dagersregelen skal tre i kraft straks og få virkning fra og med inntektsåret 2011. Departementet legger opp til at også opphold utenfor Svalbard før 1. januar 2011 skal tas i betraktning ved innfasingen av den nye regelen.

Det vises til forslag til opphevelse av nåværende bestemmelse om opphør av bostedsskatteplikt i svalbardskatteloven § 2-1 første ledd siste punktum, og forslag til ny bestemmelse om opphør av bostedsskatteplikt i svalbardskatteloven § 2-1 tredje ledd.

11.10 Forholdet mellom skatteplikt til det norske fastlandet og skatteplikt til Svalbard

11.10.1 Gjeldende praksis

Departementet slutter seg til den beskrivelsen av gjeldende praksis som arbeidsgruppen gir i sin sluttrapport. I avsnitt 5.4.3 i rapporten beskriver gruppen praksis slik:

Svalbard er en del av kongeriket Norge, jf. lov 17. juli 1925 nr. 11 om Svalbard § 1 første ledd. Gjennom svalbardskatteloven er imidlertid Svalbard gjort til eget beskatningsområde. Det innebærer at det i Norge er to beskatningsområder.

I hvert av disse beskatningsområder er det egen lovregulering, med selvstendige skattepliktsvilkår. I begge beskatningsområdene kan skattytere ha begrenset skatteplikt for særskilte inntekter eller formue, eller alminnelig skatteplikt som bosatt eller hjemmehørende for all inntekt og formue som ikke er særskilt unntatt.

Avgrensningen mellom disse to beskatningsområdene, og fordeling av skattegrunnlagene mellom dem, reiser rent *skatteteknisk* de samme spørsmålene som ved tilsvarende avgrensning og fordeling mellom selvstendige stater. Det er en målsetting å unngå at samme formue og inntekt blir dobbeltbeskattet, samtidig som reglene må utformes slik at det ikke oppstår tilfeller hvor det mangler hjemler for beskatning. Reglene om avgrensning og fordeling må være oversiktlige og praktikable, og systemene må utformes slik at de hver for seg sikrer beskatning av verdiskapning og verdier som har tilknytning til beskatningsområdet.

Avgrensningen mellom de to norske skattesystemene er først og fremst ivaretatt gjennom følgende bestemmelser:

- I svalbardskatteloven reguleres forholdet til andre beskatningsområder for *personer* bosatt på Svalbard i § 2-1 annet til fjerde ledd. Etter annet og tredje ledd i denne paragrafen skal personer ikke svare skatt til Svalbard av lønn og næringsinntekt opptjent utenfor Svalbard og som er skattepliktig ved annen norsk ligning eller i fremmed stat. Etter § 2-1 fjerde ledd skal personer ikke svare skatt til Svalbard av

formue i eller inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard.

- Svalbardskatteloven § 2-3 annet ledd bestemmer på tilsvarende måte at *selskaper* hjemmehørende på Svalbard ikke skal svare skatt til Svalbard av inntekt av næringsvirksomhet utøvet utenfor Svalbard og som godtgjøres å være skattepliktig ved annen norsk ligning eller i fremmed stat. Etter § 2-3 tredje ledd skal selskaper ikke svare skatt til Svalbard av inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard.
- I den ordinære norske skatteloven er § 2-35 hovedbestemmelsen om forholdet til svalbardskatteloven. I denne bestemmelsen heter det blant annet:

”For skatt til Svalbard gjelder bestemmelser i egen lov. Ved anvendelse av denne lov skal

- a personer bosatt på Svalbard og selskaper hjemmehørende på Svalbard likestilles med personer som er bosatt i utlandet, eller selskaper som er hjemmehørende i utlandet. Foregående punktum gjelder likevel ikke § 2-38 [Skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eierandeler] og § 10-13 [kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær].
- b [Gjelder såkalt utflyttingsskatt på aksjegevinster mv.]
- c personer bosatt på fastlandet og selskaper hjemmehørende på fastlandet ikke ilignes skatt av inntekt og formue som er skattlagt til Svalbard.”

Et hovedprinsipp er altså at Svalbard i rent skatteteknisk forstand skal likestilles med utland ved anvendelsen av den ordinære norske skatteloven.

Arbeidsgruppen viser til at reglene om vilkår for skatteplikt til fastlandet ble revidert med virkning fra og med inntektsåret 2004. I etterkant av denne revisjonen ble det gjennom fortolkningsuttalelser lagt opp til en ny fortolkningspraksis for avgrensning av skatteplikten mellom Svalbard og fastlandet. Etter den nye praksis anses ikke norske skattytere å miste sin etablerte tilknytning til riket når de oppfyller vilkårene for å være skattemessig hjemmehørende på Svalbard. Så lenge vilkårene for alminnelig skatteplikt til Svalbard er oppfylt, går skatteplikten til Svalbard foran skatteplikten til fastlandet. Men denne ”underliggende” skatteplikten til fastlandet gjeninntreder så snart den alminnelige skatteplikten til Svalbard opphører. Den praktiske konsekvensen av dette er først og

fremst at skattyterne gjenoppretter den alminnelige skatteplikten til det norske fastlandet uten at de må følge reglene om etablering av skatteplikt til fastlandet etter å ha vært skattemessig hjemmehørende på Svalbard.

11.10.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Etter arbeidsgruppens vurdering er de siste årenes fortolkningspraksis noe uheldig. Løsningen innebærer at personer som er skattemessig bosatt på fastlandet, i alle tilfeller også har skattemessig bosted på Svalbard, når de flytter dit. Denne praksisen innebærer derfor at disse personene vil ha alminnelig skatteplikt til begge de norske beskatningsområdene. Arbeidsgruppen kan ikke se at en slik løsning er i samsvar med intensjonene bak å gjøre Svalbard til eget beskatningsområde med selvstendige skattepliktsvilkår, med en klar avgrensning mellom de to norske beskatningsområdene. Isolert sett har ikke denne fortolkningspraksisen særlige uheldige virkninger for berørte personer, men praksisen kan gi uønskede konsekvenser i andre sammenhenger.

Løsningen med at skatteplikten til det ordinære norske skattesystemet ikke blir utfaset ved flytting til Svalbard, passer ikke for selskaper. For å beskytte det norske skattesystemet, er det nødvendig å likestille flytting av selskaper fra det norske fastlandet til Svalbard, med flytting fra Norge til utlandet. Det vil gi grunnlag for bruk av regler som skal sikre beskatning av verdier opptjent i beskatningsområdet, og hindre at skatt unndras ved flytting av virksomhet. En fortolkningspraksis basert på at personlige skattytere beholder skatteplikten til fastlandet ved flytting til Svalbard, skaper usikkerhet om dette skal gjelde tilsvarende for andre skattytere enn personer (det vil si selskaper). Ut i fra ordlyden i relevante lovbestemmelser, er det intet som tilsier forskjellsbehandling av personer og selskaper på dette punktet. Men viktige underliggende hensyn tilsier altså at det velges en løsning med opphør av fastlandsskatteplikt for selskaper. Etter arbeidsgruppens vurdering er en slik forskjellsbehandling av selskaper og personer svært uheldig, særlig sett i lys av at den mangler lovmessig forankring, og skaper tvil om hva som er riktig løsning for selskaper.

Arbeidsgruppen viser til at usikkerheten som gjeldende fortolkningspraksis kan skape med hensyn til hva som gjelder for selskaper ved flytting til Svalbard, kunne løses med en presiserende bestemmelse om dette i skatteloven. Men ved å velge fortolkninger som konsekvent tar utgangs-

punkt i at Svalbard skatteteknisk skal likestilles med utland, elimineres behovet for en slik supplerende lovbestemmelse. Etter arbeidsgruppens vurdering er det uheldig med fortolkningsløsninger som medfører ekstra reguleringsbehov i loven.

Arbeidsgruppen viser også til at det er hensiktsmessig å forankre ulike løsninger i klare og konsekvente prinsipper. Ved å holde strengt fast ved prinsippet om at Svalbard i alle skattetekniske sammenhenger skal likestilles med utland, vil en ha en klar og entydig tolkningspresumsjon å falle tilbake på hvor det er uklart hvordan bestemmelser skal fortolkes.

Arbeidsgruppen foreslår derfor at gjeldende fortolkningspraksis endres, slik at det får konsekvenser for skatteplikten til fastlandet at personer flytter til Svalbard. Arbeidsgruppen mener at begrepene "riket" og "utland" i skattelovens hovedbestemmelser om hvem som har skatteplikt (§§ 2-1 til 2-3), må fortolkes i lys av at Svalbard er gjort til eget beskatningsområde. Det vil si at man også i en slik skattemessig sammenheng tar utgangspunkt i hovedprinsippet om at Svalbard skal likestilles med utland. For personer innebærer det at man ved etablering av bostedsskatteplikt til Svalbard samtidig starter utfasing av bostedsskatteplikten til fastlandet etter skatteloven § 2-1 tredje ledd. Etter denne bestemmelsen er utfasing av skatteplikt til fastlandet en langvarig prosess, som forutsetter at man i vesentlig grad bryter sin bostedsmessige tilknytning til fastlandet. For de fleste som flytter til Svalbard, vil denne prosessen med utfasing av fastlandsskatteplikten derfor ikke bli fullført, slik at det oppstår dobbelt skattemessig bosted under oppholdet på Svalbard. Men systemmessig er det etter arbeidsgruppens vurdering viktig at prosessen med utfasing av fastlandsskatteplikten igangsettes samtidig med at alminnelig skatteplikt til Svalbard er etablert.

Arbeidsgruppen viser til at den omtalte fortolkningspraksis etter hvert er innarbeidet, og må anses å ha fått lovs rang. I ulike sammenhenger foreslås justeringer i bestemmelsene om skatteplikt til henholdsvis det norske fastlandet og til Svalbard. Arbeidsgruppen legger til grunn at disse lovendringene sammen med omtale av underliggende prinsipper i lovforarbeidene, vil være tilstrekkelig grunnlag for å endre nevnte praksis.

Skatteloven § 2-1 annet ledd om etablering av skatteplikt på fastlandet har en særbestemmelse som regulerer forholdet til Svalbard. Etter denne særbestemmelsen gjelder ikke de ordinære reglene om etablering av skatteplikt til det norske fastlandet fullt ut for personer bosatt på Svalbard. Et-

ter særbestemmelsen gjelder ikke den såkalte 270-dagersregelen for personer bosatt på Svalbard, men bare den såkalte 183-dagersregelen. Etter arbeidsgruppens vurdering bør de ordinære bestemmelsene om etablering av skatteplikt til fastlandet gjelde fullt ut også ved flytting fra Svalbard til fastlandet. Etter arbeidsgruppens vurdering er det ikke behov for noen særbestemmelse om forholdet til Svalbard i skatteloven § 2-1 annet ledd, og denne foreslås opphevet.

Arbeidsgruppen redegjør nærmere for hvordan ulike lovbestemmelser skal forstås og benyttes i lys av den foreslåtte fortolkningspraksis. Det vises til gruppens sluttrapport avsnitt 5.4.3 på side 66 flg.

11.10.3 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet uttaler:

”Skattedirektoratet ser det kan være prinsipielle fordeler ved at Svalbard i skatteteknisk forstand likestilles med utland ved anvendelsen av den ordinære norske skatteloven. I forhold til den lovforståelsen som ble lagt til grunn i 2005, synes forslaget å medføre flere endringer i ligningsfastsettelsen på fastlandet for skattytere som etter skatteloven § 2-1 tredje ledd fortsatt anses bosatt på fastlandet i skattemessig forstand samtidig som de har fått status som bosatt på Svalbard etter svalbardskatteloven § 2-1.

Etter arbeidsgruppens forslag vil disse skattyterne ha krav på fullt personfradrag i sin eventuelle inntekt fra fastlandet, mens de etter gjeldende praksis får forholdsmessig personfradrag i inn- og utflyttingsåret og ellers gis personfradrag i klasse null i de årene de oppholder seg på Svalbard. Bestemmelsen som reduserer personfradraget forholdsmessig i skatteloven § 15-4, åttende ledd kommer bare til anvendelse på dem som skattemessig bare har vært bosatt i riket en del av året. Tilsvarende antas å gjelde etter bestemmelsene om minstefradrag, jf. skatteloven § 6-32, fjerde ledd og særfradrag, jf. skatteloven § 6-85 for eventuelle skattepliktige inntekter på fastlandet.

En annen endring i forhold til nåværende lovforståelse er at opphold på Svalbard likestilles med opphold i en fremmed stat med hensyn til utfasing av skattepliktig bosted etter skatteloven § 2-1 tredje ledd.

De ovennevnte forhold oppfattes som en naturlig konsekvens av arbeidsgruppens forslag og likestiller opphold på Svalbard med opphold i fremmed stat.”

Svalbard skattekontor uttaler:

”Skattekontoret er dertil svært fornøyd med at arbeidsgruppen foreslår at flytting til Svalbard skatteteknisk fullt ut skal sees som flytting til utlandet. Ved etablering av bostedsskatteplikt til Svalbard starter en eventuell utfasing av bostedsskatteplikt til Norge etter sktl. §§ 2-1 - 2-3. De fleste skattepliktige vil bibeholde skatteplikt til Norge etter bosted under hele svalbardoppholdet. Arbeidsgruppens forslag er således i stor grad til gunst for skattepliktige som flytter fra Norge til Svalbard ettersom det gis fullt personfradrag mv på fastlandet. Arbeidsgruppens forslag innebærer dertil en mindre arbeidskrevende ligningsbehandling.

Forslaget krever ingen lovendring, men alene iverksettelse av en ny og mer presis fortolkning av gjeldende regelverk. Den praktisering av loverket som nå foreslås burde etter skattekontorets oppfatning vært lagt til grunn allerede fra 2004 da norsk skattelov § 2-1 ble endret.

Svalbard skattekontor har vanskelig for å forstå at iverksettelse av en ny og mer presis fortolkning av gjeldende regelverk først skal iverksettes i 2011. Skattekontoret foreslår iverksettelse fra og med inntektsåret 2009.”

11.10.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet enig i at Svalbard skal likestilles med utland i skatteteknisk forstand, på samme måte som arbeidsgruppen foreslår. En slik løsning gir et klart og konsekvent underliggende fortolkningsprinsipp, som gjør regelverket enklere å forholde seg til. Det vil også kunne bidra til konsistente fortolkninger av ulike bestemmelser.

For skattyterne vil det viktigste konkrete utslaget av en slik løsning være at de i større grad enn etter gjeldende praksis vil ha rett til personfradrag i eventuell inntekt som er skattepliktig til det norske fastlandet. Etter gjeldende fortolkningspraksis gis forholdsmessig personfradrag i inn- og utflyttingsåret, og ikke personfradrag under opphold på Svalbard. Etter forslaget til ny praksis vil skattytere opprettholde retten til personfradrag uavkortet så lenge skatteplikten til fastlandet er under utfasing. Det innebærer at de fleste nordmenn som oppholder seg på Svalbard, vil ha rett til personfradrag i inntekt som er skattepliktig til fastlandet. En slik løsning samsvarer med det som gjelder ved flytting til utlandet.

Departementet vil derimot ikke slutte seg til arbeidsgruppens forslag om å oppheve særregelen i skatteloven § 2-1 annet ledd siste punktum,

det vil si bestemmelsen om at 270-dagersregelen ikke gjelder for personer som er bosatt på Svalbard. Ved å gjøre unntak for 270-dagersregelen for personer bosatt på Svalbard, reduseres muligheten for at en person har skatteplikt som bosatt både på det norske fastlandet og på Svalbard. Ved å videreføre et slikt unntak, blir etablering av skatteplikt på det norske fastlandet etter utflytting fra Svalbard konsentrert om 183-dagersregelen i skatteloven § 2-1 annet ledd a. En slik løsning harmonerer godt med den 183-dagersregelen som foreslås i denne proposisjonen ved opphør av skatteplikt til Svalbard, jf. avsnitt 11.9.4. Departementet foreslår derfor at særregelen i skatteloven § 2-1 annet ledd siste punktum videreføres.

Svalbard skattekontor uttaler i sin høringsuttalelse at en slik omlegging av fortolkningspraksis bør gjennomføres tidligere enn for inntektsåret 2011. Departementet er prinsipielt sett enig med Svalbard skattekontor i dette. Data- og systemtekniske forhold gjør det imidlertid vanskelig å gjennomføre en omlegging allerede fra 2010. Departementet legger derfor opp til at praksis legges om med virkning fra og med 2011. En omlegging av fortolkningspraksis vil som nevnt være til skattyternes gunst, og kan etter departementets vurdering gjennomføres uten noen endring av lovbestemmelser.

11.11 Pensjonister på Svalbard

11.11.1 Gjeldende rett

I gjeldende regelverk er det ingen særbestemmelser for pensjonister på Svalbard. For pensjonister på Svalbard gjelder de ordinære vilkårene for skatteplikt til Svalbard, og det ordinære regelverket for øvrig. Pensjon som er skattepliktig til Svalbard, skattlegges etter lønnstrekkordningen, jf. svalbardskatteloven § 3-2.

11.11.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Arbeidsgruppen drøfter ikke og fremmer ikke forslag om særregler for skattlegging av pensjonister på Svalbard.

11.11.3 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokalstyre uttaler:

”Enkelte pensjonister med sterk tilknytning til Svalbard velger å bli boende på Svalbard noen år etter at de har gått av med pensjon, og mange av

disse har liten eller ingen kontakt med sin kommune på fastlandet. Samtidig benytter en del av disse mye av sin tid til reising utenfor Norges grenser. For disse kan kravet på 183 dagers opphold på Svalbard pr kalenderår for å opprettholde beskatningsrett til Svalbard være vanskelig å oppfylle, med den mulige konsekvens at de blir beskatningspliktige til fastlandet selv om tilknytningen dit er mindre enn til Svalbard.

Longyearbyen lokalstyre er opptatt av enkelthet og likebehandling i skattesystemet. Samtidig er vi opptatt av å finne beskatningsløsninger for mennesker som har arbeidet og bodd større deler av sitt liv på Svalbard, og som ønsker å fortsette å bo på og skatte til Svalbard når de blir pensjonister. Vi er samtidig opptatt av at det må stilles strenge krav i forhold til hvem som skal kunne omfattes av en slik ordning, og det må ikke være muligheter for spekulasjoner og utnyttelse av ordningen. Longyearbyen lokalstyre vil foreslå følgende ordning:

Personer som på pensjoneringstidspunktet har arbeidet på Svalbard i minst 10 av de siste 15 årene og er bosatt på Svalbard opprettholder beskatningsplikt til Svalbard dersom vedkommende oppholder seg minst 90 dager på Svalbard i løpet av et kalenderår, samtidig som oppholdet i fastlands-Norge ikke overstiger 183 dager i samme kalenderår.”

11.11.4 Departementets vurderinger og forslag

Det er en omforent målsetting at Longyearbyen skal være et godt tilrettelagt familiesamfunn, med et mer begrenset helse- og sosialtilbud enn på fastlandet. Longyearbyen skal ikke være et livsløpssamfunn. I denne forbindelse vises til følgende utdrag fra sluttrapporten til Arbeidsgruppe 1 for utredning av svalbardskatt⁴:

”Samtidig som det lave skattenivået på Svalbard har fungert som et virkemiddel for å sikre en robust norsk bosetting på Svalbard, har det reflektert et fravær av offentlige tjenestetilbud på flere sentrale områder. Helsetilbudet er begrenset og lov om sosiale tjenester er ikke gjort gjeldende for Svalbard. En følge av dette er blant annet at samfunnet ikke er tilrettelagt for eldre og kronisk syke. Det har som nevnt ovenfor gjennom lengre tid vært en politisk målsetting å utvikle Longyearbyen til et familiesamfunn av høy kvalitet, men uten å

⁴ Jf. gruppens sluttrapport av 30. april 2007 på side 31-32.

gjøre dette til et livsløpssamfunn. Det er imidlertid grunn til å tro at et skattenivå tilnærmet som på fastlandet, vil kunne utløse krav og forventninger om utbygging av tjenestetilbudet i Longyearbyen, og derved kunne skape et press mot denne målsettingen og på sikt kunne innebære at Longyearbyensamfunnet endrer karakter. En normalisering med hensyn til utbygging av tjenestetilbudet på viktige felt som helse- og sosialtjenester, vil dessuten få store økonomiske konsekvenser.”

Etter departementets vurdering vil en særlig tilrettelegging for at pensjonister skal kunne anses skattemessig hjemmehørende på Svalbard, være lite forenlig med målsettingen om et familiesamfunn som ikke er tilrettelagt for eldre eller kronisk syke. En slik særlig tilrettelegging ville være et skritt i retning av å gjøre Svalbard til et livsløpssamfunn.

Departementet vil for øvrig vise til at en persons skattemessige bosted først og fremst bør vurderes på grunnlag av vedkommendes *nåværende* tilknytning til et beskatningsområde. Den løsningen som Longyearbyen lokalstyre skisserer, er i stor grad basert på tidligere tilknytning til beskatningsområdet, og i mindre grad på nåværende tilknytning til området.

I den løsningen som Longyearbyen lokalstyre skisserer, er for øvrig kravet til opphold på Svalbard satt svært lavt. Med en slik løsning vil en person kunne tilbringe tre fjerdedeler av tiden utenfor Svalbard, og likevel anses skattemessig hjemmehørende der.

Etter en samlet vurdering vil departementet ikke foreslå noen særbestemmelse om skattemessig bosted for pensjonister med langvarig opphold på Svalbard. Departementet legger til grunn at de ordinære bostedsbestemmelsene i svalbardskatteloven også skal gjelde for denne gruppen.

For øvrig viser departementet til at det er vedtatt nye bestemmelser om kildeskatt på pensjoner for personer som ikke er bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd. Departementet foreslår at det presiseres i skatteloven at Svalbard ikke skal likestilles med utland i denne sammenheng, slik at det ikke skal svares kildeskatt ved utbetaling av pensjon til pensjonister på Svalbard. Pensjoner vil bli skattlagt på Svalbard etter lønnstrekkordningen eller ved ligning, og det er unødvendig å bruke kildeskattebestemmelsene ved slike utbetalinger. For å unngå tvil om plikten til å svare kildeskatt ved utbetaling til pensjonister på Svalbard, foreslås en presisering i skatteloven § 2-35 annet ledd a annet punktum.

11.12 Befolkningsregister og kontroll av opphold

11.12.1 Gjeldende rett

Det følger av folkeregisterloven av 16. januar 1970 nr. 1 at personer bare kan være folkeregistrert i en kommune. At personer skal være folkeregistrert i en kommune, innebærer at det ordinære norske folkeregisteret ikke kan være grunnlag for folkeregistrering på Svalbard.

Lov om Svalbard av 17. juli 1925 nr. 11 har en fullmaktshjemmel i § 4, hvor Kongen gis fullmakt til å utferdige forskrifter om en rekke ulike forhold. Med hjemmel i denne bestemmelsen er det gitt bestemmelser om føring av et eget register over befolkningen på Svalbard, jf. forskrift av 4. februar 1994 nr. 111 om register over befolkningen på Svalbard. Dette befolkningsregisteret er ment som et supplement til det alminnelige folkeregisteret, men vil for enkelte grupper av innflyttere være det eneste norske befolkningsregisteret de er registrert i.

Registeret føres av Svalbard skattekontor, jf. forskriften § 1 annet punktum. Sysselmannen har med hjemmel i § 10 gitt Trust Arktikugol ansvaret for registerføringen over befolkningen i Barentsburg og forskningsstasjonen i Hornsund ansvaret for registerføringen for dem som er bosatt der.

Alle personer som bor på Svalbard skal føres i registeret, jf. forskriften § 2 første ledd. Som bosatt på Svalbard regnes etter forskriften § 2 annet ledd alle som har tatt opphold på øygruppen, og som har til hensikt å oppholde seg der i minst seks måneder.

Ved utflytting fra Svalbard regnes en person som utflyttet når han eller hun har tatt opphold utenfor øygruppen og har til hensikt å oppholde seg der i minst seks måneder, jf. § 2 annet ledd.

Alle som bosetter seg på Svalbard skal senest åtte dager etter oppholdets begynnelse sende melding til registerføreren, jf. § 4 første ledd. Hvis det først etter oppholdets begynnelse blir klart at oppholdet vil vare mer enn seks måneder, skal melding sendes så snart som mulig etter slik avklaring, jf. bestemmelsens første ledd annet punktum. Arbeidsgivere skal årlig sende registerføreren en oversikt over ansatte som bor på Svalbard, jf. § 5. Det innebærer for eksempel at personer med opphold av kortere varighet enn seks måneder, ikke skal registreres.

Befolkningsregisteret utgjør grunnlaget for å føre et skattemanntall for ligning av personlige skattytere på Svalbard. Skattemanntallet føres i begynnelsen av hvert ligningsår, og består av per-

soner som har vært bosatt på Svalbard i minst tolv måneder, eller som er registrert bosatt ved utgangen av ligningsåret. Befolkningsregisteret benyttes per i dag ikke som grunnlag for å kontrollere om vilkårene for skatteplikt til Svalbard er oppfylt.

11.12.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Arbeidsgruppen mener det er viktig at det finnes et godt utbygget befolkningsregister på Svalbard, med mulighet for sikker og entydig identifikasjon av de som er oppført i registeret. Et godt befolkningsregister gir ligningsmyndighetene oversikt over hvem som oppfyller vilkårene for skatteplikt til Svalbard, og registeret tjener også en rekke andre samfunnsnyttige formål.

Så vidt arbeidsgruppen erfarer, er befolkningsregisteret velfungerende og godt utbygget når det gjelder befolkningen i Longyearbyen. I forhold til personer som befinner seg utenfor Longyearbyen er registeret svakere utbygget, og det er ikke faste rutiner for fastsettelse av D-nummer for enkeltpersoner. Overgang til individuell beskatning av ansatte som i dag går inn under særordningen med kopf-skatt, forutsetter at det fastsettes D-nummer for alle disse, se omtale i avsnitt 11.7. Det vil åpne for at befolkningsregisteret i større grad enn i dag kan inneholde opplysninger om personer som befinner seg utenfor Longyearbyen, med entydig identifisering av disse.

Et spørsmål som reiser seg i forbindelse med skatteplikt til Svalbard, er hvordan ligningsmyndighetene kan kontrollere om personer faktisk oppholder seg på Svalbard. I dag kan det være vanskelig å føre noen effektiv kontroll med hvor lenge personer oppholder seg på Svalbard, og om de faktisk oppfyller vilkårene for henholdsvis begrenset og alminnelig skatteplikt. Arbeidsgruppen mener det i denne sammenheng er hensiktsmessig at skattekontoret gis tilgang til flyselskapenes passasjerlister. En slik tilgang er etter gruppens vurdering en forutsetning for å kunne kontrollere opphold på Svalbard, gjennom *stikkprøver*. Gruppen viser til at omfattende bruk av flylistene til kontrollformål vil være svært ressurskrevende, og flylistene kan derfor ikke forventes å bli brukt til noen mer fullstendig kontroll av hvor lenge personer har oppholdt seg på Svalbard.

11.12.3 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet uttaler:

”Et velfungerende befolkningsregister er viktig for en korrekt beskatning på Svalbard. Flere av arbeidsgruppens forslag synliggjør dette ytterligere. Særlig forslaget som forutsetter tildeling av D-nummer til alle ansatte i Trust Arcticugol vil innebære betydelige utfordringer for skattekontoret på Svalbard av så vel faglig som språklig og økonomisk art. I tillegg stiller det klare krav til informasjon overfor de berørte grupper.

Når det gjelder registerets kvalitet i forhold til den enkeltes inn- og utreiser, vil det avhenge av hvilke data registerførereren har tilgang til. Eventuell tilgang til flyselskapenes passasjerlister antas alene å kunne brukes til stikkprøver slik arbeidsgruppen foreslår. Hovedregelen bør derfor være at der registerførereren krever det, må den enkelte skattyter ha plikt til å dokumentere sine opphold på øygruppen.”

Svalbard skattekontor uttaler:

”Det er lagt ned et betydelig arbeid i forbindelse med utarbeidelse og implementering av ny programvare for føring av befolkningsregisteret på Svalbard. Tilsvarende har skattekontoret anvendt betydelige ressurser til kvalitetssikring av registeret.

Befolkningsregisteret omfatter personer som bor på Svalbard. Som bosatt regnes person som har til hensikt å oppholde seg på Svalbard i minst 6 måneder. En person regnes for å ha flyttet fra Svalbard når vedkommende tar opphold utenfor øygruppen og har til hensikt å oppholde seg der i minst 6 måneder.

Skattekontoret ser tilfeller hvor skatteplikt etter bosted opphører mens vedkommende fortsatt står registrert som bosatt i befolkningsregisteret.

Fraflyttingsreglene i befolkningsregisterforskriften og reglene om opphør av skatteplikt til Svalbard etter bosted bør etter skattekontorets oppfatning vurderes med tanke på synkronisering.

Dersom bosatte i de utenlandske bosettingene skal registerføres i befolkningsregisteret vil dette bety et ikke ubetydelig merarbeid for skattekontoret.”

Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund – YS uttaler:

”YS er i mot at skattekontoret skal ha tilgang til flyselskapenes passasjerlister. Vi mener at person-

vern hensyn tilsier at disse listene ikke skal kunne brukes av ligningsmyndighetene. Listene er helt klart tiltenkt et helt annet formål enn at skattemyndighetene skal nyttegjøre seg dem.

Vi legger til grunn at en slik praksis uansett vil måtte godkjennes av datatilsynet og mener at det ikke bør gis slik tillatelse. Dersom skattekontoret gis tilgang til passasjerlistene vil man så vidt vi kan forstå også få tilgang til opplysninger om alle som reiser til Svalbard, også turister og andre som ikke krever svalbardskatt. Vi anser tiltaket som alt for vidtgående i forhold til det formål som skal oppnås.”

11.12.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det viktig at det finnes et godt utbygget befolkningsregister på Svalbard, med mulighet for sikker og entydig identifikasjon av de som er oppført i registeret. De forslagene som fremmes i denne proposisjon, med bedre skattemessig oppfølging av utenlandske forskere mv. og gradvis overgang til individuell beskatning av ansatte i Trust Arktikugol, vil gjøre befolkningsregisteret mer komplett.

Departementet er enig med Svalbard skattekontor i at reglene om når en person skal anses fraflyttet i bostedsregisteret bør synkroniseres med reglene om opphør av skattemessig bosted. Det er etter departementets vurdering ingen grunner som tilsier at disse regelsettene ikke er tilpasset hverandre. Departementet legger derfor opp til en synkronisering av bestemmelsene om fraflytting i befolkningsregisterforskriften og den foreslåtte bestemmelsen om opphør av bostedskatteplikt ved 183 dagers opphold utenfor Svalbard, jf. avsnitt 11.9. Departementet vil endre befolkningsregisterforskriften § 2 annet ledd slik at en person anses som utflyttet fra og med det år vedkommende har oppholdt seg mer enn 183 dager utenfor Svalbard.

Departementet deler arbeidsgruppens vurdering av at det i dag kan være vanskelig å føre noen effektiv kontroll med hvor lenge personer oppholder seg på Svalbard, og om de faktisk oppfyller vilkårene for henholdsvis begrenset og alminnelig skatteplikt. Departementet er enig i at ligningsmyndighetenes kontrollbehov isolert sett kan tilsa at skattekontoret får tilgang til flyselskapenes passasjerlister. Samtidig kan personvern hensyn tilsa at skattekontoret ikke får tilgang til passasjerlistene. Dette er hver for seg viktige hensyn som må veies mot hverandre. Etter en samlet vurdering vil

departementet *ikke* foreslå at skattekontoret skal gis tilgang til flyselskapenes passasjerlister.

11.13 Selvangivelse

11.13.1 Gjeldende rett

Plikten til å levere selvangivelse er regulert i svalbardskatteloven § 4-4. Utgangspunktet etter § 4-4 første ledd er at selvangivelse skal leveres av personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard for formue eller inntekt som skal lignedes. Skattekontoret kan pålegge andre å levere selvangivelse.

Selvangivelsesfristen er regulert i svalbardskatteloven § 4-4 annet ledd. Selvangivelse med vedlegg skal leveres til skattekontoret for Svalbard innen utgangen av april i året etter inntektsåret. For den som skattekontoret pålegger å levere selvangivelse, kan en senere frist fastsettes.

Svalbardskatteloven § 4-4 tredje ledd gir departementet fullmakt til å fastsette nærmere regler om selvangivelsesplikt, herunder om omfanget av oppgaveplikten og tid og sted for levering.

Utfyllende bestemmelser om selvangivelsesplikt er gitt i forskrift av 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard. Etter § 1 første ledd i denne forskriften er skattyter fritatt for å levere selvangivelse dersom formuen ikke overstiger 50 000 kroner og inntekt i form av sparekapital, aksjer eller annen kapitalavkastning ikke overstiger 10 000 kroner i inntektsåret. Det foreligger likevel selvangivelsesplikt dersom skattyter mottar arv, gave eller gevinster innenfor visse beløpsgrenser. Utfyllende bestemmelser om selvangivelsesplikt for arv mv. er gitt i § 1 annet ledd i samme forskrift. Forskriftens § 1 tredje til sjette ledd inneholder presiserende bestemmelser om selvangivelses- og dokumentasjonsplikt i enkelte spesielle sammenhenger.

11.13.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Arbeidsgruppen mener det bør gjelde selvangivelsesplikt for alle personer og selskaper som er skattemessig hjemmehørende på Svalbard og som har alminnelig skatteplikt dit. For at skatteetaten skal ha mulighet for å gjennomføre beskatningen på en god og effektiv måte, har det stor betydning at det foreligger egenopplysninger fra de skattepliktige. Gruppen viser til at de gjeldende beløpsgrensene for selvangivelsesplikt er noe uklare, ved at det ikke framgår klart av bestemmelsene om beløpsgrensene for formue og inn-

tekt er basert på brutto- eller nettoverdier. Også sistnevnte hensyn tilsier at kriteriene for selvangivelsesplikt endres. Ved å innføre generell selvangivelsesplikt, legges det til rette for en kvalitativt god oppfølging av den enkelte skattyter.

Arbeidsgruppen legger i denne sammenheng også vekt på at ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse nå er innført på Svalbard. For mange innebærer det at arbeidet med selvangivelsen er betydelig lettere enn tidligere. Arbeidsgruppen viser også til at en stor andel av skattyterne på Svalbard allerede har selvangivelsesplikt til Svalbard etter gjeldende regler. Mange har også selvangivelsesplikt til fastlandet, på grunnlag av bostedsskatteplikt eller fordi de har inntekt eller formue som er skattepliktig dit.

Arbeidsgruppen foreslår at den generelle selvangivelsesplikten kun skal omfatte skattytere som har alminnelig skatteplikt til Svalbard etter globalprinsippet. For personlige skattytere som kommer til Svalbard fra utlandet, og som har innskrenket skatteplikt til Svalbard de første fem bostedsårene, skal selvangivelsesplikten ikke gjelde i denne perioden. Men for denne gruppen kan selvangivelsesplikt være aktuelt på annet grunnlag, først og fremst ved at de har inntekt på Svalbard som skal lignede.

Arbeidsgruppen framlegger utkast til aktuelle lov og forskriftsendringer. Gruppen foreslår endringer i svalbardskatteloven § 4-4 og forskrift av 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 1.

11.13.3 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokalstyre uttaler:

”Siden ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse nå er innført på Svalbard, mener Longyearbyen lokalstyre at selvangivelsesplikt for alle personer og selskaper som er skattemessig hjemmehørende på Svalbard, nå kan gjøres gjeldende for Svalbard.”

Skattedirektoratet uttaler:

”Skattedirektoratet støtter arbeidsgruppens forslag om å innføre generell selvangivelsesplikt for alle som har alminnelig skatteplikt til Svalbard etter globalprinsippet. Ordningen med selvangivelse til den aktuelle skattytergruppen er i praksis innført i det de nå vil motta en forhåndsutfylt selvangivelse som omfatter skattepliktig formue og inntekt både på Svalbard og fastlandet. Det antas at et pålegg om generell selvangivelsesplikt ikke vil

påføre dem nevneverdig belastning. For skattemyndighetene på Svalbard vil forslaget innebære en klar effektivisering av kontrollmulighetene under ligningsbehandlingen.”

Svalbard skattekontor uttaler:

”Skattekontoret er fornøyd med arbeidsgruppens forslag om at det skal innføres en generell selvangivelsesplikt for personer som er skattepliktig til Svalbard etter bosted og for selskaper som er hjemmehørende på Svalbard.

Ligningslovens regelverk om tilleggsskatt og forsinkelsesavgift ved ikke levert selvangivelse er gjort gjeldende på Svalbard. Sanksjoner av denne type virker imidlertid ikke særlig godt idet lønn, pensjon mv avregnes på arbeidsgivernivå i lønnsrekordningen uten oppgaveplikt for den enkelte skattepliktige.

Etter skattekontorets oppfatning bør regelverket vedrørende tilleggsskatt/forsinkelsesavgift ved ikke levert selvangivelse tilpasses forholdene på Svalbard.”

11.13.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og forslag om innføring av generell selvangivelsesplikt på Svalbard for skattytere som har alminnelig skatteplikt til Svalbard etter globalprinsippet.

Det vises til forslag til endringer i svalbardskatteloven § 4-4.

11.14 Informasjon om skattesystemet

11.14.1 Gjeldende ordning

Det har tidligere i liten grad vært utarbeidet publikasjoner om skattesystemet på Svalbard som retter seg mot publikum. I det siste er det imidlertid utarbeidet noe brosjyremateriell om skattesystemet på Svalbard. Disse brosjyrene foreligger på norsk og engelsk.

11.14.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Etter arbeidsgruppens vurdering er det behov for å gjøre informasjon om skattesystemet på Svalbard lettere tilgjengelig enn det er i dag. Arbeidsgruppen mener det bør legges ut grunnleggende informasjon om skattesystemet på Svalbard på Internett, hvor det redegjøres kort for de viktigste

elementene. Sentrale punkter her vil være vilkårene for skatteplikt til Svalbard, grunnleggende informasjon om skattegrunnlag og -satser, og informasjon om selvangivelsesplikten. Det bør legges inn koblinger til denne informasjonen fra Sysselmannens hjemmesider og fra Skatteetatens hjemmesider. Arbeidsgruppen mener at denne kortfattede informasjonen bør foreligge på norsk, engelsk og russisk. Eventuelt bør informasjonen også foreligge på andre språk, vurdert ut i fra sammensetningen av befolkningen i Longyearbyen og ellers på Svalbard. Etter arbeidsgruppens oppfatning kan en slik grunnleggende orientering om hovedtrekkene i skattesystemet med fordel kombineres med annen informasjon om plikter og rettigheter under opphold på Svalbard, og legges ut i en egen nettportal.

Mer detaljert informasjon i form av veiledninger til skjemaer og lignende, samt ligningsskjemaer, bør etter gruppens vurdering foreligge på norsk og engelsk. De første årene ansatte i Trust Arktikugol skal skattlegges etter ordinære regler, bør det også foreligge en veiledning til lønnsoppgaven på russisk.

11.14.3 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokalstyre uttaler:

”Longyearbyen er et internasjonalt samfunn der rundt 15% av innbyggerne ikke har norsk bakgrunn. Longyearbyen lokalstyre er enig i arbeidsgruppens forslag når det gjelder informasjon om skattesystemet, det vil si at det lages en felles informasjonsportal der blant annet opplysninger om skattesystem og regelverk for Svalbard legges ut på norsk, engelsk og russisk. Siden den største utenlandske gruppen i Longyearbyen i dag, etter nordmenn, er thaier, anbefaler vi også at informasjonen oversettes til thai. Spesielt understrekes viktigheten av å gjøre informasjonen lett tilgjengelig, gjerne via internett, slik at nye innbyggere har en mulighet til å gjøre seg kjent med reglene, også før de kommer til Svalbard. Longyearbyen lokalstyre støtter ideen om en felles nettportal, der også annen nyttig informasjon kan legges ut.”

Svalbard skattekontor uttaler:

”Skattekontoret støtter arbeidsgruppen når det gjelder forslag til utarbeidelse, samt tilgjengelighet til informasjon om skattesystem og befolkningsregister på Svalbard.

Skattekontoret har - sammen med SkD - utarbeidet en del brosjyremateriell. Brosjyrene ligger pr dato hos SkD for trykking på norsk og engelsk.”

11.14.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet er enig med arbeidsgruppen i at det er behov for å gjøre informasjon om skattesystemet på Svalbard lettere tilgjengelig enn i dag. Departementet er også enig i gruppens forslag om hvordan dette kan gjennomføres. Det vil bli lagt opp til at kortfattet kjerneinformasjon om skattesystemet skal foreligge på Internett og i brosjyrer, på de vanligste språkene blant innbyggerne på Svalbard.

Departementet slutter seg også til arbeidsgruppens forslag om utarbeidelse av mer detaljert informasjon på norsk og engelsk, samt veiledning til lønnsoppgaven på russisk de første årene ansatte i Trust Arktikugol skal skattlegges etter ordinære regler.

Departementet viser også til forslagene i avsnitt 11.6 om mer målrettet informasjon til aktører innenfor forskning og turisme.

Departementet vil ta initiativ overfor Skatteetaten for å få utarbeidet informasjon som nevnt.

11.15 Selskaps-, regnskaps- og revisjonslovgivning

11.15.1 Gjeldende rett

Etter svalbardloven § 2 første ledd gjelder all privatrettslig lovgivning automatisk på Svalbard, med mindre annet er fastsatt. Det samme gjelder for strafferettslige regler og regler om rettspleien. Privatrettslig lovgivning er ikke definert i § 2, men en alminnelig oppfatning er at begrepet er en fellesbetegnelse for all regulering av forholdet mellom private parter. Videre heter det i § 2 annet ledd at andre lovbestemmelser ikke gjelder for Svalbard uten når det er særskilt fastsatt. Lest i sammenheng med første ledd innebærer dette at lovgivning som betegnes som ”offentligrettslig” (unntatt straffe- eller prosessrett), bare gjelder der dette er særskilt fastsatt. Hva som er ”særskilt fastsatt” beror på en konkret vurdering. Høyesterett har i kjennelse Rt. 2007 s. 801 (”Nordpol Telecom-saken”), tolket dette slik at det kreves et noenlunde klart holdepunkt i loven, eventuelt i dens forarbeider, for at offentligrettslige regler skal gjelde. Høyesterett har også presisert at det på legalitetsprinsippets område foreligger et enda strengere krav til at dette skal være særskilt fast-

satt. Det er heller ikke tilstrekkelig at en lov forutsetter at andre lover skal gjelde, dersom disse lovene ikke uttrykkelig er gjort gjeldende. Dette kom tydelig fram i nevnte sak, der de offentligrettslige deler av regnskapsloven ble ansett for ikke å gjelde, selv om aksjelovens privatrettslige deler implisitt forutsetter anvendelsen av disse reglene.

Blant annet i Ot.prp. nr. 32 (1995-96) Lov om skatt til Svalbard og skattlegging av personer på Jan Mayen avsnitt 13.1, er det forutsatt at deler av regnskapslovgivningen indirekte får anvendelse på Svalbard. Det heter der blant annet at

”Regnskapsplikt er en nødvendig forutsetning for gjennomføring av en korrekt beskatning av skattytere med mer komplekse inntekts- og/eller formuesforhold. Departementet legger således til grunn at det på Svalbard gjelder en regnskapsplikt som er *avledet* av plikten til å svare skatt.

Fra et skattemessig synspunkt må det videre stilles krav til kretsen av regnskapspliktige, og det nærmere innhold av regnskapsplikten. Det må legges til grunn at de som driver virksomhet på Svalbard skal levere regnskap for driften og at regnskap skal føres etter de samme regler eller på samme måte som i regnskapslovgivningen på fastlandet. Det vil i praksis si at regnskapet må føres i overensstemmelse med bestemmelsene i regnskapsloven kapittel 2 og 3 og aksjeloven kapittel 11.”

Bortsett fra at skattereglene på en slik måte tjener som en forutsetningshjemmel for plikten til å føre et skatteregnskap med samme hovedinnhold som på fastlandet, er det ikke på dette grunnlaget mulig å slutte seg mer eksakt til hvilke deler av regnskapslovgivningen som gjelder på Svalbard.

Totalt sett må det anses som uavklart i hvilken grad norsk selskaps-, regnskaps- og revisjonslovgivning gjelder på Svalbard.

11.15.2 Arbeidsgruppens vurderinger og forslag

Arbeidsgruppen mener det er ønskelig å få klarlagt hvilke selskaps-, regnskaps- og revisjonsregler som gjelder på Svalbard.

Arbeidsgruppen viser til at de selskapsrettslige løsningene i mange sammenhenger vil ha betydning for skattepliktens omfang.

Regnskaps- og revisjonsplikt er viktige rammebetingelser for næringsvirksomhet, og det bør ikke være tvil knyttet til omfanget av slik plikt. Arbeidsgruppen viser i denne forbindelse til den omtale av regnskaps- og revisjonsplikten som er gitt i

Ot.prp. nr. 32 (1995-96) Lov om skatt til Svalbard og skattlegging av personer på Jan Mayen i avsnitt 13.1. Men etter arbeidsgruppens vurdering er det ønskelig med en mer konkret avgrensning av regnskaps- og revisjonsplikten enn det som følger av den prinsipielle drøftelsen i nevnte proposisjon.

Arbeidsgruppen foreslår at det klargjøres hvilke selskaps-, regnskaps- og revisjonsregler som gjelder på Svalbard. Arbeidsgruppen understreker behovet for å unngå unødvendig kompliserte løsninger i denne sammenheng. Det bør også legges opp til løsninger som er i samsvar med internasjonal praksis.

11.15.3 Høringsinstansenes synspunkter

Longyearbyen lokalstyre er ”enig i arbeidsgruppens forslag om å klargjøre hvilke selskaps-, regnskaps- og revisjonsregler som gjelder på Svalbard, og at man unngår unødvendig kompliserte løsninger”.

11.15.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og forslag vedrørende klargjøring av hvilke selskaps-, regnskaps- og revisjonsregler som gjelder på Svalbard. Departementet vil i samarbeid med Justisdepartementet arbeide videre med sikte på en nærmere presisering av dette regelverkets anvendelse på Svalbard.

Departementet viser i denne forbindelse til at spørsmålet om nærings- og selskapslovgivningens anvendelse på Svalbard er nærmere omtalt i St.meld. nr. 22 (2008-2009) Svalbard kapittel 5, jf. særlig avsnitt 5.3.

11.16 Administrative og økonomiske konsekvenser

11.16.1 Administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at *avvikling av den særlige skattepraksisen for pendlere* ikke vil ha betydelige administrative konsekvenser for skatteetaten. Gjeldende praksis for skattlegging av pendlere gjør at det i visse sammenhenger blir enklere å ta stilling til skatteplikt til Svalbard. Dette må vurderes opp mot at en opphevelse vil redusere antall kategorier skattepliktige til Svalbard. Departementet legger til grunn at en omlegging totalt sett verken vil øke eller redusere arbeidsmengden i vesentlig grad.

En mer konsekvent beskatning av forskere og turistoperatører mv. utenfor Longyearbyen, foreslås gjennomført ved målrettede informasjonstiltak mot aktuelle arbeidsgivere og operatører. Slike informasjonstiltak vil være lite ressurskrevende. Den aktuelle gruppen er forholdsvis liten, og antall skattytere vil øke kun i beskjeden grad. Det må også tas i betraktning at det legges opp til at denne gruppen skal kunne skattlegges gjennom summarisk fellesoppgjør, jf avsnitt 11.6.4. Totalt sett vil gjennomføring av en slik endring kunne forventes å medføre en beskjeden økning av ressursbehovet ved Svalbard skattekontor. Dette vil stille seg annerledes dersom det skal gjennomføres tiltak ut over dette, i form av økt stedlig oppfølging mv. Departementet finner at kostnadene knyttet til økt stedlig oppfølging ikke vil stå i rimelig forhold til mulig merproveny som følge av dette, og vil derfor ikke foreslå noen slik løsning, jf. avsnitt 11.6.4.

Avviklingen av særordningen med kopfskatt for ansatte i Trust Arktikugol og overgang til individuell beskatning av disse, vil resultere i et betydelig merarbeid for skattekontoret på Svalbard. Det vil bli en vesentlig økning i antall personer som skal skattebehandles på ordinær måte. De administrative konsekvensene av dette er beskrevet i høringsuttalelsene fra Skattedirektoratet og Svalbard skattekontor, jf avsnitt 11.7.3. Den overgangen til prosentvis beskatning som foreslås i overgangsperioden, vil derimot ikke medføre behov for økte ressurser. Det innebærer at det økte ressursbehovet ikke vil melde seg før overgang til individuell beskatning blir gjennomført, tidligst fra inntektsåret 2015. Departementet har ikke nå grunnlag for å konkretisere ressursbehovet ved en slik framtidig overgang. Det vil blant annet avhenge av hvor mange personer dette vil gjelde på det aktuelle tidspunktet. Departementet vil komme tilbake til Stortinget med dette, før en slik framtidig overgang vedtas og iverksettes.

Den foreslåtte regelen om at *skattepliktens omfang skal begrenses de første fem årene en person anses bosatt på Svalbard*, vil i prinsippet redusere skatteetatens arbeidsoppgaver. I praksis vil det imidlertid være svært begrensede muligheter for å kontrollere utenlandsinntekt og utenlandsformue for denne gruppen, og den vesentligste konsekvensen av en slik endring vil være at det blir mer samsvar mellom regelverket og hva som er praktisk gjennomførbart. Faktisk sett kan ikke en slik regelendring ventes å frigjøre ressurser til andre oppgaver i skatteetaten.

Innføring av generell selvangivelsesplikt på Svalbard for personer og selskaper som har full skatte-

plikt etter globalprinsippet, vil legge til rette for en god oppfølging av den enkelte skattyter og kan forenkle skattekontorets arbeid i en del sammenhenger. Arbeidsgruppen viser til at generell selvangivelsesplikt vil kunne gi seg utslag i bedre kvalitet på ligningsarbeidet, uten at det vil redusere behovet for personelle ressurser. Departementet slutter seg til denne vurderingen.

Forslaget om å utarbeide *bedre informasjon* om skattesystemet på Svalbard, vil kreve noen ressurser i skatteetaten. Et slikt informasjonsarbeid vil eventuelt på sikt kunne motsvares av bedre og mer korrekte oppgaver fra arbeidsgivere og skattytere.

Totalt sett vil det ikke være behov for økt *bemanning* ved Svalbard skattekontor eller i skatteetaten for øvrig, som følge av forslagene som foreslås iverksatt i første fase. Den andre fasen, med overgang til individuell beskatning av ansatte i Trust Arktikugol, vil som nevnt kunne kreve økt bemanning ved Svalbard skattekontor.

Gjennomføring av forslagene kan heller ikke forventes å medføre vesentlig økning av *andre administrative kostnader*.

11.16.2 Provenymessige konsekvenser

Departementet slutter seg til den beskrivelsen av økonomiske konsekvenser av forslagene som er gitt av arbeidsgruppen. I avsnitt 7.2 i sluttrapporten skriver arbeidsgruppen følgende:

”Forslaget om å avvikle særordningen for pendlere, vil innebære at en del personer som i dag har skatteplikt til Svalbard, i stedet blir skattepliktige til fastlandet. Det må forventes at enkelte vil tilpasse seg omleggingen ved å oppholde seg på Svalbard så lenge at de fortsatt får svalbardskatt på lønnsinntekten. Arbeidsgruppen har ikke hatt grunnlag for å beregne provenyeffektene av dette forslaget.

Avvikling av særordningen med kopfskatt vil med stor sannsynlighet bidra til å øke skatteinntektene på Svalbard, særlig når ordinære skattesatser innføres. Arbeidsgruppen har grunn til å tro at gjeldende ordning med 30 kroner skatt per ansatt gir en svært lav prosentvis beskatning. Gruppen har imidlertid ikke hatt sikre opplysninger om det faktiske lønnsnivået for den aktuelle gruppen, og har derfor ikke kunnet beregne mulige provenyeffekter av en omlegging. Det må også tas i betraktning at det legges opp til en overgangsperiode over flere år, før ordinære skattesatser innføres, og at det faktiske lønnsnivået kan bli endret før ordinære satser innføres.

En mer fullstendig håndhevelse av skattereglene for utenlandske forskere mv. utenfor Longyearbyen, vil bety at flere skattytere tas opp til beskatning på Svalbard. Dette gjelder imidlertid forholdsvis få personer, og vil ikke ha betydelige provenykonsekvenser.

Arbeidsgruppens forslag om at utlendinger skal ha begrenset skatteplikt de første fem årene de anses bosatt på Svalbard, vil teoretisk sett innebære en viss uthuling av skattegrunnlaget. Det er imidlertid store problemer med å håndheve dagens globalskatteplikt for denne gruppen utlendinger, og det er ikke grunnlag for å anta at dette forslaget vil ha særlige provenymessige konsekvenser.”

Ut over dette vil en omlegging av fortolkningspraksis slik at Svalbard mer konsekvent likestilles med utland, kunne føre til at flere får rett til personfradrag i fastlandsinntekt. Det vises til nær-

mere omtale av denne effekten i avsnitt 11.10.4. Dette vil gjelde et forholdsvis lite antall personer, og provenyvirkningen antas derfor ikke å bli betydelig. Det må også tas i betraktning at den nåværende praksis har hatt begrenset varighet, og at en omlegging innebærer at praksis blir mer i samsvar med lovens underliggende systematikk.

Totalt sett er det grunnlag for å anta at de totale provenymessige konsekvensene av de forslagene som fremmes i denne proposisjonen, vil være beskjedne. De konkrete utslagene vil i stor grad avhenge av hvordan personer og virksomheter tilpasser seg til endringene. Spesielt gjelder dette utviklingen av den særlige praksisen for pendlere. De provenymessige utslagene vil også avhenge av utviklingen på Svalbard fram til individuell skattlegging av ansatte i Trust Arktikugol blir gjennomført. Departementet har ikke grunnlag for å beregne virkningene nærmere.

12 Unntak fra reglene om formuesverdsetting for boliger på Svalbard

12.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår en egen bestemmelse i svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd som unntar eiendommer på Svalbard fra de nye reglene om fastsetting av ligningsverdi av bolig. Disse reglene gjelder fra i år. Ligningsverdien skal etter disse reglene fastsettes ut fra boligens areal multiplisert med en kvadratmetersats som er differensiert ut fra boligtype, areal, byggeår og geografisk beliggenhet. Kvadratmetersatsene beregnes på bakgrunn av nye boligformuesberegninger fra Statistisk sentralbyrå (SSB), ut fra statistikk om omsatte boliger supplert med opplysninger fra matrikkelen. Særegenhetene ved boligmarkedet på Svalbard medfører at SSB ikke har informasjon som kan danne grunnlag for tilsvarende formuesberegninger for boligene der. Departementet foreslår derfor at boliger på Svalbard unntas fra de nye reglene for fastsetting av ligningsverdi av bolig. Departementet viser til forslag til endring i svalbardskatteloven § 3-1, med ikrafttreden straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

12.2 Departementets vurderinger og forslag

Fra og med inntektsåret 2010 er det vedtatt et nytt system for å fastsette ligningsverdi av boligeiendom, med unntak for fritidseiendom, våningshus og bolig i utlandet. De nye ligningsverdiene bygger på nye boligformuesberegninger fra SSB. I disse beregningene utleder SSB differensierte kvadratmeterpriser for boliger ut fra boligtype, areal, byggeår og geografisk beliggenhet. Grunnlaget for å fastsette kvadratmeterpriser er informasjon om omsatte boliger supplert med opplysninger fra matrikkelen. Ligningsverdien skal fastsettes ved å multiplisere boligens areal (kvm.) med en prosentandel av kvadratmeterprisen som gjelder for den aktuelle boligen. Andelen er 25 pst. for primærboliger og 40 pst. for sekundærboliger. Kvadratmetersatsene vil bli oppdatert årlig på bakgrunn av nye boligformuesberegninger fra

SSB. Det betyr at ligningsverdiene for boligeiendom fastsettes og justeres med utgangspunkt i eksterne, objektive kilder.

SSB har ikke utarbeidet boligformuesberegninger for Svalbard. Dette medfører at det ikke er mulig å utarbeide egne kvadratmetersatser for å fastsette ligningsverdien av boligene på Svalbard. Bakgrunnen for dette er at markedet for kjøp og salg av boliger på Svalbard ikke er sammenlignbart med fastlands-Norge. De fleste boligene på Svalbard eies av de ulike arbeidsgiverne, som tilbyr boliger til ansatte som en del av ansettelsesforholdet. Den norske stat eier så godt som all grunn på Svalbard, og det er i praksis ikke mulig å kjøpe tomt for å bygge sin egen bolig. Det er bygget noen få private boliger på leid grunn, som er solgt eller leid ut til privatpersoner i Longyearbyen. Dette er så få tilfeller at det ikke lar seg gjøre å utarbeide en god nok statistikk på dette grunnlaget.

For boligeiendommer i utlandet gjelder tilsvarende problem ved at det mangler informasjon som kan danne grunnlag for boligformuesberegninger. SSB har heller ikke utarbeidet en egen boligformuesberegning for fritidsboliger. Verken boliger i utlandet eller fritidseiendom er derfor omfattet av de nye reglene for fastsetting av ligningsverdi av bolig. For disse eiendommene fastsettes ligningsverdien etter den modellen som tidligere gjaldt for alle boliger. Ligningsverdien fastsettes i forbindelse med nybygg, og endres ved generelle prosentvise justeringer. Departementet foreslår at denne metoden videreføres ved fastsetting av ligningsverdi av boliger på Svalbard, og at Svalbard dermed unntas fra de nye reglene i skatteloven § 4-10 annet ledd.

Departementet viser til forslag til endringer i svalbardskatteloven § 3-1.

12.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer at det ikke skal rapporteres inn opplysninger om areal mv. for boligeiendom

på Svalbard. Gjeldende ligningsverdier videreføres på tilsvarende måte som ligningsverdi av fritidseiendom på fastlandet i Norge. Videre innebærer forslaget at skatteetaten fortsatt må fastsette individuelle ligningsverdier for boliger som bygges på Svalbard. Ligningsverdiene er gjenstand for eventuelle årlige prosentvise justeringer som behandles politisk. Departementet legger til

grunn at forslaget har små økonomiske og administrative konsekvenser.

12.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

13 Endringer i skattereglene for kraftforetak mv.

13.1 Innledning og sammendrag

For å sikre en nøytral grunnrenteskatt og at hele grunnrenten kommer til beskatning mener departementet at kraftverkseier ikke bør gis fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt for kostnader til leie av fallrettigheter. Tilsvarende bør det ikke gis fradrag i form av friinntekt og avskrivninger av eide fallrettigheter.

Departementet foreslår å klargjøre gjennom en lovendring at kostnader til leie av fallrettighet ikke kan komme til fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt. Videre foreslår departementet at det ikke skal gis fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt for avskrivning på tidsbegrenset fallrettighet, og at fallrettigheter ikke skal inngå i grunnlaget for friinntekt.

En overenskomst med Sverige fra september 2009 fastsetter prinsipper for det videre arbeidet med å etablere et felles svensk-norsk elsertifikatmarked. Det tas sikte på å etablere et slikt elsertifikatmarked fra 1. januar 2012. En rekke elementer, herunder norsk lov, bindende avtale mellom Norge og Sverige og Norges tilpasning til EUs fornybardirektiv, må være på plass før oppstart av det felles markedet. Departementet foreslår at inntekt fra utstedte elsertifikater knyttet til grunnrenteskattepliktig vannkraftproduksjon skal inngå i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt.

Departementet viser til forslag til endringer av skatteloven § 18-3, og foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

13.2 Skattemessig behandling av fallrettigheter

13.2.1 Bakgrunn og gjeldende rett

13.2.1.1 Utleie av fallrettigheter mv.

Lov 14. desember 1917 om erverv av vannfall m.v. ble i 2008 endret for å styrke og sikre det offentlige eierskapet i vannkraftsektoren. Konsolideringsmodellen forutsetter at kun offentlige aktører kan få konsesjon til erverv av vannfall, jf. lov om erverv av vannfall m.v. § 2. Forskrift 25. juni

2010 nr. 939 har innført nye regler om utleie vannfall og kraftverk med tilhørende anlegg. Forskriften trådte i kraft 1. juli 2010 og presiserer reglene om utleie av vannkraftanlegg i lov om erverv av vannfall m.v. § 5, jf. Ot.prp. nr. 66 (2008-2009).

Reglene om utleie gir verken private eller offentlige aktører mulighet for å leie ikke-utbygde vannfall (råfall) over lovens konsesjonsgrense (4000 naturhestekrefter). Det kan ikke lenger gis bruksrettskonsesjon til leie av vannfall der leietaker selv bygger ut og driver kraftstasjonen. For eksisterende bruksretter, konsesjonsfrie leieavtaler og langsiktige disposisjonsretter finnes det egne regler om adgang til forlengelse på visse vilkår og om overdragelse i forbindelse med omorganisering eller liknende, se lov om erverv av vannfall m.v. § 4.

Avtaler om utleie av vannfall og tilhørende kraftverk kan inngås for en periode på inntil 15 år, jf. lov om erverv av vannfall m.v. § 5. Utleier forblir skattemessig eier av kraftanlegget, og dermed subjekt for blant annet grunnrenteskatt, se Ot.prp. nr. 66 (2008-2009) side 8.

Utbygging av vannfall som ved regulering antas å kunne utbringe mindre enn 4 000 naturhestekrefter er ikke omfattet av reglene om utleie, jf. lov om erverv av vannfall m.v. § 1. Slike kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse over 5 500 kVA skal imidlertid svare grunnrenteskatt til staten, jf. under.

13.2.1.2 Skattemessig behandling av fallrettigheter mv.

Kraftverkseier kan kreve fradrag for kostnader til leie av fallrettigheter i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 6-1 første ledd første punktum.

Ved beregning av grunnrenteinntekt kan kraftverkseier kreve fradrag for driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen, med enkelte unntak og presiseringer, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Det framgår ikke eksplisitt av ordlyden hvorvidt kraftverkseier kan kreve fradrag for kostnader til leie av fallrettigheter i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt.

I forarbeidene til skatteloven 1911 § 19 A-4 (tilsvarende skatteloven 1999 § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1) uttaler departementet at kraftverkseier "får ikke fradrag for eventuelle utgifter til leie av fallrettigheter", jf. Ot.prp. nr. 23 (1995-96) side 193. Synspunktet er gjentatt i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) side 78, og framgår i dag av Lignings-ABC 2009/10 side 713. I tidligere ligningspraksis er det imidlertid eksempler på at kraftverkseier har fått fradrag i grunnrenteskattgrunnlaget for kostnader til å utnytte tidsbegrensede fallrettigheter. Det kan ikke utelukkes at også andre har fått fradrag for leiekostnader ved ligningen.

Videre kan verdifall på en gjenstand gi grunnlag for fradrag etter skatteloven § 6-1 første ledd første punktum. Dette er blant annet presisert i skatteloven § 6-10 første ledd, som gir rett til fradrag i form av avskrivninger for verdiforringelse ved slit eller elde på betydelige driftsmidler.

Grunnarealer og fallrettigheter reduseres ikke i verdi i skattemessig sammenheng, og kan ikke avskrives. Der retten til grunnen mv. er tidsbegrenset, kan imidlertid vilkårene for avskrivningsrett foreligge. Fallrettigheter underlagt vilkår om hjemfall etter lov om erverv av vannfall m.v. kan på nærmere vilkår avskrives over konsesjonsperioden som immaterielt driftsmiddel etter skatteloven § 6-10 tredje ledd og § 14-50, se Ot.prp. nr. 23 (1995-96) side 73-74, Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) side 34 og Rt. 1958 s. 801. For driftsmidler i kraftverk som utnytter vannfall underlagt vilkår om hjemfall er prinsippet lovfestet i skatteloven § 18-6 annet ledd.

Inntektsårets skattemessige avskrivninger av driftsmidler tilknyttet kraftproduksjonen kommer til fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3. Bestemmelsen omfatter verdifall på fallrettigheter tilknyttet kraftanlegget dersom vilkårene for fradrag etter er oppfylt.

Etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b skal det i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt gis fradrag for en friinntekt. Friinntekten fastsettes til gjennomsnittet av de skattemessige verdier av driftsmidlene per 1. januar og 31. desember i inntektsåret multiplisert med en normrente. Etter gjeldende regler inngår fallrettigheter i friinntektsgrunnlaget (eventuelt justert for årlige avskrivninger på fallrettigheter underlagt vilkår om hjemfall), se Ot.prp. nr. 10 (1996-97) og Lignings-ABC 2009/10 side 715.

Ved realisasjon av kraftverk og fallrettighet skal det på overdragers hånd beregnes grunnrenteinntekt tilsvarende vederlaget fratrukket summen av skattemessig verdi av driftsmidler som be-

nyttes i kraftproduksjonen, aktiverte kostnader til erverv av vannfall og eventuell negativ grunnrenteinntekt til fremføring, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a. Kraftverk og fallrettighet kan imidlertid realiseres samlet uten umiddelbar beskatning av gevinst knyttet til særskilte driftsmidler i kraftanlegg dersom overtaker viderefører skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav b og § 9-3 syvende ledd. For gevinst knyttet til øvrige driftsmidler gjennomføres gevinstbeskatningen etter de alminnelige reglene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) side 36.

13.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Grunnrenteskatten for kraftverk sikrer at en del av den ekstraordinære avkastningen i vannkraftsektoren tilfaller fellesskapet. Skatten er i all hovedsak uavhengig av hvem som opptjener grunnrenten, hvordan skattyter velger å organisere virksomheten og påvirker ikke investeringene i sektoren. For å sikre slik nøytralitet og at hele grunnrenten kommer til beskatning, kan kraftverkseier verken gis fradrag for leiekostnader, avskrivninger eller friinntekt tilknyttet eide fallrettigheter. Departementet viser til omtalen i avsnitt 3.3.5 for en nærmere vurdering og begrunnelse.

Ligningspraksis viser at det til tross for klare uttalelser i forarbeidene mv. kan oppstå tvil om hvordan kostnader til leie av fallrettigheter skal behandles i kraftskatteregimet, se avsnitt 13.2.1.2. Departementet foreslår derfor å klargjøre gjennom en lovendring at kostnader til leie av fallrettighet ikke skal komme til fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt.

Fradragsbegrensningen omfatter kostnader som reelt er vederlag for at kraftverkseier får tilgang til fallrettighet og vannressurs. I lovforslaget er dette betegnet som "kostnader til leie av fallrettighet". Både kontantvederlag og naturalytelser (typisk kraftleveranser) kan være kostnader til leie av fallrettighet. Videre kan leien ytes i form av løpende vederlag, forskudd- og etterskuddsbetaling eller gjennom motregning. Hvordan partene formelt betegner vederlaget har ingen betydning for klassifiseringen. Det må imidlertid foretas en avgrensning mot kostnader som pådras ved utnyttelse av leide fallrettigheter, eksempelvis erstatninger mv. til grunneiere etter vassdragslovgivningen. Slike kostnader kan komme til fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt der-

som de ”regulært følger av kraftproduksjonen”, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 første punktum.

I utgangspunktet er både tidsbegrensede og ikke-tidsbegrensede leieavtaler omfattet av departementets forslag. Etter en konkret vurdering kan imidlertid leietaker bli ansett som eier av en fallrettighet for skatteformål, se blant annet Rt. 2009 s. 441 med videre henvisninger og omtalen i avsnitt 13.2.1.1. Når det gjelder skattemessig behandling av eide fallrettigheter, viser departementet til omtalen under.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 nytt sjettede punktum.

For det andre foreslår departementet at det ikke skal gis fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt for avskrivning på tidsbegrenset fallrettighet, se nærmere begrunnelse for dette i avsnitt 3.3.5. Departementets forslag vil i praksis omfatte eide fallrettigheter underlagt vilkår om hjemfall, se avsnitt 13.2.1.2. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3 nytt annet punktum.

For det tredje foreslår departementet at fallrettigheter ikke skal inngå i grunnlaget for friinntekt, se nærmere begrunnelse for dette i avsnitt 3.3.5. Det vil si at både avskrivbare og ikke-avskrivbare fallrettigheter skal unntas fra friinntektsgrunnlaget etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b. Departementet viser til forslag til skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b nytt tredje punktum.

Departementet foreslår ingen endringer i reglene om realisasjon av kraftverk og fallrettighet, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd. Videre vil departementets forslag ikke endre gjeldende regler for beregning av alminnelig inntekt. Blant annet kan kraftverkseier kreve fradrag i alminnelig inntekt for kostnader til leie av fallrettigheter etter skatteloven § 6-1 første ledd. Tilsvarende kan det etter forholdene gis fradrag i alminnelig inntekt for avskrivninger på fallrettigheter med hjemfallsplikt etter skatteloven § 6-10 tredje ledd og § 14-50.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

13.2.3 Økonomiske konsekvenser

Forslagene vil sikre at grunnrenteskatten på kraftanlegg er uavhengig av hvordan skattyter velger å organisere virksomheten, at investeringsincentivene ikke påvirkes og at hele grunnrenten kommer til beskatning.

Departementet antar at andelen av det samlede friinntektsgrunnlaget som skyldes erverv av vannfall er lav. På usikkert grunnlag anslås bortfall av friinntekt for fallrettigheter å øke inntektene fra grunnrenteskatten med om lag 5 mill. kroner. Det antas videre at forslaget om å nekte fradrag for avskrivninger i grunnrenteskatten for vannfall underlagt vilkår om hjemfall i liten grad vil påvirke provenyet.

Eiendomsskatten kan reduseres som følge av høyere fradrag for betalt grunnrenteskatt, men virkningen må anses å være marginal.

13.3 Grunnrenteskatt på elsertifikater

13.3.1 Innledning og bakgrunn

I en overenskomst fra september 2009 ble Norge og Sverige enige om prinsipper for det videre arbeidet med å etablere et felles svensk-norsk elsertifikatmarked. Det tas sikte på å etablere et slikt elsertifikatmarked fra 1. januar 2012. En rekke elementer, herunder norsk lov, bindende avtale mellom Norge og Sverige og Norges tilpassing til EUs fornybardirektiv, må være på plass før oppstart av det felles markedet.

Med et framtidig elsertifikatmarked kan vannkraftprodusenter få inntekter fra utstedte elsertifikater i tillegg til løpende inntekt fra kraftproduksjonen ved verket. Departementet foreslår at inntekt fra utstedte elsertifikater skal inngå i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18-3.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 18-3 annet ledd ny bokstav d, og foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

13.3.2 Gjeldende rett

Eier av kraftverk skal svare skatt til staten på grunnlag av en grunnrenteinntekt beregnet ved det enkelte kraftverk etter skatteloven § 18-3. Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt av løpende inntekt fra kraftvirksomhet fastsettes med utgangspunkt i brutto salgsinntekter. Årlige brutto salgsinntekter settes som hovedregel til summen av årets spotmarkedspriser per time multiplisert med faktisk produksjon ved verket, jf. § 18-3 annet ledd bokstav a. I tillegg til brutto salgsinntekter skal blant annet driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft inngå i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt etter § 18-3 annet ledd bokstav c, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) side 133.

Inntekt fra elsertifikater vil være omfattet av skatteloven § 5-1, og dermed skattepliktig som alminnelig inntekt. Elsertifikatinntekter vil imidlertid ikke anses som brutto salgsinntekter som inngår i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt etter gjeldende regler i skatteloven § 18-3 annet ledd.

13.3.3 Departementets vurderinger og forslag

En nøytral grunnrentebeskatning forutsetter at elsertifikatinntekten inngår i grunnrenteberegningen for at skattegrunnlaget skal tilsvare det reelle økonomiske resultatet fra kraftproduksjonen. Ved at inntekter fra utstedte elsertifikater tas inn i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt sikrer en dessuten at samfunnet får tilbake noe av inntekten fra de mest lønnsomme kraftverkene. Etter departementets oppfatning bør derfor inntekter fra utstedte elsertifikater som knyttes til grunnrenteskattepliktig vannkraftproduksjon inngå i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18-3. Departementet viser til avsnitt 3.3.5 for en nærmere omtale.

Inntekt fra utstedte elsertifikater anses ikke som brutto salgsinntekter etter skatteloven § 18-3

annet ledd. Departementet foreslår en lovendring som medfører at inntekt fra utstedte elsertifikater knyttet til grunnrenteskattepliktig vannkraftproduksjon inngår i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18-3.

Av hensyn til forutsigbare skattebetingelser for aktørene i markedet er det etter departementets vurdering hensiktsmessig at lovendringen trer i kraft allerede fra inntektsåret 2011.

Innføring av et felles elsertifikatmarked fra 1. januar 2012 kan reise flere skatterettslige problemstillinger. Departementet vil eventuelt komme tilbake til dette så snart ordningens nærmere utforming er på plass.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 18-3 annet ledd ny bokstav d og tilhørende ikrafttredelsesbestemmelse.

13.3.4 Økonomiske konsekvenser

Den foreslåtte lovendringen vil ikke gi provenyvirkninger for 2011. For årene deretter vil endringen føre til økt proveny. Provenyøkningen vil blant annet avhenge av hvor mange kraftverk som vil være i grunnrenteskatteposisjon og av prisen på elsertifikater.

14 Næringseiendom som nytt utskrivingsalternativ for eiendomsskatt

14.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å innføre begrepet "næringseiendom" som ny utskrivingskategori i lov om eiendomsskatt til kommunane (eiendomsskattelova) av 6. juni 1975 nr. 29. Dette gjøres for å gi kommunene mulighet til å likebehandle ulike typer næringseiendom, samt for å kunne tilpasse eiendomsskatten til lokale forhold i enda større grad enn etter dagens regler. Etter forslaget vil kommunene få to ytterligere alternativer ved utskrivningen, henholdsvis bare på næringseiendom i hele kommunen, eller på all eiendom i bymessig utbygde områder og næringseiendom i hele kommunen.

Ved utskrivning etter de nye alternativene vil næringseiendom inkludere eiendommer som anses som verk og bruk. Uttrykket verk og bruk vil etter disse utskrivingsalternativene fortsatt ha betydning for verdsettelsesformål.

Departementet foreslår at de nye reglene skal tre i kraft med virkning fra og med skatteåret 2011. For kommuner som ønsker å benytte de nye utskrivingsalternativene er det behov for å foreta taksering av næringseiendom som ikke tidligere er taksert. På denne bakgrunn foreslår departementet en overgangsregel for 2011 med utvidet frist for utskrivning for kommuner som vil gjøre bruk av de nye utskrivingsalternativene.

14.2 Gjeldende rett

Eiendomsskatten er en frivillig kommunal skatt, og det tilligger kommunestyret å avgjøre om det skal utskrives eiendomsskatt i kommunen. Vedtak om utskrivning av eiendomsskatt fattes hvert år i forbindelse med budsjettbehandlingen i kommunen. Eiendomsskatt kan skrives ut på fast eiendom i kommunen. Som fast eiendom anses blant annet bygning med tilhørende tomt, husløse tomter, samt anlegg og installasjoner som kan anses som "stedbundne". I uttrykket "stedbundet" ligger det et krav om at det aktuelle objektet ikke uten videre er flyttbart.

Det er eiendommens objektive omsetningsverdi som er grunnlaget for beregning av eiendomsskatten, og normalt skal ny alminnelig taksering foretas hvert tiende år. Ved første gangs utskrivning av eiendomsskatt kan ikke skattesatsen settes høyere enn 2 promille. Satsen kan økes med 2 promille hvert påfølgende år inntil man når maksimal skattesats på 7 promille. Dersom det allerede skrives ut eiendomsskatt i kommunen vil objekter som kommer til senere kunne pålegges samme skattesats som øvrige eiendommer.

Etter eiendomsskattelova § 3 kan kommunene velge å skrive ut eiendomsskatt på a) faste eiendommer i hele kommunen, b) bare i områder utbygget på bymessig vis, c) bare på "verk og bruk" i hele kommunen, og d) i områder utbygget på bymessig vis og på verk og bruk i hele kommunen.

Begrepet "verk og bruk" er nærmere omtalt i eiendomsskattelova § 4 annet ledd. Bestemmelsen gir ingen definisjon av begrepet, men nevner en del eksempler på eiendom som skal anses som "verk og bruk":

"Til verk og bruk vert m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar, industrielle verk, og likeeins gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykke, demningsverk, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader. Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta. Arbeidsmaskinar og tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slikt, skal derimot ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve foretaket."

Oppregningen er ikke ment å være uttømmende, jf. uttrykket "m.a.". Det er gjennom langvarig retts- og forvaltningspraksis lagt til grunn at begrepet "verk og bruk" primært omfatter eiendom tilhørende foretak av en viss størrelse som bedriver industriell virksomhet med sikte på framstilling av i første rekke materielle gjenstander. Et kraftverk anses imidlertid også som et "verk og bruk" etter eiendomsskattelova. Tjenesteytende virksomhet, som for eksempel handelsbedrifter,

kontorbygg, hoteller, serveringssteder mv., har tradisjonelt ikke vært ansett som "verk og bruk" etter eiendomsskattelova. Driftsdelen av jord- og skogbruk er generelt unntatt fra eiendomsskatt (unntatt våningshus), jf. eiendomsskattelova § 5 bokstav h, og skal således heller ikke anses som "verk og bruk". Senere rettspraksis har foretatt enkelte sondringer mellom såkalt "tjenesteytende virksomhet", og "verk og bruk" i tradisjonell forstand. Grensedragningen er ikke klar, hvilket Høyesteretts dom i Rt. 2002 s. 94 illustrerer. Høyesterett kom her til at Nesset kommune hadde hjemmel til å skrive ut eiendomsskatt på Telenors anlegg for fasttelefoni i kommunen. Som representant for flertallet uttalte førstvoterende om dette:

"I Kvitsøydommen sies det at "tjenesteytende virksomheter, f.eks. handelsbedrifter, kontorbygg eller varelagre, blir ikke verk og bruk etter eiendomsskatteloven..." Jeg er – som også partene i saken – enig i at de eksemplene som er nevnt her, faller utenfor begrepet verk og bruk, på samme måte som også hoteller, bevertningssteder mv. faller utenfor. Om det dermed er riktig å si at "tjenesteytende virksomhet" generelt faller utenfor, kan sees som et terminologisk spørsmål. Men ut fra hva jeg oppfatter som vanlig språkbruk, anser jeg det nok som naturlig å betegne slikt som lenser og losse- og lasteplasser som steder der det drives tjenesteyting. Begrepet tjenesteyting er imidlertid ikke avgjørende etter lovtekst og forarbeider, og jeg ser ikke grunn til å gå inn på det."

Den nærmere grensedragningen mellom "verk og bruk" og annen type næringseiendom, vil derfor i mange tilfeller måtte avgjøres konkret. Det er derfor ikke mulig å gi en uttømmende redegjørelse for hvilke eiendomstyper som faller innenfor og hvilke som faller utenfor begrepet "verk og bruk".

Etter lovendring har kommunene fra 2007 hatt anledning til å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen. Dersom man velger dette alternativet, eller utskrivning bare i bymessig strøk vil skatten også omfatte næringseiendom som ikke kan karakteriseres som "verk og bruk". Dette i motsetning til de tilfeller hvor kommunen velger å skrive ut bare på verk og bruk. Hvor kommunen velger å skrive ut eiendomsskatt i bymessig strøk, samt på "verk og bruk" i hele kommunen, vil dette innebære en forskjellsbehandling av næringseiendom avhengig av om denne ligger innenfor eller utenfor bymessig område.

14.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår å innføre to nye alternativer for utskrivning av kommunal eiendomsskatt. Disse kommer i tillegg til dagens fire utskrivingsalternativer. Det foreslås adgang til å skrive ut eiendomsskatt på næringseiendom i hele kommunen som et eget alternativ. Videre foreslås det et ytterligere alternativ som innebærer utskrivning på all eiendom i bymessige områder i kombinasjon med utskrivning på næringseiendom i hele kommunen. Begrepet næringseiendom tar opp i seg de typer eiendom som omfattes av begrepet verk og bruk. Det vises til avsnitt 14.4 med hensyn til hva som skal anses som næringseiendom.

Det er opp til kommunestyret i den enkelte kommune å avgjøre om det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen. Med de nye alternativene vil kommunene få bedre mulighet til å likebehandle ulike typer næringseiendom ved utskrivning av eiendomsskatt enn etter dagens regler. Videre vil forslaget åpne for at kommunene kan tilpasse utskrivningen til de lokale forholdene i kommunen, avhengig av sammensetningen av det lokale næringslivet.

Endringen vil gi kommunene adgang til å skrive ut eiendomsskatt på all næringseiendom i kommunen, med unntak av landbrukseiendom som er særskilt fritatt for eiendomsskatt, uten at man da også må skrive ut eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendom.

Velger kommunen å benytte alternativene med enten utskrivning på næringseiendom i hele kommunen, eller på næringseiendom i tillegg til all eiendom innenfor bymessig område, vil utskrivningen også omfatte eiendommer som i dag anses som "verk og bruk". Etter dagens regler er det blant annet nærmere definert hvilke eiendommer og eiendeler som skal regnes sammen med verk og bruk. Det finnes også en rekke dommer som definerer nærmere hvordan verk og bruk skal verdsettes. Det gjøres ingen endringer i dette.

Med i alt seks utskrivingsalternativer er det behov for en lovteknisk omredigering av de, med en bokstavangivelse for hvert av dem. Det vises til forslag til § 3 første ledd i eiendomsskattelova.

14.4 Definisjon av "næringseiendom"

Eiendomsskattelova inneholder ikke i dag noen definisjon av "næringseiendom". I forbindelse med innføringen av nye regler for formuesverdssettelse av næringseiendom, ble det i lovproposi-

sjonen angitt en ikke-uttømmende eksemplifisering av hva som skulle anses som "næringseiendom" i dette henseende, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), avsnitt 3.3.2:

"Forslaget omfatter alle typer næringseiendom, herunder kontorlokaler, fabrikker, tomter, parkeringshus, butikker, verksted mv."

Flere av disse alternativene, for eksempel "fabrikker", omfattes allerede i dag av begrepet "verk og bruk". Da det ikke vil være mulig å gi en uttømmende angivelse av hvilke eiendomstyper som skal omfattes av definisjonen, foreslår departementet at det i eiedomsskattelova inntas en definisjon som baserer seg på en ikke-uttømmende eksemplifisering av eiendomstyper som for eiedomsskatteformål skal anses som "næringseiendom".

Driftsdelen av jord- og skogeiendommer vil ikke berøres av denne lovendringen, da slik næringseiendom er generelt fritatt, jf. eiedomsskattelova § 5 bokstav h. Våningshus på slik eiendom er ikke omfattet av fritaket, men følger reglene for boligeiendom.

Departementet legger til grunn at utleid bolig-eiendom faller utenfor kategorien "næringseiendom" i eiedomsskattelova, selv om utleien ligningsmessig anses som næringsvirksomhet for eieren. Også slike boligeiendommer skal følge boligreglene for eiendomsbeskatning. Det samme gjelder boligdelen av kombinert nærings- og boligbygg. Dersom bare én av kategoriene inngår i kommunens skatteutskrivning i området der det kombinerte bygget ligger, må den skattepliktige delen takseres separat.

Det vises til forslag til endringer i eiedomsskattelova § 4 nytt annet ledd.

14.5 Ikrafttredelse og overgangsregel

14.5.1 Ikrafttredelse

Departementet forslår at endringene i eiedomsskattelova trer i kraft med virkning fra og med skatteåret 2011.

Det vises til forslag til bestemmelse om ikrafttredelse.

14.5.2 Overgangsregel

Eiedomsskattelova § 14 annet ledd fastsetter at skatten skal "så langt råd er, vera utskreven før 1.

mars i skatteåret". For å nå denne fristen må takseringen av de skattepliktige eiendommene være ferdigstilt på et tidspunkt som gjør det praktisk mulig å skrive ut eiedomsskatten innen 1. mars i skatteåret. For sen iverksettelse eller gjennomføring av takseringen gir normalt ikke grunnlag for å oversitte fristen til 1. mars.

Reglene i eiedomsskattelova § 8 om verdsettelse etter ligningsverdi er kun trådt i kraft med virkning for kraftproduksjonsanlegg og overførings- og distribusjonsanlegg for elektrisk kraft, jf. kgl. res. av 17. juli 1998 nr. 613 med senere endringer. Taksering av øvrig eiendom skal gjennomføres etter reglene i skattelov for byene av 18. august 1911 nr. 9, jf. eiedomsskattelova § 33 annet ledd. Etter byskatteloven § 4 første ledd, første punktum, skal "[a]lminnelig taksering foregå hvert 10de år, med mindre bystyret under særegne forhold beslutter, at ny taksering tidligere skal finne sted". Det er kommunen som har ansvaret for takseringen, jf. byskatteloven § 4 første ledd, første punktum og § 4 annet ledd.

Innføring av to nye utskrivningsalternativer for næringseiendom er etter departementets syn et "særegent forhold", jf. byskatteloven § 4 første ledd, første punktum. Dette innebærer at kommunene kan gjennomføre en alminnelig taksering av de eiedomsskattepliktige eiendommene selv om det er mindre enn 10 år siden forrige alminnelige taksering i kommunen. Alternativt kan takseringen begrenses til de eiendommer som ikke tidligere har vært taksert. En avgrenset taksering av de eiendommene som blir eiedomsskattepliktige som en følge av innføringen av nye utskrivningsalternativer, må være tilpasset det eksisterende takstnivået i kommunen.

Dersom kommunen ikke rekker å gjennomføre taksering og skatteutskrivning for næringseiendom for skatteåret 2011 i tide, kan utskrivningen bli ugyldig. For å forhindre dette foreslår departementet en overgangsregel om at kommuner som skriver ut eiedomsskatt på næringseiendom i 2011 gis en frist for utskrivning til utgangen av juni 2011. For senere år vil fristen i eiedomsskattelova § 14 gjelde. Den forlengede fristen gjelder kun for utskrivning av skatt på næringseiendom. Eiedomsskatt på øvrig eiendom skrives ut i henhold til ordinær frist.

Det vises til forslag til overgangsregel under III i utkastet til lov om endringer i eiedomsskattelova.

14.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte endringene i egedomsskattelova innebærer at kommunene gis anledning til å utvide eiendomsskattegrunnlaget. Departementet antar at det i stor grad vil være kommuner med en betydelig portefølje av næringsseiendom utenom verk og bruk, og som ikke allerede skriver ut eiendomsskatt i hele kommunen, som vil benytte seg av muligheten til å skrive ut eiendomsskatt på all næringsseiendom. Det er derfor grunn til å tro at kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatten vil øke i 2011. Departementet har imidler-

tid ikke grunnlag for å tallfeste hvilke kommuner som vil benytte seg av den nye muligheten, og hvor mye inntektene vil øke i 2011 som følge av lovendringen.

De administrative konsekvensene av lovforslaget knytter seg først og fremst til at de kommunene som velger å skrive ut eiendomsskatt etter de nye reglene vil måtte taksere næringsseiendommer i løpet av en relativt begrenset tidsperiode. Takseringen vil påføre kommunene økte kostnader i takseringsåret, men utover dette antas forslaget ikke å ha økonomiske og administrative konsekvenser av betydning.

15 Flere skatteoppgjørspuljer og nye frist- og rentebestemmelser

15.1 Innledning

Departementet foreslår å åpne for at skatteoppgjøret for personlige skattytere kan sendes ut i flere puljer enn de to man har i dag. Personlige skattytere får i dag skatteoppgjøret enten i juni eller oktober. De aller fleste lønnstakere og pensjonister får skatteoppgjøret i juni. De øvrige lønnstakerne og pensjonistene, samt personlige næringsdrivende og deres ektefeller, får skatteoppgjøret i oktober.

Utsendelse av skatteoppgjøret i flere puljer vil innebære økt service overfor skattyterne og øke fleksibiliteten i skattemyndighetenes arbeid. Betalings tidspunktene for restskatt og tilgodebeløp forskyves tilsvarende. Restskatt vil forfalle med samme betalingsfrister som i dag, regnet fra skatteoppgjøret er sendt skattyter. Tidligst mulige forfallstidspunkt for restskatt vil fortsatt være 20. august. Tilgodebeløp skal utbetales skattyter så snart som mulig, og senest tre uker etter at skatteoppgjøret er sendt ut.

Samtidig foreslås en omlegging av gjeldende regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen. Ved overgang til flere skatteoppgjør vil det ikke lenger være hensiktsmessig å beregne renter ved skatteavregningen ut fra faste nominelle renter hvor satsene er basert på en på forhånd gitt tidsperiode. Departementet foreslår derfor å erstatte dagens system med en renteberegning basert på en årlig rentesats.

Departementet foreslår også å oppheve kravet om at skatteoppgjøret skal kunngjøres. At skatteoppgjøret er ferdig, kunngjøres i dag ved annonser i en rekke av landets aviser. Denne kunngjøringen i form av annonser i papiravisene har mistet sin praktiske betydning, og departementet foreslår å oppheve kravet om at skatteoppgjøret skal kunngjøres.

I dag har kunngjøringen blant annet betydning for beregningen av klage- og søksmålsfristene, fristene for beregning av forfall for restskatt og er utgangspunktet for rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt. Som følge av forslaget om å oppheve kravet om kunngjøring, foreslår departementet at beregningene i stedet knyttes til tids-

punktet for når skatteoppgjøret er sendt skattyter. Departementet foreslår videre en utvidelse av klagefristen til seks uker, samt å videreføre 10. august som tidligste klagefrist for junioppgjøret.

Departementet tar sikte på at ordningen med flere skatteoppgjør for lønnstakere og pensjonister får virkning fra skatteoppgjøret som skattyterne mottar i 2011, dvs. for inntektsåret 2010.

15.2 Høringen

Forslagene ble sendt på høring 28. mai 2010 med høringsfrist 30. august 2010. Høringsnotatet ble sendt til 53 høringsinstanser. Departementet har mottatt svar med merknader fra følgende høringsinstanser:

- Arbeidsdepartementet
- Skattedirektoratet
- Statens innkrevingsentral
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker
- Ligningsutvalget
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Finansnæringens fellesorganisasjon
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK)
- NTL-Skatt
- Skattebetalerforeningen
- Økonomiforbundet
- Advokatforeningen

I tillegg har advokatfirmaet Harboe & Co AS sendt inn høringsmerknader.

Departementet fått tilbakemelding fra følgende høringsinstanser om at de ikke har merknader til forslagene:

- Barne-, likestillings- og inkluderingsdepartementet
- Fiskeri- og kystdepartementet
- Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet
- Forsvardepartementet

- Helse- og omsorgsdepartementet
- Justis- og politidepartementet
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Kulturdepartementet
- Kunnskapsdepartementet
- Landbruks- og matdepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Utenriksdepartementet
- Datatilsynet
- Den norske revisorforening
- Landsorganisasjonen i Norge
- Regjeringsadvokaten
- Riksadvokatembetet og
- Sentralskattekontoret for storbedrifter

Merknadene fra høringsinstansene er behandlet i tilknytning til de enkelte forslagene.

15.3 Flere skatteoppgjørspuljer og nye rentebestemmelser

15.3.1 Innføring av flere skatteoppgjør for personlige skattytere

Departementet foreslår å åpne for flere skatteoppgjørspuljer for personlige skattytere. I dag sendes skatteoppgjøret ut i to omganger: en pulje i juni og en i oktober. Det er ikke lovfestet hvor mange skatteoppgjør vi skal ha eller når de skal sendes ut, dette følger av praksis. Flere skatteoppgjør foreslås i første omgang innført for lønnstakere og pensjonister ved skatteoppgjøret i 2011 (dvs. i oppgjøret for inntektsåret 2010). Erfaringer herfra vil danne grunnlag for å vurdere en utvidelse slik at også personlige næringsdrivende og deres ektefeller på sikt kan motta skatteoppgjøret tidligere enn hva de gjør i dag.

Ifølge Skattedirektoratet er det rom for at mange av de skattyterne som i dag får skatteoppgjøret i oktober kan få oppgjøret tidligere, i perioden mellom juni og oktober. Departementet ser det som en fordel for disse skattyterne å få skatteoppgjøret tidligere enn i dag.

I første omgang foreslås det at det produseres to, eventuelt tre, nye skatteoppgjør mellom de to skatteoppgjørene vi har i dag. De nye skatteoppgjørene tenkes ferdigstilt henholdsvis omkring 15. august og 15. september. Oppgjøret i juni vil fortsatt omfatte de fleste lønnstakere og pensjonister. Oppgjørene i august og september vil derfor først og fremst innebære at lønnstakere og pensjonister som ellers ville måtte vente til oktober, får skatteoppgjøret sitt tidligere.

Basert på erfaringene med to til tre flere skatteoppgjør, vil man vurdere utsendelse av skatte-

oppgjør i enda flere puljer, såkalt suksessive skatteoppgjør. Suksessive oppgjør innebærer at skattyterne får skatteoppgjøret fortløpende tilsendt etter hvert som ligningene ferdigstilles. Skattyter skal da i utgangspunktet ikke trenge å vente på skatteoppgjøret utover den tiden ligningsmyndighetene bruker på å ferdigstille det konkrete oppgjøret.

Høringsinstansene som har uttalt seg, har i all hovedsak vært positive til forslaget om innføring av flere puljer med skatteoppgjør. *Skattedirektoratet* framholder at ordningen vil bidra til økt service overfor publikum. I tillegg vil ordningen gi en jevnere arbeidsbelastning for skatteetaten. Direktoratet ønsker å innføre to nye oppgjør, men utelukker ikke at det kan vurderes et mindre oppgjør også i løpet av juli måned dersom omstendighetene taler for en slik løsning. *Advokatforeningen* går imot forslaget, og framholder at det er viktig med enkle og forutsigbare prosedyrer som det er enklest mulig å praktisere og forholde seg til både for skattyterne og ligningsforvaltningen. Foreningen mener dagens system er godt innarbeidet, og at endringer i systemet derfor bør være godt begrunnet. *Skattebetalerforeningen* mener det er like sannsynlig at de som i dag får junioppgjør først vil få oppgjør i august eller september, slik at omleggingen ikke vil gavne den enkelte. *NARF* forutsetter at endringen bidrar til tidligere utsendelse av skatteoppgjør. *NKK* forutsetter at informasjon til skattyterne blir ivaretatt på en god måte, samt at de systemtekniske løsningene forslaget innebærer blir gjennomført og kvalitetssikret i god tid før endringen trer i kraft.

Etter departementets vurdering vil en ordning med flere oppgjør være fleksibel, og innebære fordeler både for skattyterne og ligningsmyndighetene. Flere skattytere vil få oppgjøret sitt tidligere, og skatteetaten vil få en jevnere arbeidsbelastning ved flere puljevise utsendelser, framfor få store masseutsendelser av skatteoppgjør. Løpende utsendelse av skatteoppgjørene vil også gi en jevnere fordeling av klagesaker, idet klagefristene da ikke lenger vil utløpe på samme tidspunkt for store grupper skattytere.

I høringsnotatet ble det foreslått at ordningen med flere skatteoppgjør i første omgang skal omfatte lønnstakere og pensjonister, og at erfaringer herfra vil danne grunnlag for å vurdere en utvidelse slik at også personlige næringsdrivende og deres ektefeller skal kunne omfattes. *Skattedirektoratet* foreslår i sin høringsuttalelse at det holdes åpent for en slik utvidelse allerede ved et eller flere av de nye skatteoppgjørene i oppstartsåret 2011. Departementet ser at innføring av flere skat-

teoppgjør for næringsdrivende kan reise enkelte spørsmål som må utredes nærmere. Departementet fastholder derfor forslaget om at en innføring av flere skatteoppgjør i første omgang kun skal omfatte lønnstakere og pensjonister.

15.3.2 Forsinkelsesavgift og tilleggsskatt – fristbestemmelser

Dersom en innfører flere skatteoppgjør, foreslår departementet å justere fristbestemmelsene i ligningsloven om forsinkelsesavgift og tilleggsskatt. Forsinket eller unnlatt levering av selvangivelse kan føre til ileggelse av forsinkelsesavgift eller tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-1 og § 10-2. Etter lovendring som trådte i kraft 1. januar 2010, er skjæringstidspunktet for når en selvangivelse eller næringsoppgave skal anses levert, satt til tidspunktet for utlegg av skatteminnet. Leverer skattyteren selvangivelsen før dette tidspunkt (men etter leveringsfristen) ilegges forsinkelsesavgift. Dersom skattyter leverer selvangivelsen eller næringsoppgaven etter dette tidspunktet, regnes det som unnlatt levering og skattyteren kan ilegges tilleggsskatt dersom nærmere angitte vilkår er til stede. Dette er begrunnet i at skattyter ikke skal kunne spekulere i skjønnsligning. For fortsatt å ivareta dette hensynet ved innføring av flere skatteoppgjør, bør skjæringstidspunktet knyttes til tidspunktet for utsendelse av det enkelte skatteoppgjøret. I høringsnotatet foreslås det derfor å endre ligningsloven § 10-1 og § 10-2 slik at tidspunktet for når skatteoppgjøret er sendt skattyter, blir skjæringstidspunktet for når en selvangivelse eller næringsoppgave anses levert.

NARF forstår forslaget slik at det kan oppstå risiko for at tidspunktet for skjønnsligning og utsendelse av skatteoppgjør blir forskjellig skattytere imellom, og har foreslått at det settes en spesifikk dato for når skatteoppgjør basert på skjønnsligning tidligst kan sendes berørte skattytere. Denne datoen kan i så fall benyttes som skjæringstidspunkt. Alternativt kan tidspunktet angis med antall uker etter ordinær eller utsatt selvangivelsesfrist. Uansett metode viser *NARF* til at det er viktig at skatteoppgjør for skattytere som leverer forsinket selvangivelse, ikke sendes ut før det har vært tilstrekkelig tid til purringer og romslig svarfrist.

Advokatfirmaet Harboe skriver at dersom andre grupper enn de med leveringsfritak skal omfattes av reglene om flere/suksessive skatteoppgjør, bør departementet fastsette når skjønnsligning kan foretas. Hvis ikke kan høringsnotatets forslag åpne for en omlegging av praksis, slik at

ligningsmyndighetene skjønnsligner alle som ikke har levert selvangivelse tidlig under ligningsbehandlingen, og dette kan dermed innebære en innstramming.

Departementet viser til at en ordning med flere skatteoppgjør i første omgang kun skal gjelde lønnstakere og pensjonister. Denne gruppen skattytere omfattes av leveringsfritak for selvangivelse, og vil ikke risikere skjønnsligning som følge av ikke levert selvangivelse. Departementet legger til grunn at en utvidelse av ordningen med flere skatteoppgjør til også å gjelde næringsdrivende, reiser enkelte spørsmål som bør utredes nærmere før ordningen eventuelt utvides.

Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 10-1 nr. 1 og § 10-2 nr. 1.

15.3.3 Renter ved restskatt og tilbakebetalt skatt

Renter ved skatteavregningen er hjemlet i skattebetalingsloven § 11-5. Nærmere bestemmelser, herunder rentesatsene, er fastsatt i skattebetalingsforskriften § 11-5-1 flg. Etter gjeldende rett beregnes rentebeløpet ved å benytte faste nominelle renter hvor satsene er basert på og differensiert med hensyn til en på forhånd gitt tidsperiode. Denne perioden beregnes fra midt i inntektsåret og fram til tidspunktet for det enkelte av de to skatteoppgjørene i henholdsvis juni og oktober i ligningsåret.

Ved en overgang til flere skatteoppgjør vil det ikke lenger være hensiktsmessig på forhånd å fastsette hvor lang renteperioden skal være ved skatteavregningen. En slik omlegging gjør det derfor nødvendig å erstatte dagens system med et fast sett av nominelle rentesatser med en renteberegning basert på årlig rentesats (i det følgende omtalt som løpende renter). Dette er også det vanlige ved øvrige renteberegninger på skatte- og avgiftsområdet, jf. skattebetalingsloven kapittel 11.

Departementet foreslår å erstatte det faste settet av nominelle rentesatser knyttet til skatteavregningen med årlig løpende rente også for upersonlige skattytere, selv om det foreløpig ikke er aktuelt med flere skatteoppgjør for denne gruppen. Det er ikke noen grunn til å ha forskjellige renteregler for personlige og upersonlige skattytere, og systemtekniske hensyn taler for felles regler.

Ved fastsetting av rentesatsen legges det til grunn at det vil være hensiktsmessig å se hen til rentesatsene i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd, slik at det blir en årlig justering av rentesatsen. Avregningsrenter vil da, som øvrige avsnings-

renter knyttet til skatte- og avgiftskrav, ta utgangspunkt i styringsrenten til Norges Bank.

I skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd er det to ulike rentesatser i første og annet punktum. Rentesatsen i første punktum tilsvarer den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng, mens den i annet punktum tilsvarer den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året.

De gjeldende (faste nominelle) rentene ble sist justert ved årsskiftet 2007/2008 med virkning for avregningen for inntektsåret 2007. Det ble ved fastsettelsen av satsene tatt utgangspunkt i styringsrenten minus skatt (dvs. styringsrenten redusert med 28 pst.). Departementet foreslår derfor å bruke satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum som er lik styringsrenten i Norges Bank, redusert med 28 pst.

Utgangspunktet for avregningsrentene bør, som med dagens ordning, tas i en generell og gjennomsnittlig formodning om at forskudd (med unntak for tilleggsforskudd) gjennomgående betales 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere. For upersonlige skattytere bør det tas utgangspunkt i tidspunktet mellom de to terminene for innbetaling av forskuddsskatt, dvs. 15. mars i året etter inntektsåret. For restskatt beregnes renter fram til forfallsfristen for første termin av restskatten, mens det for tilgodebeløp beregnes renter fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Renter av tilleggsforskudd beregnes fra betalingsfristen, dvs. en fastsatt dato som følger av den aktuelle bestemmelsen, og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter. Den foreslåtte ordningen for avregningsrentene vil være langt enklere å håndtere for skatteetatens datasystemer enn om renter i det enkelte tilfelle skal beregnes ut fra de faktiske betalingstidspunktene. Det foreslås at hovedreglene for beregning av renter i skattesaker tas inn i skattebetalingsloven § 11-5.

Ingen av høringsinstansene har innvendinger til de foreslåtte endringene i rentebestemmelsene. *NKK* viser til at forslaget innebærer at de faste rentene avløses av løpende renter og at det foreslåtte rentesystemet er enklere enn dagens.

Departementet foreslår etter dette å endre rentereglene ved skatteavregningen til et system med renteberegning basert på årlig rentesats. Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 11-5.

15.4 Kunngjøring av skatteoppgjør – endring i klage- og søksmålsfristene

15.4.1 Oppheving av kunngjøringskravet

Når skatteoppgjøret er ferdig, skal dette etter gjeldende rett kunngjøres, jf. ligningsloven § 8-9. Både skatteoppgjøret i juni og oppgjøret i oktober blir kunngjort. Kunngjøring skjer ved annonser i en rekke av landets aviser. I tillegg legger skatteetaten ut informasjon på sine nettsider, www.skatteetaten.no. Når det gjelder ferdigstillingen av skatteoppgjøret, legger departementet til grunn at kunngjøring i form av annonser i papiravisene har mistet sin praktiske betydning. I høringsnotatet foreslås det derfor at kravet om kunngjøring av skatteoppgjøret er ferdig, bør oppheves. Kunngjøringene har imidlertid etter gjeldende rett betydning for beregningen av en rekke frister i ligningsloven og skattebetalingsloven. Det foreslås at disse i stedet knyttes til tidspunktet for når skatteoppgjøret er sendt skattyter.

I tillegg kunngjøres utleggingen av skattelister, jf. ligningsloven § 8-8 nr. 3. Skattelister legges ut en gang i året, i forbindelse med skatteoppgjøret om høsten. Det er ikke foreslått endringer i dette.

Begrunnelsen for ordningen med kunngjøring av skatteoppgjøret var opprinnelig at skattyterne skulle gis underretning om at de kunne få opplysninger om skatteoppgjøret ved å henvende seg til ligningsmyndighetene. I dag får alle skattytere skatteoppgjøret sendt hjem i posten eller (fra ligningsåret 2010) elektronisk dersom de ønsker det. Kunngjøringen av at skatteoppgjøret er ferdigstilt, har derfor ikke samme betydning for den enkelte skattyter som før. Dersom det innføres flere puljer med skatteoppgjør, vil betydningen av kunngjøringen avta ytterligere, både for den enkelte skattyter og offentligheten. I høringsnotatet er det lagt til grunn at det er mer naturlig at klage- og søksmålsfristene i ligningsloven knyttes til når skatteoppgjøret er sendt skattyter. Det legges til grunn at det vil være lettere for skattyter å forholde seg til en slik frist enn en frist som løper fra kunngjøringen.

I høringsnotatet er det videre lagt til grunn at frister basert på når skatteoppgjøret er sendt skattyter, tilfredsstiller kravene til notoritet. Skulle det forekomme at en skattyter ikke mottar skatteoppgjøret, for eksempel fordi det kommer bort i posten, kan skattekontoret likevel ta en klage opp til behandling selv om klagefristen er utløpt, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 8. Også for søksmålsfristen er

det på nærmere vilkår mulig å gi oppfriskning for oversittelse av fristen.

På denne bakgrunn foreslås det i høringsnotatet å oppheve bestemmelsene i ligningsloven § 8-9 nr. 1 om kunngjøring av at skatteoppgjøret er ferdig. Rettsvirkninger som i dag tar utgangspunkt i når skatteoppgjøret er kunngjort, vil da i stedet ta utgangspunkt i når skatteoppgjøret faktisk er sendt den enkelte skattyter. Denne datoen vil framkomme på skatteoppgjøret, slik at det er lett for skattyter å se når klagefristen og søksmålsfristen løper ut.

De fleste av de avgitte høringsuttalelsene støtter forslaget om å oppheve kravet om kunngjøring av skatteoppgjøret. *Skattedirektoratet* er enig i at kunngjøring av hvert enkelt skatteoppgjør ikke lenger har noen praktisk betydning, og at dette i dag må anses overflødig. Det å knytte beregning av frister til tidspunktet for utsendelse av skatteoppgjøret vil ifølge *Skattedirektoratet* være mer i tråd med den praktiske utvikling i ligningsarbeidet. Direktoratet viser også til at gjeldende krav til kunngjøring av hvert enkelt skatteoppgjør allerede med dagens to skatteoppgjør vil kunne virke misvisende, da en ikke i alle tilfeller med sikkerhet kan si hvilket av de to oppgjørene den enkelte skattyter omfattes av. Dette forholdet ville gjøre seg enda sterkere gjeldende ved innføring av flere skatteoppgjør.

NARF viser til at det blir særdeles viktig at skatteoppgjøret når fram til skattyterne, slik at klagefrister kan overholdes. Foruten å sende skatteoppgjør per post og/eller legge det ut i Altinn/Min side, mener *NARF* at flest mulig må få tilbud om å motta varsel om skatteoppgjør på annen måte, for eksempel per e-post og/eller SMS.

Advokatforeningen framholder at dagens ordning med to skatteoppgjør og kunngjøringen av disse medfører en betydelig publisitet med fokus på ligningsbehandlingen og den enkeltes skatteoppgjør. Store grupper av skattytere blir blant annet via pressen gjort oppmerksom på klageadgang. *Advokatforeningen* mener derfor at skatteoppgjørene fortsatt bør kunngjøres.

Departementet legger til grunn at kunngjøring i form av avisannonser om at skatteoppgjøret er ferdig i dag har liten praktisk betydning og kan oppheves. Beregningen av frister bør heller knyttes til tidspunktet for utsendelse av skatteoppgjøret.

Departementet er enig med *NARF* i at det blir viktig at skatteoppgjøret når fram til skattyterne raskest mulig, slik at klagefrister kan overholdes. Departementet legger til grunn at *Skattedirektoratet* utarbeider gode rutiner som legger til rette

for det. Alle skatteoppgjør legges ut på Altinn, og departementet legger til grunn at dette vil skje samme dag som skatteoppgjøret er datert. Skattytere som benytter seg av Altinn, vil dermed ha mulighet til å gjøre seg kjent med skatteoppgjøret samme dag som det er sendt.

Departementet foreslår at kravet om kunngjøring av skatteoppgjør oppheves, se forslag til endring av ligningsloven § 8-9 nr. 1.

15.4.2 Klage- og søksmålsfrister

Endring i dagens regler om kunngjøring av skatteoppgjøret medfører behov for endringer i ligningsloven § 9-2 nr. 4 om klagefrist og ligningsloven § 11-1 nr. 4 om søksmålsfrist.

Det følger av ligningsloven § 9-2 nr. 4 at klage over ligningen må leveres innen tre uker etter at utleggingen ble kunngjort. Skattytere som får skatteoppgjør i juni, må levere klage innen 10. august eller innen seks uker etter at det ferdige skatteoppgjøret ble kunngjort. For disse skattyterne er det gitt en lengre klageperiode for å unngå at klagefristen utløper i ferietiden.

Som en konsekvens av forslaget om at ferdigstillelsen av skatteoppgjøret ikke lenger skal kunngjøres, foreslår departementet å endre ligningsloven § 9-2 nr. 4 slik at det alminnelige utgangspunktet for beregning av klagefristen blir tidspunktet for når skatteoppgjøret er sendt skattyter.

Enkelte høringsinstanser har vært kritiske til forslaget om at klagefristen skal løpe fra det tidspunkt skatteoppgjøret er sendt skattyter, og ikke tidspunktet det er mottatt av eller kommet fram til skattyter. *NHO* mener at den alminnelige regelen i ligningsloven § 3-7 nr. 1 bør legges til grunn. Det vil si at fristen bør regnes fra skatteoppgjøret er kommet fram til skattyter. Ifølge *NHO* viser alminnelig erfaring med masseutsendelser at det ofte går minst en uke fra utsendelse (påført dato) og til meldingen er mottatt, og at det ved enkelte utsendelser er høyst varierende når slike meldinger mottas. Etter *NHOs* mening må hensynet til skattyteres rettssikkerhet og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper gå foran den hensiktsmessighetsvurderingen som legges til grunn i høringsnotatet. *Skattebetalerforeningen* mener forslaget kompliserer systemet ved at hver enkelt skattyter har ulike datoer å forholde seg til, og at en fristberegning som tar utgangspunkt i utsendelse av det enkelte skatteoppgjør åpner for komplikasjoner ved at brev eller annen kommunikasjon ikke når fram til skattyter.

Etter departementets vurdering må det her legges avgjørende vekt på at det dreier seg om masseforvaltning med svært store utsendelser fra skatteetaten. Dette tilsier at det må velges en retsteknisk enkel løsning. Departementet fastholder derfor forslaget i høringsnotatet om at klage- og søksmålsfristen skal løpe fra skatteoppgjøret er sendt skattyter. Det vil i praksis si at fristen løper fra dateringen på skatteoppgjøret. Skulle det forekomme at en skattyter ikke mottar skatteoppgjøret, for eksempel fordi det kommer bort i posten, kan skattekontoret likevel ta en eventuell klage opp til behandling selv om klagefristen er utløpt, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 8. Dersom øvrige vilkår er oppfylt, legger departementet til grunn at skattekontoret vil ta en slik klage til behandling dersom det er sannsynliggjort at skatteoppgjøret ikke er kommet fram til skattyter, og det er årsaken til at klagefristen ikke er overholdt. Også for søksmålsfristen er det på nærmere vilkår mulig å gi oppfriskning for oversittelse av fristen.

Departementet foreslår at det innføres en klagefrist på seks uker fra skatteoppgjøret er sendt skattyter, og at denne fristen skal gjelde i alle saker etter § 9-2 nr. 4. Arveavgiftsloven § 35 første ledd har tilsvarende seksukers klagefrist. I dag inneholder ligningsloven § 9-2 nr. 4 tre ulike klagefrister, avhengig av når skattyter får skatteoppgjøret.

For skattytere som får skatteoppgjøret i juni, vil en klagefrist på seks uker være omtrent som i dag, mens forslaget for øvrige skattytere vil innebære en forlenget klagefrist fra tre uker til seks uker. En generell frist på seks uker fra skatteoppgjøret er sendt skattyter vil dermed også innebære en forenkling av klagesystemet. *Skattedirektoratet* har påpekt at en slik klagefrist i noen tilfelle kan medføre at klagefristen utløper tidligere enn 10. august, som er fristen i dag. *Skattedirektoratet* er derfor av den oppfatning at forutsigbarhet for skattyter, og at det er ferietid, kan være momenter som gjør at dagens ordning med at klagefristen tidligst utløper 10. august, bør opprettholdes. Departementet er enig i dette og foreslår derfor å videreføre gjeldende bestemmelse om at klagefristen tidligst utløper 10. august.

Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 9-2 nr. 4.

Dersom ferdigstillelsen av skatteoppgjøret ikke lenger skal kunngjøres, og heller ikke være utgangspunkt for beregning av klagefristen, er det hensiktsmessig også å endre ligningsloven § 11-1 nr. 4, som regulerer søksmålsfristen for den skattepliktige. Etter bestemmelsen må skattyter som skal reise søksmål gjøre dette innen seks mæne-

der regnet fra det tidspunktet utleggingen av skattemisten er kunngjort. For skattytere som får skatteoppgjøret i juni, regnes fristen fra kunngjøringen av at skatteoppgjøret er ferdig. Departementet foreslår å endre bestemmelsen slik at utgangspunktet for fristberegningen blir tidspunktet for når skatteoppgjøret er sendt skattyter. Det gir en bedre sammenheng i rettssystemet med samme utgangspunkt for å beregne klagefristen og søksmålsfristen. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 11-1 nr. 4.

15.4.3 Betalingstidspunkter for restskatt og tilgodebeløp

Fristene for beregning av forfall av restskatt mv. for ulike skattytergrupper foreslås endret slik at de tar utgangspunkt i når skatteoppgjøret ble sendt skattyteren.

Reglene om forfall for restskatt for personlige skattytere framgår av skattebetalingsloven § 10-21 første ledd. Lovens alminnelige frist er tre uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller utlegging av skattemisten er kunngjort. Dersom restskatten utgjør 1000 kroner eller mer, forfaller den i to like store terminer, henholdsvis tre uker og åtte uker etter kunngjøring. For å unngå at restskatt forfaller i sommerferien, er forfallsfristen tidligst 20. august, jf. § 10-21. Departementet foreslår å endre utgangspunktet for fristberegningen slik at restskatten forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter, men likevel tidligst 20. august i ligningsåret. Ingen høringsinstanser har hatt merknader til dette.

Etter skattebetalingsloven § 10-21 tredje ledd forfaller restskatt for aksjeselskaper og andre upersonlige skattytere til betaling tre uker etter at utlegging av skattemisten er kunngjort. Departementet foreslår å endre dette slik at restskatten forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter.

Etter skattebetalingsloven § 10-22 annet ledd forfaller restskatt i petroleumssaker til betaling tre uker etter at utlegging av skattemisten er kunngjort. Departementet foreslår å endre dette slik at restskatten forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter.

Når det gjelder utbetaling av tilgodebeløp etter avregning, skal beløpet i henhold til skattebetalingsloven § 10-60 tredje ledd utbetales skattyter så snart som mulig og senest tre uker etter at skatteoppgjøret er ferdig, eller utleggingen av skattemistene er kunngjort. Også her foreslås det å knytte utgangspunktet for beregning av fristen til

tidspunktet for når skatteoppgjøret ble sendt til skattyter.

Skattebetalingsloven § 11-4 annet ledd gir hjemmel for rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt etter ny avregning som følge av endring mv. Utgangspunktet for beregningen av renter etter § 11-4 annet ledd er i dag tidspunktet for kunngjøringen av skatteoppgjøret for skattytere med oppgjør i juni og utleggingen av skattelisten for de skattytere som får skatteoppgjør i oktober.

Som følge av forslaget om oppheving av kravet til kunngjøring av skatteoppgjøret i ligningsloven § 8-9, må en endre skattebetalingsloven § 11-4 annet ledd. Departementet foreslår å erstatte kunngjøringstidspunktet som utgangspunkt for beregningen av rentegodtgjørelse med tidspunktet for når skatteoppgjøret ble sendt skattyter.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 10-21 første, tredje og nytt fjerde ledd, § 10-22 annet ledd, § 10-60 tredje ledd og § 11-4 annet ledd.

15.4.4 Særlig om skatt på utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer

Det er behov for enkelte særbestemmelser for utenlandske aksjonærer som betaler kildeskatt på utbytte fra norske selskaper. I disse sakene sender skatteetaten ikke melding til den enkelte skattyter om skatteoppgjøret. I stedet mottar selskapet som trekker kildeskatten melding om skatten som er fastsatt for de utenlandske aksjonærene i selskapet. Eventuelle endringsvedtak sendes direkte til skattyter.

Det er viktig at utenlandske aksjonærer som betaler kildeskatt, får enkle og forutsigbare klage- og søksmålsfrister, og at de ikke får kortere frister enn andre skattytere. Det er foreslått i høringsnotatet at klage- og søksmålsfristen for utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske selskaper, knyttes til fastsatte datoer i saker som gjelder den ordinære fastsettingen. Det foreslås videre at klage over ligning som gjelder kildeskatt, må leveres innen utgangen av ligningsåret. Søksmål som gjelder kildeskatt på utbytte, må reises innen 1. juli året etter ligningsåret. Søksmål om endringsvedtak må reises innen seks måneder etter at melding om endringsvedtak ble sendt skattyteren. Bestemmelsene om forfall og rentegodtgjørelse i skattebetalingsloven bør ifølge forslaget knyttes til når skatteoppgjøret sendes selskapet som har trukket kildeskatten.

Ingen av høringsinstansene har innvendinger til disse forslagene i høringen. *Skattedirektoratet* og *Ligningsutvalget* støtter forslaget. Etter de-

partementets vurdering vil disse forslagene gi gode og forutsigbare regler for disse skattyterne, og departementet fremmer forslagene slik de er beskrevet ovenfor, og viser til forslag til endringer i ligningsloven § 8-9 nr. 1, § 9-2 nr. 4 og § 11-1 nr. 4, skattebetalingsloven § 10-21 fjerde ledd og § 11-4 annet ledd.

15.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at den foreslåtte systemtekniske endringen av rentereglene samlet sett vil ha begrensede økonomiske og administrative konsekvenser for skattekreditorene og skattyterne. Perioden som den løpende årlige renten skal beregnes for, vil for de fleste tilsvare perioden som har vært grunnlaget for fastsettelsen av de gjeldende faste nominelle rentesatsene. Skatteetaten vil ha enkelte kostnader i forbindelse med tilpasninger av datasystemene for det nye rentesystemet, men dette forutsetter departementet vil bli dekket innenfor gjeldende budsjetttrammer.

Forslaget vil i praksis innebære en justering av rentesatsen. Denne endringen skyldes en justering i samsvar med utviklingen i rentenivået i markedet siden forrige gang disse rentene ble endret, og ikke en systemendring. Det vil si at systemendringen ikke medfører budsjettmessige endringer for 2011. Rentene ble sist justert ved årsskiftet 2007/2008 med virkning fra og med ligningen for inntektsåret 2007. Også da ble rentesatsene justert som følge av endringer av rentenivået i markedet siden forrige endring, og med utgangspunkt i Norges Banks styringsrente. Rentesatsen ved siste justering ble redusert med 28 pst. siden disse rentene verken er skattepliktige eller fradragsberettigede ved ligningen.

Forslaget innebærer at renten settes til den pengepolitiske styringsrenten slik den er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, redusert med 28 pst. Slik det ser ut per i dag vil dette innebære en nedjustering av rentene fra 1. januar 2011 sammenlignet med dagens faste sett av nominelle rentesatser. Rentenivået vil imidlertid kunne variere fra år til år. For personlige skattytere er andelen tilgodebeløp ved ligningen normalt høyere enn andelen restskattekrav både i antall og beløp. For upersonlige skattytere er derimot andelen restskatt ved ligningen normalt høyere enn andelen tilgodebeløp både i antall og beløp. For skattyterne sett under ett vil de økonomiske konsekvensene av forslaget bli omtrent uendret.

Dagens kunngjøring av at skatteoppgjøret er ferdig, skjer ved annonser i en rekke av landets aviser. En oppheving av kravet om kunngjøring av skatteoppgjørets ferdigstilling vil medføre en besparelse for skatteetaten anslått til omlag en halv million kroner per år.

15.6 Ikrafttredelse

En ordning med to til tre flere skatteoppgjørspuljer enn i dag for lønnstakere og pensjonister foreslås innført ved skatteoppgjøret i 2011, dvs. for

inntektsåret 2010. De konkrete datoene for disse skatteoppgjørene må fastsettes av Skattedirektoratet.

Erfaringer fra ordningen med flere skatteoppgjør vil danne grunnlag for å vurdere en utvidelse av ordningen, slik at også personlig næringsdrivende og deres ektefeller kan motta skatteoppgjøret tidligere enn i dag. Siktemålet er deretter å utvikle ordningen videre slik at det kan innføres suksessive skatteoppgjør etter hvert som ligningene ferdigstilles.

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft fra 1. januar 2011.

16 Endring i lov om kompensasjon av merverdiavgift

Ved lovendring 11. desember 2009 ble det vedtatt at det fra 1. januar 2011 skal gjelde et vilkår om betaling via bank ved anskaffelser for 10 000 kroner eller mer for å oppnå skattefradrag og fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven. Vilkåret er tatt inn i henholdsvis skatte- loven § 6-51 og merverdiavgiftsloven § 8-8. Se nærmere om lovendringene i Prop. 1 L (2009-2010) under avsnitt 5.3. På bakgrunn av at de samme hensyn gjør seg gjeldende ved krav om

kompensasjon av merverdiavgift fra kommuner, fylkeskommuner mv. foreslår departementet at tilsvarende vilkår innføres i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. § 4 annet ledd nytt nr. 5. I forslaget til ny bestemmelse vises det til merverdiavgiftsloven § 8-8, og med dette menes at de to bestemmelsene skal ha samme materielle innhold.

17 Merverdiavgift og elektroniske tjenester

17.1 Innledning

17.1.1 Bakgrunn

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift og formålet er å skaffe staten inntekter. Avgiften er en svært viktig inntektskilde for staten og gir om lag 200 mrd. kroner i årlige inntekter. Det er sentralt at merverdiavgiften til enhver tid er utformet slik at den i størst mulig grad omfatter forbruk generelt. Merverdiavgiftsreformen i 2001 innebar at det også ble innført generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Reformen var helt nødvendig for å sikre merverdiavgiftsinntektene når tjenestene vokste som andel av forbruket. Norge har imidlertid fortsatt et smalere merverdiavgiftsgrunnlag enn våre viktigste handelspartnere innen EU. Dette innebærer at mulighetene for å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget bør vurderes ytterligere i tillegg til at unntak, fritak og andre særordninger bør unngås.

Ved handel over landegrensene bygger det norske merverdiavgiftssystemet på destinasjonsprinsippet. Dette sikres ved at utførsel av varer og tjenester fra merverdiavgiftsområdet (definert i merverdiavgiftsloven som det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene) er fritatt for norsk merverdiavgift (nullsats), og at det skal betales norsk merverdiavgift ved innførsel av varer og tjenester til merverdiavgiftsområdet.

Særlige utfordringer reiser seg ved utformingen av merverdiavgiftssystemet når det gjelder internasjonal tjenestehandel generelt og elektronisk handel (e-handel) spesielt. Det er bred internasjonal enighet om at tjenester i utgangspunktet bør avgiftsbelegges der hvor de forbrukes. Samtidig søker man å utforme regelverket slik at samme tjeneste ikke avgiftsbelegges i flere jurisdiksjoner (dobbel avgift) eller ikke avgiftsbelegges i noen jurisdiksjoner (ingen avgift). Den løsningen som er valgt innen EU, som også har bred støtte innen OECD, er at elektroniske tjenester skal avgiftsbelegges hvor mottakeren er hjemmehørende.

Mens merverdiavgiftsplikten for innførsel av varer ble etablert ved innføringen av merverdiavgiften i 1970, ble det først avgiftsplikt ved innførsel av tjenester med virkning fra 1. juli 2001. Denne avgiftsplikten gjelder ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet hvor mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Ansvar for beregning og betaling av merverdiavgiften er lagt til mottakeren (omvendt avgiftsplikt). Et viktig hensyn bak denne avgiftsutvidelsen var å sikre at det verken oppstår dobbelt eller ingen avgift ved omsetning over landegrensene. I forlengelsen av dette kommer dessuten at det er en sentral målsetting ved utforming av merverdiavgiftssystemet at det skal være likhet mellom norske og utenlandske tjenesteytere, slik at merverdiavgiften ikke skal påvirke valget av om en tjeneste kjøpes i Norge eller i utlandet.

Med virkning fra 1. desember 2004 ble det også innført merverdiavgiftsplikt når privatpersoner og andre ikke-næringsdrivende kjøper elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen. Dette vil typisk omfatte norske privatpersoner som tegner mobilabonnement eller avtale om bredbåndstelefon hos en utenlandsk tilbyder. Oppkrevingsmekanismen med omvendt avgiftsplikt ble imidlertid ikke ansett mulig å benytte i disse tilfellene. Tilbydere av elektroniske kommunikasjonstjenester, som ikke har forretningssted eller hjemsted i norsk merverdiavgiftsområde, skal derfor registreres i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. Endringen ble gjort for å sikre et nøytralt merverdiavgiftsregelverk for internasjonale elektroniske kommunikasjonstjenester.

Med unntak av elektroniske kommunikasjonstjenester foreligger det etter gjeldende rett ingen merverdiavgiftsplikt på tjenester som kjøpes fra utlandet av privatpersoner hjemmehørende i norsk merverdiavgiftsområde. Disse tjenestene vil normalt ikke være avgiftsbelagt andre steder når de omsettes til privatpersoner som er hjemmehørende i Norge, fordi dette anses som avgiftsfri eksport. Tjenesten kan dermed kjøpes uten norsk og utenlandsk merverdiavgift. En slik rettstilstand

medfører konkurransevidninger i disfavør av tjenestetilbydere etablert i Norge ved at det skal beregnes merverdiavgift med 25 pst. ved innenlands norsk omsetning, mens det ikke foreligger avgiftsplikt på tilsvarende tjenester som kjøpes utenfor merverdiavgiftsområdet.

Framveksten av ny teknologi og økende handel over landegrensene gjør at stadig flere tjenester er tilgjengelige for norske privatpersoner over internett mot betaling. Blant annet er musikk, film, video, nyheter og andre tradisjonelle tv-programmer områder som er godt egnet for tjenesteleveranser som består i nedlasting av filer eller avspilling (streaming) over nett. En rekke aktører tilbyr nå slike tjenester. Markedet for nedlasting av elektroniske bøker i tekstformat er også økende.

Som nevnt er det i dag ikke merverdiavgiftsplikt på elektroniske tjenester som kjøpes fra utlandet av privatpersoner hjemmehørende i Norge. Dette er ikke en ønsket rettstilstand. Over tid kan omfanget av slik tjenesteomsetning fra utlandet bli stort og det er viktig at merverdiavgiftssystemet også omfatter dette forbruket. Elektroniske tjenester har dessuten vært merverdiavgiftspliktig ved innenlands omsetning siden 2001 og det er viktig å gi like avgiftsmessige konkurransevilkår for alle som tilbyr slike tjenester til norske forbrukere.

På denne bakgrunn mener Finansdepartementet at det er nødvendig med en endring i merverdiavgiftsloven for blant annet å sikre lik merverdiavgiftsplikt for innenlands omsetning og innførsel av elektroniske tjenester. Departementets vurderinger og forslag framkommer i avsnitt 17.4, mens et sammendrag av lovforslaget er gitt i avsnitt 17.1.2.

17.1.2 Nærmere om lovforslaget

Finansdepartementet foreslår at det skal beregnes merverdiavgift med den alminnelige satsen på 25 pst. når privatpersoner hjemmehørende i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet. I tillegg til privatpersoner vil også andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet omfattes av forslaget. Ved innenlands omsetning av elektroniske tjenester gjelder en slik merverdiavgiftsplikt allerede i dag. Dessuten vil kjøp fra utlandet være merverdiavgiftspliktig dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Forslaget innebærer således en utvidelse av merverdiavgiftsplikten ved leveranser av elektro-

niske tjenester over landegrensene ved at mottakerkretsen nå også vil omfatte privatpersoner eller andre aktører som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Denne tjenestetypen er allerede avgiftspliktig i dag, og forslaget innebærer kun en likestilling mellom innenlands omsetning og kjøp av slike tjenester fra utlandet. Etter forslaget skal det eksempelvis beregnes merverdiavgift ved nedlasting av musikk mot betaling uavhengig av om musikken kjøpes fra norsk eller utenlandsk tilbyder.

Tilsvarende foreslås det at levering av elektroniske tjenester skal fritas for norsk merverdiavgift når mottakeren er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder i dag allerede for mottakere som anses som næringsdrivende eller offentlig virksomhet, men vil utvides til å gjelde også andre mottakere, slik som privatpersoner.

Fordi det systemteknisk og kontrollmessig er ansett tilnærmet umulig å pålegge en privatperson å betale merverdiavgift gjennom oppkreivingsmåten med omvendt avgiftsplikt, vil Finansdepartementet foreslå at ansvaret for beregning og betaling av norsk merverdiavgift skal ligge hos tilbydere av elektroniske tjenester. Tilbydere av elektroniske tjenester som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet kan i utgangspunktet registrere seg ved representant, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd. Departementet ser imidlertid behov for at tilbydere uten forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge, kan etterleve sine rettigheter og plikter etter merverdiavgiftsloven på en enklere måte. Det legges derfor opp til at denne gruppe tjenestetilbydere kan velge å la seg registrere seg etter en forenklet registrerings- og rapporteringsordning. Det er viktig å tilby enklere registreringsprosedyrer som reduserer de administrative pliktene ved etterlevelse og som er basert på elektronisk registrering og rapportering.

Dersom tilbyderne velger å etablere seg i merverdiavgiftsområdet, vil det foreligge registreringsplikt etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Departementet vil også presisere at reglene for de som i dag plikter å beregne og betale merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester ikke vil bli endret. Næringsdrivende og offentlig virksomhet som kjøper elektroniske tjenester skal fortsatt selv beregne og betale merverdiavgift gjennom oppkreivingsordningen med omvendt avgiftsplikt.

EU har etablert en forenklet registreringsordning for tilbydere som ikke er etablert i EU og

som omsetter elektroniske tjenester til privatpersoner i EU. Departementet ser behov for også i Norge å innføre en liknende forenklet registrerings- og rapporteringsordning. Fordelen med en slik ordning vil blant annet være at tilbyderne ikke behøver å benytte en stedlig representant. Til gjengjeld vil ikke tilbyderene kunne trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelser etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven, men må søke om refusjon av inngående merverdiavgift.

Etter Finansdepartementet vurdering er det behov for å få på plass en merverdiavgiftsplikt også for kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet så raskt som mulig. Det legges derfor fram et slikt lovforslag i statsbudsjettet for 2011 uten forutgående høring. Det vises til forslag til endringer i § 1-3, § 3-30 og § 6-22 i merverdiavgiftsloven.

Finansdepartementet foreslår at merverdiavgiftsplikten trer i kraft med virkning fra 1. juli 2011. En tidligere ikrafttredelse anser departementet ikke som realistisk. Det er viktig å få utformet en registrerings- og rapporteringsordning som innebærer reelle forenklinger. En sentral del av dette arbeidet er å utvikle tilfredsstillende tekniske løsninger som legger til rette for elektronisk kommunikasjon og rapportering. Dette trenger skatteetaten tid på å utvikle. I tillegg nødvendiggjør lovforslaget om utvidet merverdiavgiftsplikt også andre endringer i merverdiavgiftsloven. Dette gjelder blant annet registreringsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 2 og bestemmelsene om ansvaret for beregning og betaling i merverdiavgiftsloven kapittel 11. Det må også tas stilling til andre sentrale lovspørsmål slik som eksempelvis hvilke vilkår som skal settes til registrering, oppgaveplikt, dokumentasjon og bokføringsplikt.

Finansdepartementet vil arbeide videre med de ulike lovspørsmålene parallelt med at nærværende lovforslag om den materielle merverdiavgiftsplikten behandles i Stortinget. Forutsatt at Stortinget slutter seg til lovforslaget, vil de andre nødvendige lov- og forskriftsendringene bli sendt på høring før departementet kommer tilbake til Stortinget med lovsaken. Departementet legger således opp til at hele lovsaken behandles av Stortinget i to runder. Det vil si at Stortinget først tar stilling til spørsmålet om den materielle avgiftsplikten i forbindelse med behandlingen av 2011-budsjettet, mens de andre lovendringene som er nødvendige behandles av Stortinget våren 2011. På denne måten kan lovendringene tre i kraft med virkning fra 1. juli 2011.

Provenyvirkningen av en slik merverdiavgiftsplikt er usikker, men kan anslås til i størrelsesordenen 150 mill. kroner årlig. Bokført effekt i 2011 kan utgjøre 38 mill. kroner. Over tid antas provenyet å bli betydelig større i takt med økende forbruk av slike tjenester.

17.2 Gjeldende merverdiavgiftsregelverk

17.2.1 Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften ble innført i Norge 1. januar 1970 og er en generell forbruksavgift som oppstår ved innenlands omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Merverdiavgiften reguleres av Stortingets årlige vedtak om merverdiavgift, lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften). Loven erstattet tidligere lov 19. juni 1969 nr. 66 (merverdiavgiftsloven 1969) og er i all hovedsak en teknisk revisjon av denne. Om forarbeidene til den nye loven vises det til Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og Innst. O. nr. 120 (2008-2009).

Merverdiavgiftens formål er å skaffe staten inntekter, og den er en av statens viktigste inntektskilder som årlig gir om lag 200 mrd. kroner til staten.

Registrerte avgiftssubjekter oppkrever merverdiavgiften på vegne av staten, og merverdiavgift skal som hovedregel beregnes av alle ledd i omsetningskjeden. Ved at registrerte avgiftssubjekter har rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten, blir merverdiavgiften som innbetales fra det enkelte ledd i omsetningskjeden beregnet på grunnlag av merverdien eller verdiveksten som er skapt i det innbetalende leddet. Fradragsretten gir merverdiavgiftsmessig nøytralitet ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte avgiftssubjekter. Det er først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker, det vil si enhver som ikke har fradragsrett, at beløpet er opptjent på statens hånd.

Merverdiavgiftslovens hovedregel er at det skal beregnes merverdiavgift på omsetning av alle varer og tjenester, se merverdiavgiftsloven § 3-1. Før 1. juli 2001 var det ikke generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Avgiftsplikten omfattet da kun enkelte tjenester som var særskilt nevnt i loven. I takt med at tjenester vokste som andel av forbruket ble det viktig å få generell avgiftsplikt

også på tjenester. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det derfor innført generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. En annen viktig begrunnelse for denne reformen var at den ulike avgiftsmessige behandlingen av varer og tjenester medførte avgrensningsproblemer, skjult avgiftsbelastning og kumulasjon, se Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) og Innst. O. nr. 24 (2000-2001). Etter merverdiavgiftsreformen fikk Norge et merverdiavgiftssystem som ligger tettere opp til det felles merverdiavgiftssystemet i EU.

I merverdiavgiftsloven er det fastsatt en del unntak og fritak fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Unntaksbestemmelsene, som er særskilt angitt i merverdiavgiftsloven §§ 3-2 til 3-20, innebærer at det ikke skal beregnes utgående avgift og at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående avgift. Det er blant annet fastsatt unntak ved omsetning av helsetjenester, sosiale tjenester, fast eiendom og finansielle tjenester. Med fritak menes omsetning som er omfattet av loven, men at det ikke skal beregnes utgående avgift (nullsats). Det vil si at det foreligger rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til bruk i virksomhet med den fritatte omsetningen. Realiteten i dette er at avgiftssubjekter som har omsetning som er fritatt, unngår merverdiavgiftsbelastningen på sine anskaffelser gjennom fradragsretten, slik at produktene som omsettes er i en gunstiger stilling avgiftsmessig sett enn virksomheter som er unntatt. Fritatt omsetning og uttak er regulert i merverdiavgiftsloven kapittel 6. Et viktig fritatt område er utførsel eller utførselslignende tilfeller. Det er også gitt fritak ved innenlands omsetning, eksempelvis for aviser, tidsskrifter og bøker i siste omsetningsledd.

Den ordinære merverdiavgiftssatsen er på 25 pst. Det benyttes en redusert sats på 14 pst. ved omsetning av næringsmidler. I tillegg gjelder en redusert sats på 8 pst. på enkelte tjenesteområder.

Ved handel over landegrensene bygger det norske merverdiavgiftssystemet på destinasjonsprinsippet, det vil si at avgiftsleggingen foretas i det landet forbruket skjer, eller i det landet varene eller tjenestene leveres forbrukerne. Dette sikres ved at utførsel av varer og tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet (definert i merverdiavgiftsloven som det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene) er renset for norsk merverdiavgift (nullsats), og at det beregnes merverdiavgift ved innførsel.

17.2.2 Merverdiavgiftsplikten

Merverdiavgiften er en transaksjonsbasert avgift, og den vanligste aktiviteten som utløser avgiftsplikt er omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a definerer omsetning som levering av varer og tjenester mot vederlag. Det må dreie seg om en gjensidig forpliktende transaksjon for at det skal kunne sies å utgjøre omsetning.

Et annet sentralt vilkår for merverdiavgiftsplikt er at omsetningen skjer i næring. Offentlig virksomhet, definert i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j, skal likevel beregne merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning selv om omsetningen ikke skjer i næring.

For at det skal bli lik avgiftsbelastning på alt forbruk, må avgiftspliktige virksomheter på nærmere vilkår beregne merverdiavgift også ved uttak av varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd og § 2-1 første ledd. Hva som anses som avgiftspliktig uttak er nærmere regulert i merverdiavgiftsloven §§ 3-21 flg. Det skal beregnes merverdiavgift blant annet ved uttak til privat forbruk, eksempelvis dersom en butikkeier tar med matvarer hjem fra butikken eller ansatte i en rørleggervirksomhet utfører rørleggertjenester på eierens privatbolig.

Uttak av tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag er fritatt fra plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift, se merverdiavgiftsloven § 6-19 første ledd.

Det oppstår også merverdiavgiftsplikt ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 1-1 og § 3-29. På denne måten får varer som innføres den samme avgiftsmessige behandlingen som varer som selges innenlands. Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel gjelder for alle som innfører en vare og ikke bare for registrerte avgiftssubjekter. Avgiften innberettes og betales til toll- og avgiftsmyndighetene.

Det skal også beregnes merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30. Se omtale i avsnittene 17.2.4 og 17.2.6 nedenfor.

17.2.3 Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Alle næringsdrivende og offentlig virksomhet som har merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak som overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder, skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret og beregne og betale merverdiavgift av denne omsetningen og uttaket

(utgående merverdiavgift), jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd, § 2-1 første ledd og § 1-3 første ledd bokstav d. Det foreligger egne regler for idrettsarrangementer med stor publikumstilstrømning, se merverdiavgiftsloven § 2-1 annet ledd. Veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner har en særskilt beløpsgrense for registrering på 140 000 kroner, se merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde og femte ledd, jf. § 11-3 annet ledd skal tilbyder beregne merverdiavgift av elektroniske kommunikasjonstjenester kjøpt av andre mottakere enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet (privatpersoner) i merverdiavgiftsområdet, forutsatt at mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Slike tilbydere skal etter merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd registreres i Merverdiavgiftsregisteret når leveransene samlet har overstegget 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder.

Avgiftssubjekt som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet skal etter merverdiavgiftsloven § 2-1 sjettede ledd registreres i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. Representanten vil da sammen med avgiftssubjektet være ansvarlig for beregning og betaling av merverdiavgiften. Representanten vil også være ansvarlig for at bokføringsplikten etter bokføringsloven overholdes og skal i tillegg til avgiftssubjektet oppbevare eksemplarer av salgsdokumentene jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-1-1 første ledd. Nevnte forskriftsbestemmelse krever også at salgsdokumentet for omsetning av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet skal sendes gjennom representanten. Kravene i merverdiavgiftsforskriften kan skattekontoret fravike i særlige tilfeller.

17.2.4 Ansvar for beregning og betaling av merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven kapittel 11 regulerer hvem som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift. Etter merverdiavgiftsloven § 11-1 skal avgiftssubjekter (den som er eller skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret) beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak. Det grunnleggende prinsippet i det norske merverdiavgiftssystemet er dermed at det er selgeren/tjenesteyteren som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Som nevnt i avsnitt 17.2.1, gjør fradragsretten for registrerte avgiftssubjekter at merverdiavgiften ende-

lig belastes først når en selger omsetter til en kjøper uten fradragsrett.

Ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll, beregne og betale merverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 11-2. På denne måten får varer som innføres den samme avgiftsbelastning som varer som selges innenlands. Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel gjelder for alle som innfører en vare og ikke bare for registrerte avgiftssubjekter. Merverdiavgiften innberettes og betales til toll- og avgiftsmyndighetene.

Det skal også beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30. Denne plikten oppstår dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Plikten til å beregne og betale merverdiavgiften påhviler som hovedregel mottakeren, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3.

Som nevnt er det grunnleggende prinsippet ved innenlands omsetning at tjenesteyteren skal beregne og betale merverdiavgiften. Ved innførsel av tjenester til Norge ville en videreføring av dette prinsippet medført at den utenlandske tjenesteyteren måtte registrere seg for merverdiavgift i Norge, eventuelt ved merverdiavgiftsrepresentant. Dette vil kunne være administrativt krevende for utenlandske tjenestetilbydere, samtidig som framgangsmåten vil kunne være vanskelig å kontrollere for norske avgiftsmyndigheter. I likhet med de fleste andre land som praktiserer et merverdiavgiftssystem, herunder EU-landene, har Norge derfor ved omsetning av internasjonale tjenester mellom næringsdrivende innført regler hvor ansvaret for beregning av merverdiavgiften er lagt til den som mottar eller anskaffer tjenesten. Denne oppkreivingsmåten betegnes i engelsk terminologi som "reverse charge" eller omvendt avgiftsplikt på norsk.

Slik denne oppkreivingsmåten er gjennomført i norsk merverdiavgiftslovgivning, gjelder den ved salg av fjernleverbare tjenester til mottakere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Tjenesteleveranser til privatpersoner omfattes ikke av reglene om omvendt avgiftsplikt. Mottaker av fjernleverbare tjenester som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal innberette merverdiavgiften som utgående merverdiavgift på den ordinære omsetningsoppgaven. Den merverdiavgift som beregnes kan samtidig fradragsføres som inngående merverdiavgift etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven. Det skjer

dermed ingen fysisk innbetaling i slike tilfeller. Avgiftspliktige virksomheter som også driver virksomhet unntatt fra merverdiavgiftsloven, vil derimot kunne få en endelig avgiftsbelastning ved kjøp av tjenester fra utlandet.

Mottakere som driver virksomhet unntatt fra merverdiavgiftsloven, og som derfor ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal kvartalsvis innberette utgående merverdiavgift på en særskilt omsetningsoppgave. For slike mottakere skal merverdiavgiften først beregnes og betales når de samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

Oppkreivingsmåten med omvendt avgiftsplikt er også innført ved innenlands omsetning av klimavoter til næringsdrivende og offentlig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd. Om bakgrunnen for dette vises til Prop. 73 L (2009-2010) Endringer i lov om merverdiavgift.

17.2.5 Særskilt om elektroniske tjenester

Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av elektroniske tjenester. På bakgrunn av merverdiavgiftslovens hovedregel om at innenlands omsetning av alle tjenester er avgiftspliktige med mindre det foreligger særskilte unntak eller fritak, er det ikke nødvendig å klassifisere hvilke type tjenester det er tale om for å fastlegge avgiftsplikten innenlands. I den grad det kreves vederlag for elektroniske tjenester, vil slik omsetning være merverdiavgiftspliktig med den alminnelige avgiftssatsen på 25 pst. uavhengig av tjenestens innhold. Dette vil blant annet omfatte tjenester i form av adgang til eller nedlasting av film og musikk, bruk av søkemaskiner, onlinenyheter og kringkastingstjenester, enten tilgang kjøpes over kabelnett, internett eller andre elektroniske nett.

Som omtalt i avsnitt 17.2.1 er det gitt fritak for aviser, tidsskrifter og bøker på nærmere angitte vilkår. Merverdiavgiftsloven § 6-1 fritar omsetning av aviser som er trykket på papir og som utkommer regelmessig med minst ett nummer ukentlig. Videre er omsetning av tidsskrift på visse vilkår fritatt fra avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 6-2. Det samme gjelder omsetning av bøker i siste omsetningsledd, jf. merverdiavgiftsloven § 6-3.

Fritakene for aviser, tidsskrifter og bøker er varefritak. Dersom publikasjonenes innhold formidles elektronisk, eksempelvis gjennom nedlasting over internett mot betaling, mister de sin materialiserte form. Det legges til grunn at publikasjonene dermed faller utenfor merverdiavgiftslovens varedefinisjon og utenfor fritakene, selv om de inneholder tilsvarende innhold. Slike digitale

produkter defineres som tjenester og er merverdiavgiftspliktige med den alminnelige avgiftssatsen på 25 pst.

Departementet legger til grunn at fritaket for aviser ikke kommer til anvendelse på en elektronisk versjon selv om denne er forbeholdt abonnementene av en fritatt avis og den elektroniske versjonens omsetningsverdi anses å være ubetydelig i forhold til den ordinære avis trykket og utgitt på papir. Videre er det blant annet lagt til grunn at levering av elektroniske nyhetsbrev er å anse som levering av en elektronisk tjeneste og ikke en avgiftsfri publikasjon.

17.2.6 Merverdiavgift og internasjonal tjenestehandel

17.2.6.1 Bakgrunn og lovhistorikk

Merverdiavgift er en avgift på innenlandsk forbruk og, som nevnt i avsnitt 17.1.1, bygger det norske merverdiavgiftssystemet i hovedsak på destinasjonsprinsippet. Teknisk gjennomføres destinasjonsprinsippet ved at utførsel av varer og tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet er fritatt for norsk merverdiavgift (nullsats), og at det beregnes merverdiavgift ved innførsel.

Merverdiavgiftsplikten ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet følger av merverdiavgiftsloven 3-29, se avsnitt 17.2.2. Avgiftsplikten ved innførsel varer ble etablert ved innføringen av merverdiavgiftssystemet i 1970 og framgikk tidligere av merverdiavgiftsloven 1969 § 62.

Fram til 1979 ga ikke merverdiavgiftsloven 1969 hjemmel for avgiftsmyndighetene til å kreve at det skulle betales merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet. Ved endringslov 8. juni 1979 nr. 27 ble § 65 a inntatt i merverdiavgiftsloven 1969. Bestemmelsen ga Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrift om at det skal betales merverdiavgift ved innførsel fra utlandet. Bakgrunnen for lovendringen var et ønske om å motvirke konkurransevridninger i disfavør av norske tjenesteytere, se Ot. prp. nr. 65 (1978-79) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og Innst. O. nr. 56 (1978-79). Fullmaktsbestemmelsen ble senere endret ved lov 9. januar 1998 nr. 1. Endringen innebar en utvidende beskrivelse av hvilke situasjoner som kunne utløse merverdiavgiftsplikt i Norge. I tillegg ble en begrensning av subjektretsen på kjøpersiden opphevet. Om forarbeidene til endringen vises det til Ot.prp. nr. 32 (1997-98) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og Innst. O. nr. 17 (1997-98).

Fullmakten til å gi forskrifter på dette området ble imidlertid ikke benyttet før departementet 15. juni 2001 fastsatte forskrift om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, tidligere forskrift nr. 121 til merverdiavgiftsloven 1969. Forskriften som trådte i kraft 1. juli 2001 innførte merverdiavgiftsplikt ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet hvor mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, heretter også omtalt som omsetning "Business to Business" (B2B). Ansvaret for beregning av avgiften ble lagt til mottakeren (omvendt avgiftsplikt). Tjenesteleveranser til andre mottakere enn næringsdrivende mv. "Business to Consumer" (B2C) – det vil si levering til privatpersoner/konsumenter – ble imidlertid ikke omfattet av avgiftsplikten.

Et viktig hensyn bak forskriften var å sikre at det ikke oppstår dobbelt eller ingen avgift ved levering over landegrensene. I forlengelsen av dette kommer dessuten at en sentral målsetting ved utforming av merverdiavgiftssystemet er likhet mellom norske og utenlandske tjenesteytere, slik at merverdiavgiften ikke skal påvirke valget av om en tjeneste kjøpes fra norske eller utenlandske tjenesteytere. Før innføringen av en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester fra 1. juli 2001, var det imidlertid ikke mange avgiftspliktige tjenester som var egnet for levering over landegrensene. Den teknologiske utviklingen sammenholdt med at langt flere tjenester ble merverdiavgiftspliktige etter avgiftsutvidelsen, innebar at en rekke avgiftspliktige tjenester kunne kjøpes fra utlandet. Dette medførte økt behov for å benytte seg av forskriftsfullmakten i merverdiavgiftsloven 1969 § 65 a. Om den nærmere bakgrunnen for forskrift nr. 121 til merverdiavgiftsloven 1969 vises det til Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) avsnitt 8.2 og Finansdepartementets merknader til forskriften.

Ved lov 25. juni 2004 nr. 42 ble merverdiavgiftsloven 1969 § 65 a endret slik at det ble gitt hjemmel til å innføre avgiftsplikt også ved innførsel av tjenester fra Svalbard og Jan Mayen. Forskrift nr. 121 til merverdiavgiftsloven 1969 ble endret tilsvarende. Bakgrunnen for endringen var å unngå konkurransevridninger ved at tjenesteytere etablert på Svalbard og Jan Mayen kunne levere tjenester til mottakere på fastlandet uten å måtte beregne merverdiavgift, se avsnitt 5.2 i Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv.

Forskrift nr. 121 til merverdiavgiftsloven 1969 ble videre endret med virkning fra 1. desember

2004 ved at det også ble innført avgiftsplikt på omsetning av elektroniske kommunikasjonstjenester til Norge fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen, når slike tjenester leveres til privatpersoner og andre som ikke driver næringsvirksomhet eller tilhører offentlig virksomhet. Oppkrevingsmekanismen med omvendt avgiftsplikt ble imidlertid ikke ansett mulig å benytte i disse tilfellene, og utenlandske tilbydere av elektroniske kommunikasjonstjenester skal derfor registreres i Merverdiavgiftsregisteret ved norsk representant. Endringen ble gjort for å sikre et nøytralt merverdiavgiftsregelverk for internasjonale elektroniske kommunikasjonstjenester, se Finansdepartementets høringsnotat 2. april 2004.

Ved den tekniske revisjonen av merverdiavgiftslovgivningen ble det lagt vekt på å bedre tilgjengeligheten til regelverket ved å plassere sentrale regler i selve loven. Av denne grunn ble mye av regelverket om fjernleverbare tjenester mv. flyttet fra forskrift til selve loven, se merverdiavgiftsloven § 3-30 og omtalen på side 57 i Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Nedenfor gis en nærmere beskrivelse av merverdiavgiftsreglene ved innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester generelt, se avsnitt 17.2.6.2, og elektroniske kommunikasjonstjenester spesielt, se avsnitt 17.2.6.3. Når det gjelder tjenester som ikke kan fjernleveres, er det for denne type tjenester gjerne enkelt å fastslå om tjenesten er levert eller utført i Norge, og dermed vil de alminnelige reglene om innenlands omsetning gjelde. Dette kan for eksempel gjelde byggetjenester (snekker, rør- og malerarbeid) på eiendom eller fysisk gjenstander i Norge eller frisørtjenester etc. på personer som fysisk befinner seg i merverdiavgiftsområdet. Ved slik omsetning må vedkommende tjenestetilbyder registreres om man har fast forretningssted i merverdiavgiftsområdet eller registreres ved representant dersom slik tilknytning mangler, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd.

17.2.6.2 *Innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester*

Innførsel

Det skal beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet i merverdiavgiftsområdet og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30 første og annet ledd.

Utførsel av fjernleverbare tjenester er på den annen side fritatt for norsk merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 6-22.

Fjernleverbare tjenester er definert i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i som tjenester der utførselen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Hva som skal regnes som en fjernleverbar tjeneste må for øvrig fastsettes på samme måte, enten det foreligger innførsel eller utførsel. Ved siden av definisjonen vil bestemmelsen av uttrykket ”fjernleverbare tjenester” bygge på andre rettskildefaktorer som forarbeider, rettsavgjørelser og administrativ praksis.

I Finansdepartementets merknader til tidligere forskrift nr. 121 heter det blant annet at et alternativ til å benytte uttrykket ”tjenester som kan fjernleveres” (nå ”fjernleverbare tjenester”) kunne vært å benytte uttrykket ”immaterielle tjenester” for å angi hvilke tjenester som skal omfattes av avgiftsplikten etter forskriften. Selv om dette uttrykket ikke ble valgt, vil det kunne kaste noe lys over forståelsen av det uttrykket som faktisk ble valgt. Uttrykket ”tjenester som kan fjernleveres” stammer for øvrig fra det engelske uttrykket ”services capable of delivery from a remote location”, som OECD har benyttet for å angi anvendelsesområdet for en del prinsipper (”guidelines”) for e-handel og merverdiavgift. Når det gjelder forholdet til uttrykket elektroniske tjenester vil dette være en type fjernleverbare tjenester, men fjernleverbare tjenester omfatter mer enn elektroniske tjenester.

Avgiftsplikten gjelder ”fjernleverbare” tjenester. Det vil si tjenester som kan fjernleveres, i motsetning til tjenester som faktisk blir fjernlevert, slik som tilfellet vil være med elektroniske tjenester. Dersom en og samme tjeneste kan bli levert til mottaker både over avstand og ved direkte levering, vil den være fjernleverbar selv om den rent faktisk ikke blir fjernlevert i det konkrete tilfellet. For eksempel kan en konsulenttjeneste bli levert til mottaker i form av en skriftlig rapport, som enten overgis direkte, sendes i posten eller sendes i elektronisk form. Tjenesten vil i alle disse tilfellene være fjernleverbar. Forutsatt at leveringen ikke endrer tjenestens karakter, vil avgiftsbehandlingen være nøytral.

Det følger videre av merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd at det kun er kjøp av tjenester, og ikke generell innførsel av tjenester, som omfattes av avgiftsplikten ved innførsel. Dette innebærer for eksempel at tjenester mottatt som gave ikke omfattes.

En fjernleverbar tjeneste vil videre være kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet når leverandørens virksomhet drives utenfor merverdiavgiftsområdet. Dersom virksomheten drives i merverdiavgiftsområdet vil omsetningen være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 3-1. Det er selgeren som skal beregne og betale merverdiavgift.

Avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 3-30 første og annet ledd gjelder som nevnt bare når mottakeren som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet er næringsdrivende eller offentlig virksomhet (B2B) og ikke når mottakeren er privatperson (B2C). Privatpersoner som kjøper musikk, bøker, programvare osv. på nettet ved å laste ned slike elektroniske tjenester, er med andre ord ikke omfattet av disse reglene fordi det er vanskelig å tenke seg at privatpersoner selv skal beregne og betale merverdiavgift inn til staten.

En nærmere beskrivelse av oppkrevingen av merverdiavgift (omvendt avgiftsplikt) ved B2B er gitt i avsnitt 17.2.4.

Ved innførsel av elektroniske kommunikasjonstjenester er imidlertid avgiftsplikten videre enn det som er beskrevet overfor. Slike tjenester vil være en form for fjernleverbare tjenester, men avgiftsplikten er videre i den forstand at også levering til privatperson (B2C) omfattes av avgiftsplikten. Oppkrevingen av merverdiavgift skjer i disse tilfellene ved at den utenlandske tilbyderen av tjenesten skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret, enten direkte eller ved representant, og beregne og betale merverdiavgift for disse leveransene, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd, se nærmere om dette i avsnitt 17.2.6.3.

Utførsel

Dersom tjenesten kan fjernleveres og mottaker av tjenesten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, skal registrert næringsdrivende ikke beregne merverdiavgift i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 6-22 annet ledd.

Hvis mottakeren av en fjernleverbar tjeneste er en privatperson hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, skal det ikke beregnes merverdiavgift dersom tjenesten er ”helt ut til bruk” utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder imidlertid ikke for elektroniske kommunikasjonstjenester fordi man her i stedet benytter bostedskriteriet for å avgjøre hvor tjenesten skal beskattes, se nærmere om dette i avsnitt 17.2.6.3. Når det gjelder andre elektroniske tjenester slik som eksempelvis levering av programvare eller musikk over nett til en privatperson som er hjemme-

hørende i utlandet, vil imidlertid dette gjerne oppfylle vilkåret om at tjenesten er helt ut til bruk i utlandet og således være omfattet av eksportfritaket for tjenester.

17.2.6.3 Elektroniske kommunikasjonstjenester Innførelse

Elektroniske kommunikasjonstjenester er en form for fjernleverbare tjenester. For slike tjenester oppstår etter merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd avgiftsplikt når mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Avgiftsplikten er med andre ord generell i dette tilfellet, og ikke begrenset til å gjelde omsetning til næringsdrivende mv. (B2B), men gjelder også ved omsetning til private (B2C). I slike tilfeller skal avgift beregnes av leverandøren, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3 annet ledd.

Merverdiavgiftsplikt etter denne bestemmelsen gjelder også for andre tjenester når tjenesten omsettes eller formidles av en tilbyder av elektroniske kommunikasjonstjenester ved bruk av elektronisk kommunikasjon, og vederlaget oppkreves av denne tilbyderen.

Skjer levering av elektroniske kommunikasjonstjenester gjennom en fast terminal i merverdiavgiftsområdet, skal det beregnes merverdiavgift også når mottakeren ikke er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Skjer levering gjennom fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet, oppstår ikke avgiftsplikt selv om mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Bestemmelsen ble endret med virkning fra og med 1. januar 2006. Avgiftsplikten for elektroniske kommunikasjonstjenester gjelder nå selv om tjenestene helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, med mindre de leveres der gjennom fast terminal.

Næringsdrivende og offentlig virksomhet som kjøper elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen skal selv beregne merverdiavgift gjennom ordningen med omvendt avgiftsplikt, se avsnitt 17.2.4.

Utførelse

Elektroniske kommunikasjonstjenester kan imidlertid omsettes uten avgiftsberegning også når de leveres til andre mottakere hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, for eksempel privatpersoner, jf. merverdiavgiftsloven § 6-22 tredje ledd.

For elektroniske kommunikasjonstjenester er det videre et unntak fra ovennevnte i de tilfeller tjenestene leveres gjennom fast terminal. Blir tjenestene levert gjennom fast terminal i Norge, skal tjenestene avgiftsbelegges i Norge selv om mottaker av tjenestene er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Hvis levering skjer gjennom fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet, er tjenestene avgiftsfrie selv om mottaker er hjemmehørende i Norge, se merverdiavgiftsloven § 6-22 tredje ledd tredje og fjerde punktum.

17.3 Merverdiavgiftsregelverket i EU

17.3.1 Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet i EU

Alle medlemsstater i EU må ha et merverdiavgiftssystem. Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU er Rådskonklusjonen 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet), som ble vedtatt 28. november 2006 og trådte i kraft 1. januar 2007. Merverdiavgiftsdirektivet erstatter og innebærer en teknisk revisjon av EFs første og sjette merverdiavgiftsdirektiv (hhv. 67/227/EØF og 77/388/EØF). Merverdiavgiftsdirektivet setter krav til og rammer for medlemslandenes regelverk på området, men det er opp til de nasjonale myndigheter hvordan innholdet i direktivet skal gjennomføres i nasjonal rett. Direktivet gir også valgmuligheter på enkelte områder.

Merverdiavgiftsdirektivet gir anvisning på et merverdiavgiftssystem som på mange måter samsvarer med det norske merverdiavgiftssystemet. På tilsvarende måte som i Norge skal det som hovedregel betales merverdiavgift ved all omsetning av varer og tjenester (generell avgiftsplikt). Direktivet oppstiller noen unntak eller fritak for avgiftsplikt og gir medlemslandene anledning til å benytte en redusert merverdiavgiftssats for enkelte varer eller tjenester. Videre er det som hovedregel selgere av varer og tjenester som beregner og betaler merverdiavgiften. Men i noen tilfeller er det kjøperen som skal beregne merverdiavgiften (omvendt avgiftsplikt).

17.3.2 Regler om leveringssted for tjenester

17.3.2.1 Generelt

Ved grenseoverskridende handel oppstår blant annet spørsmålet om hvor merverdiavgift skal betales. I EU reguleres dette spørsmålet gjennom regler om leveringssted. Leveringsstedet vil være det stedet hvor en vare eller tjeneste kan beskat-

tes. På samme måte som de norske reglene om innførsel og utførsel spiller reglene om leveringssted en viktig rolle for å unngå dobbeltbeskatning eller utilsiktet nullbeskatning av eksempelvis en og samme tjeneste. Reglene om leveringssted i EU vil også få betydning for allokering av proveny mellom landene.

EU har lenge jobbet mot et harmonisert system hvor alle varer og tjenester skal beskattes i opprinnelseslandet (opprinnelsesprinsippet), med to satser og clearingmekanismer for allokering av proveny mellom medlemslandene. Målet om et slikt endelig system er imidlertid ikke blitt realisert, og de siste endringene i regelverket går mer mot beskatning i mottakerlandet (destinasjonsprinsippet).

Det er særlig tjenester egnet for levering over avstand som har skapt utfordringer for merverdiavgiftssystemet i EU. Blant disse utfordringene var uheldige konkurransevridninger mellom medlemslandene og til tredjeland. Dette har medført at det blant annet ble innført særskilte regler om leveringssted for kommunikasjonstjenester, jf. direktiv 1999/59/EF. Videre innførte EU som første betydelige skattejurisdiksjon særlige regler om beskatning av elektroniske tjenester til privatpersoner, jf. direktiv 2002/38/EF. I den forbindelse introduserte EU blant annet en forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som ikke er etablert i EU, se nærmere avsnitt 17.2.6.2.

De siste sentrale endringene som gjelder leveringssted og tjenester ble vedtatt 12. februar 2008 som direktiv 2008/8/EF og blir sammen med direktiv 2008/9/EF og Rådets Forordning (EF) nr. 14/2008 omtalt som merverdiavgiftspakken.

Direktiv 2008/8/EF gir blant annet nye regler om leveringssted for tjenester, regler om forenklete registrerings- og rapporteringsordninger, samt regler om rapportering gjennom VIES-systemet også for tjenesteomsetning. Direktiv 2008/9/EF omhandler refusjon av merverdiavgift til næringsdrivende som ikke er etablert i det aktuelle medlemslandet (gjelder ikke refusjon til næringsdrivende i tredjeland som Norge mv.). De to direktivene inneholder endringer som trer i kraft ved fire ulike tidspunkt. Hoveddelen av pakken trådte i kraft fra 1. januar 2010. Flere medlemsland trengte imidlertid en lenger overgangsperiode. Derfor ble det besluttet at enkelte endringer, herunder i reglene om adgang til og tjenester i forbindelse med aktiviteter innenfor kultur, kunst, sport, vitenskap, undervisning, underholdning og lignende, skal tre i kraft fra 1. januar 2011. Endringer i reglene om leveringssted for langtidsutleie av transportmidler vil ikke tre i kraft før 1. januar

2013, mens endringer i regler om leveringssted for elektroniske tjenester, teletjenester og kringkastingstjenester vil tre i kraft først 1. januar 2015.

17.3.2.2 Hovedregel – leveranser til næringsdrivende

Tjenester som på tvers av landegrensene leveres til mottaker som anses som en avgiftspliktig person (B2B), skal etter hovedregelen beskattes der mottakeren er hjemmehørende, jf. artikkel 45 i merverdiavgiftsdirektivet.

Hovedregelen bygger på destinasjonsprinsippet, og som begrunnelse for en slik regel pekte EU-kommisjonen i COM (2003) 822 blant annet på at dette vil begrense behovet for registrering for merverdiavgift i andre land enn der tjenestetilbydere er etablert, og at man i stedet kan benytte mekanismen med omvendt avgiftsplikt for å kreve opp merverdiavgiften.

17.3.2.3 Hovedregel – leveranser til privatpersoner

Tjenester som på tvers av landegrensene leveres til mottaker som ikke anses som en avgiftspliktig person (B2C), skal etter hovedregelen beskattes der tilbyderer er hjemmehørende, jf. artikkel 45 i merverdiavgiftsdirektivet.

I COM (2005) 334 uttrykte EU-kommisjonen at beskatning etter destinasjonsprinsippet i slike tilfeller ville vært i tråd med målet om å beskatte tjenester der forbruket skjer. EU-kommisjonen pekte likevel på at en rekke tjenestetyper forbrukes lokalt og at en hovedregel med avgiftsplikt der tilbyderer er etablert vil være enklere å administrere.

Hovedreglene i artiklene 44 og 45 er altså knyttet til mottakerens status og hvorvidt denne er avgiftspliktig person (typisk en næringsdrivende) eller ikke-avgiftspliktig person (typisk en privatperson). Retningslinjer for å bestemme om mottaker er næringsdrivende eller privatperson, og hvor disse er hjemmehørende/bosatt, finnes ikke i dagens direktiv eller forordning, men er foreslått inntatt i utkast til revisjon av forordning (EF) nr. 1777/2005 artiklene 21 flg. og 14 flg. se COM (2009) 672 og senere tekst fra det belgiske presidentskapet 22. juni 2010.

I denne sammenheng kan artikkel 43 i merverdiavgiftsdirektivet nevnes. Dersom en næringsdrivende anskaffer tjenester for andre formål enn sin næringsvirksomhet (private formål), skal personen likevel bli ansett som næringsdrivende i relasjon til reglene om leveringssted. Det følger

også av artikkelen at dersom en forbruker er identifisert for merverdiavgiftsformål (for eksempel i relasjon til fellesskapsinterne transaksjoner), skal personen anses som næringsdrivende ved fastsettelse av leveringssted.

17.3.2.4 Unntak

Det er gjort flere unntak for hovedreglene beskrevet over. Unntakene framgår av artikkel 46 følgende og gjelder blant annet formidlingstjenester (artikkel 46), tjenester som gjelder fast eiendom (artikkel 47), persontransport (artikkel 48), varetransport (artiklene 49 til 52), tjenester i forbindelse med transport og arbeid på løsøre (artikkel 54), tjenester i forbindelse med aktiviteter innenfor kultur, kunst, sport, vitenskap, undervisning, underholdning og lignende (artikkel 53, artikkel 54 etter 1. januar 2011), adgang til aktiviteter innenfor kultur, kunst, sport, vitenskap, undervisning, underholdning og lignende (artikkel 53 etter 1. januar 2011), restaurant og cateringtjenester (artikkel 55), restaurant og cateringtjenester fysisk utført på skip, luftfartøy eller tog under persontransport (artikkel 57), kortidsutleie av transportmiddel (artikkel 56 nr. 1), langtidsutleie av andre transportmidler enn fritidsbåter fra 1. januar 2013 (endret artikkel 56 nr. 2), elektroniske tjenester (artikkel 58) og enkelte andre immaterielle tjenester (artikkel 59).

17.3.3 Levering av elektroniske tjenester til privatpersoner

17.3.3.1 Generelt

Merverdiavgiftsdirektivet innholder som nevnt særskilte regler om leveringssted og forenklet registrering og rapportering for elektroniske tjenester. Direktivet sier imidlertid ikke hva som skal anses som elektroniske tjenester, bortsett fra at det i artikkel 58 presiseres at levering av en tjeneste via e-post ikke i seg selv gjør at tjenesten skal anses som en elektronisk tjeneste. Direktivet viser videre til bilag II som inneholder en ikke-uttømmende liste med eksempler på hva som skal anses som elektroniske tjenester. I denne listen finner man blant annet levering og drift av nettsted, levering og oppdatering av programvare, levering av bilder, tekster og informasjon samt levering av musikk, film og spill.

Det er særlig Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 artikkel 11 og 12, sammen med bilag I til forordningen som bidrar til å avgjøre hva som er elektroniske tjenester.

Forordningens artikkel 11 nr. 1 gir en mer generell definisjon av elektroniske tjenester:

”1. Elektronisk leverede ydelser som omhandlet i artikkel 9, stk. 2, litra e), tolvte led, og i bilag L i direktiv 77/388/EØF omfatter ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gjør leveringen deraf hovedsakelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi.”

Den generelle beskrivelsen suppleres deretter av punkt nr. 2 som angir tjenester som skal anses som elektroniske tjenester dersom de leveres via internett eller et elektronisk nett. I bilag I til forordningen gis ytterligere eksempler på hvilke tjenester som omfattes av kategoriene som er listet opp i bilag II til merverdiavgiftsdirektivet.

Den generelle definisjonen i forordningens artikkel 11, punkt nr. 1 og lister som positivt angir hva som er elektroniske tjenester, suppleres også av artikkel 12 som lister opp tjenester som ikke skal anses som elektroniske tjenester.

17.3.3.2 Nærmere om leveringssted for elektroniske tjenester

Regler om leveringssted for elektroniske tjenester framkommer av artiklene 44, 45, 58 og 59.

Ved levering av elektroniske tjenester til næringsdrivende (B2B) gjelder ingen spesielle regler. Direktivets hovedregel for B2B-transaksjoner, artikkel 44, bestemmer derfor at leveringssted skal være der hvor mottaker har etablert sin virksomhet. Dette gjelder både leveranser inn til EU (for eksempel fra Norge) og leveranser ut av EU (for eksempel til Norge).

Ved leveranser til privatpersoner (B2C) er reglene forskjellig alt ettersom leverandøren er etablert i EU eller ikke. Dersom tilbyder etablert i EU leverer elektroniske tjenester til privatpersoner bosatt i EU, er leveringsstedet det stedet som tilbyder har etablert sin virksomhet. Dette følger av artikkel 45 som gir hovedregelen om leveringssted ved B2C-transaksjoner.

Artikkel 58 gir regler om leveringssted ved levering av elektroniske tjenester fra tilbydere etablert utenfor EU til privatpersoner bosatt i EU. For disse transaksjonene er leveringsstedet der hvor privatpersonen er bosatt. Det er disse leverandørene som kan benytte seg av den forenklete registreringsordningen som omtales under avsnitt 17.3.6.2.

Når en tilbyder som er etablert i EU leverer elektroniske tjenester til privatpersoner etablert utenfor EU, bestemmer artikkel 59 at leveringsstedet skal være der kjøper er bosatt.

Hovedregelen i artikkel 45 vil være bestemmende for levering av elektroniske tjenester fra næringsdrivende etablert i EU til privatpersoner i EU fram til 1. januar 2015. Fra dette tidspunkt får artikkel 58 ny ordlyd og bestemmer at elektroniske tjenester som leveres til privatpersoner bosatt i EU skal beskattes der privatpersonene er bosatt uavhengig av om leverandøren er etablert innenfor eller utenfor EU.

Reglene om leveringssted for elektroniske tjenester som beskrevet over er obligatoriske for medlemslandene fram til 1. januar 2015. For andre tjenester vil medlemslandene kunne ha avvikende regler om leveringssted for å unngå dobbelt eller ingen beskatning etter artikkel 59a. Denne bestemmelsen er nærmere omtalt i avsnitt 17.3.4.2.

17.3.4 Levering av teletjenester og kringkastingstjenester til privatpersoner

17.3.4.1 Generelt

Merverdiavgiftsdirektivet definerer ikke kringkastingstjenester, men teletjenester defineres i merverdiavgiftsdirektivet artikkel 24 nr. 2 som:

“2. Ved "teleydelser" forstås ydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder og lyd eller informationer af enhver art ved hjælp af tråd, radio, optiske midler eller andre elektromagnetiske midler, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse, herunder formidling af adgang til globale informationsnet.”

Det kan videre nevnes at forordning (EF) nr. 1777/2005 artikkel 12, som sammen med artikkel 11 og Annex I er med på å avgjøre hva som er elektroniske tjenester, bestemmer at teletjenester og kringkastingstjenester ikke skal anses som elektroniske tjenester i denne sammenheng.

17.3.4.2 Leveringssted for teletjenester og kringkastingstjenester

Regler om leveringssted for teletjenester og kringkastingstjenester er gitt i artiklene 44, 45 og 59. I tillegg vil artiklene 59a og 59b få betydning.

Levering av teletjenester og kringkastingstjenester til næringsdrivende (B2B) følger hovedregelen i artikkel 44. Leveringssted er der hvor mottaker har etablert sin virksomhet. Dette utgangspunktet gjelder både for transaksjoner medlemslandene i mellom og for transaksjoner til tredjeland som Norge.

Hovedregelen ved levering av tjenester til privatpersoner (B2C) er som nevnt over at tjenesten skal beskattes der hvor selger er etablert. Denne hovedregelen gjelder i utgangspunktet ved levering av teletjenester og kringkastingstjenester til privatpersoner som er bosatt i EU, både fra leverandører etablert i EU og utenfor EU. Hovedregelen vil få anvendelse fram til 1. januar 2015. Fra dette tidspunkt trer endringene i artikkel 58 i kraft og bestemmer at teletjenester og kringkastingstjenester som leveres til privatpersoner bosatt i EU skal beskattes der privatpersonene er bosatt uavhengig av om leverandøren er etablert innenfor eller utenfor EU.

Artiklene 59a og 59b supplerer utgangspunktene ved levering av teletjenester og kringkastingstjenester fra leverandør etablert utenfor EU til privatpersoner i EU og fra leverandør etablert i EU til privatpersoner utenfor EU. Artikkel 59a gir medlemsstatene anledning til å anse leveringssted for å være innenfor eller utenfor EU etter hvor tjenesten faktisk benyttes eller utnyttes. Artikkel 59a(b) innebærer at medlemslandene kan bestemme at de skal ha beskatningsrett for tjenester som omfattes av artiklene 44, 45, 56 og 59 dersom tjenestene faktisk benyttes eller utnyttes innenfor EU. Motsatt åpner artikkel 59a(a) for at medlemslandene kan bestemme at de ikke skal ha beskatningsrett for nevnte tjenester dersom tjenestene faktisk benyttes eller utnyttes utenfor EU.

Når det gjelder teletjenester og kringkastingstjenester, følger det av artikkel 59b at medlemslandene må benytte artikkel 59a(b). Dette innebærer at dersom en tilbyder etablert utenfor EU leverer teletjenester og radio- og tv-kringkastingstjenester til privatpersoner bosatt i EU, skal tjenesten beskattes i det landet privatpersonen er bosatt dersom tjenesten faktisk benyttes eller utnyttes innenfor medlemslandet.

Teletjenester fra leverandør etablert i EU til privatpersoner som er bosatt utenfor EU, skal etter artikkel 59 beskattes der kjøper er bosatt.

17.3.5 Levering av enkelte andre immaterielle tjenester til privatpersoner

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 59 bestemmer at enkelte immaterielle tjenester skal beskattes i

mottakeres land når disse leveres til privatpersoner bosatt utenfor EU. Blant tjenestene som listes opp er immaterielle rettigheter, reklamevirksomhet, rådgivningstjenester, finansielle tjenester, elektroniske tjenester, teletjenester og kringkastingstjenester.

Merverdiavgiftsdirektivet har ingen bestemmelse som speilvender dette. Elektroniske tjenester, teletjenester og kringkastingstjenester, er de eneste tjenestene som direktivet uttrykkelig bestemmer at skal beskattes i den medlemsstaten privatpersonen er bosatt når tjenestene leveres fra næringsdrivende etablert utenfor EU til privatpersoner bosatt i EU.

Det enkelte medlemsland vil imidlertid kunne ha andre regler gjennom bruk av artikkel 59a. For teletjenester og radio- og kringkastingstjenester, er som nevnt i avsnitt 17.3.4.2 anvendelsen av artikkel 59a(b) obligatorisk.

17.3.6 Betaling og identifikasjon

17.3.6.1 Generelt

Når det gjelder hvem som har ansvaret for betaling av merverdiavgift, reguleres dette av merverdiavgiftsdirektivets artikkel 193 flg. Artikkel 193 fastslår det grunnleggende prinsippet om at betalingsplikten påhviler den avgiftspliktige person som omsetter avgiftspliktige varer og tjenester. Fra denne regelen er det i direktivet gjort flere unntak ved at det er åpnet for bruk av omvendt avgiftsplikt. Et viktig unntak er artikkel 196 som bestemmer at ved levering av tjenester som omfattes av artikkel 44 (levering av tjenester til næringsdrivende), skal mottaker betale merverdiavgift dersom leverandøren ikke er etablert i mottakers medlemsland. Et annet unntak er å finne i artikkel 194 som gir medlemslandene mulighet til å benytte omvendt avgiftsplikt ved vareomsetning mellom næringsdrivende over landegrensene i EU.

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 214 lister opp en rekke avgiftspliktige personer som medlemsstatene skal treffe de nødvendige foranstaltningene for at kan identifiseres med et individuelt registreringsnummer. Nærmere krav til registreringsnummeret er gitt i artiklene 215 og 216.

Etter merverdiavgiftsdirektivet artikkel 204 skal medlemsstatene tilby avgiftspliktige personer som ikke er etablert i den aktuelle medlemsstaten som er beskatningssted og merverdiavgiften skal betales, å benytte en representant som ansvarlig for betalingen.

Dersom den avgiftspliktige personen er etablert i et land medlemsstaten ikke har noe rettslig instrument vedrørende gjensidig bistand med rettsvirkninger som svarer til reglene i direktiv 76/308/EF og forordning (EF) nr. 1798/2003 kan medlemslandet kreve at det utpekes en representant. Muligheten til å kreve representant gjelder imidlertid ikke dersom den ikke-etablerte avgiftspliktige personen har valgt den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen for elektroniske tjenester.

17.3.6.2 Forenklet registreringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester

Bakgrunn

Som nevnt i avsnitt 17.3.2.1 introduserte direktiv 2002/38/EF en forenklet registreringsordning for tilbydere som ikke er etablert i EU og som omsetter elektroniske tjenester til privatpersoner i EU.

Reglene innebærer at slike tilbydere kan velge å registrere seg for merverdiavgift i ett medlemsland og forholde seg kun til dette landets lovgivning. Tilbyderene skal beregne merverdiavgift etter satsen i det medlemslandet mottakeren er bosatt, men merverdiavgiften skal rapporteres og betales kun til én medlemsstat. I tillegg åpner ordningen for forenklet registreringsprosedyre og etterlevelse av plikter.

Reglene om forenklet registreringsordning for elektroniske tjenester er gitt i kapittel 6 i merverdiavgiftsdirektivet. Disse reglene er midlertidige. EU-kommisjonen fremmet forslag om permanente endringer i COM (2004) 728 og COM (2005) 334. Under påvente av behandling i Rådet ble anvendelsesperioden for ordningen utvidet til og med 31. desember 2006 ved direktiv 2006/58/EF den 27. juni 2006. Ved direktiv 2006/138/EF ble anvendelsesperioden for reglene ytterligere forlenget til og med 31. desember 2008. Direktiv 2008/8/EF forlenger ordningen til og med 31. desember 2014. Deretter vil permanente regler avløse den nåværende ordning fra 1. januar 2015.

En forutsetning i direktiv 2002/38/EF var at EU-kommisjonen skulle gjennomgå ordningen innen 30. juni 2006. Rapporten ble publisert i COM (2006) 210 og fokuserer på de praktiske sidene knyttet til direktivet og erfaringer siden ikrafttredelsen. EU-kommisjonen fastslo at endringene innført ved direktiv 2002/38/EF sørget for å gjenopprette balansen mellom leverandører etablert i EU og leverandører etablert utenfor EU. EU-kommisjonen pekte også på at selv om det ikke var det primære målet med endringene, har

ordningen bidratt til medlemsstatenes skatteinntekter. Dette gjelder både inntekter gjennom den forenklede registreringsordningen og proveny som følge av at flere leverandører har valgt å etablere seg i EU. EU-kommisjonen opplyste at det er vanskelig å kvantifisere provenyet, men framhevet også den positive effekten som ligger i at reglene fjerner incitamenter for å flytte virksomhet ut av EU.

I sin gjennomgang og oppdatering av merverdiavgiftsstrategi og prioriteringer i 2003 konkluderte EU-kommisjonen med at å introdusere en forenklet registreringsordning for leverandører etablert i EU ville kunne redusere de administrative byrdene som merverdiavgiftssystemet i EU medfører, se nærmere COM (2003) 614. Med mål om å forenkle avgiftsadministrasjonen for de næringsdrivende fremmet EU-kommisjonen, i COM (2004) 728 forslag om forenklet registreringsordning også for EU-etablerte leverandører. I forslaget ble det uttalt at registrering hos avgiftsmyndighetene i ett medlemsland – one-stop-modellen – vil kunne forenkle pliktene for et langt større antall tilbydere enn i 2004.

Forslaget ble vedtatt i direktiv 2008/8/EF og fra 1. januar 2015 vil det være to forenklede ordninger å finne i merverdiavgiftsdirektivets kapittel 6. Dagens forenklede registreringsordning for selgere som ikke er etablert i EU videreføres og utvides samtidig til også å omfatte teletjenester og kringkastingstjenester. I tillegg etableres en forenklet registreringsordning for tilbydere som er etablert i EU, men ikke i den medlemsstaten privatpersonen er bosatt. Den forenklede registreringsordningen for EU-etablerte tilbydere vil bli å finne i ny del 3 i kapittel 6 i merverdiavgiftsdirektivet. Artiklene 369a til 369k vil i stor grad tilsvare bestemmelsene som vedrører den forenklede registreringsordningen for tilbydere etablert i tredjeland.

Nærmere om ordningen

Rettigheter og plikter for leverandører som ikke er etablert i EU og som omsetter elektroniske tjenester til forbrukere bosatt i EU, er gitt i artiklene 357 til 369.

Etter artikkel 359 skal medlemsstatene tillate leverandører av elektroniske tjenester som ikke er etablert i EU å benytte den forenklede registreringsordningen. Dagens regler gjør altså at tilbydere av elektroniske tjenester etablert utenfor EU står overfor valget om å etablere seg i en medlemsstat og bli behandlet som enhver EU-leveran-

dør, eller registrere seg etter den forenklede registreringsordningen.

Artikkel 360 bestemmer at nevnte leverandører fra tredjeland skal henvende seg til en identifikasjonsmedlemsstat når leveransene av elektroniske tjenester til forbrukere i EU starter opp. Med identifikasjonsmedlemsstat menes den medlemsstat som leverandøren velger, se artikkel 358 nr. 3.

Leverandøren skal gi opplysninger om navn, postadresse, elektroniske adresser og nettsider, eventuelt skattnummer i hjemlandet og en erklæring på at det ikke er etablert virksomhet i EU, se artikkel 361. Deretter vil identifikasjonsmedlemsstaten elektronisk tildele leverandøren et registreringsnummer.

Merverdiavgift skal beregnes etter gjeldende sats i beskatningslandet, det vil si det medlemslandet som privatpersonen er bosatt. Beskatningslandet er definert som forbruksmedlemsstaten i artikkel 358 nr. 4. Det kan nevnes at medlemsstatene må benytte standardsatsen på elektroniske tjenester. Medlemslandene i EU skal anvende én standardsats for merverdiavgiften. Denne satsen må fra 1. januar 2006 til 31. desember 2010 ikke være lavere enn 15 pst., foreslått utvidet til 31. desember 2015, se COM (2010) 331. Medlemsstatene kan i tillegg anvende én eller to reduserte satser, og disse må ikke settes lavere enn 5 pst. De reduserte satsene kan benyttes kun ved omsetning av særskilte varer og tjenester. Direktivet åpner imidlertid for spesielle overgangsordninger i påvente av permanente ordninger hvor medlemsland som benyttet nullsats før 1. januar 1991 kan opprettholde disse. Artikkel 98 er imidlertid klar på at reduserte satser ikke kan benyttes på elektroniske tjenester.

Leverandører som benytter den forenklede registreringsordningen vil ikke kunne trekke inngående merverdiavgift fra utgående merverdiavgift i sitt avgiftsoppgjør. I stedet henviser artikkel 368 leverandørene til å søke inngående merverdiavgift refundert etter direktiv 86/560/EF (trettende direktiv). Medlemsstatene kan imidlertid ikke gjøre refusjon i forbindelse med elektroniske tjenester betinget av hjemlandet til leverandøren tilbyr refusjon (resiprositetsprinsippet). Medlemsstatene kan heller ikke kreve at leverandøren har en avgiftsrepresentant.

Leverandørene vil sende inn kvartalsvise elektroniske omsetningsoppgaver til identifikasjonsmedlemsstaten, jf. artikkel 364. Omsetningsoppgaven innhold er nærmere angitt i artikkel 365. Oppgaven skal vise registreringsnummer og for hver enkelt forbruksmedlemsstat; total omset-

ning, merverdiavgiftssatser og merverdiavgiftsbeløp.

Betaling av merverdiavgift skal etter artikkel 367 skje senest samtidig som omsetningsoppgaven leveres. Betaling skal som hovedregel skje i euro, men dersom det er aktuelt kan medlemsstater kreve nasjonal valuta. Beløpene skal være eksakte og ikke rundes opp eller ned, se Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 artikkel 20 nr. 4. Dersom det er innbetalt for mye merverdiavgift, skal det overskytende utbetales direkte til leverandøren. Om identifikasjonsmedlemsstaten allerede har distribuert innbetalingen til forbruktmedlemsstatene, skal sistnevnte utbetale det overskytende og informere identifikasjonsmedlemsstaten om endringene. Alle endringer av omsetningsoppgave må refereres spesifikt til denne og kan ikke medtas på senere oppgaver, se Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 artikkel 20 nr. 2.

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 363 gir regler om når en leverandør skal slettes fra ordningen. Dersom leverandører misligholder forpliktelsene etter den forenklede registreringsordningen skal identifikasjonsmedlemsstaten slette leverandøren fra identifikasjonsregisteret. Tilsvarende skal skje dersom leverandøren informerer om at det ikke lenger leveres elektroniske tjenester, om det av andre grunner kan antas at den avgiftspliktige virksomheten har opphørt, eller om leverandøren ikke lenger oppfyller vilkårene for å benytte den forenklede registreringsordningen. Merverdiavgiftsforordningen artikkel 20 nr. 1 slår fast at dersom ett av disse tilfellene oppstår, skal identifikasjonsmedlemsstaten slette leverandøren. Det skal da innleveres en samlet oppgave for omsetning foretatt før, men i samme kvartal som slettingen skjer.

17.4 Departementets vurderinger og forslag

17.4.1 Behovet for lovendringer

Som hovedregel er all innenlands omsetning av tjenester merverdiavgiftspliktig, herunder omsetning av elektroniske tjenester. Dette gjelder uavhengig av om kjøperen eller mottakeren av tjenesten er næringsdrivende, offentlig virksomhet eller en privatperson. Når det gjelder innførsel av tjenester er privatpersoners kjøp av tjenester fra utlandet ikke merverdiavgiftspliktig i Norge, med unntak av kjøp av elektroniske kommunikasjons-

tjenester. Når det gjelder elektroniske tjenester vet man i tillegg at slike tjenester gjerne ikke vil være avgiftsbelagt i andre land når de omsettes til privatpersoner som er hjemmehørende i Norge, da dette anses som avgiftsfri eksport. Tjenesten kan dermed kjøpes uten norsk og utenlandsk merverdiavgift.

Privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester både innenlands og fra utlandet er imidlertid økende. Dette skyldes ikke minst utviklingen av ny teknologi som gjør at e-handel med for eksempel musikk, film, spill, programvare og bøker/tidsskrifter vokser. Når dagens merverdiavgiftsregelverk innebærer at det må betales merverdiavgift ved kjøp av slike tjenester i Norge, mens tilsvarende tjenester kan kjøpes uten merverdiavgift fra utlandet, innebærer dette en betydelig konkurransevridning i disfavør av tilbydere som er etablert i merverdiavgiftsområdet. Denne situasjonen taler for å utvide merverdiavgiftsplikten slik at det skal betales merverdiavgift uavhengig av om tilbyderen er etablert utenfor eller innenfor det norske merverdiavgiftsområdet.

Departementet vil også peke på at digitalisering av varer (som merverdiavgiftsrettslig anses som tjenester), kombinert med større tilbud og tilgjengelighet i utlandet, har ført til at et stadig økende forbruk ikke ilegges merverdiavgift. I tillegg til å skape konkurransevridninger, vil dermed en slik utvikling redusere statens inntekter fra merverdiavgiften.

På denne bakgrunn foreslår departementet merverdiavgiftsplikt på privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. Dette innebærer ikke avgiftsbelegging av nye tjenester, men at det skal betales merverdiavgift ved kjøp av slike tjenester uavhengig av om leverandøren er etablert utenfor eller innenfor merverdiavgiftsområdet.

Forslaget vil ikke medføre endringer for tilbydere som i dag er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dersom en utenlandsk tilbyder velger å etablere seg i merverdiavgiftsområdet, vil det foreligge registreringsplikt etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Merverdiavgiftsplikten følger da av merverdiavgiftsloven § 3-1.

Forslaget endrer heller ikke reglene for næringsdrivende og offentlig virksomhet som allerede i dag plikter å beregne og betale merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet.

Lovforslaget er nærmere beskrevet nedenfor.

Tabell 17.1 – Levering av elektroniske tjenester før lovforslaget

	Tilbyder	Mottaker	Merverdiavgifts- pliktig i Norge	Ansvar for bereg- ning og betaling av norsk mva
Innenlands omsetning	Næringsdrivende i Norge	Næringsdrivende i Norge	Ja	Tilbyder
	Næringsdrivende i Norge	Privatperson i Norge	Ja	Tilbyder
Innførsel	Næringsdrivende uten- for Norge	Næringsdrivende i Norge	Ja	Mottaker
	Næringsdrivende uten- for Norge	Privatperson i Norge	Nei	-
Utførsel	Næringsdrivende i Norge	Næringsdrivende uten- for Norge	Nei	-
	Næringsdrivende i Norge	Privatperson utenfor Norge	Nei	-

17.4.2 Omfanget av merverdiavgiftsplikten

17.4.2.1 Generelt

Tjenester som ikke kan fjernleveres er merverdiavgiftspliktige i Norge dersom tjenesten utføres eller leveres i Norge. Dette gjelder uavhengig av om tilbyderen av tjenesten er etablert i merverdiavgiftsområdet eller ikke, eller om mottakeren er næringsdrivende/offentlig virksomhet eller en privatperson. Tjenester som kan fjernleveres, er derimot etter gjeldende regelverk bare merverdiavgiftsplikt i Norge dersom mottakeren er

næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Dersom mottakeren for eksempel er en privatperson, er det kun kjøp av elektroniske kommunikasjons-tjenester som i dag er merverdiavgiftspliktig.

Prinsipielt sett burde det vært generell merverdiavgiftsplikt ved kjøp av alle fjernleverbare tjenester fra utlandet. I denne omgang foreslår departementet imidlertid bare merverdiavgiftsplikt ved kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. Bakgrunnen for dette er at elektroniske tjenester er særlig egnet for levering over landegrensene. Dette er i stor grad tjenester hvor leveringen

Tabell 17.2 – Levering av elektroniske tjenester etter lovforslaget

	Tilbyder	Mottaker	Merverdiavgifts- pliktig i Norge	Ansvar for bereg- ning og betaling av norsk mva
Innenlands omsetning	Næringsdrivende i Norge	Næringsdrivende i Norge	Ja	Tilbyder
	Næringsdrivende i Norge	Privatperson i Norge	Ja	Tilbyder
Innførsel	Næringsdrivende uten- for Norge	Næringsdrivende i Norge	Ja	Mottaker
	Næringsdrivende uten- for Norge	Privatperson i Norge	Ja	Tilbyder
Utførsel	Næringsdrivende i Norge	Næringsdrivende uten- for Norge	Nei	-
	Næringsdrivende i Norge	Privatperson utenfor Norge	Nei	-

hovedsakelig er automatisert og hvor det ofte er prisen som er avgjørende for valg av leverandør.

For å skape symmetri mellom innførsel og utførsel av elektroniske tjenester foreslår departementet dessuten å endre utførselsbestemmelsen for slike tjenester tilsvarende. Siktemålet med dette er å hindre at elektroniske tjenester fra norske tjenesteytere blir avgiftsbelagt både i Norge og i utlandet. Endringen vil innebære at det ikke skal beregnes merverdiavgift når elektroniske tjenester leveres til privatpersoner mv. som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette tilsvarende for øvrig dagens situasjon for elektroniske kommunikasjonstjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 6-22 tredje ledd.

Tabellene 17.1. og 17.2. gir en forenklet og skjematisk oversikt over merverdiavgiftsbehandling før og etter lovforslaget, ved levering av elektroniske tjenester. Oversikten gjelder ikke behandlingen av elektroniske kommunikasjonstjenester.

Det vises til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd første punktum (innførsel) og § 6-22 tredje ledd første punktum (utførsel).

17.4.2.2 Nærmere om avgrensning av begrepet elektroniske tjenester

Etter forslaget må tilbydere som blir berørt av lovforslaget ta stilling til om de leverer elektroniske tjenester.

Elektroniske tjenester vil være tjenester som leveres eller lastes ned over internett og andre elektroniske nett. Det vil blant annet omfatte digitaliserte produkter slik som bøker, annen tekst, film og musikk. Slike digitale produkter anses som nevnt som tjenester, se blant annet Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) s. 49. Begrepet vil også omfatte innholdstjenester som programvare, spill, informasjon mv. Videre vil begrepet elektroniske tjenester omfatte elektroniske kommunikasjonstjenester slik som fasttelefoni, mobiltelefoni, bredbåndstelefonti, internetttilgang, osv. og det vil omfatte kringkastingstjenester, uavhengig av om sendingen skjer via et tradisjonelt radio- og tv-nett, over internett eller annet nett.

Departementet foreslår å gi en generell definisjon av begrepet elektroniske tjenester i merverdiavgiftsloven. I tillegg foreslås det en forskriftsfullmakt slik at begrepet nærmere kan fastlegges i merverdiavgiftsforskriften.

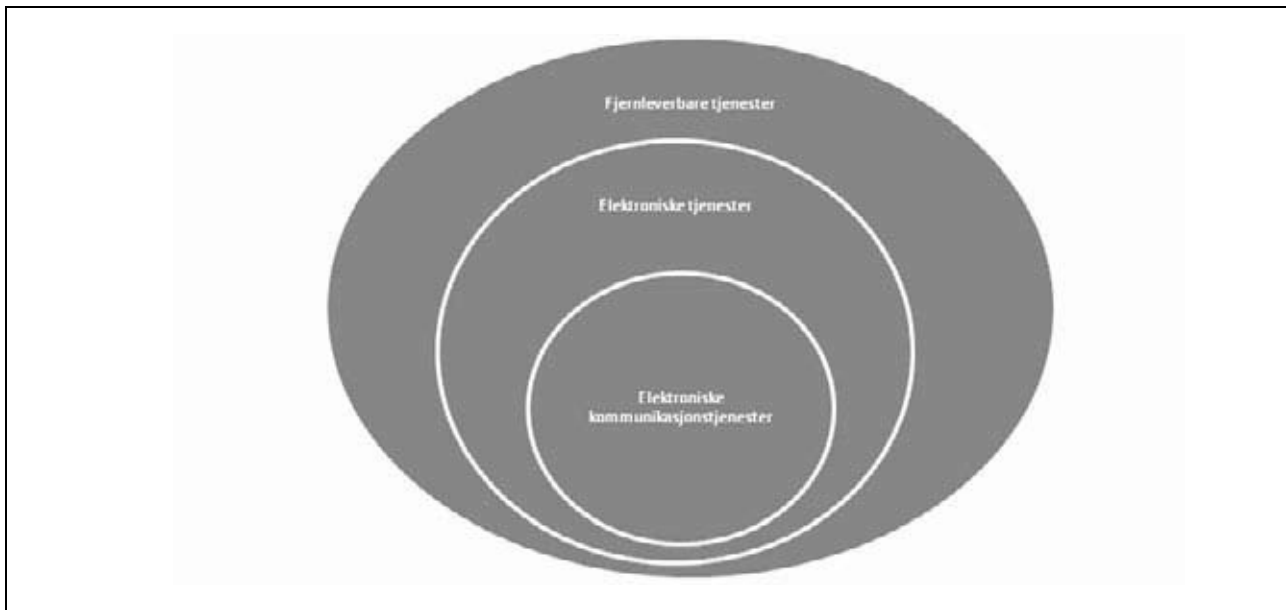
Departementet har tatt utgangspunkt i definisjonen av elektroniske tjenester i EU, gitt i Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 artikkel 11 nr. 1.

Definisjonen i lovforslaget har to hovedelementer. Det første er at tjenestene det er tale om faktisk må leveres over internett eller annet elektronisk nett og at tjenestene ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi. Det andre elementet er at levering av tjenestene hovedsakelig må være automatisert/involvere minimal menneskelig inngripen. Det siste elementet er i forslaget formulert som et vilkår om at "leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert". Det er ikke meningen å fravike definisjonen i direktivet innholdsmessig, men departementet kan ikke se at presiseringen "og som kun inkluderer minimal menneskelig indgriben" har selvstendig betydning ved siden av "hovedsakelig er automatisert".

I EU er elektroniske tjenester positivt avgrenset mot teletjenester og kringkastingstjenester. Dette innebærer imidlertid ikke at slike tjenester ikke er merverdiavgiftspliktig i EU i dag, men at tilbyderne av slike tjenester ikke kan benytte seg av den forenklete registreringsordningen som gjelder for andre elektroniske tjenester før i 2015, se nærmere om dette i avsnittene 17.3.4.2 og 17.3.6.2. Et tilsvarende skille er ikke hensiktsmessig i Norge. Departementet legger derfor til grunn at den foreslåtte definisjonen omfatter både elektroniske kommunikasjonstjenester og kringkastingstjenester.

Forslaget nødvendiggjør at det trekkes en grense mellom elektroniske tjenester og andre fjernleverbare tjenester. Som tidligere nevnt vil fjernleverbare tjenester være tjenester som *kan* fjernleveres. Dersom en og samme tjeneste kan leveres både over avstand og fysisk direkte overfor kunden, vil den være fjernleverbar selv om den rent faktisk ikke blir levert over avstand (fjernlevert) i det konkrete tilfellet. For eksempel kan en konsulenttjeneste ytes i form av en rapport, som gis direkte til kunden, sendes i posten eller sendes som vedlegg til en e-post. Tjenesten vil i alle disse tilfellene være fjernleverbar, men det forhold at rapporten sendes som vedlegg til en e-post innebærer ikke at dette skal anses som en elektronisk tjeneste i denne sammenheng.

Elektroniske tjenester vil være tjenester som faktisk leveres elektronisk, for eksempel over internett, kabelnett, over satellitt eller andre elektroniske nett. Men dette er altså ikke i seg selv tilstrekkelig fordi tjenesten i tillegg hovedsakelig må være automatisert og ikke kunne anskaffes uten informasjonsteknologi. Som nevnt vil en konsulenttjeneste levert som vedlegg til en e-post ikke være noen elektronisk tjeneste i denne sammenheng. For så vidt fyller den kriteriet om at tjenesten må være levert elektronisk, men den vil



Figur 17.1 Illustrasjon av tjenestebegrepene

ikke oppfylle kriteriet om at tjenesten ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi.

Figur 17.1 viser forholdet mellom de sentrale begrepene som etter forslaget vil bli benyttet i merverdiavgiftsloven ved internasjonal tjenestehandel.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j og forslag til merverdiavgiftsloven § 1-3 annet ledd ny bokstav e.

17.4.2.3 Andre mottakere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet

Etter forslaget vil tilbydere uten forretningssted i merverdiavgiftsområdet bli merverdiavgiftspliktige for leveranser av elektroniske tjenester til andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet, dersom disse mottakerne er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Dette innebærer at tilbyderen må ta stilling til spørsmålet om hvor mottakeren er hjemmehørende og om mottakeren er næringsdrivende/offentlig virksomhet eller ikke. Vilkåret om at mottakeren skal være hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet skal forstås på samme måte som vilkåret for merverdiavgiftsplikten for elektroniske kommunikasjonstjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd. Som utgangspunkt må det i denne sammenheng ses hen til hvor vedkommende mottaker skal anses bosatt.

Andre mottakere i dette tilfellet vil først og fremst omfatte privatpersoner, men det vil også

kunne gjelde frivillige organisasjoner som ikke driver næring og dermed ikke er registrert for merverdiavgift. Kort sagt vil det omfatte alle mottakere som ikke skal beregne og betale merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3. Dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, skal mottakeren etter departementets forslag fortsatt beregne og betale merverdiavgift etter disse bestemmelsene. Dette gjelder selv om tilbyderen som er etablert utenfor merverdiavgiftsområdet også omsetter til privatpersoner i merverdiavgiftsområdet, og således etter departementets forslag blir registreringspliktig for merverdiavgift i Norge.

17.4.3 Nærmere om gjennomføringen av merverdiavgiftsplikten

17.4.3.1 Innledning

Etter Finansdepartementets vurdering er det behov å få på plass merverdiavgiftsplikten så raskt som mulig. Det legges derfor fram et slikt lovforslag i statsbudsjettet for 2011 uten forutgående høring, jf. avsnittene 17.4.1 og 17.4.2.

Ved utforming av merverdiavgiftsregelverket er det et sentralt hensyn at administrative kostnader knyttet til innbetaling og innkreving skal være minst mulig for både de næringsdrivende og avgiftsmyndighetene. Dette hensynet ivaretas blant annet gjennom enkle og forutsigbare regler samt å legge forholdene til rette for at rettigheter og plikter etter regelverket kan etterleves på en en-

kel måte. Forslaget om avgiftsplikt på levering av elektroniske tjenester fra tilbydere etablert i utlandet til norske privatpersoner vil kunne omfatte tilbydere som fra før i liten grad forholder seg til norske skatteregler. Dette vil gi utfordringer knyttet til merverdiavgiftsadministrasjon både for tilbyderne og for skatteetaten. Departementet vil derfor arbeide med tilpasning til dagens administrative prosedyrer slik at en forenklet registrerings- og rapporteringsordning skal være på plass innen avgiftsplikten for levering av elektroniske tjenester til privatpersoner trer i kraft 1. juli 2011.

Forslaget som er fremmet i denne proposisjonen nødvendiggjør også endringer i kapitlene 2 og 11 i merverdiavgiftsloven. Endringene vil i første rekke være knyttet opp mot arbeidet med en forenklet registrerings- og rapporteringsordning. Finansdepartementet vil arbeide videre med de ulike lovspørsmålene parallelt med at nærværende lovforslag om den materielle avgiftsplikten behandles i Stortinget. Forutsatt at Stortinget slutter seg til lovforslaget, vil de andre nødvendige lovendringene bli sendt på høring før departementet kommer tilbake til Stortinget med lovsaken. Departementet legger således opp til at hele lovsaken behandles av Stortinget i to runder. Det vil si at Stortinget først tar stilling til spørsmålet om den materielle avgiftsplikten i forbindelse med behandlingen av 2011-budsjettet, mens de andre lovendringene som er nødvendige behandles av Stortinget våren 2011. På denne måten kan lovendringene tre i kraft med virkning fra 1. juli 2011.

17.4.3.2 Nærmere om arbeidet med en forenklet registrerings- og rapporteringsordning

Dagens regelverk benytter to oppkrevingsmekanismer. Utgangspunktet i merverdiavgiftsloven er at det er avgiftssubjektet som skal beregne og betale merverdiavgift av sin omsetning og av uttak. Den alternativ mekanismen med omvendt avgiftsplikt benyttes hovedsakelig når utenlandske tilbydere leverer tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet i Norge. Omvendt avgiftsplikt innebærer en betydelig forenkling for utenlandske leverandører som tilbyr tjenester til norske mottakere.

Fordi det systemteknisk og kontrollmessig er ansett tilnærmet umulig å pålegge plikten til å betale merverdiavgift til en privatperson gjennom oppkrevingsmåten med omvendt avgiftsplikt, legger Finansdepartementet opp til at ansvaret for beregning og betaling av norsk merverdiavgift ved levering fra utlandet til privatpersoner hjemmehørende i norsk merverdiavgiftsområde skal

ligge hos tilbydere av elektroniske tjenester. Etter dagens regler ville dette ha som konsekvens at tilbydere av elektroniske tjenester som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet vil måtte registrere seg ved representant, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd.

Departementet ser imidlertid behov for at tilbydere uten forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge gis mulighet etterleve sine rettigheter og plikter etter merverdiavgiftsloven på en enklere måte. Departementet legger derfor opp til at denne gruppen tjenestetilbydere kan velge å la seg registrere etter en forenklet registrerings- og rapporteringsordning.

Som ledd i dette arbeidet er det naturlig å se hen til den forenklede registrerings- og rapporteringsordning som er gitt i EUs merverdiavgiftsdirektiv, se omtale i avsnitt 17.3.6.2, og som er implementert i medlemslandenes nasjonale lovgivning. Rådet har nå vedtatt direktiv 2008/8/EF som etablerer permanente regler om forenklet registreringsordning både for leverandører som er etablert i EU og som er etablert i tredjeland. Ikrafttredelse for den permanente ordningen skjer først 2015, men det er ikke lagt opp til særlig endringer i forhold til den midlertidige. Som beskrevet i avsnitt 17.3.6.2 har også EU-kommisjonens evaluering av ordningen vært positiv.

En sentral forenkling i EU er at tilbydere etablert i tredjeland i utgangspunktet kun må forholde seg til merverdiavgiftslovgivningen i én medlemsstat. Dette er ikke en problemstilling i Norge. Departementet antar imidlertid at tilbydere med norske kunder også vil ha kunder i EU og dermed allerede forholder seg til merverdiavgiftsreglene i EU. På denne bakgrunn vil det uansett innebære en forenkling å legge norsk lovgivning opp mot merverdiavgiftsdirektivets bestemmelser. Departementet tar derfor sikte på å bygge på ordningen som er gitt i merverdiavgiftsdirektivets kapittel 6.

Tilbydere som ikke etablerer forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet vil da kunne registrere seg ved representant, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd, eller de vil kunne velge en forenklet registrerings- og rapporteringsordning. Dersom en tilbyder av elektroniske tjenester er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret på annet grunnlag, vil imidlertid ikke den forenklede ordningen kunne benyttes. I slike tilfeller vil leveringen av elektroniske tjenester anses som avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 3-1 og det skal beregnes og betales merverdiavgift etter de alminnelige reglene.

Merverdiavgiften er basert på selvdeklaring, som innebærer at det er den registrerte næringsdrivende som selv skal beregne og betale oppkrevet merverdiavgift til avgiftsmyndighetene. Avgiftssubjektene foretar terminvise oppgjør hvor den enkelte terminens samlede netto omsetning, kjøp av tjenester fra utlandet samt fradragberettiget inngående merverdiavgift framkommer og hvor differansen mellom utgående merverdiavgift og inngående merverdiavgift innbetales til staten. Dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift, utbetales beløpet til avgiftssubjektene. Disse sidene ved systemet må tas i betraktning ved utforming av en forenklet registrerings- og rapporteringsordning. Behovet for enkle regler må holdes opp mot behovet for kontroll. For næringsdrivende med forretningssted eller hjemsted utenfor merverdiavgiftsområdet knytter det seg i tillegg særskilte spørsmål til innføring. Norske skattemyndigheters mulighet til å innføre krav i utlandet forutsetter som utgangspunkt at det foreligger en bistandsavtale med landet der den næringsdrivende er hjemmehørende.

Lempinger i registreringsprosedyrer og reduserte innfordringsmuligheter vil i seg selv gjøre systemet mer sårbart for misbruk. Dette er hovedårsaken til at tilbydere registrert etter forenklet registrerings- og rapporteringsordning i EU ikke kan føre inngående merverdiavgift til fradrag i utgående merverdiavgift, men må søke inngående merverdiavgift refundert. Departementet legger opp til tilsvarende løsning i merverdiavgiftsloven. Departementet antar at de aktuelle tilbyderne i liten grad vil pådra seg inngående merverdiavgift i Norge, slik at å henvise tilbyderne til å benytte refusjonsprosedyrene ikke vil være for byrdefullt. Tilbydere som i større grad gjør anskaffelser i Norge vil uansett kunne velge å registrere seg ved representant og dermed føre inngående avgift til fradrag på den ordinære omsetningsoppgaven.

Det er en målsetning at utenlandske tilbydere skal kunne gi elektronisk melding når den avgiftspliktige leveringen av elektroniske tjenester starter opp. Hvilke opplysninger som skal innhentes før registrering kan skje vil departementet vurdere nærmere. Også etter registrering ser departementet det som en fordel om innlevering av omsetningsoppgave og annen kommunikasjon mellom tilbyder og avgiftsmyndighetene kan skje elektronisk. Departementet vil også vurdere en forenklet ordning opp mot blant annet reglene gitt

i bokføringsloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven for øvrig.

En forenklet registrerings- og rapporteringsordning avhenger også av at en systemteknisk løsning er på plass. Skattedirektoratet arbeider med å utvikle dagens it-systemer og muliggjøre sikker, elektronisk utveksling av informasjon med utenlandske aktører. Arbeidet med de systemtekniske løsningene vil skje parallelt med lovarbeidet og vil være på plass til både regler om avgiftsplikt og regler om en forenklet registrerings- og rapporteringsordning trer i kraft 1. juli 2011.

17.5 Økonomiske konsekvenser

Det finnes lite offisiell statistikk over hvor mye som omsettes i Norge av elektroniske tjenester betalt av forbrukerne. Omfanget er dermed usikkert, men markedet synes å være sterkt voksende. Det kan på usikkert grunnlag anslås at det vil omsettes elektroniske tjenester i Norge for i overkant av 1 mrd. kroner i 2011. Det kan antas at i underkant av $\frac{1}{3}$ av omsetningen kan knyttes til salg av musikk, ved nedlastning eller streaming. Videre antas at om lag $\frac{1}{3}$ kan knyttes til spill, som nettspill og mobiltelefonspill. Den resterende omsetningen antas å komme fra nedlastninger av programvare og lignende.

En stor del av omsetningen av elektroniske tjenester antas å være knyttet til salg fra utenlandske aktører til privatpersoner. Provenyvirkningene av en avgiftsplikt for slike tjenester kan på usikkert grunnlag anslås til i størrelsesorden 150 mill. kroner årlig. Hvis iverksettelse skjer fra 1. juli kan effekten i 2011 utgjøre om lag 75 mill. kroner påløpt og om lag 38 mill. kroner bokført. Inntektene til staten vil avhenge av at utenlandske tjenestetilbydere innberetter og betaler avgift. Provenyanslaget er usikkert og departementet vil komme tilbake med eventuelt endringer i anslaget i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2011. Over tid antas det at inntektene til staten som følge av avgiftsutvidelsen vil bli betydelig større, i takt med økende forbruk av slike tjenester.

Elektroniske tjenester kan tilbys norske forbrukere i et internasjonalt marked og prisen kan være en viktig faktor for hvor forbrukerne kjøper inn tjenestene. En utvidelse av avgiftsplikten til også å omfatte elektroniske tjenester som leveres fra utlandet vil derfor være nødvendig for å unngå en framtidig uthuling av merverdiavgiftsgrunnlaget.

17.6 Administrative konsekvenser

Tilbydere uten forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge vil ofte ha liten tilknytning til Norge. Etter forslaget vil slike tjenestetilbydere få ansvar for beregning og betaling av merverdiavgift til norske avgiftsmyndigheter. Dette vil medføre økte administrative kostnader knyttet til etterlevelse av sine plikter overfor norske avgiftsmyndigheter. Det legges imidlertid opp til at denne gruppe tjenestetilbydere kan velge å la seg registrere seg etter en forenklet registrerings- rapporteringsordning. Mål-

settingen vil blant annet være i størst mulig grad å forenkle de administrative pliktene gjennom enklere registrerings- og rapporteringsprosedyrer.

Skattetatens administrative kostnader ved innføring av merverdiavgiftsplikten er anslått til i størrelsesorden 5 mill. kroner i utviklingskostnader og 2 mill. kroner i årlige driftskostnader. De administrative kostnadene knyttet til etablering og drift av en forenklet registrerings- og rapporteringsordning vil imidlertid bero på hvilke tekniske løsninger som velges. Anslaget er derfor noe usikkert.

18 Endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra avgiftssubjektet

18.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger med dette fram forslag til ny § 18-3 i merverdiavgiftsloven om endring av merverdiavgiftsoppgjøret etter krav fra avgiftssubjektet mv. Forslaget innebærer i stor grad en lovfesting av gjeldende praksis, og gir en klar rettslig forankring av avgiftssubjektens adgang til å kreve endring av avgiftsoppgjøret for tidligere terminer.

Departementet foreslår at et registrert avgiftssubjekt skal kunne kreve endring av merverdiavgiftsoppgjøret for tidligere terminer ved å sende inn endringsoppgave (korrigert omsetningsoppgave eller omsetningsoppgave med tillegg til den ordinære oppgaven). Avgiftssubjektet vil dermed kunne få fradrag for inngående avgift som ikke har kommet til fradrag tidligere (til gode inngående avgift) og endre beløp som uriktig er innberettet som utgående avgift eller er innberettet med høy avgiftssats (til gode utgående avgift).

I forslaget til ny § 18-3 er det også regulert hvor langt tilbake i tid endringsadgangen skal strekke seg. Avgiftssubjektet må fremme krav om endring av avgiftsoppgjøret innen tre år. Treårsfristen starter å løpe ved utløpet av henholdsvis terminen for anskaffelsen for inngående avgift og terminen for omsetning for utgående avgift. Fristen avbrytes når endringsoppgaven er mottatt hos avgiftsmyndighetene.

Forslaget innebærer at når avgiftssubjektet har anført for mye avgift i salgsdokumentet til kjøper, kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift bare endres dersom avgiftssubjektet har rettet feilen overfor kjøperen. Avgiftsmyndighetene kan frafalle dette vilkåret i særlige tilfeller, men har da adgang til å gjøre fradrag i tilbakebetalingssummen tilsvarende det beløpet avgiftssubjektet har veltet over på kundene sine.

Departementet foreslår videre at hvis avgiftsmyndighetene ikke tar til følge kravet om endring av avgiftsoppgjøret, skal det fattes vedtak om dette. Avslaget kan påklages til Klagenemnda for merverdiavgift.

18.2 Gjeldende rett

18.2.1 Adgang for registrerte avgiftspliktige til å få utbetalt til gode merverdiavgift for tidligere terminer

18.2.1.1 Innledning

Det følger av merverdiavgiftssystemet at det er avgiftssubjektet selv som har ansvaret for å innberette korrekt beregningsgrunnlag for utgående avgift og beløpet for inngående avgift i den enkelte termin. Fra tid til annen oppstår det likevel behov for å endre avgiftsoppgjøret i ettertid, for eksempel når avgiftsmyndighetene oppdager feil eller mangler ved oppgjøret. Et behov for endring av avgiftsoppgjør kan også oppstå når avgiftssubjektet selv oppdager feil ved oppgjøret.

Merverdiavgiftsloven har flere bestemmelser om at avgiftsoppgjør kan bli endret på initiativ fra avgiftsmyndighetene. Det følger av merverdiavgiftsloven § 18-1 at avgiftsmyndighetene etter bestemte vilkår kan fastsette grunnlaget for utgående merverdiavgift, og beløpet for inngående merverdiavgift ved skjønn, herunder rette feil i avgiftsoppgjøret til et avgiftssubjekt. Et av hovedformålene med bestemmelsen er å gi avgiftsmyndighetene kompetanse til å fastsette avgiften ved skjønn når de ved kontroll mv. oppdager at det er unndratt avgift. Bestemmelsen gir ikke avgiftssubjektet noe krav på endring av avgiftsoppgjøret, men et vedtak etter § 18-1 kan likevel i enkelte tilfeller medføre at avgiftsoppgjøret endres til gunst for avgiftssubjektet. Ved bruk av § 18-1 skal avgiftsmyndighetene søke å komme fram til riktig avgiftsberegning for den perioden avgiftsmyndighetene kontrollerer. Dersom kontrollen omfatter hele virksomheten, må avgiftsmyndighetene derfor ta med både tilgodebeløp og skyldige beløp i den perioden kontrollen gjelder. Skjønnsvedtaket kan dermed medføre endringer som samlet sett er til avgiftssubjektets gunst, selv om formålet med bestemmelsen er å gi avgiftsmyndighetene kompetanse til å fastsette avgiftsoppgjøret ved skjønn i tilfeller hvor endringene er til ugunst. Fastsetting

av skjønn kan foretas inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen.

Videre følger det av § 18-3 at skattekontoret eller Skattedirektoratet kan endre skjønnsvedtak etter § 18-1, vedtak om forhøyet utgående merverdiavgift truffet etter § 21-2, og vedtak om tilleggsavgift truffet etter § 21-3. Myndighetene må varsle om endringen etter § 18-3 innen to år dersom vedtaket er til ugunst for avgiftssubjektet. Det er likevel nok at endringsvedtaket blir fattet innen ti år etter den aktuelle terminen dersom det har kommet nye opplysninger i saken som viser at det forrige vedtaket var feil.

Merverdiavgiftsloven har også bestemmelser om endring av avgiftsoppgjør for tidligere terminer etter krav fra avgiftssubjektet i form av en klageadgang. Et avgiftssubjekt kan klage vedtak etter § 18-1, § 18-3 første og annet ledd, § 21-1 og § 21-3 inn for Klagenemnda for merverdiavgift, jf. § 19-1. Ut over dette har ikke merverdiavgiftsloven bestemmelser om at avgiftssubjektene kan kreve endring av avgiftsoppgjøret. For eksempel vil spørsmålet om avgiftssubjekt som oppdager feil i avgiftsoppgjør som er basert utelukkende på avgiftssubjektets egen innberetning i omsetningsoppgaven, måtte løses ut fra ulovfestet rett og bestemmelsene i foreldelsesloven.

18.2.1.2 *Praksis for utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer*

Utgående avgift

Merverdiavgiften er en avgift som belastes kjøperen av varen eller tjenesten. Systemet er bygget opp slik at selgeren legger avgiften til som et påslag på vederlaget han eller hun tar for det som omsettes. Avgiften innbetales av selgeren til staten, men utgangspunktet er likevel at avgiftsbelastningen påhviler kjøperen. Avgiftssubjektet har derfor etter departementets oppfatning ikke krav på tilbakebetaling av utgående avgift for tidligere terminer når avgiften er anført i salgsdokumentet som er utstedt til kjøperen.

Avgiftsmyndighetene har likevel i praksis foretatt tilbakebetaling i slike tilfeller. Praksisen er begrunnet i rimelighetsbetraktninger. Dersom det er mulig for avgiftssubjektet å rette feilen overfor kjøper, har det i praksis blitt krevd at retting gjennomføres før tilbakebetaling finner sted. Med retting menes som hovedregel at den avgiftspliktige refunderer avgiften til kjøperen og utsteder ny salgsdokumentasjon. Kjøperen må på sin side ta hensyn til de nye salgsdokumentene i sitt eget avgiftsoppgjør dersom han eller hun driver avgifts-

pliktig virksomhet. Vilkåret om retting har en nær sammenheng med bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 11-4 som slår fast at avgiftssubjekt som urettmessig har krevd inn utgående merverdiavgift fra kjøperne sine, plikter å betale avgiften inn til staten, med mindre feilen rettes overfor kjøperen. Kravet om retting sikrer i begge tilfeller at staten ikke lider tap som følge av at kjøperen får fradrag for en avgift som ikke er betalt inn av avgiftssubjektet.

Avgiftsmyndighetene har i noen få tilfeller også tilbakebetalt utgående avgift for tidligere terminer uten at det har blitt krevd at avgiftssubjektet har rettet overfor kjøper. Dette gjelder i første rekke i tilfeller der det ikke er praktisk mulig å rette oppgjøret og kjøper ikke har fradragsrett for innkjøpet.

Spørsmålet om avgiftssubjektene har krav på utbetaling av for mye betalt utgående avgift for tidligere terminer stiller seg noe annerledes for beløp som ikke er oppført i salgsdokumentene til kjøperen. Når det ikke framgår av salgsdokumentene at det er beregnet merverdiavgift, er det etter departementets syn ikke naturlig å si at det innberettede og betalte beløpet er merverdiavgift i lovens forstand. Det er derfor mulig at avgiftssubjektene har rettskrav på å få tilbake for mye innbetalt merverdiavgift i slike tilfeller. I praksis har avgiftsmyndighetene i stor grad betalt tilbake for mye innbetalt utgående avgift som ikke har vært oppført i salgsdokument når avgiftssubjektene har bedt om det.

Inngående avgift

Departementet har lagt til grunn at avgiftssubjektene har krav på utbetaling av til gode inngående merverdiavgift for tidligere terminer. I praksis har det vært uten betydning hva som er årsaken til at den avgiftspliktige har avgift til gode. Feilen kan enten skyldes at avgiftssubjektet ikke har krevd fradrag for den inngående avgiften i forbindelse med et innkjøp tidligere, eller at avgiftsmyndighetene nektet fradrag da de behandlet den ordinære omsetningsoppgaven.

Foreldelse av krav på utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer

Krav på utbetaling av til gode merverdiavgift foreldes etter bestemmelsene i foreldelsesloven.

Foreldelsesfristen er som hovedregel tre år fra den avgiftspliktige tidligst kunne kreve oppfyllelse, jf. foreldelsesloven § 3 nr. 1 jf. § 2. Foreldelsesloven § 10 slår fast at de avgiftspliktige kan få en

tilleggsfrist dersom de ikke har gjort kravet gjeldende fordi de manglet kunnskap om kravet eller skyldneren. Kravet vil da bli foreldet ett år etter at avgiftssubjektet fikk eller burde ha skaffet seg denne kunnskapen. Spørsmålet om avgiftssubjektet har krav på tilleggsfrist etter § 10 nr. 1 når det foreligger en rettsavgjørelse som endrer tolkningen av avgiftslovgivningen i deres favør, har kommet på spissen i flere saker de siste årene. Rettspraksis viser at det skal mye til før avgiftssubjektene kan få tilleggsfrist for krav om tilbakebetaling av merverdiavgift, jf. for eksempel Høyesteretts dom referert i Rt. 2008 s. 1665.

Framsetting av krav om utbetaling av til gode merverdiavgift for tidligere terminer, klagerett m.m.

Normalt fremmes krav på til gode merverdiavgift for tidligere terminer ved innsending av en tilleggsoppgave som supplerer den alminnelige omsetningsoppgaven eller ved en korrigeret oppgave som erstatter den tidligere innsendte omsetningsoppgaven.

Dersom avgiftsmyndighetene ikke tar kravet til følge, kan avgjørelsen påklages.

Avgiftssubjektene kan søke om at myndighetene frafaller foreldelsesinnsigelsen for krav om tilbakebetaling som fremmes etter at kravet er foreldet. Søknadene behandles av departementet. Det er i de senere årene blitt ført en relativt streng praksis i slike saker og departementet har bare frafalt foreldelsesinnsigelsen i helt spesielle tilfeller.

18.3 Utenlandsk rett og endringsbestemmelser på tilstøtende områder

18.3.1 Utenlandsk rett

18.3.1.1 Dansk rett

I dansk rett følger bestemmelsene om endring av merverdiavgiftsoppgjør av skatteforvaltningsloven av 28. august 2006 nr. 907 kapittel 11.

Som hovedregel gjelder det en treårsfrist for endring av avgiftsoppgjøret, både når endringen skjer på avgiftsmyndighetenes og på avgiftssubjektets initiativ. Avgiftssubjektet som ønsker endring av avgiftsoppgjøret må legge fram opplysninger som begrunner endringen senest tre år etter angivelsesfristens utløp, eller senest tre år etter at kravet tidligst kunne vært gjort gjeldende, jf. skatteforvaltningsloven § 31 annet ledd.

Avgiftsoppgjøret kan i enkelte tilfeller bli endret også etter at treårsfristen er ute. Avgiftssubjektene må da fremme krav om endring senest seks måneder etter at de fikk kunnskap om forholdet som begrunner kravet. Unntak fra treårsfristen gjøres for det første dersom avgiftspraksis har blitt endret ved dom, landsrettkjennelse eller avgjørelse fra skatteministeriet. I slike tilfeller kan endring til gunst for avgiftssubjektene gis virkning fra og med den avgiftsperiode som helt eller delvis faller sammen med avgiftsperioden som var gjenstand for prøving i saken som ledet til praksisendring, eller fra og med en periode som er påbegynt, men ikke avsluttet, fem år før praksisen ble underkjent. Unntak fra treårsfristen gjelder også dersom endringen er en direkte følge av endring av en annen termin eller dersom myndighetene åpner for endring på grunn av særlige forhold. Når endringen skjer utenfor treårsfristen, gjelder de generelle bestemmelsene i den danske foreldelsesloven.

18.3.1.2 Svensk rett

I svensk rett følger bestemmelsene om endring av merverdiavgiftsoppgjør av skattebetalingsloven av 12. juni 1997 nr. 483 kapittel 21. Det følger av § 4 første ledd at en "skattskyldig" kan fremme krav om endring av avgiftsoppgjøret i inntil seks år etter utløpet av det året avgiften gjelder.

For avgiftsmyndighetene gjelder det som hovedregel også en frist på seks år for å gjøre endringer som er til gunst for avgiftssubjektet. Når avgiftsmyndighetene skal foreta endringer til skade for avgiftssubjektet, er fristen i utgangspunktet to år, jf. § 9. Unntak fra dette gjelder imidlertid når avgiftssubjektet ikke har levert omsetningsoppgave i rett tid. Da kan myndighetene foreta endringer til avgiftssubjektets ugunst inntil ett år etter at deklarasjonen kom inn, men maksimalt seks år etter utløpet av det året endringen gjelder for. Unntak fra toårsfristen gjelder også dersom avgiftssubjektet har gitt uriktige opplysninger i omsetningsoppgaven eller dersom han ikke har rettet seg etter et krav om å beskrive varelager, varer eller tjenester som omsettes i virksomheten.

18.3.2 Endringsbestemmelser på enkelte tilstøtende områder

18.3.2.1 Ligningsloven

Kapittel 9 i lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24 (ligningsloven) har bestemmelser om endring av ligningsvedtak. Det følger av § 9-1 at en

skattyters ligning kan endres når skattyter er uriktig lignet, forbigått ved ligningen eller når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring i andre tilfeller. Endring kan foretas både til gunst og til ugunst for skattyter.

Ligningsloven § 9-2 gjelder endring av ligning etter klage fra skattyter. Klagefristen er tre uker, jf. § 9-2 nr. 4 og nr. 5. Så lenge skattyter overholder klagefristen, har han eller hun krav på ny realitetsbehandling av ligningen. Dersom klagen er levert etter fristen er det opp til klageorganet å vurdere om det vil behandle klagen eller avvise den. Ved denne vurderingen skal klageorganet legge vekt på blant annet spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og tiden som har gått, jf. § 9-5 nr. 7, jf. § 9-2 nr. 8. En klage kan likevel ikke tas til behandling som klagesak dersom det har gått mer enn ett år siden ligning ble lagt ut, jf. § 9-5 nr. 9. Skal ligningen da tas opp til endring, må dette skje ved at den skattepliktige anmoder om endring av ligning uten klage.

Ligningsloven § 9-5 regulerer ligningsmyndighetenes adgang til å foreta endring av ligning uten klage. Det framgår blant annet av nr. 1 at skattekontoret kan ta opp til endring enhver avgjørelse under den ordinære ligningen. Ved den konkrete vurderingen av om en sak skal tas opp til endring, skal det legges vekt på momentene i § 9-5 nr. 7. I noen tilfeller forligger det også plikt for skattekontoret til å ta opp ligningen til endring, jf. § 9-5 nr. 2.

Fristene for endring av ligning står i ligningsloven § 9-6. Det følger av § 9-6 nr. 1 at en ligning ikke kan tas opp til endring mer enn ti år etter utløpet av inntektsåret. Endringsfristen er tre år dersom endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller anvendelse av skattelovgivningen og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig. Uavhengig av nr. 1 og nr. 2 er fristen for endring til ugunst for skattyter to år dersom skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Fristen for endring til ugunst er også to år ved retting av skrive- eller regnefeil som skattyteren ikke var eller burde ha vært klar over, jf. § 9-6 bokstav b.

18.3.2.2 Tolloven

Lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) § 12-10 bestemmer at tollmyndighetene skal treffe vedtak om endring, dersom det ved innførselen av en vare er beregnet for lite toll, eller det ikke er beregnet toll (endring til ugunst). Tolloven § 12-11 gir tollmyndighetene kompe-

tanse til å endre vedtak til gunst når det ved vareinnførselen er beregnet for mye toll.

Bestemmelsene om hvilke tidsfrister som begrenser tollmyndighetenes adgang å endre tidligere vedtak står i tolloven § 12-12. Tollmyndighetene må som hovedregel fatte vedtak om endring til skade for tollskyldneren innen tre år etter fortolling. Når fortolling ikke har funnet sted eller den uriktige fortolling skyldes at tollskyldneren eller hans representant forsettelig eller uaktsomt har gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, gjelder treårsfristen først fra tollmyndighetene oppdager den uriktige fortolling. Siste frist for endring til skade for tollskyldneren er likevel ti år etter at varen ble innført, jf. § 12-12 tredje ledd.

Tollskyldneren må på sin side kreve endring til gunst innen tre år etter fortolling som han vil ha endret, jf. tolloven § 12-12 fjerde ledd. Tollmyndighetene kan likevel endre vedtak til gunst også etter dette tidspunktet dersom rimelighetsgrunner taler for det og tollmyndighetene var skyld i den opprinnelige feilen.

18.4 Høring

Departementet sendte 18. desember 2008 på høring et forslag til ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven om registrerte avgiftspliktiges adgang til å fremme krav om endring av avgiftsoppgjør for tidligere terminer. Høringsnotatet er utarbeidet med utgangspunkt i merverdiavgiftsloven av 1969, men inneholder også forslag til ny bestemmelse i det som da var forslag til ny merverdiavgiftslov.

Forslaget til ny merverdiavgiftslov ble vedtatt av Stortinget 19. juni 2009 og trådte i kraft 1. januar 2010. Loven er i all hovedsak en teknisk revisjon av merverdiavgiftsloven av 1969, og innholdet i omtalen her vil i hovedsak være i overensstemmelse med omtalen i høringsnotatet.

Følgende høringsinstanser har avgitt merknader til høringsforslaget:

- Fornyings- og administrasjonsdepartementet
- Konkurransetilsynet
- Regjeringsadvokaten
- Skattedirektoratet
- Den norske advokatforening
- Den norske revisorforening
- Finansnæringens hovedorganisasjon
- HSH
- Norges bondelag
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK)
- Norsk petroleumsinstitutt

- Norsk Øko-Forum
- Næringslivets hovedorganisasjon (NHO)
- NTL-skatt
- Skattebetalerforeningen
- Skatteetatens Landsforbund
- StatoilHydro ASA (Statoil)
- Storbedriftenes skatteforum

Følgende instanser har uttalt at de ikke har noen merknader:

- Arbeids- og inkluderingsdepartementet
- Barne- og likestillingsdepartementet
- Forsvarsdepartementet
- Helse- og omsorgsdepartementet
- Justis- og politidepartementet
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Kunnskapsdepartementet
- Landbruks- og matdepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Samferdselsdepartementet
- Utenriksdepartementet
- Datatilsynet
- Kredittilsynet
- Norges bank
- Senter for statlig økonomistyring
- Statens innkrevingsentral
- Statistisk sentralbyrå
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Fagforbundet
- Handelshøyskolen BI
- Landsorganisasjonen i Norge
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening
- Norges Eiendomsmeglerforbund
- Pensjonskasseforeningene

Et stort flertall av instansene som har uttalt seg om spørsmålet, *Advokatforeningen, HSH, NKK, Norges Bondelag, Norsk Petroleumsinstitutt, Norsk Øko-Forum, NTL-Skatt, Næringslivets hovedorganisasjon, Revisor foringen, Skatteetatens Landsforbund* og *Statoil*, støtter forslaget om å gi egne bestemmelser i merverdiavgiftsloven om endring av avgiftsoppgjør etter krav fra avgiftssubjektene. For eksempel uttaler Næringslivets hovedorganisasjon:

”En lovfesting av retten til å kreve endring og lovfestede fristregler er viktig for de avgiftspliktiges forutberegnetlighet. En lovfesting vil også gjøre regelverket enklere å forholde seg til for de næringsdrivende og avgiftsmyndighetene.”

Storbedriftenes skatteforum er den eneste høringsinstansen som er negativ til forslaget om egne

bestemmelser om endring av avgiftsoppgjør. Denne høringsinstansen uttaler:

”SFF stiller spørsmål ved behovet for å gjøre endringer av selvdeklart avgift betinget av et forvaltningsvedtak. De alminnelige regler om tilbakesøking gir de avgiftspliktige faktisk krav på behandling av en ansvarlig myndighet. Den avgiftspliktige som fremmer et krav om tilbakesøking må begrunne det på en ordentlig måte, berettigelsen må kunne dokumenteres.”

Flere høringsinstanser har merknader til enkeltelementer i forslaget, for eksempel at fristen for å kreve endring er for kort. Disse merknadene blir behandlet nedenfor under drøftelsen av de ulike delene av forslaget.

18.5 Departementets vurderinger og forslag

18.5.1 Innledning

Ser en bort i fra avgiftssubjektene adgang til å klage vedtak om skjønnsfastsetting, forhøyet utgående avgift og tilleggsavgift inn for Klagenemda for merverdiavgift, så har ikke merverdiavgiftsloven bestemmelser som regulerer spørsmålet om, og eventuelt i hvilket omfang, avgiftssubjektene kan kreve tilbakebetaling av for mye innbetalt merverdiavgift for tidligere terminer. I de senere årene har det vært mye diskusjon rundt disse spørsmålene som i stor grad må løses ut fra ulovfestet rett og bestemmelsene i foreldelsesloven.

Etter departementets vurdering er det behov for klare bestemmelser om når avgiftssubjektene skal kunne kreve tilbakebetaling av merverdiavgift for tidligere terminer. Det bør for det første følge av loven at avgiftssubjektene under visse omstendigheter har krav på å kreve endring av tidligere avgiftsoppgjør. For det andre bør det lovfestes hvor langt tilbake i tid denne endringsadgangen skal strekke seg. Det bør også framgå direkte av loven om det ved utbetaling av for mye innbetalt utgående merverdiavgift skal være et vilkår at avgiftssubjektet har rettet feilen i oppgjøret med kjøperen. En lovfesting av avgiftssubjektene adgang til å oppnå tilbakebetaling for tidligere terminer vil gjøre regelverket enklere å forholde seg til både for avgiftssubjektene og avgiftsmyndighetene.

Behovet for klare bestemmelser om adgangen til å kreve utbetaling av til gode avgift har særlig vist seg i sakene som har oppstått etter at Høyesterett i Hunsbedt- og Porthuset-dommene (Rt.

2003 s. 1821 og Rt. 2005 s. 951) konkluderte med at fradragsretten etter merverdiavgiftsloven 1969 § 21 var mer omfattende ved delt virksomhet enn det som fram til da var lagt til grunn i praksis.

18.5.2 Forslag til nye bestemmelser

18.5.2.1 Utgangspunkt og rettslig plassering

Rettsreglene som gjelder når borgerne krever tilbakebetaling av skatt, avgift eller toll kan grovt sett deles inn i to grupper. På den ene siden har en regelsett som går ut på at borgeren kan få tilbakebetaling ved å fremme pengekrav direkte til myndighetene. Krav om tilbakebetaling av merverdiavgift og særavgifter er eksempler på avgiftstyper som omfattes av denne gruppen. På den andre siden har en skatte- og avgiftstyper hvor skatte- og avgiftsansettelsen må endres (omgjøres) før det oppstår krav på tilbakebetaling. Borgeren fremmer da krav om endring av fastsettelsen som danner grunnlag for et pengekrav som gjøres opp etter bestemmelsene i skattebetalingsloven. Regelsettene om endring av ligning og tollvedtak er eksempler på slike bestemmelser.

Departementet foreslår at merverdiavgiftsloven etter mønster fra ligningsloven og tolloven får bestemmelser om at avgiftssubjektene kan kreve endring av avgiftsoppgjøret for tidligere terminer når de oppdager feil i innleverte omsetningsoppgaver eller avgiftsvedtak. En slik løsning skaper også bedre sammenheng mellom bestemmelsene i merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven, der den førstnevnte vil avgjøre når avgiftsoppgjøret kan endres mens den andre regulerer oppgjøret av pengekravet som oppstår ved endringen.

Et stort flertall av høringsinstansene som har uttalt seg om spørsmålet støtter forslaget om å gi bestemmelser om endring av avgiftsoppgjør etter krav fra avgiftssubjektene. Flere av høringsinstansene peker på at forslaget framstår som en kodifisering av gjeldende rett og er egnet til å skape bedre forutberegnlighet og trygghet omkring retten til å kreve endring.

Etter departementets vurdering bør de nye bestemmelsene plasseres i merverdiavgiftsloven kapittel 18. Dette kapittelet har allerede bestemmelser om at avgiftsmyndighetene kan fastsette avgiftsoppgjøret ved skjønn og endre tidligere vedtak. Det vises til forslag i ny § 18-3 i merverdiavgiftsloven. De nye bestemmelsene er ment å regulere avgiftssubjektenes adgang til å få tilbakebetalt merverdiavgift uttømmende. Avgiftssubjektene kan derfor ikke i tillegg gjøre kravene gjel-

dende som pengekrav som blir foreldet etter reglene i foreldelsesloven.

I kapittel 19 foreslår departementet egne bestemmelser om når og hvor lenge avgiftssubjektene kan angripe avgiftsoppgjøret ved søksmål.

18.5.2.2 Nærmere om departementets forslag

Registrerte avgiftspliktige kan kreve endring

Det følger av merverdiavgiftsloven at det er avgiftssubjektene som er ansvarlig for å kreve opp og betale inn korrekt merverdiavgift til staten, jf. § 15-1. Hensynet til at avgiftsberegningen skal bli så korrekt som mulig tilsier at avgiftssubjektene bør ha adgang til å kreve endringer når det i ettertid viser seg at det har oppstått feil i oppgjøret for tidligere terminer. Det synes derfor klart å være et behov for at avgiftssubjektene må kunne få rettet sine oppgaver hvis det oppdages feil.

Departementet foreslår derfor at avgiftssubjektene skal kunne fremme krav om endringer i avgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Forutsatt at kravet er berettiget, vil adgangen til å oppnå utbetaling av til gode avgift dermed ikke være avhengig av at avgiftsmyndighetene av rimelighetsgrunner eller lignende finner grunnlag for å ta avgiftsoppgjøret opp til endring.

Ordlyden innledningsvis i forslaget til ny § 18-3 første ledd, der det står at det kan fremmes krav om endring av ”beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift”, tilsvarer formuleringen i § 18-1 første ledd om avgiftsmyndighetenes skjønnsadgang. Avgiftssubjektets adgang til å kreve endring gjelder dermed både grunnlaget for beregning av utgående avgift og beløpet som er innberettet som inngående avgift. Departementet legger til grunn at endringer av utgående avgift omfatter både endringer i det samlede beløpet det skal beregnes utgående avgift av, og endringer i fordelingen av hvor mye av grunnlaget som skal avgiftsbelegges med full eller redusert avgiftssats. Det legges også til grunn at endringsadgangen vil gjelde uavhengig av om avgiftsoppgjøret som søkes endret er fastsatt ved at avgiftssubjektets ordinære omsetningsoppgave er tatt til følge på vanlig måte, eller om avgiftsoppgjøret er fastsatt ved vedtak.

Departementet foreslår at adgangen til å kreve endring av avgiftsoppgjøret også skal gjelde for mottaker, som skal levere særskilt oppgave etter merverdiavgiftsloven § 15-6. Det vises til forslag til ny bestemmelse i § 18-3 femte ledd.

Frist for å kreve endring til den avgiftspliktiges gunst

I høringsnotatet gikk departementet inn for at avgiftssubjektene skal kunne kreve endring av avgiftsoppgjøret til egen gunst tre år tilbake i tid. Flertallet av høringsinstansene som har uttalt seg om spørsmålet er positiv til at det innføres en frist for avgiftssubjektene rett til å kreve endring av avgiftsoppgjøret, men høringsinstansene er delte i synet på høringsfristens lengde.

Norsk Øko-Forum peker på viktigheten av at avgiftsbehandlingen blir så riktig som mulig allerede ved innsending av de ordinære omsetningsoppgavene, og uttaler at formålet "frykter at en for liberal rett til å kreve endring til egen gunst kan medføre redusert kvalitet på omsetningsoppgavene og grunnlaget for disse oppgavene (bokføringen)." *Norsk Øko-Forum* foreslår derfor at vilkårene for endring av avgift til gunst kvalifiseres ytterligere. *Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK)* uttaler: "treårsfristen stemmer med den alminnelige foreldelsesfristen i Norge, og NKK synes fristen derfor er riktig". *Finansnæringens hovedorganisasjon og Storbedriftenes skatteforum* har ingen innvendinger mot en alminnelig endringsfrist på tre år, men uttaler at det kan være behov for en lengre tilleggsfrist blant annet i forbindelse med større reformer hvor det er uavklart hvordan regelverket er å forstå. Heller ikke *Advokatforeningen* og *Norsk Petroleumsinstitutt* har innvendinger mot at fristens lengde settes til tre år, men de mener at fristen bør være lik for alle endringstilfellene. Andre høringsinstanser, *Norges Bondelag*, *Skattebetalingforeningen* og *Statoil*, mener at en endringsfrist på tre år er for kort, og at forslaget innebærer en manglende symmetri mellom avgiftssubjektene rett til å få endret oppgjøret til egen gunst (tre år) og avgiftsmyndighetenes adgang til å endre avgiftsoppgjøret til avgiftssubjektene gunst (ti år).

Det er et overordnet mål at avgiftsbehandlingen skal bli så riktig som mulig. Departementet mener likevel det er hensiktsmessig at retten til å kreve endring i tidligere avgiftsoppgjør begrenses av en endringsfrist. Dersom avgiftssubjektene skulle ha rett til å kreve endring av tidligere avgiftsoppgjør langt tilbake i tid, ville dette by på en rekke praktiske problemer både for avgiftssubjektet selv, som må sannsynliggjøre endringspåstandene, og for avgiftsmyndighetene som må etterprøve dokumentasjonen som legges fram. Med en rett til å kreve endring langt tilbake i tid øker risikoen for at anslagene over merverdiavgiftsbeløpene kan bli usikre.

Departementet mener at en endringsfrist på tre år er rimelig. Denne fristen er i samsvar med foreldelseslovens hovedregel, og er i så måte uttrykk for en avveining av de generelle hensynene som taler for og mot foreldelse av pengekrav. Forslaget er også i tråd med dagens praksis for utbetaling av til gode avgift. Forslaget medfører at fristen for å kreve endringer til gunst for avgiftssubjektet etter merverdiavgiftsloven blir like lang som fristen for å kreve endring av tollvedtak til gunst for tollskyldneren etter tolloven.

Som flere av høringsinstansene peker på, innebærer forslaget at man i praksis vil operere med to ulike endringsfrister. Mens avgiftssubjektene bare kan kreve endring av feil i avgiftsoppgjøret inntil tre år tilbake i tid, vil avgiftsmyndighetene fortsatt ha myndighet til å fastsette bergningsgrunnlaget for inngående avgift og beløpet for utgående avgift ved skjønn inntil ti år tilbake i tid. Som en følge av at merverdiavgiftssystemet er et selvdeklareringssystem vil avgiftssubjektene dessuten ha en plikt til å rette opp feil i avgiftsoppgjør inntil ti år tilbake i tid. *Statoil* peker på at asymmetrien mellom de to fristene i enkelte tilfeller vil kunne føre til at næringsdrivende vil bli påført ekstra merverdiavgiftkostnader i strid med merverdiavgiftssystemet. Dette vil for eksempel være tilfelle dersom en avgiftspliktig endrer et tidligere avgiftsoppgjør til ugunst for seg selv innenfor tiårsfristen. Han vil da utstede en ny faktura/kreditnota til kunden sin. Dersom kunden er et registrert avgiftssubjekt med fradragsrett for inngående merverdiavgift, burde kunden i utgangspunktet kunne kreve fradrag for avgiften som står oppført i den nye fakturaen. Denne muligheten vil imidlertid være avskåret dersom treårsfristen er utløpt, og avgiftssubjektet vil dermed bli sittende med en avgiftsbelastning han ikke skulle hatt.

Departementet vil understreke at avgiftsmyndighetenes endringskompetanse etter merverdiavgiftsloven kapittel 18 gir myndighetene en rett til å foreta endringer så langt tilbake som ti år, men at avgiftsmyndighetene ikke har noen plikt til å endre uriktige avgiftsoppgjør i denne perioden. Hvorvidt endring skal finne sted etter denne bestemmelsen må bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Denne vurderingen ligger under forvaltningens frie skjønn. Treårsfristen og tiårsfristen har også til dels ulik begrunnelse. Mens avgiftssubjektene som ansvarlige for egen terminvise innrapportering ofte har gode muligheter for å oppdage eventuelle feil på et forholdsvis tidlig tidspunkt, er avgiftsmyndighetene avhengige av å ha vid endringsadgang som et ledd i kontrollarbeidet. Det er som hovedregel

først ved etterfølgende kontroller at skatteetaten kan foreta grundigere undersøkelser av om avgiftssubjektenes innrapportering er korrekt. I praksis utviser imidlertid myndighetene tilbakeholdenhet med å endre avgiftsoppgjør for terminer som ligger langt tilbake i tid både når en endring vil være til ugunst for avgiftssubjektet og når endringen vil være til gunst.

Departementet vil også vise til at det faktum at avgiftssubjektet ikke kan kreve endring til gunst for seg selv etter utløpet av treårsperioden, ikke er ensbetydende med at avgiftssubjektet ikke vil kunne oppnå endring til egen gunst etter utløpet av treårsperioden. Avgiftssubjektet kan gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feilen som har oppstått og avgiftsmyndighetene vil da, når rimelighetsgrunner tilsier det, endre avgiftsoppgjøret, jf. § 18-1 første ledd bokstav b. Dette vil særlig kunne være aktuelt i etterkant av større lovendringer innen merverdiavgiftssystemet.

Fristens utgangspunkt

I høringsnotatet gikk departementet inn for at treårsfristen skulle regnes fra utløpet av den terminen det uriktige avgiftsoppgjøret gjaldt. *Enkelte høringsinstanser* mener at fristen bør regnes fra fristen for å levere omsetningsoppgave for den aktuelle terminen, blant annet fordi store virksomheter i praksis ikke vil kunne oppdage feil som må rettes før en god stund etter utløpet av den terminen endringen gjelder.

Det følger av bestemmelsene i § 18-1 og § 18-3 at fristene som gjelder for avgiftsmyndighetenes endringsadgang blir regnet fra utløpet av terminen endringen gjelder for. Etter departementets vurdering bør det samme gjelde bestemmelsene om endring etter krav fra avgiftssubjektene. Ettersom kravet om endring av avgiftsoppgjøret for en tidligere termin skal leveres som en egen oppgave, ser ikke departementet behov for å samordne fristen for å levere denne oppgaven med fristen for å levere ordinær omsetningsoppgave for terminen som det enda ikke er fastsatt noe avgiftsoppgjør for. Det kan dessuten nevnes at de tilsvarende reglene for endring av ligning i ligningsloven § 9-6 har utgangen av inntektsåret som friststart.

Forslaget innebærer at fristen begynner å løpe fra utløpet av den terminen avgiften skal tas med i omsetningsoppgaven, det vil si fra utløpet av den terminen avgiften skulle ha vært bokført etter reglene i bokføringsloven og bokføringsforskriften, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9.

Departementet legger til grunn at fristen også skal regnes fra utløpet av terminen endringen gjelder for i de tilfellene hvor avgiftsoppgjøret som ønskes endret er fastsatt ved vedtak.

Formkrav og fristavbrudd

I praksis benytter avgiftssubjektene endringsoppgaver som inneholder tillegg eller rettelser i den tidligere omsetningsoppgaven når de fremmer krav om tilbakebetaling av merverdiavgift. Etter det departementet kjenner til er erfaringene med endringsoppgavene gode. Departementet foreslår derfor at også de nye kravene om endring av avgiftsoppgjør for tidligere terminer skal fremmes ved endringsoppgaver, jf. forslag om ny bestemmelse i § 18-3 tredje ledd.

Bestemmelsen om at avgiftssubjektet skal fremme krav om endring gjennom en endringsoppgave er ikke til hinder for at avgiftssubjektene samtidig kan sende inn utfyllende forklaringer og dokumentasjon som grunngir kravet. Dette gjøres i stor grad allerede i dag. Bestemmelsen er heller ikke til hinder for at avgiftsmyndighetene kan anmode avgiftssubjektet om å sende inn ytterligere dokumentasjon dersom dette er nødvendig for å avgjøre om kravet er berettiget.

Departementet foreslår at bestemmelsene om hvilke formkrav som skal gjelde for levering av endringsoppgavene skal være de samme som for ordinær omsetningsoppgave. Dette innebærer at fristen blir avbrutt når endringsoppgaven er kommet fram til avgiftsmyndighetene, jf. § 18-3 første ledd. Sammenlignet med dagens regelverk innebærer dette en fordel for avgiftssubjektene da foreldelsesloven krever at kreditor må gå til rettslige skritt for å drive inn kravet.

Opgave som blir sendt i posten er kommet fram i tide dersom den er poststemplet senest ved fristens utløp, og departementet kan i forskrift gi bestemmelser om elektronisk innlevering av endringsoppgaver, jf. forslag til § 18-3 tredje ledd som sier at bestemmelsene i §§ 15-7 tredje og fjerde ledd og § 15-8 annet ledd gjelder tilsvarende.

Behandling av krav om endring

Dersom kravet til endring av avgiftsoppgjøret blir tatt til følge – det vil si at endringsoppgaven blir godkjent til utbetaling – vil tilgodebeløpet bli utbetalt til avgiftssubjektet. Departementet legger til grunn at det, på samme måte som når krav om tilbakebetaling blir godkjent i dag, ikke vil bli fattet noe skriftlig vedtak som sendes avgiftssubjektet. Regelverket om oppgjør av kravet, inkludert

regler om forfall, renter og foreldelse, følger av skattebetalingsloven, se avsnitt 18.6.1.

Skulle avgiftsmyndighetene derimot helt eller delvis ikke ta kravet om endring til følge, fordi myndighetene mener at avgiftssubjektet ikke har krav på fradrag for den inngående avgiften på et innkjøp, må de fatte vedtak om dette, jf. forslag til ny § 18-3 fjerde ledd. Avgiftssubjektet skal kunne klage vedtaket inn for Klagenemnda for merverdiavgift, jf. forslag til endring i § 19-1 første ledd.

Forholdet til bestemmelsene om avgiftsmyndighetenes kompetanse til å endre avgiftsoppgjøret

Departementet legger til grunn at bestemmelsene i § 18-1 om at avgiftsmyndighetene kan fastsette avgiftsoppgjøret ved skjønn både gjelder avgiftsoppgjør som er basert på den ordinære omsetningsoppgaven fra avgiftssubjektet, og avgiftsoppgjør som senere er endret etter den nye bestemmelsen i § 18-3.

Departementet foreslår også at skattekontoret og Skattedirektoratet skal kunne endre et vedtak om endring av tidligere avgiftsoppgjør uten at avgiftssubjektet har klaget over vedtaket, jf. forslag til ny § 18-4 første ledd.

18.5.2.3 Endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift – krav om retting overfor kjøper

I forslaget som ble sendt på høring foreslo departementet en regel om at avgiftssubjektet bare kunne endre beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift dersom feilen først rettes overfor kjøper. Forslaget henger nøye sammen med bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11-4 som pålegger avgiftssubjektene å innbetale uriktig anført avgift til staten.

Merverdiavgiften oppkreves av avgiftssubjektet på vegne av staten. Selv om avgiften innbetales av avgiftssubjektet vil selve avgiftsbelastningen påhvile kjøperen. Merverdiavgiftsloven § 11-4 har en bestemmelse om at også uriktig anført avgift skal innbetales til staten. Avgiften vil i mange tilfeller fradragsføres i kjøperens avgiftsoppgjør, og innbetalingsplikten på selgers hånd skal sikre at staten ikke lider tap som følge av dette. Betalingsplikten kan videre forhindre at avgiftssubjektet på en illojal måte tilegner seg uriktig utgående avgift på bekostning av kjøperne uten fradragsrett. Dersom feilen rettes overfor kjøper, tilsier ikke lenger hensynet til staten og kjøperen at den uriktig opp-

krevde avgiften må betales inn. Innbetaling kan i slike tilfeller unnlates, jf. § 11-4 fjerde ledd.

Etter departementets vurdering tilsier de nevnte hensynene at det også stilles som vilkår for endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift at feilen er rettet overfor kjøper.

De fleste høringsinstanser som har uttalt seg om spørsmålet er prinsipielt enige i at det bør stilles krav om retting overfor kjøper, men det er delte meninger om hva som bør til før retting kan sies å ha funnet sted. Bare *Storbedriftenes Skatteforum* er uenige i at det bør stilles et primærkrav om at feilen må være rettet overfor kjøperen. Denne høringsinstansen mener at det er riktig å kreve retting av uriktig anført avgift i salgsoppgaver i de tilfellene hvor kjøper har fradragsrett for inngående merverdiavgift, men at det ikke bør kreves at feilen rettes overfor kjøper når kjøperen ikke har fradragsrett.

For å forhindre at avgiftssubjekter på en illojal måte tilegner seg uriktig utgående avgift på bekostning av kjøperne uten fradragsrett, mener departementet at det bør stilles krav om retting uavhengig av om kjøperne har fradragsrett eller ikke. Departementet foreslår en regel om at når det er anført for mye avgift i salgsdokumentet, kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift som hovedregel bare endres dersom avgiftssubjektet har rettet feilen overfor kjøper. Med for mye anført avgift menes både at det er anført avgift med høyere sats enn det som er korrekt, og at det er anført avgift i tilfeller hvor det ikke skal beregnes avgift. Kravet om retting vil være en videreføring av dagens praksis. Kravene til hva som må til før man kan si at retting har funnet sted blir dermed de samme som har blitt utviklet i praksis med bakgrunn i merverdiavgiftsloven § 11-4.

Departementet ser at hensynene bak vilkåret om retting ikke alltid slår til og at rettevilkåret kan være urimelig strengt i enkelte tilfeller. Dette gjelder for eksempel når det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig for avgiftssubjektet å identifisere kjøperne.

Departementet foreslår derfor en regel om at avgiftsmyndighetene i særlige tilfeller kan frafalle vilkåret om at avgiftssubjektet må ha tilbakebetalt den uriktige oppkrevde avgiften overfor sine kunder, jf. forslag til ny § 18-3 annet ledd annet punktum.

Flere høringsinstanser er positive til at avgiftsmyndighetene kan frafalle vilkåret om retting, men *Norges Kemner- og kommuneøkonomers forbund* uttaler at bestemmelsen burde mykes opp slik at avgiftsmyndighetene også kan frafalle vilkåret om retting i tilfeller hvor kostnadene med ret-

ting overfor kjøper er store og hvor rettelsen for den enkelte har liten betydning.

Hvorvidt det foreligger "særlige forhold" i en konkret sak vil bero på en skjønnsmessig vurdering fra avgiftsmyndighetenes side. Departementet legger til grunn at det må være en forutsetning for at vilkåret kan frafalles at det er utvilsomt at avgiftssubjektet ikke har oppkrevd avgiften på en illojal måte. Videre kreves det at staten ikke vil lide tap som følge av at kjøperne har fradragsrett for avgiften, og at det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig for selger å gjennomføre rettingen. Frafall av vilkåret om retting vil dermed skje kun i helt spesielle tilfeller.

Dersom den avgiftspliktige ikke kan dokumentere nøyaktig hvor stor del av den utgående avgiften som gjelder omsetning til kjøpere som ikke har fradragsrett, antar departementet at rettevilkåret må kunne frafalles for den del av tilbakebetalingskravet som på skjønnsmessig grunnlag kan antas å være avgift på omsetning til kjøpere uten fradragsrett. Departementet legger til grunn at nærmere retningslinjer for hvordan vilkåret om retting skal praktiseres, vil utvikles gjennom avgiftsmyndighetenes praksis.

Avgiftsmyndighetenes avgjørelse av om vilkåret om retting skal frafalles hører inn under forvaltningens frie skjønn.

18.5.2.4 Reduksjon av tilbakebetalingskrav som følge av at avgiftsbelastningen er veltet over på andre

Et spørsmål som lett oppstår ved tilbakebetaling av uriktig innbetalt avgift, er om tilbakebetalingskravet skal begrenses til avgiftssubjektets økonomiske tap, eller om det også skal tilbakebetales avgift som avgiftssubjektet har veltet over på kundene sine. Spørsmålet er ikke aktuelt i de tilfeller hvor avgiftssubjektet retter feilen overfor kundene sine, og kommer således bare på spissen når avgiftsmyndighetene har frafalt vilkåret om retting etter den nye bestemmelsen i § 18-3 annet ledd annet punktum.

Spørsmålet om reduksjon av tilbakebetalingskravet er i dag ikke lovregulert, men Høyesterett har i en dom om tilbakebetaling av særavgifter (Rt. 2008 s. 739) gitt uttrykk for at det i enkelte tilfeller er grunnlag for å gjøre fradrag i tilbakebetalingskravet for beløp som er veltet over på andre. Etter departementets vurdering er det med bakgrunn i ulovfestede regler om tilbakesøking av pengekrav og høyesterettsdommen inntatt i Rt. 2008 s. 739, grunnlag for at det også ved tilbakebetaling etter endret merverdiavgiftsoppgjør for tid-

ligere terminer kan gjøres fradrag for den delen av avgiftsbyrden som er veltet over på andre. Departementet foreslår at adgangen til å gjøre fradrag for overveltet beløp i tilbakebetalingskravet lovfestes i merverdiavgiftsloven § 18-3 annet ledd annet punktum.

Av høringsinstansene som har uttalt seg om spørsmålet, støtter *Norges Kemner- og kommuneøkonomers forbund*, *Næringslivets hovedorganisasjon*, *Regjeringsadvokaten*, *Revisorforeningen* og *Storbedriftenes skatteforum* forslaget om at adgangen for avgiftsmyndighetene til å gjøre fradrag for overveltet beløp hjemles i en egen bestemmelse. Disse høringsinstansene mener at dersom overveltningsfradrag kan gjøres gjeldende, så bør dette komme til uttrykk i lovteksten. *Advokatforeningen*, *HSH*, *NTL-skatt*, *Skattebetalerforeningen* og *Skattedirektoratet* går imot forslaget om lovfesting. Disse høringsinstansene peker på at det i mange tilfeller vil være svært vanskelig å regne ut hva et avgiftssubjekt har veltet over på andre, og at det derfor bør være opp til rettspraksis å utpensle de nærmere reglene og prinsippene for når krav kan avkortes på grunn av overveltnings.

Departementet ser at det i en del saker vil være utfordrende å fastslå om og eventuelt i hvilket omfang merverdiavgiften er overveltet. For å komme fram til et mest mulig korrekt beløp må flere ulike faktorer tas med i beregningen. Det må blant annet tas høyde for at den uriktige merverdiavgiften, til tross for at selve avgiftsbelastningen er veltet over på forbrukerne, kan ha påført avgiftssubjektet andre tap. Om og eventuelt med hvor mye avgiften er blitt veltet over på andre vil måtte bero på en konkret og helhetlig vurdering i hvert enkelt tilfelle. Det vil være opp til avgiftsmyndighetenes skjønn å avgjøre om overveltningsfradrag skal gjøres gjeldende. Det må legges til grunn at overvelting ikke vil påberopes med mindre kostnadene knyttet til å utrede om det foreligger en overvelting er vesentlig lavere enn det beløp som det eventuelt kan gjøres fradrag for. Departementet ser det ikke som hensiktsmessig at det gis detaljerte retningslinjer for utregningen på nåværende tidspunkt, men antar at visse retningslinjer vil utvikles gjennom praksis. Departementet mener imidlertid at hensynet til forutberegnlighet for avgiftssubjektene tilsier at selve adgangen til avkorting i tilbakebetalingssummen bør komme til uttrykk i loven, jf. forslag til ny § 18-3 annet ledd annet punktum.

Departementet legger til grunn at i de tilfellene hvor det er aktuelt å gjøre fradrag i tilbakebetalingskravet for beløp som er veltet over på andre, vil staten ha bevisbyrden for om, og i tilfelle hvor

stort beløp som er overveltet. Det legges også til grunn at det som hovedregel kun vil være aktuelt å avkorte tilbakebetalingskrav på grunn av overvelting i saker eller sakskompleks av et visst omfang og bare i tilfeller hvor retting ikke kreves.

Selv om det gis en bestemmelse i merverdiavgiftsloven om at krav skal begrenses fordi avgiften er overveltet, mener departementet at dette ikke vil være til hinder for at det ved tilbakebetaling av særavgifter kan gjøres fradrag for overveltet avgiftsbyrde uten en tilsvarende bestemmelse. Bakgrunnen for dette er at særavgiftsregelverket ikke har generelle bestemmelser om endring og tilbakebetaling av avgift, slik at krav om tilbakebetaling, herunder spørsmålet om utmåling av kravets størrelse, i stor grad må behandles etter ulovfestede regler. Dommen inntatt i Rt. 2008 s. 739 vil med andre ord fortsatt gi grunnlag for å begrense kravene til avgiftssubjektets økonomiske tap ved at det ses bort fra den delen av avgiften som er veltet over på andre.

18.6 Forholdet til andre bestemmelser

18.6.1 Oppgjør av krav om inn- eller utbetaling av merverdiavgift etter endret avgiftsoppgjør – forholdet til bestemmelsene i skattebetalingsloven

Bestemmelsene for oppgjør av det pengekravet som oppstår ved en eventuell endring av et tidligere avgiftsoppgjør, står i skattebetalingsloven.

Det følger av skattebetalingsloven § 10-60 første ledd at når det er betalt for mye avgift og når det ellers oppstår krav på utbetaling av tilgodehavende, skal myndighetene utbetale beløpet til avgiftssubjektet så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som førte til tilbakebetalingen ble truffet. For tilgodehavende som oppstår ved egenretting av en tidligere levert oppgave, for eksempel der et avgiftssubjekt krever endring av et avgiftsoppgjør som bygger på den ordinære omsetningsoppgaven han eller hun leverte inn, skal fristen regnes fra det tidspunkt avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling, jf. § 10-60 annet ledd. Dersom endringsoppgaven fra et avgiftssubjekt fører til en økning i merverdiavgiftsplikten, forfaller kravet på innbetaling tre uker etter at meldingen er kommet fram til avgiftsmyndighetene, jf. § 10-53 første ledd.

Krav om utbetaling av for mye betalt merverdiavgift og krav om innbetaling av økt merverdiavgift foreldes etter bestemmelsene i skattebetalingsloven § 12-1. Det følger av § 12-1 første ledd

at foreldelseslovens regler gjelder, men med enkelte unntak. Et av disse unntakene er at foreldelsesfristen begynner å løpe ved utgangen av det året da kravet, eller siste termin av kravet, forfaller til betaling, jf. § 12-1 annet ledd.

Ovennevnte innebærer at foreldelsesloven først skal anvendes på krav om tilbakebetaling av merverdiavgift etter at det er fastsatt endringer i merverdiavgiftsoppgjøret i medhold av merverdiavgiftsloven. Foreldelsesloven vil derfor ikke komme til anvendelse ved spørsmålet om hvor langt tilbake i tid et avgiftsoppgjør kan endres med det resultat at avgiftssubjektene får tilbakebetalt for mye innbetalt merverdiavgift.

18.6.2 Kort om forholdet til ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør og justeringsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiftsloven § 8-6 har regler om såkalt "tilbakegående avgiftsoppgjør". Ordningen går ut på at avgiftssubjektene som blir registrert i merverdiavgiftsregisteret har rett til å bli godskrevet inngående avgift på anskaffelser de har gjort i en treårsperiode før de ble registrert. Det er et vilkår at anskaffelsen har en direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten og det gis ikke fradrag for varer og tjenester som er omsatt før registreringstidspunktet. Reglene i § 8-6 skiller seg fra reglene som departementet foreslår i dette kapitlet her ved at den gjelder fastsettningen av avgiftsoppgjør for en periode da avgiftssubjektet ikke var registrert i merverdiavgiftsregisteret, ikke endring av et allerede fastsatt (og uriktig) avgiftsoppgjør. De to regelsettene får dermed forskjellige virkeområder.

Merverdiavgiftsloven kapittel 9 har bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift. Bestemmelsene går ut på at inngående avgift på kjøp av kapitalvarer skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og den avgiftspliktige virksomheten endrer seg i en periode etter at varen er kjøpt inn. Bestemmelsene skal sørge for at fradraget for inngående merverdiavgift speiler kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, ikke bare på kjøpstidspunktet. Fradraget må justeres ned dersom kapitalvaren året etter brukes mindre i avgiftspliktig virksomhet, eventuelt justeres opp dersom kapitalvaren brukes mer i avgiftspliktig virksomhet. Ordningen vil derfor ikke bli påvirket av de nye bestemmelsene om endring av avgiftsoppgjør for tidligere terminer.

18.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om lovfesting av bestemmelser om registrerte næringsdrivendes adgang til å kreve endring av merverdiavgiftsoppgjøret for tidligere terminer innebærer langt på vei en lovfesting av gjeldende rett. Forslaget vil derfor bare i begrenset grad få økonomiske og administrative konsekvenser.

Sammenlignet med i dag vil forslaget som den store hovedregel ikke innebære endringer med hensyn til hvor langt tilbake i tid avgiftssubjektene kan oppnå retting av avgiftsoppgjøret. Forslaget vil derfor i utgangspunktet ikke få provenymessige konsekvenser av særlig omfang.

For myndighetene vil forslaget om at avgiftssubjektene ikke kan kreve utbetaling av til gode avgift for terminer mer enn tre år tilbake i tid, antakelig innebære noe reduserte kostnader. Departementet legger blant annet til grunn at det vil medføre reduserte kostnader at det ikke lenger vil være nødvendig å ta stilling til spørsmålet om frafall av foreldelsesinnsigelse, og om bestemmelsen om tilleggsfrist i foreldelsesloven § 10 nr. 1 kommer til anvendelse. Besparelsen må antas å bli særlig stor i perioder hvor mange avgiftssubjekter

vil fremme endringskrav, eksempelvis dersom forståelsen av sentrale bestemmelser i merverdiavgiftsregelverket avklares til avgiftssubjektenes gunst.

Forslaget medfører behov for enkelte systemmessige endringer hos avgiftsmyndighetene. Det er grunn til å anta at disse kan gjennomføres med forholdsvis begrensede kostnader.

Departementet legger til grunn at forslaget gjør at regelverket blir mer forutsigbart og enklere å forholde seg til for avgiftssubjektene. I den grad dette leder til at de bruker mindre tid og ressurser på å fremme eller vurdere å fremme krav som knytter seg til tidligere terminer, vil dette føre til reduserte administrative kostnader også for avgiftssubjektene.

18.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft 1. januar 2011, og får virkning for avgiftsoppgjør hvor terminen utløper etter ikrafttredelsen. For avgiftsoppgjør hvor terminen utløper før ikrafttredelsen vil endringsadgangen fortsatt reguleres av reglene i foreldelsesloven.

19 Innføring av søksmålsfrister i merverdiavgiftsloven og tolloven

19.1 Innledning

Departementet foreslår å innføre søksmålsfrister i merverdiavgiftsloven og tolloven.

I merverdiavgiftsloven skal avgiftssubjektet kunne gå til søksmål til prøving av et avgiftsoppgjør i seks måneder regnet fra utløpet av den terminen avgiftsoppgjøret gjelder eller fra melding om vedtak ble sendt avgiftssubjektet. Dette innebærer at avgiftssubjektet innen en frist på seks måneder kan gå til søksmål for å prøve gyldigheten av et avgiftsoppgjør basert på omsetningsoppgaven som det selv har levert inn. Når avgiftsoppgjøret er fastsatt i vedtak, gjelder seks månedersfristen fra melding om vedtak ble sendt avgiftssubjektet. Se forslag til nytt tredje ledd i merverdiavgiftsloven § 20-1.

Forslaget om å innføre søksmålsfrist i merverdiavgiftsloven må ses i lys av departementets forslag om endring av avgiftsoppgjør etter krav fra avgiftssubjektet, se kapittel 18. Etter dette forslaget skal avgiftssubjektet kunne kreve forvaltningsmessig endring av avgiftsoppgjøret i inntil tre år fra utløpet av terminen.

I tolloven må søksmål mot tollmyndighetenes vedtak reises innen seks måneder etter at melding om vedtaket ble sendt tollskyldneren. Se forslag til ny § 12-14 i tolloven.

19.2 Gjeldende rett

19.2.1 Merverdiavgift

Det gjelder i dag ingen søksmålsfrist for å prøve gyldigheten av et merverdiavgiftsoppgjør.

Betaling av merverdiavgift er basert på et prinsipp om selvdeklarerer. Det vil si at avgiftssubjektet på eget initiativ sender avgiftsmyndighetene omsetningsoppgave for hver termin og betaler på grunnlag av denne. Dersom avgiftssubjektet senere finner ut at det har betalt for mye merverdiavgift, må det enten fremme krav om tilbakebetaling overfor avgiftsmyndighetene eller gå til søksmål.

Foreldelsesloven begrenser hvor langt tilbake i tid avgiftssubjektet kan kreve tilbakebetaling. Hovedregelen er at kravet foreldes tre år etter den dagen avgiftssubjektet (fordringshaveren) hadde rett til å kreve oppfyllelse, jf. foreldelsesloven § 2, jf. § 3. Dersom fordringen ikke er gjort gjeldende fordi avgiftssubjektet manglet nødvendig kunnskap om den, inntreer foreldelse tidligst ett år etter den dag avgiftssubjektet fikk eller burde skaffet seg slik kunnskap, jf. § 10 nr. 1.

Høyesterett har i sin praksis lagt til grunn at avgiftssubjektet ikke har rettslig interesse i å få prøvet gyldigheten av et avgiftsoppgjør dersom det er på det rene at tilbakebetalingskravet er foreldet, jf. Rt. 1996 s. 994. Søksmålet skal da avvises, og gyldigheten av avgiftsoppgjøret vil ikke bli behandlet av domstolene.

Foreldelseslovens bestemmelser utgjør dermed en skranke for adgangen til å få tilbakebetalt uriktig innbetalt merverdiavgift for tidligere terminer, både når avgiftssubjektet fremmer kravet direkte overfor forvaltningen, og når det tar ut søksmål for domstolene.

19.2.2 Toll

Heller ikke på tollområdet gjelder i dag søksmålsfrister for prøving av tollmyndighetenes vedtak. Når tollmyndighetene aksepterer tollskyldnerens egendeklarererte oppgave i sitt saksbehandlingssystem (TVINN) foreligger det et vedtak. Krav om tilbakebetaling av for mye betalt toll reguleres dermed ikke av foreldelsesloven. Tolloven gir selv regler for hvor langt tilbake i tid forvaltningen kan endre et vedtak. Etter tolloven § 12-12 tredje ledd må tollskyldneren ta opp krav om endring innen tre år etter fortollingen.

19.3 Søksmålsfristene i ligningsloven

Etter ligningsloven § 11-1 nr. 4 første punktum kan en skattyter gå til sak om prøving av en ligningsavgjørelse i inntil seks måneder regnet fra

utleggningen av skattelisten eller fra melding om vedtak i endrings sak ble sendt skattyteren.

Dersom skattyteren oversitter søksmålsfristen, skal saken som hovedregel avvises fra domstolene uten at den realitetsbehandles. Skattyteren kan imidlertid få såkalt oppfriskning for fristoversittelsen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14, jf. ligningsloven § 11-1 nr. 4 fjerde punktum. Dette innebærer at skattyter på nærmere vilkår likevel kan gå til søksmål og få realitetsbehandlet ligningsavgjørelsen.

I sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring kan ligningsavgjørelsen bringes inn til rettslig prøving i inntil tre måneder etter den forføyning det klages over, selv om søksmålsfristen på seks måneder er løpt ut, jf. skattebetalingsloven § 17-1 nr. 5.

19.4 Nye endringsregler i merverdiavgiftsloven og behovet for søksmålsfrister

Dersom departementets forslag i kapittel 18 om å innføre regler om endring av avgiftsoppgjør etter krav fra avgiftssubjektet blir vedtatt, vil ikke lenger foreldelsesloven gjelde for krav om tilbakebetaling av merverdiavgift.

Forslaget innebærer at avgiftssubjektet skal kunne kreve endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift for tidligere terminer i inntil tre år etter utløpet av terminen, jf. forslag til ny § 18-3 første ledd. Dersom avgiftsmyndighetene helt eller delvis avslår kravet skal det etter ny § 18-3 fjerde ledd treffes vedtak om dette.

Det følger av høyesterettspraksis, jf. Rt. 2006 s. 1281 (Canica), at en skattyter har anledning til å få rettslig prøving av et ligningsvedtak selv om søksmålet var anlagt etter at den absolutte fristen for forvaltningsmessig endring av vedtaket var utløpt, jf. ligningsloven § 9-6. Det heter i dommen avsnitt 77:

”Som tidligere nevnt, har tingretten lagt til grunn at de frister som ligningsloven § 9-6 setter for endring av ligning, også setter en tidsmessig skranke for å angripe ligningsvedtak gjennom søksmål. Dette finner jeg klart uholdbart. Adgangen til å angripe ligningsvedtak gjennom søksmål er uavhengig av adgangen til forvaltningsmessig omgjøring.”

Departementet antar derfor at heller ikke fristene for forvaltningsmessig endring i merverdiavgifts- og tolloven vil sette skranke for adgangen til å ta

ut søksmål mot et vedtak fattet av avgifts- og tollmyndighetene. Uten søksmålsfrister vil det derfor gjelde en tidsmessig ubegrenset søksmålsadgang. Av hensyn til å avslutte fastsettelse av avgifts- og tollforpliktelser innen rimelig tid er det derfor nødvendig å innføre søksmålsfrister.

19.5 Høring

Finansdepartementet sendte 20. oktober 2009 på høring forslaget om innføring av søksmålsfrister i merverdiavgiftsloven og tolloven.

Følgende instanser har avgitt høringsuttalelse i saken:

- Regjeringsadvokaten
- Skattedirektoratet
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Advokatforeningen
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- HSH
- Norges bondelag
- NTL-skatt
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Skattebetalerforeningen
- Storbedriftenes skatteforum

Justis- og politidepartementet, Statens innkrevingsentral, Den norske revisorforening og Handelshøgskolen BI har ingen merknader til forslaget.

Regjeringsadvokaten, Fi nansnæringens Hovedorganisasjon, Næringslivets Hovedorganisasjon, Norges bondelag, NTL-Skatt og Storbedriftenes skatteforum støtter forslaget. *Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet* støtter også forslaget, men har visse forslag til endringer.

Advokatforeningen, HSH og Skattebetalerforeningen har uttalt seg negativt til hele eller deler av forslaget.

Skattebetalerforeningen uttaler:

”Skattebetalerforeningen er kritisk til forslaget, fordi det ensidig tar hensyn til staten på bekostning av de avgiftspliktige. Vi mener det ikke er behov for en egen søksmålsfrist, men at systemet fungerer tilfredsstillende i dag.”

Heller ikke *HSH* mener det er behov for en søksmålsfrist som foreslått og uttaler blant annet:

”Det er staten som pålegger betaling av avgift, toll og særavgifter, og det er derfor rimelig at pliktsubjektene bør ha tilstrekkelig tid til vurdering av søksmål, blant annet ut fra hensynet til å vurdere berettigelsen av søksmålet, for eksempel å vurdere prosessrisiko ut fra sakens natur.”

Advokatforeningen uttaler blant annet:

”Advokatforeningen vil innledningsvis bemerke at en eventuell søksmålsfrist ikke bør gå lenger i å avskjære søksmål enn det som er nødvendig for å ivareta den av departementet anførte begrunnelse. Man bør således utvise stor forsiktighet med å oppstille en søksmålskranke som innskrenker de avgiftspliktiges søksmålsadgang i forhold til dagens situasjon.”

Høringsinstansenes mer spesifikke merknader behandles i avsnittene nedenfor.

19.6 Departementets vurderinger og forslag

19.6.1 Innledning

Departementet foreslår å ta inn en bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 20-1 tredje ledd om at avgiftssubjektene må gå til sak om prøving av avgiftsoppgjør innen en frist på seks måneder regnet fra utløpet av terminen avgiftsoppgjøret gjelder eller fra melding om vedtak ble sendt avgiftssubjektet.

Med ”avgiftsoppgjør” menes her både oppgjør som er basert på avgiftssubjektets egen omsetningsoppgave og oppgjør som helt eller delvis bygger på et myndighetsvedtak.

Søksmålsfristen regnes fra utløpet av terminen i de tilfellene avgiftssubjektet går til sak for å få prøvet gyldigheten av et avgiftsoppgjør som er basert på omsetningsoppgaven det selv har levert inn.

Fristen regnes fra tidspunktet melding ble sendt når avgiftssubjektet angriper et vedtak avgiftsmyndighetene har fattet i medhold av merverdiavgiftsloven.

Departementet foreslår at det inntas en bestemmelse i § 12-14 i tolloven om at søksmål til prøving av tollmyndighetenes vedtak må reises innen en frist på seks måneder regnet fra melding om vedtaket ble sendt tollskyldneren.

De foreslåtte fristene på seks måneder er like lange som fristene for å angripe ligningsavgjørelser og vedtak om arbeidsgiveravgift etter ligningsloven. Fristene er to måneder lengre enn fristene som gjelder når myndighetene vil ta ut søksmål mot ligningsavgjørelser eller vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift, jf. ligningsloven § 11-2 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 20-2 tredje ledd.

Ettersom forslaget innebærer en harmonisering av reglene på skatte-, avgifts- og tollområdet, vil det være naturlig at tolknings spørsmål om

søksmålsfristene i merverdiavgifts- og tolloven i utgangspunktet løses på samme måte som i ligningsloven.

Advokatforeningen uttaler at klage til Sivilombudsmannen bør avbryte søksmålsfristen. Avgiftssubjektet og tollskyldneren vil ellers risikere at søksmålsfristen løper ut mens saken ligger til behandling hos Sivilombudsmannen. Departementet peker på at klage til Sivilombudsmannen ikke avbryter søksmålsfristen etter ligningsloven § 11-1 fjerde ledd. Av harmoniseringshensyn mener departementet at det ikke bør inntas en slik regel i merverdiavgiftsloven og tolloven nå, men at problemstillingen bør vurderes ved en senere anledning.

19.6.2 Prøving av avgiftsoppgjør uten at det foreligger vedtak

At søksmålsfristen løper fra ”utløpet av terminen avgiftsoppgjøret gjelder” innebærer at avgiftssubjektet kan reise søksmål for å prøve gyldigheten av avgiftsoppgjør basert på en omsetningsoppgave som det selv har levert inn. Fordi det i disse tilfellene ikke er fattet vedtak, mener enkelte *høringsinstanser* at det ikke er behov for en søksmålsfrist fra utløpet av terminen. Departementet mener en slik prøvingsadgang kan være hensiktsmessig. I visse tilfeller kan avgiftssubjektene være uenig i avgiftsmyndighetenes praksis og rettsanvendelse. Dersom avgiftssubjektet sender inn omsetningsoppgave basert på sin egen uriktige rettsoppfatning, vil det risikere tilleggsavgift. For å unngå tilleggsavgift kan det være mer hensiktsmessig for avgiftssubjektet å gå til søksmål. Dersom avgiftsmyndighetene har inntatt et prinsipielt standpunkt til sin egen praksis og rettsanvendelse kan det være lite å hente på først å forsøke forvaltningsmessig endring.

Advokatforeningen peker i sin uttalelse nettopp på avgiftssubjektenes behov for å gå direkte til søksmål uten å forsøke forvaltningsmessig endring:

”Dette [å fremme krav om forvaltningsmessig endring] vil i de fleste situasjoner fremstå som en økt byrde på den næringsdrivende med tilhørende økte kostnader. Dette vil være ekstra tydelig i situasjoner hvor avgiftsforvaltningen har inntatt et prinsipielt standpunkt.”

19.6.3 Vedtak

Med ”vedtak” mener departementet de vedtakene avgifts- eller tollmyndighetene fatter for å endre et

avgiftsoppgjør eller en fortolling, uavhengig av om det er avgiftssubjektet eller tollskyldneren eller myndighetene selv som har tatt initiativ til endringen. Fra førsteinstansens vedtak vil det løpe en søksmålsfrist på seks måneder parallelt med klagefristen. Dersom avgiftssubjektet benytter seg av klage- eller endringsadgangen vil det løpe ny frist fra vedtaket i klage- eller endringssaken.

Søksmålsfristbestemmelsene skal også gjelde vedtak som gjelder visse tillegg utover fastsetting av ordinær merverdiavgift og toll. Eksempler på dette er vedtak om ileggelse av tilleggsavgift og tilleggstoll. Vedtak som fattes under saksbehandlingen, eksempelvis vedtak om at avgiftssubjektet eller tollskyldneren skal legge fram dokumenter til bruk under ligningsmyndighetenes kontroll, skal derimot ikke omfattes av søksmålsfristen. Bestemmelsene skal dermed forstås på samme måte som ligningsloven § 11-1 nr. 4.

19.6.4 Søksmålsfristens lengde

Advokatforeningen mener det burde gjelde en generell søksmålsfrist på tre år fra utløpet av terminen, slik at avgiftssubjektet kan velge mellom søksmål og krav om forvaltningsmessig endring. I de tilfellene avgiftsmyndighetene har fattet vedtak mener *Advokatforeningen* det kan oppstilles en søksmålsfrist på seks måneder.

Departementet er ikke enig med *Advokatforeningen* i at det bør gjelde en generell søksmålsfrist på tre år fra utløpet av terminen. I de tilfellene avgiftssubjektet er prinsipielt uenig i avgiftsmyndighetenes praksis og rettsanvendelse antar departementet at avgiftssubjektet normalt har inntatt sitt standpunkt ved innlevering av omsetningsoppgave. Da bør en søksmålsfrist på seks måneder være tilstrekkelig. Det kan tenkes at det etter utløpet av søksmålsfristen kommer nye domsavgjørelser som endrer den rettsoppfatningen avgiftsmyndighetene har basert seg på. I disse tilfellene vil det som regel være mer hensiktsmessig å fremme krav om endring overfor forvaltningen enn å gå til søksmål.

HSH mener søksmålsfristens lengde er for kort. Det vises til at manglende kompetanse og kunnskap om regelverket vil kunne føre til at avgiftssubjektene ikke vil få muligheten til å prøve sine krav i rettsapparatet. Departementet viser til at tilsvarende søksmålsfrist gjelder i ligningsloven, og at eventuell manglende kompetanse og kunnskap kan avhjelpes gjennom informasjonstiltak.

19.6.5 Unntak fra fristen i tolloven i medhold av forvaltningsloven § 27 b

Tollmyndighetene bestemmer ofte at tollskyldneren må bruke den administrative klageadgangen fullt ut før han eller hun kan gå til søksmål mot et vedtak, jf. forvaltningsloven § 27 b første punktum. I slike tilfeller kan tollskyldneren likevel gå til søksmål når det er gått seks måneder fra klage første gang ble framsatt, og det ikke skyldes forømmelse fra klagerens side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger, jf. annet punktum. Etter departementets vurdering bør søksmålsfristen som foreslås innført i tolloven ikke gjelde i denne type saker. Når vilkårene i § 27 b annet punktum er oppfylt, kan tollskyldneren dermed gå til sak mot førsteinstansens vedtak helt fram til vedtaket fra klageinstansen foreligger, jf. forslag til bestemmelse i tolloven § 12-14 annet ledd. Når melding om vedtaket fra klageinstansen er sendt tollskyldneren, begynner det å løpe en ny søksmålsfrist etter forslaget til § 12-14 første ledd som regulerer adgangen til å angripe dette vedtaket.

19.6.6 Særlig om merverdiavgift ved innførsel

Departementet foreslår videre at det i merverdiavgiftsloven § 13-3 annet ledd om merverdiavgift ved innførsel inntas en henvisning til tolloven § 12-14.

Det er tollmyndighetene som er ansvarlig for å oppkreve merverdiavgift ved innførsel. Det er derfor nødvendig at unntaket fra søksmålsfristen, som kommer til uttrykk i forslag til ny toll § 12-14 annet ledd, får anvendelse når tollmyndighetene etter forvaltningsloven § 27 b bestemmer at klageinstansen skal behandle saken før det reises søksmål.

Det framgår videre av merverdiavgiftsloven § 13-3 annet ledd at det er tolloven som gjelder ved krav om endring av merverdiavgiftsoppgjør ved innførsel, jf. henvisningen til tolloven §§ 12-10 til 12-12. Departementet ser det derfor som mest naturlig at også tollovens søksmålsfrist, jf. forslag til ny toll § 12-14 første ledd, kommer til anvendelse for merverdiavgift ved innførsel.

Det er derfor nødvendig at det i merverdiavgiftsloven § 13-3 første ledd kommer fram at søksmålsfristen i merverdiavgiftsloven § 20-1 tredje ledd ikke skal komme til anvendelse på merverdiavgiftsoppgjør ved innførsel. Paragraf 20-1 første og annet ledd vil fortsatt gjelde.

19.6.7 Tilbakebetalings- og erstatningssøksmål

Det følger av rettspraksis at søksmålsfristen i ligningsloven også gjelder i saker om tilbakebetaling og erstatning når kravet er begrunnet med at ligningsvedtaket er ugyldig eller i strid med loven. Bestemmelsen gjelder derimot ikke dersom de omstendigheter som påberopes som ansvarsbetin- gende ligger utenfor selve ligningsvedtaket, jf. Høyesteretts uttalelser i Rt. 2006 s. 1265 avsnitt 40 og Rt. 2006 s. 1281 avsnitt 50. Departementet legger til grunn at søksmålsfristbestemmelsene i merverdiavgiftsloven og tolloven skal forstås på samme måte.

19.6.8 Oppfriskning og utvidet søksmålsadgang ved tvangsfullbyrdelse og midlertidig sikring

Departementet foreslår at det, på samme måte som i ligningsloven, skal kunne gis oppfriskning for oversittelse av søksmålsfristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14, jf. forslag til bestem- melser i merverdiavgiftsloven § 20-1 nytt tredje ledd og tolloven ny § 12-14 første ledd annet punk- tum.

Videre går departementet inn for at det etter utløpet av søksmålsfristen likevel skal være ad- gang til rettslig prøving av avgiftsoppgjøret eller vedtaket i sak om tvangsfullbyrdelse eller midler- tidig sikring, jf. forslag til bestemmelser i merver- diavgiftsloven § 20-1 nytt tredje ledd tredje punk- tum og tolloven ny § 12-14 første ledd tredje punk- tum. Dette forslaget medfører også at det er be- hov for en endring av ordlyden i skattebetalingslo- ven § 17-1 femte ledd.

19.6.9 Søksmålsfrister ved avvisningsvedtak

Etter ligningsloven § 11-1 fjerde ledd løper søks- målsfristen fra melding om ”vedtak i endringssak” ble sendt skattyter. Et sentralt spørsmål i retts- praksis har vært om ligningsmyndighetenes ved- tak om å avvise ny ligningsbehandling er ”vedtak i endringssak”. I så fall vil det løpe en ny søksmåls- frist fra avvisningsvedtaket.

Ifølge Høyesteretts praksis er hovedregelen at det ikke løper noen ny søksmålsfrist fra avvis- ningsvedtaket, jf. Rt. 1991 s. 1396, Rt. 1998 s. 572 og Rt. 2004 s. 1828.

Denne hovedregelen gjelder ikke uten unntak. Dersom skattyter hadde krav på å få realitetsbe- handlet ligningen på nytt, følger det av rettsprak-

sis at avvisningsvedtaket er å anse som ”vedtak i endringssak” og at det dermed løper en ny søks- målsfrist, jf. Rt. 1981 s. 163 og Rt. 2004 s. 1828 av- snitt 19.

I en avgjørelse av Borgarting lagmannsrett av 15. april 2008, jf. UTV 2008 s. 875, la retten i tråd med statens anførsel til grunn at det løp en ny søksmålsfrist dersom avvisningsvedtaket bygger på en tolkning av lovbestemmelsene om grensene for den administrative endringskompetanse. Sta- ten presiserte likevel i prosesskriftet at den med det ikke anså tidligere rettspraksis fraveket.

Det vil også på merverdiavgifts- og tollområ- det kunne oppstå spørsmål om det er adgang til å gå til søksmål mot vedtak som avviser krav om endring av avgiftsoppgjør eller fortolling. Departementet legger i utgangspunktet til grunn at dette spørsmålet må løses på samme måte som på skat- teområdet.

19.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om å innføre søksmålsfrister i merverdi- avgiftsloven og tolloven er et ledd i en prosess hvor krav om tilbakebetaling av merverdiavgift og toll går fra å være regulert av pengekravsrettslige regler, til å reguleres av bestemmelser om admi- nistrativ endring med en tilhørende søksmålsad- gang.

Den foreslåtte bestemmelsen om at avgiftssub- jektet kan kreve endring av avgiftsoppgjør tre år bakover i tid er den samme fristen som dagens ho- vedregel om foreldelse av krav på tilbakebetaling av merverdiavgift etter foreldelsesloven § 2. Fristen for å fremme krav om endring av fortollingen etter tolloven §§ 12-11 og 12-12 er også like lang som fristen for å kreve tilbakebetaling etter tollo- ven § 58, slik denne lød fram til 1. januar 2008. De- partementet legger derfor til grunn at omleggin- gen samlet sett vil ha begrensede økonomiske konsekvenser for avgiftssubjektene og tollskyld- nerne, så vel som for myndighetene.

Avgiftssubjektene og tollskyldnerne vil i en overgangsperiode måtte sette seg inn i og anven- de de nye reglene. Samtidig vil det nye regelver- ket på flere punkter være enklere og mindre kost- nadskrevenende å forholde seg til. Et eksempel på dette er at avgiftssubjektene ikke trenger å ta ut søksmål for å avbryte foreldelsesfristen etter foreldelsesloven samtidig som de krever forvalt- ningsmessig endring av avgiftsoppgjør de mener er uriktige. Det vil være tilstrekkelig å fremme en- dringskravet overfor avgiftsmyndighetene innen-

for treårsfristen, og det er først nødvendig å ta ut søksmål innen seks måneder etter at melding om vedtaket ble sendt.

19.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2011.

Departementet foreslår at søksmålsfristen i merverdiavgiftsloven § 20-1 tredje ledd skal gjelde for avgiftsoppgjør hvor terminen utløper etter ikrafttredelsen. Tilsvarende gjelder for forslaget

om endring av tidligere avgiftsoppgjør, se avsnitt 18.8. Dette innebærer at foreldelsesloven fortsatt vil gjelde for avgiftsoppgjør hvor terminen har utløpt før ikrafttredelsen.

I tolloven foreslår departementet en overgangsbestemmelse som sier at for vedtak truffet før ikrafttredelsen gjelder søksmålsfristen fra 1. januar 2011. Dermed vil det også for disse vedtakene gjelde en søksmålsfrist på minst seks måneder. Departementet foreslår en tilsvarende overgangsbestemmelse for merverdiavgift ved innførsel etter merverdiavgiftsloven § 13-3 annet ledd.

20 Lovbestemmelser om at skatteetaten kan gjøre forhåndsutfylte oppgaver, skatteoppgjør og skattekort elektronisk tilgjengelig for mottakeren

20.1 Innledning og bakgrunn

Skattyterne skal i selvangivelsen gi en oversikt over egen brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. I dag mottar de aller fleste personlige skattytere en forhåndsutfylt selvangivelse. Tradisjonelt har skatteetaten sendt papirversjon av den forhåndsutfylte selvangivelsen og andre oppgaver til skattyterens folkeregistrerte adresse eller til adressen som er registrert i Enhetsregisteret. De siste årene har skatteetaten utviklet flere elektroniske tjenester som forenkler skattyternes innrapporteringer av selvangivelser og andre oppgaver og som legger til rette for at forvaltningen kan arbeide mer effektivt. Et viktig utslag av denne utviklingen er at det nå foreligger tekniske muligheter for at etaten kan legge den forhåndsutfylte selvangivelsen ut i Altinn-portalen. Skattyteren (og bare han/hun) kan da bruke portalen både til å hente fram selvangivelsen sin og eventuelt returnere den med innlagte endringer og tilføyelser etter sin gjennomgang av den.

Datatilsynet gjennomførte i 2008 en tilsyns-kontroll hos Skattedirektoratet og Altinn Sentralforvaltning. Datatilsynet tok da opp spørsmålet om skatteetaten har hjemmel for å gjøre den forhåndsutfylte selvangivelsen tilgjengelig via Altinn-portalen. Etter en klagerunde konkluderte Datatilsynet i brev 8. juni 2009 med at det foreligger tilstrekkelig behandlingsgrunnlag for skatteetaten til å gjøre selvangivelsene tilgjengelige på nettportalen Altinn, men at de ser det som svært hensiktsmessig at hjemmelsgrunnlaget presiseres i ligningsloven.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å presisere i ligningsloven at skatteetaten kan gjøre den forhåndsutfylte selvangivelsen tilgjengelig for skattyteren ved elektronisk kommunikasjon. Samtidig foreslås det presisert i ligningsloven at også andre helt eller delvis forhåndsutfylte oppgaver, og skatteoppjøret, kan gjøres elektronisk tilgjengelig for mottakeren.

Skatteetaten utøver forvaltningsmyndighet også etter andre lover hvor forhåndsutfylte oppgaver gjøres tilgjengelig elektronisk for mottakeren, for eksempel flyttemelding etter folkeregisterloven og omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven. I tillegg gjøres skattekort etter skattebetalingsloven elektronisk tilgjengelig for skattyter. Departementet foreslår derfor at det gis bestemmelser om at skatteetaten kan gjøre forhåndsutfylte oppgaver mv. tilgjengelig for mottakerne ved elektronisk kommunikasjon også i folkeregisterloven, svalbardskatteloven, artistskatteloven, folketrygdloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven.

Dette innebærer ingen endringer i adgangen til å sende ut oppgaver, skatteoppgjør og skattekort på papir.

20.2 Høringen

Forslag til endringer i folkeregisterloven, ligningsloven, svalbardskatteloven, artistskatteloven, folketrygdloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven ble sendt på høring 2. juli 2009. Høringsfristen utløp 2. oktober 2009.

Justisdepartementet og *Finansnæringens Hovedorganisasjon* har ingen merknader til lovforslagene, mens følgende instanser har avgitt realitetsuttalelse:

- Fornyings- og administrasjonsdepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Brønnøysundregistrene
- Datatilsynet
- Skattedirektoratet
- Landsorganisasjonen i Norge
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- Næringslivets Hovedorganisasjon

Høringsinstansene er i hovedsak positive til departementets forslag, men noen instanser har hatt merknader til enkeltheter ved forslagene. Det er nærmere redegjort for høringsinstansenes merknader nedenfor.

20.3 Departementets vurderinger og forslag

20.3.1 Generelt

Personopplysningsloven kommer til anvendelse ved elektronisk behandling av personopplysninger og ved annen behandling av personopplysninger når opplysningene inngår eller skal inngå i et personregister. Personopplysningsloven stiller krav om behandlingsgrunnlag ved behandling av personopplysninger innenfor lovens virkeområde. Etter lovens § 8 er hjemmel i lov og samtykke fra den registrerte, hovedgrunnlagene for behandling av personopplysninger. I tillegg åpner bestemmelsene i bokstav a til f for behandling av personopplysninger i enkelte andre tilfeller, for eksempel der dette er nødvendig for å oppfylle en rettslig forpliktelse eller for utøving av offentlig myndighet.

Departementet foreslo i høringen at behandlingsgrunnlaget for elektronisk tilgjengeliggjøring av helt eller delvis forhåndsutfylte oppgaver, herunder den forhåndsutfylte selvangivelsen, samt skatteoppgjør og skattekort klargjøres ved lov. *Høringsinstansene* er i hovedsak positive til at behandlingsgrunnlaget klargjøres på denne måten. *Datatilsynet* uttaler imidlertid at det tar til etterretning at Finansdepartementet har valgt å presisere hjemmelsgrunnlaget i lov, men at de prinsipielt mener staten burde ta seg bryet med å innhente et frivillig, informert samtykke fra borgeren. Innhenting av samtykke fra hver enkelt borger er etter departementets syn svært lite praktisk blant annet tatt i betraktning det store antall selvangivelser og andre oppgaver mv. som behandles hvert år. Departementet fastholder derfor at grunnlaget for å behandle personopplysninger bør klargjøres i lov.

Datatilsynet uttaler videre at forslaget legger til rette for elektronisk distribusjon av et økende antall forhåndsutfylte skjemaer og etterlyser en nærmere vurdering av personvernmessige hensyn. Også *Fornyings- og administrasjonsdepartementet* etterlyser en nærmere vurdering av personvernmessige konsekvenser.

Formålet med lovendringene er ikke å utvide de eksisterende ordninger for elektronisk tilgjengeliggjøring av helt eller delvis forhåndsutfylte

oppgaver mv. Departementet mener derfor at forslaget om nye lovhjemler ikke krever en nærmere utredning av personvern hensyn, selv om enkelte av forslagene til lovhjemler er gitt en så vid ordlyd at de kan gi rettslig grunnlag for å gjøre flere oppgaver mv. elektronisk tilgjengelig på et senere tidspunkt. Departementet legger imidlertid til grunn at det må foretas en grundig vurdering av personvern hensynene i forbindelse med utvidelse av ordningen med elektronisk tilgjengeliggjøring av forhåndsutfylte oppgaver mv.

Fornyings- og administrasjonsdepartementet peker på at Datatilsynet har rettet kritikk mot sikkerhetsløsningene ved tilgjengeliggjøringen og uttaler:

”Slike sikkerhetsproblemer finner ikke sin løsning i den foreslåtte lovhjemlingen, og videre arbeid mot å sikre tekniske løsninger som forhindrer misbruk av opplysninger er viktig.”

Departementet vil presisere at intensjonen bak lovendringene ikke har vært å løse problemer knyttet til Datatilsynets kritikk på dette området. Det er imidlertid uavhengig av arbeidet med nye lovhjemler gjennomført tiltak for å imøtekomme Datatilsynets kritikk som blant annet gikk ut på at nødvendig informasjon for innlogging fulgte med skattekort og selvangivelsen i usikret post. Bakgrunnen for kritikken var faren for misbruk som følge av dette. Denne praksisen er nå endret ved at PIN-koder sendes adskilt fra selvangivelsen og skattekortet og utsendelsen er gjort årsuavhengig. Departementet vil for øvrig påpeke at det er viktig at skattemyndighetene fortløpende vurderer behov for tiltak som kan bidra til bedre ivaretagelse av personvern hensyn og informasjonssikkerhet.

20.3.2 Nærmere om utformingen av forslagene

20.3.2.1 Begrepsbruk ”elektronisk kommunikasjon”

Departementet foreslo i høringen å innføre lovhjemler som klargjør at ligningsmyndighetene kan gjøre helt eller delvis forhåndsutfylte oppgaver mv. tilgjengelig gjennom ”offentlig nettportal”.

Datatilsynet foreslår at betegnelsen ”offentlig nettportal” erstattes med betegnelsen ”elektronisk kommunikasjon”. *Datatilsynet* viser til at betegnelsen ”elektronisk kommunikasjon” er benyttet i forskrift 25. juni 2004 nr. 988 om elektronisk kommunikasjon med og i forvaltningen (e-forvalt-

ningsforskriften) og uttaler at betegnelsen ”elektronisk kommunikasjon” vil dekke både den eksisterende portalløsningen og eventuelle framtidige løsninger basert på distribusjon ved hjelp av kvalifiserte elektroniske signaturer. D e p a r t e m e n t e t slutter seg til dette.

20.3.2.2 Utsendelse av forhåndsutfylte oppgaver mv. per post

I høringen foreslo departementet å presisere at den forhåndsutfylte selvangivelsen, skatteoppgjøret og skattekortet også kan sendes per post til folkeregistrert adresse eller adresse registrert i Enhetsregisteret. D e p a r t e m e n t e t har etter en fornyet vurdering kommet til at en slik presisering er unødvendig.

20.3.2.3 Forslag til presiseringer i ligningsloven

Departementet foreslår at det presiseres i ligningsloven at skatteetaten kan gjøre den forhåndsutfylte selvangivelsen, andre forhåndsutfylte oppgaver og skatteoppgjøret tilgjengelig for mottakerne ved elektronisk kommunikasjon.

Det bør være en bestemmelse i ligningsloven kapittel 4 for selvangivelser og andre oppgaver som skattyteren selv skal levere til skatteetaten, en bestemmelse i kapittel 6 for oppgaver som tredjepersoner med rapporteringsplikt skal levere og en bestemmelse i kapittel 8 om utsendelse av det ferdige skatteoppgjøret.

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse uttalt at hjemmelen for å gjøre forhåndsutfylte opplysninger elektronisk tilgjengelige også må gi adgang til å gjøre opplysninger som er rapportert etter ligningsloven § 6-10 elektronisk tilgjengelig for både oppdragsgiver og oppdragstaker. Om behovet for en slik presisering uttaler Skattedirektoratet:

”Det arbeides nå med et nytt skjema for rapportering av kontrakter og arbeidstakere som er bedre tilpasset elektronisk levering via Altinn og SL-systemet. I dette skjemaet vil det være opplysninger om oppdragsgiver, oppdragstaker og arbeidstakere. Skjemaet fylles ut og leveres av oppdragsgiver eller oppdragstaker.

Den tekniske løsningen åpner foreløpig ikke for at oppdragsgiver og oppdragstaker leverer opplysninger i samme skjema via Altinn. Det er likevel behov for at oppdragsgiver og oppdragstaker kan få tilgang på alle opplysninger som er levert om arbeidstakere tilknyttet den enkelte kontrakt. Dette bl.a. for å kontrollere at alle relevante opplys-

ninger er gitt. Per i dag må dette gjøres ved at oppdragsgiver/oppdragstaker får tilsendt en utskrift av de opplysninger som er registrert om den enkelte kontrakt på grunnlag av begge parter innrapportering.”

D e p a r t e m e n t e t slutter seg til at forhåndsutfylte opplysninger som nevnt i Skattedirektoratets høringsuttalelse bør kunne gjøres tilgjengelig for oppdragsgiver og oppdragstaker ved elektronisk kommunikasjon og foreslår at det inntas en presisering om dette i den hjemmelen som foreslås tatt inn i ligningsloven kapittel 6.

Det vises til forslag til bestemmelser i ligningsloven ny § 4-14, § 6-17 ny nr. 4 og § 8-9 nr. 1 nytt fjerde punktum.

20.3.2.4 Forslag til presiseringer i andre lover på skatteetatens område

Skatteetaten utøver forvaltningsmyndighet etter flere lover enn ligningsloven. Merverdiavgiftsloven, folkeregisterloven, svalbardskatteloven, artistskatteloven, folketrygdloven og skattebetalingsloven er eksempler på dette.

Departementet foreslår at det også i disse lovene gis bestemmelser om at skatteetaten kan gjøre forhåndsutfylte oppgaver mv. elektronisk tilgjengelig for mottakerne. Det vil da være særskilte lovhjemler for all elektronisk utsendelse av forhåndsutfylte oppgaver mv. fra skatteetaten.

Departementet foreslår nærmere bestemt at det i merverdiavgiftsloven § 15-7 tredje ledd annet punktum gis en bestemmelse om at forhåndsutfylt omsetningsoppgave kan gjøres tilgjengelig for avgiftssubjektet ved elektronisk kommunikasjon.

I folkeregisterloven ny § 12 a foreslår departementet en bestemmelse om at forhåndsutfylte oppgaver etter denne loven kan gjøres tilgjengelig for mottakeren ved elektronisk kommunikasjon.

I svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd nytt fjerde punktum foreslår departementet at oppgaver med forhåndsutfylte opplysninger om trekkpliktige arbeidsgivere kan gjøres elektronisk tilgjengelig for disse.

I artistskatteloven foreslår departementet for det første en bestemmelse i § 6 femte ledd om at oppgaver som er forhåndsutfylt med opplysninger om den meldepliktige og artisten, kan gjøres elektronisk tilgjengelig for den meldepliktige. For det andre foreslås en bestemmelse i artistskatteloven § 11 nytt fjerde ledd om at oppgjørsblankett som er forhåndsutfylt med opplysninger om den trekkpliktige og artisten, kan gjøres elektronisk tilgjengelig for den trekkpliktige.

Departementet foreslår videre en bestemmelse om elektronisk tilgjengeliggjøring av forhåndsutfylt oppgave over arbeidsgiveravgift til arbeidsgivere i folketrygdloven § 24-3 nytt sjettede ledd.

I skattebetalingsloven foreslår departementet for det første en bestemmelse i § 5-1 første ledd nytt tredje punktum om at skattekort kan gjøres tilgjengelig ved elektronisk kommunikasjon. I skattebetalingsloven § 5-11 tredje ledd foreslås for det andre en bestemmelse om at oppgaver med forhåndsfylte opplysninger om arbeidsgiver, kan gjøres tilgjengelig for arbeidsgiveren ved elektronisk kommunikasjon. Det foreslås også en ny bestemmelse om elektronisk tilgjengeliggjøring av skattekort med utskrevet forskuddsskatt i skattebetalingsloven § 6-7 nytt tredje ledd.

Departementet viser til forslag til bestemmelser i folkeregisterloven ny § 12 a, svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd nytt fjerde punktum, artistskatteloven § 6 femte ledd og § 11 nytt fjerde ledd, folketrygdloven § 24-3 nytt sjettede ledd, skattebetalingsloven § 5-1 første ledd nytt tredje punktum,

§ 5-11 tredje ledd og § 6-7 nytt tredje ledd og merverdiavgiftsloven § 15-7 tredje ledd annet punktum.

20.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslagene utvider ikke eksisterende ordninger for elektronisk tilgjengeliggjøring av helt eller delvis forhåndsfylte oppgaver, men klargjør hjemmelen for dagens praksis. Departementet legger derfor til grunn at forslaget ikke vil ha økonomiske eller administrative konsekvenser for de oppgavepliktige og heller ikke for skatteetaten.

20.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

21 Hjemmel for skattemyndighetene til å kreve å se id-kort

21.1 Innledning

Departementet foreslår å innta bestemmelser i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven om at skattemyndighetene kan kreve at arbeidstakere som skal ha id-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven, framviser id-kortet. Skattemyndighetene kan i dag ikke kreve å få se id-kortene når de er på stedlige kontroller. Adgangen til å kreve id-kortene framlagt vil styrke skattekontrollen. Departementet foreslår at adgangen gis til skattekontorene som foretar kontroller i medhold av ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven, og til skatteoppkreverne som foretar kontroll etter skattebetalingsloven.

21.2 Bakgrunn

I 2007 ble det gitt regler som pålegger arbeidsgivere i bygge- og anleggsbransjen å utstyre arbeidstakerne med id-kort. Ordningen er hjemlet i forskrift gitt med hjemmel i arbeidsmiljøloven § 4-1. Id-kortforskriften har særlig som formål å beskytte arbeidstakernes helse, sikkerhet og arbeidsmiljø. Krav om id-kort skal også bidra til å gi bedre oversikt over aktørene på bygge- og anleggsplassene. Id-kortene skal foruten opplysninger om kortinnehaver, ha opplysninger om navn på arbeidsgiver og organisasjonsnummer for registreringspliktige virksomheter. Det er et vilkår for å få utstedt id-kort at arbeidsgiveren har oppfylt sine opplysningsplikter til det offentlige, herunder enkelte opplysningsplikter på skatte- og avgiftsområdet. Id-kortordningen administreres av Arbeidstilsynet.

Skattemyndighetene bruker stedlige kontroller som ett av flere virkemidler for å sikre at skattyterne oppfyller sine forpliktelser etter skatte- og avgiftslovgivningen. Skattemyndighetene kan i dag ikke kreve at arbeidstakerne framviser id-kortene når de utfører kontroll på bygge- og anleggsplasser. En adgang til å kreve id-kortene framlagt

vil bedre skattemyndighetenes grunnlag for å drive skattekontroll og forenkle deres arbeid.

Etter anmodning fra Finansdepartementet sendte Arbeidsdepartementet 8. mars 2010 på høring forslag om at skattemyndighetene skal få adgang til å kreve id-kortene framlagt når de gjennomfører stedlige kontroller. Forslaget er inntatt i avsnitt 3.4 i dokumentet "Høring om ny forskrift om id-kort – innføring av krav om id-kort for renholdsbransjen, samt enkelte endringer i dagens ordning for bygge- og anleggsbransjen". Hjemmel for skattemyndighetene til å kreve kortene framlagt er foreslått inntatt i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven.

21.3 Høringsinstansenes merknader

Av de høringsinstanser som har uttalt seg særskilt om forslaget om å gi skattemyndighetene hjemmel til å kreve å se id-kort, støtter *Justisdepartementet, Arbeidstilsynet, HSH, Jussformidlingen, Landsorganisasjonen i Norge, Norsk Arbeidsmandsforbund, Norsk Renhold sinstitut og Næringenslivets Hovedorganisasjon* forslaget. *Arbeids- og velferdsdirektoratet* mener at NAV bør få hjemmel til å kunne kreve å se id-kortene ved stedlige kontroller.

HSH uttaler:

"HSH støtter departementets forslag om å gi skattemyndighetene hjemmel til å kreve å se id-kort når de gjennomfører kontroller hos arbeidsgiver. Dette vil bidra til økt seriøsitet og mer rettferdige konkurransevilkår i bransjen."

Justisdepartementet er positiv til at også skattemyndighetene gis hjemmel til å kunne kreve å se id-kort:

"(...)forutsatt at dette i realiteten ikke medfører en utvidelse av skattemyndighetenes myndighet. Ettersom ordningen med id-kort ikke er frivillig, at skattemyndighetene i utgangspunktet har myn-

dighet til å foreta stedlige kontroller og at dette vil føre til økt kontroll hvor flere tilfeller av falsk id, ulovlig arbeid etc. kan bli avdekket, ser ikke Justisdepartementet betenkeligheter med at skattemyndighetene kan kreve at arbeidstakere fremlegger id-kortet under en kontroll.”

Datatilsynet støtter ikke forslaget og uttaler:

”Etter Datatilsynets vurdering fremstår det som svært uheldig av personvern hensyn å åpne for tilgang til og kontroll av id-kortene for skattemyndighetene. Opplysninger samlet inn i tilknytning til id-kortene er ment benyttet for "å ivareta sikkerhet, helse og arbeidsmiljø", jf. forskriftens § 1, og da i særdeleshet motvirke sosial dumping. Bruk av opplysningene til et annet formål, skattekontroll, er etter tilsynets oppfatning ikke et forenlig formål med det opprinnelige, jf. personopplysningsloven § 11 bokstav c. En bruk av personopplysninger til et ikke forenlig formål, krever etter den nevnte bestemmelsen et samtykke fra den registrerte selv.”

21.4 Departementets vurderinger og forslag

Adgang for skattemyndighetene til å kreve id-kortene framlagt vil bedre skattemyndighetenes grunnlag for å drive skattekontroll og forenkle skattemyndighetenes arbeid, uten å pålegge arbeidstakerne eller arbeidsgiverne ekstra byrder av betydning.

Erfaringer viser at det ofte kan være vanskelig for skattemyndighetene å avklare den enkelte arbeidstakers identitet og hvem som er den enkelte arbeidstakers arbeidsgiver når de gjennomfører kontroller på bygge- og anleggsplasser. Ved å få direkte tilgang til disse opplysningene via arbeidstakerens id-kort, vil kontrollene kunne utføres raskt og enkelt. Skattemyndighetene vil kunne rette den videre kontrollinnsatsen mot arbeidsgiverne til de arbeidstakerne som ikke kan framvise id-kort, ettersom dette vil kunne være en indikasjon på at arbeidsgiveren ikke har oppfylt sine plikter etter skatte- og avgiftslovgivningen. Både skattekontoret som foretar kontroller i medhold av ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven og skatteoppkreverne som foretar kontroll etter skattebetalingsloven, bør ha adgang til å kreve id-kortene framlagt. Departementet er av den oppfatning at en slik kontrolladgang vil være et godt virkemiddel i arbeidet med å oppnå effektiv skattekontroll og forhindre skatteunndra-

gelser. Det vises til forslag til nye bestemmelser i ligningsloven § 6-13 B, merverdiavgiftsloven § 16-7 og skattebetalingsloven § 5-14 annet ledd annet punktum.

Det er departementets vurdering at skattemyndighetenes adgang til å kreve id-kortene framlagt ikke omfattes av personopplysningsloven. Personopplysningsloven § 11 som *Datatilsynet* viser til, oppstiller krav som den behandlingsansvarlige må overholde ved behandling av personopplysningene. En adgang for skattemyndighetene til å kreve id-kortene framlagt innebærer ikke noen behandling av opplysninger fra den behandlingsansvarlige for id-kortordningen. Bestemmelsene retter seg heller ikke mot arbeidsgiver, men legger en plikt på arbeidstakeren til å framvise kortet. Arbeidstakerne har allerede plikt til å oppgi til skattemyndighetene hvem som er arbeidsgiver ved stedlige kontroller. De foreslåtte bestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven pålegger arbeidstakeren å framlegge id-kortet dersom skattemyndighetene krever det. Dette er selvstendige bestemmelser om opplysningsplikt for arbeidstakeren som skal være utstyrt med id-kort.

Departementet kan heller ikke se at en adgang for skattemyndighetene til å kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet er i strid med EØS-retten. Det dreier seg om en adgang til å kreve at arbeidstakerne framviser id-kort som de skal være utstyrt med etter en allerede etablert ordning, og adgangen vil ikke påføre arbeidsgiveren noen ekstra byrde i forhold til sine forpliktelser til å utstyre arbeidstakerne med id-kort.

21.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Vilkårene for å utstede id-kort endres ikke ved at skattemyndighetene gis hjemmel til å kreve at arbeidstakerne framlegger kortet. Det legges derfor til grunn at forslaget kan gjennomføres uten nevneverdige administrative konsekvenser for virksomhetene som omfattes av id-kortordningen. Den foreslåtte adgangen til å kreve id-kortene framlagt vil forenkle skattemyndighetenes arbeid og det vil ikke være behov for økte ressurser hos skattemyndighetene.

21.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

22 Fradrag for ektefellebidrag ved beregning av forskuddstrekk

22.1 Innledning

Departementet foreslår å oppheve ordningen med at arbeidsgiver ved beregningen av forskuddstrekk kan gjøre fradrag for underholdsbidrag til fraseparert eller fraskilt ektefelle (ektefellebidrag), som arbeidsgiver trekker i lønnen etter pålegg fra Arbeids- og velferdsetatens innkrevingssentral (NAVI). I stedet for at arbeidsgiverne gjør fradrag for ektefellebidraget, foreslår departementet at det tas hensyn til betalt ektefellebidrag ved utskrivning av skattekortet. Arbeidsgivers plikt etter ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav a første punktum til å gi opplysninger i lønnsoppgaven om fradrag for underholdsbidrag foreslås som en følge av dette også opphevet.

22.2 Bakgrunn

Etter skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav b kan arbeidsgiver ved beregning av forskuddstrekket gjøre fradrag for underholdsbidrag som arbeidsgiveren trekker i lønnen etter pålegg fra NAVI. Ordningen gjelder kun underholdsbidrag skattyter har rett til fradrag for ved ligningen. I praksis gjelder dette underholdsbidrag til fraseparert eller fraskilt ektefelle.

Arbeidsgiver kunne fram til 2003 ved beregning av forskuddstrekk gjøre fradrag for underholdsbidrag til barn. Slike bidrag gir ikke lenger rett til fradrag ved ligningen og skal derfor heller ikke omfattes av fradragsretten ved arbeidsgivers beregning av forskuddstrekket.

På grunn av NAVIs taushetsplikt får ikke arbeidsgiver opplyst om det pålagte underholdsbidraget er til barn eller er et ektefellebidrag. Slik informasjon må i tilfelle innhentes fra skattyter (arbeidstakeren). Skatteetaten har erfart at arbeidsgiverne i stor utstrekning behandler alle trekk pålagt av NAVI etter bestemmelsen i skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav b, og dermed også gir fradrag ved beregningen av forskuddstrekket for underholdsbidrag til barn. Underholdsbidrag til barn utgjør den vesentlige an-

del av trekkene pålagt av NAVI. Når arbeidsgiver gjør fradrag for underholdsbidrag til barn ved beregningen av forskuddstrekket, blir skattetrekket for lavt fordi dette bidraget ikke er fradragsberettiget ved ligningen.

22.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn vil forskuddstrekket for skattytere som betaler underholdsbidrag til barn bli mer korrekt dersom man unngår sammenblanding av underholdsbidragene. Dette kan man oppnå ved at det heller ikke gis adgang til å gjøre fradrag for ektefellebidrag ved beregning av forskuddstrekk. Departementet foreslår derfor at underholdsbidrag til fraseparert eller fraskilt ektefelle i stedet tas med ved utskrivningen av skattekortet. Fradraget for ektefellebidrag vil da behandles på linje med andre fradrag som inngår i beregningsgrunnlaget ved utskrivningen av skattekort.

Forslaget berører ikke adgangen til å få fradrag for ektefellebidrag ved ligningen, men endrer måten en tar hensyn til fradraget ved beregningen av forskuddstrekket. Endringen vil forbedre forskuddstrekkordningen ved at flere skattytere som betaler underholdsbidrag til barn, vil få bedre samsvar mellom innbetalt forskudd på skatt og den endelig utlignede skatten.

Forslaget medfører videre at arbeidsgiver ikke behøver å ta stilling til hvorvidt arbeidsgiver kan gjøre fradrag for ektefellebidrag eller gjennomføre slikt fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. Dette er en forenkling for arbeidsgiverne. Arbeidsgiver vil heller ikke behøve å få opplysninger om at arbeidstakeren er pålagt å betale underholdsbidrag. Etter departementets vurdering er det en fordel både for arbeidsgiver og arbeidstaker at arbeidsgiver ikke mottar slike personlige opplysninger om arbeidstakeren.

Departementet foreslår derfor at skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav b oppheves.

I ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav a første punktum, er det bestemt at det i lønnsoppgaven fra arbeidsgiver skal gis opplysninger om fradrag som er gjort ved lønnsutbetalingene. Bestemmelsen har en opplisting av eksempler på slike fradrag, herunder underholdsbidrag. Siden det ikke lenger skal gjøres fradrag for underholdsbidrag ved lønnsutbetalingen, er det ikke lenger behov for at arbeidsgiver rapporterer inn opplysninger om underholdsbidrag. Slike bidrag blir rapportert til ligningsmyndighetene av NAVI, jf. ligningsloven § 6-13 fjerde ledd. Departementet foreslår derfor å ta "pliktig underholdsbidrag" ut av ligningsloven § 6-2 nr. 3.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 5-9 første ledd og ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav a.

22.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget er i hovedsak en endring av teknisk karakter. Forslaget antas ikke å ha økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning for skatteetaten, men vil i noen grad forenkle skatteetatens arbeid med forskuddsutskrivningen. Forslaget vil også forenkle arbeidsgivers arbeid med forskuddstrekket.

22.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at opphevelsen av skattebetalingsloven § 5-9 første ledd bokstav b og endringen i ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav a trer i kraft straks, men med virkning for forskuddstrekk for inntektsåret 2011 og senere.

23 Endring i beløpsgrensen for reisefradraget

Reisefradrag gis til yrkesaktive med reisekostnader som overstiger en nedre grense, uavhengig av reisemåte. Normale reisekostnader anses å være inkludert i minstefradraget. Reisefradraget er 1,50 kroner per km (0,70 kroner per km over 35 000 km) i 2010, uavhengig av faktiske reisekostnader. Nedre grense for å få fradraget er 13 700 kroner. Det gis kun fradrag for den delen av reisekostnadene som overstiger den nedre grensen.

Regjeringen foreslår å prisjustere nedre grense i reisefradraget ved å øke grensen fra 13 700 kroner til 13 950 kroner. Kilometersatsen foreslås videreført nominelt. Forslaget er også omtalt under avsnitt 3.2.4.

Det vises til forslag til endring av beløpsgrensen i skatteloven § 6-44 første ledd annet punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntekståret 2011.

24 Oppretting og presisering av lovtekst

24.1 Overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107

Ved lov 14. desember 2007 nr. 107 ble det vedtatt endringer i den særskilte skatteordningen for rederiselskap, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 3. Endringene medførte blant annet endelig fritak for skatt på overskudd fra skipsfartsvirksomhet, med virkning fra og med inntektsåret 2007. Før endringen var rederiskatteordningen basert på en uttaksmodell, det vil si at skipsfartsinntekter ikke ble skattlagt ved opptjening, men først når ikke skattlagt inntekt ble delt ut (som utbytte mv.) eller selskapet trådte ut av ordningen. Ved omleggingen av rederiskatteordningen ble det vedtatt overgangsregler for behandling av de latente skatteforpliktelsene for selskap som ble lignet etter den særskilte beskatningsordningen for inntektsåret 2006, og som for inntektsåret 2007 valgte å fortsatt bli lignet etter den særskilte beskatningsordningen, jf. overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107.

Ved lov 25. juni 2010 nr. 41 ble det vedtatt endringer i overgangsreglene i forbindelse med oppfølgingen av Høyesteretts plenumsdom om overgangsreglene til rederiskatteordningen og Grunnloven § 97, jf. Prop. 126 LS (2009-2010) kapittel 4. (Dommen er publisert i Rt. 2010 s. 143 følgende.) Endringene gikk blant annet ut på gjeninnføring av en uttaksmodell for de latente skatteforpliktelsene som er opparbeidet innenfor rederiskatteordningen fram til 2007, samt en rekkefølgeregulering, krav til minste realkapitalandel og innstramninger i forbudet mot å yte lån og stille sikkerhet til fordel for nærstående (basisordningen). I tillegg ble det innført en frivillig oppgjørsordning som går ut på at selskapene istedenfor basisordningen kan velge en endelig, moderat skattlegging av de ubeskattede inntektene som er opparbeidet innenfor rederiskatteordningen fram til 2007.

Departementet foreslår i det følgende enkelte opprettinger og presiseringer i overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17,

vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107. Endringene foreslås gjennomført ved endringer i lovvedtaket av 25. juni 2010 nr. 41. Overgangsreglene ble inntatt i sin helhet i det sistnevnte lovvedtaket.

Sjette ledd og ellefte ledd siste punktum

Etter overgangsreglenes sjette ledd skal gjenstående ubeskattet gevinst etter overgangsreglenes annet ledd tas til inntekt ved uttrede av rederiskatteordningen. For selskap som velger oppgjørsordningen er det eventuell gjenstående ubeskattet gevinst etter oppgjørsordningen som skal tas til inntekt ved uttrede av ordningen, jf. ellefte ledd siste punktum i overgangsreglene.

Etter skatteloven § 8-17 første ledd bokstav a og b skal et selskap anses trådt ut av ordningen fra og med det inntektsåret da det framsettes krav om skattlegging etter alminnelige regler, eller fra og med det inntektsåret da selskapet bryter vilkårene for særskilt rederibeskatning. Før omleggingen av rederiskatteordningen i 2007 ville også likvidasjon innebære uttrede fra og med det inntektsåret da selskapet ble likvidert. Dette framgikk av den daværende bestemmelsen i skatteloven § 8-17 første ledd bokstav c. Bakgrunnen for dette var at utdeling ved likvidasjon ikke anses som utbytte i skattemessig sammenheng, men som realisasjonsvederlag for aksjene etter skatteloven § 10-37 første ledd, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd. Det foreligger ikke hjemmel for skattlegging av utdelingen ved likvidasjon på selskapets hånd, og den ubeskattede kapitalen i selskapet ville uten en slik regel blitt varig fritatt for skatt på selskapsnivå.

Etter omleggingen av rederiskatteordningen til en ordning med endelig skattefritak var det ikke lenger behov for at selskapet skulle skattlegges ordinært i likvidasjonsåret, ettersom selskapets skipsfartsinntekter er endelig fritatt for beskatning. Bestemmelsen i skatteloven § 8-17 første ledd bokstav c ble derfor opphevet ved lov 14. desember 2007 nr. 107, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) avsnitt 3.4.6.3.

Etter gjeldende regler kan rederiselskap skattlegges etter de særskilte rederiskattereglene også

i likvidasjonsåret. Ved likvidasjon av selskap vil selskapet tre ut av rederiskatteordningen fra og med det tidspunkt da selskapet likvideres, og gjenstående ubeskattet gevinst skal tas til inntekt. Dette framgår imidlertid ikke uttrykkelig av overgangsreglene. For å presisere at gjenstående ubeskattet gevinst etter overgangsreglenes annet eller ellefte ledd skal tas til inntekt i likvidasjonsåret, foreslås det et tillegg til overgangsreglenes sjette ledd og ellefte ledd siste punktum.

Departementet viser til forslag til endring i sjette ledd første punktum og ellefte ledd siste punktum i overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

Sjette ledd nytt annet punktum

Dersom et selskap trer ut av rederiskatteordningen skal eventuell gjenstående ubeskattet gevinst på oppgjørskontoen tas til inntekt i uttredelesåret, jf. sjette ledd i overgangsreglene. For selskap som velger den frivillige oppgjørsordningen vil uttredelesåret av rederiskatteordningen før utgangen av treårsperioden 2010-2012 medføre at eventuell gjenstående ubeskattet gevinst etter oppgjørsordningen tas til inntekt i uttredelesåret, jf. ellefte ledd siste punktum i overgangsreglene.

For å unngå eventuell tvil om hvilken gevinst som skal tas til inntekt ved uttredelesåret av rederiskatteordningen for selskap som velger oppgjørsordningen, foreslås departementet at det presiseres i sjette ledd i overgangsreglene at det for slike selskap er eventuell gjenstående ubeskattet gevinst etter *oppgjøringsordningen* som skal tas til inntekt ved uttredelesåret av ordningen, jf. ellefte ledd siste punktum i overgangsreglene.

Departementet viser til forslag til nytt sjette ledd annet punktum i overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

Niende ledd

Ved omleggingen av rederiskatteordningen i 2007 ble det vedtatt at finansunderskudd ikke kan fradragføres i inntekt beregnet etter overgangsreglene for behandling av latente skatteforpliktelser opptjent før 2007. Finansunderskudd kan kun fradragføres i framtidige finansinntekter, jf. skatteloven § 8-15 femte ledd. Fradragsbegrensningen har sammenheng med at det innenfor rederiskatteordningen skilles mellom finansinntekter og

skipsfartsinntekter, og at det ikke er adgang til å samordne slike inntekter skattemessig.

Forbudet mot å fradragføre finansunderskudd i inntekt beregnet etter overgangsreglene ble videreført ved endringene i overgangsreglene vedtatt ved lov 25. juni 2010 nr. 41, jf. overgangsreglenes niende ledd. Av ordlyden i overgangsreglene framgår det imidlertid at forbudet mot å fradragføre finansunderskudd kun gjelder for beregnet inntekt ved utdelinger (utbytte mv.) innenfor basisordningen, jf. femte ledd i overgangsreglene. Inntekt beregnet etter den frivillige oppgjørsordningen og ved brudd på kravet til minste realkapitalandel knytter seg også til oppgjør av de latente skatteforpliktelsene opparbeidet før 2007, jf. ellefte og tolvte ledd i overgangsreglene. Departementet foreslår derfor at det presiseres i niende ledd i overgangsreglene at forbudet mot å fradragføre finansunderskudd også skal gjelde inntekt beregnet etter den frivillige oppgjørsordningen og ved brudd på kravet til minste realkapitalandel.

Departementet viser til forslag til endring i niende ledd i overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

Tolvte ledd bokstav c

Ved lov 25. juni 2010 nr. 41 ble det vedtatt at det skal gjelde et krav til minste realkapitalandel for selskap innenfor basisordningen, jf. tolvte ledd i overgangsreglene.

For å hindre uønskede tilpasninger til kravet til minste realkapitalandel, skal skip som inngår i avtale om totalbefraktning med et konsernforbundet selskap ikke inngå i utregningen av realkapitalandelen, dersom overskuddet fra driften av skipet er skattlagt lavt på innleiers hånd i det landet (de landene) som har rett til å skattlegge overskuddet, jf. tolvte ledd bokstav c i overgangsreglene. Av Prop. 126 LS (2009-2010) avsnitt 4.3.2.2 framgår det at regelen kun skulle gjelde for avtaler om utleie av skip som er inngått 11. mai 2010 eller senere. Ved en inkurie ble dette virkningstidspunktet for regelen ikke tatt med i lovforslaget, og dermed heller ikke i den senere vedtatte lovtæksten.

Departementet foreslår derfor en oppretting i tolvte ledd bokstav c i overgangsreglene slik at regelen kun skal gjelde for avtale om utleie av skip som er inngått 11. mai 2010 eller senere. Departementet viser til forslag til endring i tolvte ledd bokstav c i overgangsreglene til endringene i skatteloven.

ven §§ 8-14, 8-15 og 8-17. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

24.2 Skatteloven § 8-17 tredje ledd

Selskap innenfor den særskilte skatteordningen for rederiselskap må oppfylle nærmere fastsatte vilkår, jf. skatteloven §§ 8-11 til 8-13. Selskap anses trådt ut av ordningen fra og med det inntektsåret da vilkårene etter skatteloven §§ 8-11 til 8-13 brytes, jf. skatteloven § 8-17 første ledd bokstav b.

Etter skatteloven § 8-17 tredje ledd gjelder det en rettesfrist for brudd på vilkårene etter skatteloven § 8-11, § 8-12 og § 8-13 første og annet ledd. Skatteloven § 8-12 inneholdt tidligere bestemmelser om forbud mot å yte lån til og stille sikkerhet til fordel for nærstående. Disse bestemmelsene ble imidlertid opphevet ved lov 12. desember 2008 nr. 99, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 7. Ved denne lovendringen ble ikke henvisningen til skatteloven § 8-12 i skatteloven § 8-17 tredje ledd tatt ut. Ved lov 29. mai 2009 nr. 29 ble skatteloven § 8-12 tilføyd igjen, med nye første og annet ledd, som gjelder bindingstid og valg om å tre inn i ordningen for selskap som tilhører samme konsern (konsernkrav), jf. Ot.prp. nr. 38 (2008-2009). Der som et selskap bryter vilkåret om bindingstid, og trer ut av ordningen før utløpet av en 10-årsperiode, kan det tidligst tre inn igjen i ordningen etter utløpet av 10-årsperioden. Trer et kvalifiserende selskap ut av rederiskatteordningen, og dermed bryter konsernkravet, må alle konsernforbundne selskap også tre ut av ordningen. Ved brudd på disse vilkårene skal det ikke gjelde en rettesfrist.

Departementet foreslår derfor at henvisningen til skatteloven § 8-12 i skatteloven § 8-17 tredje ledd tas ut. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8-17 tredje ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

24.3 Ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav k

I Ot. prp. nr. 31 (2007-2008) fremmet Finansdepartementet forslag om å ta inn en egen unntaksbestemmelse om arvingers innsyn i avdødes ligningsopplysninger. I lovproposisjonen avsnitt 8.5.3 står det om forslaget at "Med arving menes her loddeiere som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd". Ved en inkurie ble det i lovutkastet henvist til skifteloven § 123 første og annet ledd, så bestemmelsen ble ved lov 9. mai 2008 nr.

21 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) endret med feil henvisning til skiftelovens bestemmelse.

Departementet foreslår at ligningslovens § 3-13 nr. 2 bokstav k endres slik at det henvises til riktig bestemmelse i skifteloven. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

24.4 Ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav b

Ved lov 21. april 2006 nr. 10 om endringer i folketrygdloven og enkelte andre lover ble betegnelsen foreldrepenger innført til erstatning for betegnelse fødselspenger og adopsjonspenger. Lovendringen berørte blant annet ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav b, hvor betegnelse «fødselspenger» og «omsorgspenger ved adopsjon» ble erstattet med betegnelsen «foreldrepenger». Ved lov 26. oktober 2007 nr. 97 ble ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav b endret, og ved en inkurie ble betegnelsen «foreldrepenger» endret tilbake til «fødselspenger» og «omsorgspenger ved adopsjon».

Ved lov 12. desember 2008 nr. 93 ble bestemmelsen endret tilbake i tråd med endringene i folketrygdloven. Ved lov 18. desember 2009 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen ble imidlertid ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav b endret, og ved en feil ble betegnelsen «foreldrepenger» endret tilbake til «fødselspenger» og «omsorgspenger ved adopsjon».

Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at betegnelse «fødselspenger» og «omsorgspenger ved adopsjon» erstattes med betegnelsen «foreldrepenger». Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav b. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

24.5 Enhetsregisterloven § 2 bokstav b

Bestemmelsen viser til skattebetalingsloven av 21. desember 1952 nr. 2 § 2 som ble opphevet 1. januar 2009 og erstattet med skattebetalingsloven av 17. juni 2005 nr. 67 § 4-1 første ledd bokstav a.

Ved ikrafttredelsen av skattebetalingsloven av 2005 ble begrepsbruken endret slik at etter-skuddsplikt skattytere ble erstattet med upersonlige skattytere, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) avsnitt 10.5.

Departementet foreslår at enhetsregisterloven § 2 bokstav b endres slik at det henvises til gjeldende skattebetalingslov og at betegnelsen «etter-skuddspliktige» erstattes med betegnelsen «uper-

sonlige» i tråd med endret begrepsbruk. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

24.6 Tolloven § 15-4 første ledd

Tolloven § 15-4 første ledd angir at deklareringsplikten står ved lag også når tollmyndighetene til-

bakeholder en vare. I første ledd annet punktum henvises det til skattebetalingsloven § 4-10. Bestemmelsen finnes ikke. Riktig henvisning skal være skattebetalingsloven § 14-10 annet ledd. Det foreslås derfor at lovteksten opprettes i tråd med dette.

25 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2009

25.1 Innledning

I medhold av skatteloven § 11-22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11-21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte enkeltvedtak om skattefritak ved overføringer mellom selskaper innenfor konsern med mer enn 90 pst. felles bakenforliggende eierfelleskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis det gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

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

På denne bakgrunn la departementet fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997-98) om praksis til og med 1996 etter den tidligere omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 15. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1/Prop. 1 LS. Ved den tekniske revisjonen av skatteloven i 1999 ble bestemmelsene i omdanningsloven overført til den nye skatteloven. Omtalen nedenfor gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2009 etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Totalt er 27 søknader avgjort i 2009, mot 17 året før. 14 av sakene etter § 11-22 gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene.

25.2 Generelt

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt. For aksjeinntekter i selskapssektoren gjelder likevel fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Gevinst og tap ved overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper som er objekt for fritaksmetoden, utløser ikke gevinstbeskatning eller fradragsrett for tap hvor overdragende part er selskap eller innretning som er subjekt etter fritaksmetoden. Realisasjon av aksjer og selskapsandeler hvor overdragende part er personlige skattytere, er skattepliktige. Transaksjoner som innebærer realisasjon av andre typer objekter enn aksjer mv. er undergitt de generelle regler om gevinstbeskatning selv om overdragende skattyter er subjekt etter fritaksmetoden.

I enkelte slike tilfeller kan gevinstbeskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i vesentlig grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen av virksomhet. En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet. Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i Finansdepartementets skattelovforskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN). Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke skattefritak i det enkelte tilfelle. Slike regler gjelder for fusjon og fisjon, jf. skatteloven §§ 11-1 flg., visse former for omdanning av virksomhet, jf. skatteloven § 11-20, samt for konserninterne overføringer, jf. skatteloven §§ 11-20 og 11-21 med tilhørende forskrifter i FSFIN § 11-20 flg. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om individuelt fritak må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11-21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at næringseiende-

ler overføres fra et aksjeselskap/allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap/allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning. Tilsvarende gjelder overføringer mellom deltakerlignede selskaper etter skatteloven § 10-40. Forutsetningen er at selskapene tilhører samme konsern og at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning er morselskap, jf. skatteloven § 10-1. Departementets vedtak i 2009 etter denne bestemmelsen behandles under avsnitt 25.3 nedenfor.

Etter skatteloven § 11-22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskapsandeler, skal være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere satser enn de alminnelig fastsatte. Bestemmelsen i § 11-22 kan, i motsetning til det som gjelder for § 11-21 tredje ledd, bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. I tillegg er det en forutsetning for skattefritak at omstendighetene i særlig grad taler for det, og det er påtakelig at det vil lette omorganiseringen eller omleggingen. Departementets vedtak i 2009 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11-22 første til tredje ledd behandles i avsnitt 25.4.

25.3 Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11-21 tredje ledd supplerer de generelle skattereglene knyttet til konserninterne overføringer som er fastsatt i skatteloven § 11-21 første ledd, jf. FSFIN § 11-21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der konserninterne overføringer av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. I praksis er hjemmelen i all hovedsak anvendt ved konsernoverføringer i form av konvertering til aksjekapital av fordringer («fusjonsfordring/fisjonsfordring») etablert mellom mor- og datterselskap ved forutgående trekantfusjoner/fisjoner etter reglene i aksjeloven § 14-2

tredje ledd og § 13-2 annet ledd gjennomført etter fordringsmodellen.

I 2009 har departementet behandlet fire slike søknader. I tre av sakene ville konverteringen utløse gevinst hos selskap som var kreditor for fordringen, mens det i den siste ville bli utløst gevinst hos selskapet som var debitor for fordringen. Det ble gitt skattefritak i alle tilfellene, basert på de forutsetninger og vilkår som sist er beskrevet i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) avsnitt 29.3.2.

25.4 Praksis etter skatteloven § 11-22

25.4.1 Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskaper og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge

En søknad gjaldt realisasjonsgevinst i forbindelse med personlige aksjonærs tingsinnskudd av aksjer i et annet selskap mot vederlag i aksjer i selskapet. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at skattereglene ikke ble ansett å hindre en omorganisering når denne kunne finne sted uten umiddelbar beskatning ved anvendelse av de lovfestede reglene om fusjon i skatteloven kapittel 11. To søknader er avslått blant annet med den begrunnelse at skatteloven § 11-22 er forbeholdt tilfeller som innebærer omorganisering av virksomhet hvor overdragende skattyter fortsatt vil ha direkte eller indirekte eierinteresser i den aktuelle virksomhet, ikke rene salg. Det ble også vist til at etter langvarig og konsekvent praksis, er det ikke grunnlag for innvilgelse av skattefritak der hoveddelen av vederlaget består av kontanter.

Departementet har samtykket i skattefritak i forbindelse med en planlagt konserndannelse der samtlige aksjer i et selskap skytes inn i et annet selskap mot at de personlige aksjonærene mottar vederlag i aksjer i det overtakende selskapet. Det ble stilt vilkår blant annet om at skattemessig inngangsverdi på de realiserte aksjene videreføres på vederlagsaksjene.

Videre ble det i forbindelse med et aksjeselskaps overføring/terminering av kraftkontrakter sammen med aksjer som var koblet til kraftrettigheter, gitt skattefritak for eventuell realisasjonsgevinst på kraftkontraktene samt de tre prosent av inntekten som vil komme til beskatning i henhold til skatteloven § 2-38 sjette ledd. Som vilkår ble det blant annet satt at skattemessige inngangsverdier på de overførte aksjene videreføres på det overtakende selskaps hånd.

Samtykke til skattefritak etter skatteloven § 11-22 ble også gitt i et tilfelle for den inntekt som ville

komme til beskatning som følge av at konserntilknytningen mellom morselskap og datterselskap brytes i forbindelse med en planlagt rettet emisjon i datterselskapet, jf. FSFIN § 11-21-10 første ledd. Det ble blant annet satt vilkår om at den gjenværende latente skatteplikten for den fritatte inntekten etter FSFIN § 11-21-10 ved den forutgående konserninterne overføringen i 1998, forfaller forholdsmessig til beskatning på morselskapets hånd ved en eventuell realisasjon av aksjene i datterselskapet på et senere tidspunkt.

Det er innvilget skattefritak etter skatteloven § 11-22 i forbindelse med overdragelse av andeler i et bruttolignet interessentskap med virksomhet både på sokkelen og på land med tilhørende virksomhet og eiendeler, og den gevinst som ev. utløses ved overdragelse av eiendeler som er underlagt skattelovens alminnelige regler. Transaksjonen var ledd i en større transaksjonsrekke hvor det også ble innvilget samtykke etter petroleums-katteloven § 10. Det ble satt vilkår om at inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og andre skattemessige posisjoner skulle videreføres, og at det ikke gis fradrag for tap som eventuelt måtte oppstå som følge av transaksjonen.

Det ble i to tilfeller gitt skattefritak for realisasjonsgevinst som utløses ved sammenslåing av sparebanker. I vedtakene ble det bemerket at skattefritak etter skatteloven § 11-22 tar sikte på tilfeller som innebærer omorganisering av virksomhet, ikke rene salg. Finansdepartementet har derfor etter fast og lang praksis ikke innvilget skattefritak der hoveddelen av vederlaget består av kontanter. Etter gjeldende fritakspraksis gis det normalt ikke skattefritak ved omstruktureringer der tilleggsvederlaget overstiger 20 pst. av det samlede vederlag. Etter en konkret vurdering fant likevel departementet lovens vilkår oppfylt. Det ble lagt vekt på at sammenslåingen skulle gjennomføres etter en modell som de nye reglene for sammenslåing av sparebanker og finansinstitusjoner gir anledning til, jf. finansieringsvirksomhetsloven slik denne lyder etter endringslov 19. juni 2009 nr. 46. De ulike transaksjonselementene ble vurdert i sammenheng.

Det ble blant annet satt vilkår om at skattepliktig gevinst som blir realisert ved overføring av sparebankvirksomheten fra sparebank A til sparebank B, beregnes og rapporteres til skattekontoret. Videre må skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkter mv. tilknyttet den overførte sparebankvirksomheten videreføres hos sparebank B med skattemessig kontinuitet. Den overtakende sparebanken trer inn i skattemessige forpliktelser og skatteposisjo-

ner knyttet til den overførte virksomheten. Kontantvederlaget mottatt for den overførte sparebankvirksomheten skal anses som skattepliktig utbytte etter skatteloven § 10-11, og skatteloven § 2-38 kommer til anvendelse. Dette medfører at skattemessig inngangsverdi på egenkapitalbevisene som mottas ved omorganiseringen, settes lik samlet skattemessig verdi av den virksomhet som overføres. Ved realisasjon av egenkapitalbevis, som mottas ved omorganiseringen, forfaller en forholdsmessig andel av den fritatte gevinst til beskatning. For å hindre dobbeltbeskatning av gevinsten, dersom realisasjon av egenkapitalbevis i sparebank B utløser beskatning i henhold til fastsatte vilkår, kan skattemessig inngangsverdi på de overførte eiendeler oppskrives (forholdsmessig) tilsvarende det beskattede beløp, sml. FSFIN § 11-21-10 annet ledd siste punktum

25.4.2 Transaksjoner med virkning over landegrensene

De generelle reglene om skattefri fusjon og fisjon, om skattefri omdanning av virksomhet og konserninterne overføringer, er alle i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det foreligger således behov for å vurdere individuelle fritak i medhold av skatteloven § 11-22 ved visse omorganiseringer med virkninger over landegrensene. Fritak er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Nedenfor gjennomgås sakene med virkninger over landegrensene.

To søknader om skattefritak for gevinst ved fusjoner av selskaper i utlandet er innvilget. I det ene tilfellet dreide det seg om fritak for først en fusjon av utenlandske datterselskaper hjemmehørende utenfor EØS-området der fritaksmetoden ikke fikk anvendelse, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b og c, og dernest fritak for gevinst skattepliktig på samme grunnlag ved fisjon av det overtakende selskapet ved den forutgående fusjonen. I det andre tilfellet dreide det seg om fritak for norske andelshavere for realisasjonsgevinst som ville oppstå ved fusjon av utenlandske fond.

I førstnevnte tilfelle ble det samtykket i skattefritak på blant annet følgende vilkår:

- Fusjonen/fisjonen må gjennomføres i samsvar med reglene om skattefrie fusjoner/fisjoner for norske selskaper i skatteloven kap. 11.
- Skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene settes lik skattemessig inngangsverdi på

- de realiserte aksjene på realisasjonstidspunktet.
- Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene skal beløp som overstiger vederlagsaksjenes skattemessige inngangsverdi, skattlegges som utbytte.
 - Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler, uten fradrag for ev. utenlandsk skatt. Dersom de norske aksjonærens ev. senere realisasjon av vederlagsaksjer er skattepliktig til utlandet etter skatteavtale, forfaller en forholdsmessig andel av den utsatte skatt på den fritatte gevinsten til beskatning.
 - Vederlagsaksjene anses realisert dersom de norske selskapene (aksjonærene) ikke lenger er hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 2-2. Dersom aksjonærene på utflytningstidspunktet er skattepliktige til Norge ved realisasjon av vederlagsaksjene etter skatteloven § 2-38 tredje ledd, forfaller den utsatte skatten til betaling.

Disse vilkårene ble med nødvendig tillempling også benyttet i det andre tilfellet som gjaldt andeler i aksjefond. I dette vedtaket likestilte departementet aksjefondsandeler med aksjer i forhold til skatteloven § 11-2.

Videre er tre søknader innvilget hvor det har vært søkt om skattefritak for gevinst som oppstår ved overføring av virksomhet, herunder eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra norsk aksjeselskap til norsk filial (NUF) av et utenlandsk konserntilknyttet selskap hjemmehørende i EØS-området. Det ble stilt følgende vilkår:

- Skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkter for de eiendeler og den virksomhet som overdras til den norske filialen, videreføres på filialens hånd.
- Den norske filialen trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overdratte.
- Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 11-21-7 ("Sikkerhetsstillelse for skatt") gjelder tilsvarende så langt den passer for skatt som vil kunne utlignes i medhold av skatteloven § 9-14 eller som følge av at det utenlandske selskapet realiserer hele eller deler av virksomheten som ble overført.

Det er innvilget to søknader om skattefritak for gevinst som oppstår ved overføring av et norsk selskaps virksomhet fra filial i utlandet til utenlandsk datterselskap. I begge sakene ble det satt vilkår blant annet om at:

- Den fritatte skattepliktige gevinsten ved overføringen av virksomheten fra den utenlandske filialen til det utenlandske selskapet skal beregnes og rapporteres til skattekontoret.
- Skattefritaket er betinget av at det norske selskapet beholder sin konserntilknytning til datterselskapet. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 11-21-2 annet ledd, § 11-21-7 og § 11-21-10 første ledd gjelder tilsvarende så langt de passer. Styret i begge selskaper må overfor Finansdepartementet avgi en erklæring om at styrene forplikter seg til å informere Finansdepartementet dersom konserntilknytningen planlegges brutt.
- Den utsatte skatten som forfaller til beskatning i henhold til punktene over, er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt.
- Ved skattlegging i utlandet for realisasjon av formuesobjekter overført fra filialen til det utenlandske selskapet, kan den fritatte skattepliktige gevinsten nedjusteres med det skattlagte beløpet.

I den ene saken ble det i tillegg satt betingelse om at skattemessig inngangsverdi på de aksjene som mottas som vederlag ved overføring av eiendeler og virksomheten i filialen i utlandet til det utenlandske aksjeselskapet, settes lik skattemessig inngangsverdi på den realiserte virksomheten på realisasjonstidspunktet. Videre ble det stilt vilkår om at den fritatte skattepliktige gevinsten tas til beskatning dersom det norske aksjeselskapet ikke lenger er skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 2-2.

Departementet har på vanlige vilkår om kontinuitet samtykket til skattefritak for gevinst ved overføring av fast eiendom i Norge mellom to utenlandske selskaper ved fisjon. Videre ble det gitt samtykke til skattefri overføring av eiendommene i Norge ved fusjon mellom det overtakende selskapet ved fisjonen og et norsk selskap i samme konsern, med det norske selskapet som det overtakende selskap.

Det er innvilget en søknad der det på vegne av norske personlige aksjonærer er søkt om skattefritak i forbindelse med bytte av aksjer i norsk selskap mot vederlag i aksjer i utenlandsk selskap, såkalt konserndannelse med utenlandsk morselskap. Det ble blant annet stilt vilkår om:

- Skattemessig inngangsverdi på aksjene, som mottas som vederlag fastsettes hos de aksjonærene som er skattepliktig til Norge lik skattemessig inngangsverdi på de realiserte aksjene på realisasjonstidspunktet. Ervervstidspunkter

og inngangsverdier fordeles forholdsmessig på vederlagsaksjene i samsvar med skatteloven § 10-36.

- Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene skal ethvert beløp som overstiger vederlagsaksjenes skattemessige inngangsverdi skattlegges som utbytte på aksjonærenes hender.
- Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler, uten fradrag for ev. utenlandsk skatt.
- Dersom senere realisasjon av vederlagsaksjene medfører skatteplikt til annen stat i henhold til skatteavtale, forfaller en forholdsmessig andel av den utsatte skatten på gevinsten i forbindelse med realisasjonen av aksjene i det norske aksjeselskapet til umiddelbar beskatning i Norge.
- For aksjonærer hvis skatteplikt til Norge opphører etter bestemmelsene i skatteloven § 2-1 tredje ledd, eller som anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, gjelder de generelle regler om beskatning av aksjegevinster ved utflytting, jf. skatteloven § 10-70.

Videre er det behandlet en søknad om skattefritak for gevinst som oppstår når virksomhet i norsk avdeling av et utenlandsk selskap overføres til en norsk avdeling av et annet konsernforbundet selskap. Gevinsten som oppstår ville bli skattepliktig hos det overdragende selskap ved filialen. Det ble gitt skattefritak på vilkår om at den skattepliktige gevinst som utløses ved overføringen skal beregnes og rapporteres til ligningsmyndighetene og at skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og andre skatteposisjoner, som er knyttet til de eiendeler og den virksomhet som overføres, skal videreføres i det overtakende selskap, som også trer inn i de skattemessige forpliktelsene som er knyttet til det overførte.

En søknad om skattefritak ved realisasjon av aksjer i forbindelse med en omorganisering framsatt på vegne av personlige aksjonærer er avslått fordi søknaden var for sent framsatt. Det ble vist til at søknaden ble framsatt etter at omorganiseringen var gjennomført, og uten at den ble gjort betinget av at departementet samtykket. Videre er det gitt avslag på en søknad om fritak for skatt på gevinst ved overføring av skip med tilhørende virksomhet fra NOKUS-selskap hjemmehørende på Isle of Man til norsk morselskap. Avslaget er begrunnet med at omorganiseringen i det vesentlige medførte administrative fordeler og ikke gav rasjonaliserings- og effektiviseringsgevinster av

en slik art loven krever. Et annet avslag som følge av manglende rasjonaliserings- og effektiviserings effekter ble gitt på en søknad om skattefrihet for gevinst på personlige aksjonærens hånd ved bytte av aksjer i et utenlandsk selskap mot aksjer i et nystiftet selskap i et annet land. Avslag ble det også på en søknad der det på vegne av et selskap hjemmehørende i utlandet og dets norske filial (NUF) var søkt om skattefritak for gevinst som utløses i forbindelse med overføring av virksomheten i filialen til et norsk aksjeselskap og konserntilknyttet søsterselskap av det utenlandske selskapet. Avslaget ble begrunnet med at skattereglene ikke anses til hinder for en omorganisering når denne kan finne sted uten umiddelbar beskatning ved anvendelse av de lovfestede generelle fritaksregler i skatteloven kapittel 11.

25.5 Departementets vurderinger

Antallet søknader etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 har falt ganske betydelig de senere år. Fra 2003 til 2008 ble antallet behandlede søknader redusert fra 49 til 17, med en tilsvarende gradvis reduksjon i de mellomliggende år (dog med et unntak for 2007 med 28 behandlede søknader). For 2009 har det igjen vært en økning i antall saker idet det har vært behandlet 27 søknader.

I Prop. 1 L (2009-2010) avsnitt 19.5 er det blant annet uttalt følgende:

”Skattefritak for transaksjoner som i dag krever søknadsbehandling bør i størst mulig grad lovfestes. Det er fortsatt et mål å foreta lovregulering av fritakspraksis. Innføringen av fritaksmetoden og av skjermingsmetoden for aksjonærer og for deltakere i deltakerlignede selskaper har imidlertid endret forutsetningene for dette arbeidet. Det videre arbeidet vil blant annet kreve at det høstes erfaringer med de nye reglene etter skatterefor men.”

Den 18. januar i år sendte departementet på høring et utkast til regler om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet mv. Fristen for å gi merknader ble satt til 1. juni 2010.

I høringsnotatet legges det fram forslag om en rekke endringer knyttet til skattereglene ved omorganisering av selskaper og næringsvirksomhet. Det uttales:

”Begrunnelsen for forslagene er flere. For det første er det ønskelig med tilpasning av skattereglene

til endrede selskapsregler om fusjon og fisjon over landegrensene, for europeisk selskap (SE-selskap) og europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak). For det andre er det ønskelig å redusere antallet søknader om skattefritak etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 ved å lovregulere de skattemessige vilkårene ved ulike typer omorganiseringer og omdanninger. Videre er det ønskelig å presisere innholdet av fritakshjemmelen i skatteloven § 11-22 og den lovfestede lojalitetsbestemmelsen i

skatteloven § 14-90. Forslagene i notatet vil skape større grad av forutsigbarhet om de skattemessige virkningene av ulike former for omorganisering. Det tas sikte på at de endringene som foreslås ikke skal svekke skatteprovenyet.”

Flere høringsinstanser har kommet med realitetsmerknader til forslagene. Disse er nå til vurdering i departementet. Det tas sikte på å legge frem et forslag for Stortinget i løpet av høsten.

26 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995-1996) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

«II

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

III

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

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

I vedlegg 4 følger en oversikt over fradragsbestemmelser i skatteloven, med årstall for ikrafttredelse av de siste endringene av beløpsgrensene.

Oversikten i år omfatter kun avsnitt II i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III ble behandlet i skatteopplegget for 2009.

Finansdepartementet vil fra og med 2011 publisere oversikt over de aktuelle beløpsgrenser og fradragsbeløp på departementets hjemmeside på internett. Publisering på hjemmesiden innebærer at det kan gis en fullstendig oversikt hvert år, også over beløpsgrenser i forskriftene gitt med hjemmel i skattelovgivningen. En publisering på departementets hjemmeside vil gjøre oversiktene lettere tilgjengelig for alle, og kan også holdes oppdatert gjennom året.

Stortingets vedtak fra 1995 innebærer at oversikten over beløpsgrenser og fradragsbeløp skal legges fram for Stortinget i budsjettproposisjonen. Hensikten med denne framleggelsen av beløpsgrensene er at Stortinget får en mulighet til å ta stilling til om beløpsgrensene bør endres. Departementet antar at publiseringen av oversiktene på departementets hjemmeside vel så godt ivaretar dette formålet, og legger derfor til grunn at det ikke er behov for at oversiktene tas inn i budsjettproposisjonene i framtiden. Dette vil også kunne bidra til å begrense omfanget av den sammenslåtte budsjettproposisjonen med skatte- og avgiftsopplegget fra neste høst av.

Finansdepartementet

t i l r å r :

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

- lov om endring i lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkerregistrering
- lov om endringer i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- 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 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2011 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterminen 2011
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2011
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjetterminen 2011
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2011
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2011
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjetterminen 2011
- stortingsvedtak om toll for budsjetterminen 2011

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endring i lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering
- lov om endringer i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- 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 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringar i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2011 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterterminen 2011
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2011
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjetterterminen 2011
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2011
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjetterterminen 2011
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjetterterminen 2011
- stortingsvedtak om toll for budsjetterterminen 2011

i samsvar med et vedlagt forslag.

A – Forslag til lovvedtak

Forslag til lov om endring i lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering

- I
- I lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering gjøres følgende endring:
- Ny § 12 a skal lyde:
- § 12 a Oppgaver etter denne lov som er for-
- håndutfylt med person opplysninger, kan gjøres tilgjengelig for mottakere n ved elektronisk kommunikasjon.*
- II
- Endringsloven trer i kraft straks.

Forslag til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane

- I
- I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:
- § 3 første ledd skal lyde:
- Kommunestyret kan skr iver ut eidegdomsskatt på anten*
- a) *faste eidegdomar i heile kommunen, eller*
 b) *faste eidegdomar i klår t avgrensa område som heilt eller delvis er utbygde på byvis eller der slik utbygging er i gang, eller*
 c) *berre på verk og bruk i heile kommunen, eller*
 d) *berre verk og bruk og annan næringsseidegdom i heile kommunen, eller*
 e) *eidegdom både under b) og c), eller*
 f) *eidegdom både under b) og d).*
- § 4 annet ledd første punktum skal lyde:
 Til faste eidegdomar vert rekna bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins verk og bruk og annan næringsseidegdom.
- § 4 annet ledd nytt femte punktum skal lyde:
Til annan næringsseidegdom ver t rekna til dømes kontorlokaler, parkeringshus, butikkar, varelagre, hotellar, serveringsstader med vidare.
- II
- Endringsloven trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2011.
- III
- Ved ikrafttredelse av endringene under I gjelder følgende overgangsregel:
- Overgangsregel til eidegdomsskattelova § 3 første ledd og § 4 andre leden første og femte punktum*
Ved utskrivning av eidegdomsskatt for skatteåret 2011 på næringsseidegdom, skal skatt på slik eidegdom vere skrivi ut innen utgangen av juni 2011.

Forslag

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

I

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

§ 3-13 nr. 2 bokstav k annet punktum skal lyde:
Det samme gjelder for avdødes ektefelle og arving (som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd) når vedkommende kan vise til saklig behov for innsyn.

Ny § 4-14 skal lyde:

§ 4-14 Tilgjengeliggjøring av forhåndsutfylte oppgaver

Selvangivelse og andre oppgaver etter dette kapittel som er forhåndsutfylt med opplysninger, kan gjøres tilgjengelig for skattyter ved elektronisk kommunikasjon.

§ 6-2 nr. 1 bokstav b skal lyde:

b. pensjon, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger o.l. ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren,

§ 6-2 nr. 3 bokstav a skal lyde:

a. fradrag som er gjort ved lønnsutbetalingene, så som medlemsinnskudd til tjenstepensjonsordning og fradragsberettiget fagforeningskontingent m.v. Det samme gjelder fradragsberettiget fagforeningskontingent som lønnstakeren legitimerer å ha betalt direkte til sin fagforening og

Ny § 6-13 B skal lyde:

§ 6-13B Plikt til å framvise id-kort

Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med id-kort etter regler gitt i medhold av arbeids-

miljøloven § 4-1 syvende ledd, kan ligningsmyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet.

§ 6-17 ny nr. 4 skal lyde:

4. *Oppgave etter dette kapittel som er forhåndsutfylt med opplysninger om den oppgavepliktige og skattyter, kan gjøres tilgjengelig for den oppgavepliktige ved elektronisk kommunikasjon. Opplysninger som er rapportert etter § 6-10 kan på samme måte gjøres tilgjengelig for oppdragsgjver og oppdragstaker.*

§ 8-9 nr. 1 skal lyde:

1. Når skatteoppgjøret er ferdig, skal det snarest mulig sendes til skattyter. Melding om fastsettning av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven §§ 10-40 til 10-45, sendes selskaps styre og daglig leder. Melding om kildeskatt på utbytte sendes til selskapet som har eller skulle ha trukket kildeskatten. Skatteoppgjør og melding etter dette ledd kan gjøres tilgjengelig for mottakeren ved elektronisk kommunikasjon.

§ 9-2 nr. 4 skal lyde:

4. Klage over ligningen må leveres innen seks uker etter at skatteoppgjøret er sendt til skattyter, likevel slik at klagefristen tidligst utløper 10. august. Klage over ligning som gjelder kildeskatt på utbytte må leveres innen utgangen av ligningsåret. Er skattyterens oppgaver fraveket som angitt i § 8-3 nr. 1 jf. nr. 2 uten at påbudt varsel er sendt, kan klage over fraviket likevel leveres innen tre uker etter at skattyteren ble oppmerksom på fraviket, men ikke mer enn tre år etter inntektsåret.

§ 10-1 nr. 1 første punktum skal lyde:

Skattyter som leverer selvangivelse, næringsoppgave eller pliktig selskapsoppgave med vedlegg etter leveringsfristen, men før skatteoppgjøret er sendt til skattyter, skal svare en forsinkelsesavgift.

§ 10-2 nr. 1 annet punktum skal lyde:
Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter *at skatteoppgjøret er sendt skattyter.*

§ 11-1 nr. 4 skal lyde:

4. Søksmål fra en skattepliktig til prøving av en ligningsavgjørelse må reises innen 6 måneder *etter at skatteoppgjøret eller endringsvedtak ble sendt skattyteren. I saker om kildeskatt på utbytte må søksmål til prøving av ligningen reises innen 1. juli året etter ligningsåret, likevel slik at søksmål til prøving av et endringsvedtak kan reises innen 6 måneder etter at vedtaket ble sendt skattyteren.* Når endringssak er gjennomført etter § 3-11 nr. 4, jf. § 8-3 nr. 5, reg-

nes søksmålsfristen fra nytt skatteoppgjør ble sendt skattyteren. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14. Etter utløpet av denne fristen gjelder likevel fristen i skattebetalingsloven § 17-1 nr. 5 i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring.

II

Endringsloven trer i kraft straks. Endringen i § 6-2 nr. 3 bokstav a trer i kraft straks og skal ha virkning for lønnsinnberetning for inntektsåret 2011 og senere. Endringene i § 8-9 nr. 1, § 9-2 nr. 4, § 10-1 nr. 1 første og annet punktum og § 11-1 nr. 4 trer i kraft fra 1. januar 2011.

Forslag

til lov om endring i lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret

I

I lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret gjøres følgende endring:

§ 2 bokstav b nr. 6 skal lyde:

6. Skattedirektoratets register over *upersonlige*

skattytere, *jf. skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav a.*

II

Endringsloven trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

I

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endring:

§ 5-2 femte ledd nytt fjerde punktum skal lyde:
Oppgave etter denne bestemmelsen som er forhåndsutfyllt med opplysninger om arbeidsgiveren, kan gjøres tilgjengelig for arbeidsgiveren ved elektronisk kommunikasjon.

II

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endring:

§ 3-1 annet ledd annet punktum skal lyde:
Videre unntas §§ 2-30 til 2-32 fjerde ledd, § 4-10 annet ledd, § 6-13 første ledd, §§ 6-18 til 6-20, §§ 6-42 til 6-44, §§ 6-47 til 6-49, § 6-61, § 10-12, § 10-31 første ledd annet punktum, reglene i § 10-34 gjelder bare i forhold til endring av aksjens kostpris, § 10-42 femte til tiende ledd, § 10-44 annet ledd annet punktum, § 16-10, samt kapittel 15 og 17.

III

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endringer:

§ 2-1 overskriften skal lyde:
Personer bosatt på Svalbard

§ 2-1 første til tredje ledd skal lyde:
Personer som er bosatt på Svalbard skal svare skatt av hele sin formue og inntekt når ikke annet følger av denne lov. En person anses som bosatt på Svalbard når vedkommende har tatt varig opphold der. Opphold av minst 12 måneders varighet regnes som bosettelse fra begynnelsen av oppholdet.

For personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge (her under

Svalbard) i løpet av de siste 10 årene, gjelder følgende:

a) *De første 5 årene vedkommende anses bosatt på Svalbard, er skatteplikts omfang begrenset tilsvarende som etter § 2-2.*

b) *Dersom begrensningen i skatteplikt etter dette ledd leder til at et betydelig beløp unntas fra beskatning til Svalbard i et inntektsår, kan skattekontoret velge å sette begrensningen til side for det aktuelle året. Som betydelig beløp regnes 12 ganger folketrygdens grunnbeløp.*

Skatteplikten etter denne paragraf faller bort fra og med det inntektsåret personen har oppholdt seg utenfor Svalbard mer enn 183 dager i en tolv månedersperiode.

Nåværende annet til fjerde ledd blir fjerde til sjettede ledd.

§ 2-2 overskriften skal lyde:
Personer som ikke er bosatt på Svalbard

§ 2-3 overskriften skal lyde:
Selskaper hjemmehørende på Svalbard

§ 2-4 overskriften skal lyde:
Selskaper som ikke er hjemmehørende på Svalbard

§ 3-2 nytt annet ledd skal lyde:
Ved utflytting fra Svalbard gjelder skatteloven § 14-3 fjerde ledd bokstav b tilsvarende.

§ 4-4 skal lyde:
§ 4-4 Selvangivelsesplikt
Selvangivelse skal leveres av personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard etter § 2-1 eller § 2-2, og som ikke har begrenset skatteplikt etter § 2-1 annet ledd. Selvangivelse skal også leveres av personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard for formue eller inntekt som nevnt i § 3-1.

Selvangivelse med vedlegg leveres til skattekontoret for Svalbard innen utgangen av april året etter inntektsåret.

Departementet kan fastsette nærmere regler om plikt til å levere selvangivelse og ligningsoppgaver, herunder om omfanget av oppgaveplikten og tid og sted for levering.

§ 4-9 skal lyde:

§ 4-9 Særlige bestemmelser for visse grupper skattytere

Departementet kan fastsette nærmere regler om

- a) forenklet felles skatteoppgjør for prosjektgrupper mv. med kortere opphold på Svalbard,
- b) omfanget av oppgaveplikten etter dette kapitlet for grupper av skattytere,
- c) krav til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, årsregnskap og årsberetning for næringsdrivende selskaper, eller for grupper av slike.

§ 5-2 femte ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Oppgave over foretatt lønnsstrek skal også leveres når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller aktiviteten der på annen måte opphører.

§ 6-3 skal lyde:

§ 6-3 Avvikling av forenklet fellesoppgjør

Denne paragraf gjelder for ansatte i virksomhet som har fulgt særskilt praksis med forenklet felles skatteoppgjør. Bestemmelsen gjelder ikke for forenklet oppgjør etter § 4-9 a.

Ordningen med forenklet felles skatteoppgjør avvikles fra den tid Kongen bestemmer. Etter avvikling skattlegges denne gruppen etter ordinære regler og skattesatser. Overgang til ordinær beskatning skal tidligst skje for inntektsåret 2015.

Ved forenklet felles skatteoppgjør i overgangsperioden benyttes skattesatser fastsatt av Stortinget.

Ny § 6-4 skal lyde:

§ 6-4 Avvikling av særskilt praksis for pendlere

Denne paragraf gjelder for ansatte som ikke er bosatt på Svalbard, og som er ansatt i stillinger som har gått inn under særskilt praksis for skatt til Svalbard for pendlere. Gjeldende praksis videreføres ut inntektsåret 2014, og avsluttes deretter. Følgende vilkår må være oppfylt for den enkelte ansatte:

- a) det første arbeidsoppholdet på Svalbard varer sammenhengende i 30 dager, og
- b) påfølgende arbeidsopphold er ledd i en turorden med regelmessige arbeidsopphold på Svalbard, og
- c) vedkommende har ikke inntekt fra selvstendige arbeidsforhold utenfor Svalbard.

IV

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.

I

I lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. gjøres følgende endringer:

§ 6 femte ledd skal lyde:

Melding som er forhåndsutfylt med opplysninger om den meldepliktige og artisten, kan gjøres tilgjengelig for den meldepliktige ved elektronisk kommunikasjon.

Nåværende femte ledd blir nytt sjette ledd.

§ 11 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Oppgjørsblankett som er forhåndsutfylt med opplysninger om den trekkpliktige og artisten, kan gjøres tilgjengelig for den trekkpliktige ved elektronisk kommunikasjon.

II

Endringsloven trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endring:

§ 24-3 nytt sjette ledd skal lyde:

Oppgaver etter første og annet ledd som er for-

håndsutfylt med opplysninger om arbeidsgiveren, kan gjøres tilgjengelig for arbeidsgiveren ved elektronisk kommunikasjon.

II

Endringsloven trer i kraft straks.

Forslag

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

I

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

§ 8-17 tredje ledd skal lyde:

(3) Selskapet anses ikke trådt ut etter første ledd b dersom brudd på vilkårene etter § 8-11 og § 8-13 første og annet ledd rettes innen to måneder etter at bruddet oppsto. Dersom bruddet er uvesentlig eller skyldes forhold utenfor selskapskontroll, anses ikke selskapet trådt ut av ordningen dersom bruddet rettes innen to måneder etter det tidspunktet selskapet burde ha oppdaget bruddet. Skattekontoret kan forlenge fristen for retting dersom selskapet godtgjør at det vil medføre særlige ulemper å rette bruddet innen fristen. Første og annet punktum gjelder ikke ved gjentatt brudd på vilkår i § 8-13 første og annet ledd innen tre år regnet fra det tidspunktet forrige brudd ble rettet. Denne bestemmelse forlenger ikke fristene etter § 8-11 fjerde og femte ledd.

II

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

§ 2-38 tredje ledd ny bokstav f skal lyde:

f. *gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i boligselskap, jf. § 7-3 annet ledd, eller tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet.*

III

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

§ 2-35 annet ledd a annet punktum skal lyde:

Foregående punktum gjelder likevel ikke § 2-3 fjerde ledd, § 2-38 og § 10-13.

§ 6-50 første ledd skal lyde:

(1) Det gis fradrag for pengegave til selskap, stiftelse eller sammenslutning som har sete her i landet *eller i en annen EØS-stat* og som ikke har erverv til formål og som driver

- a. omsorgs- og helsefremmende arbeid for barn eller ungdom, og for eldre, syke, funksjonshemmede eller andre svakstilte grupper,
- b. barne- og ungdomsrettet arbeid innen musikk, teater, litteratur, dans, idrett, friluftsliv o.l.,
- c. religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet,
- d. virksomhet til vern av menneskerettigheter eller utviklingshjelp,
- e. katastrofehjelp og virksomhet til forebygging av ulykker og skader, eller
- f. kulturvern, miljøvern, naturvern eller dyrevern. *Departementet kan i forskrift gi nærmere regulering og begrensningsregler av hvilke områder innenfor kulturvern som skal være omfattet.*

§ 6-50 femte ledd skal lyde:

(5) *En statsalminnelige statskirke* likestilles i denne paragraf med sammenslutning *etter* første ledd.

§ 6-50 nytt sjettede ledd skal lyde:

(6) *Skattedirektoratet utarbeider så langt som mulig en årlig liste over alle organisasjonene som har mottatt fradragsberettiget gave etter denne paragraf, med oversikt over samlet gavebeløp for den enkelte organisasjon. Listen skal være offentlig tilgjengelig.*

§ 6-50 nåværende sjettede ledd blir nytt syvende ledd og skal lyde:

(7) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, og kan herunder gi regler om krav til vedtekter, regnskap, revisjon, registrering i Enhetsregisteret, maskinell innberetning, *forhåndsgodkjenning og særlige krav til utenlandske selskaper, sammenslut-*

ninger og stiftelser, herunder registrering i offentlig register i hjemstaten, nærmere regulering av stiftelser med set e innenfor EØS-området, krav til dokumentasjon, utstedelse av kvittering for mottatt gave og nærmere regulering av innberetning.

IV

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

§ 5-43 første ledd ny bokstav i og j skal lyde:

- i. kompensasjonstillegg etter A FP-tilskottsloven § 9.
- j. ektefelle tillegg etter folketrygdloven § 3-24 s om utbetales til mottaker av alderspensjon, og tilsvarende ektefelle tillegg som utbetales til mottaker av avtalefestet pensjon. Dette gjelder likevel bare for de som allerede er mottakere av ektefelle tillegget 31. desember 2010.

§ 6-32 annet ledd annet punktum skal lyde:

Det gis særskilt fradrag i pensjon o.l. til barn, og i ektefelle tillegg etter folketrygdloven, unntatt i ektefelle tillegg som er skattefritt etter § 5-43 første ledd bokstav j.

§ 6-44 første ledd annet punktum skal lyde:

Frdraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 13 950 kroner.

§ 6-50 annet ledd tredje punktum oppheves.

§ 6-81 skal lyde:

§ 6-81 Særfradrag for uførhet

(1) Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførepensjon etter folketrygdloven § 12-16 eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 2 667 kroner pr. påbegynt måned. Dette gjelder ikke skattyter som samtidig mottar arbeidsavklaringspenger fra folketrygden.

(2) Andre skattytere enn nevnt i første ledd som har mottatt foreløpig uførepensjon eller uførepensjon etter folketrygdloven eller uførepensjon etter andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt, ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter første ledd. Dette gjelder ikke skattyter som samtidig mottar arbeidsavklaringspenger fra folketrygden.

(3) Departementet kan gi forskrift om fordelingen av særfradrag etter denne paragraf.

§ 6-84 oppheves.

Ny § 16-60 skal lyde:

§ 16-60 Skattefradrag for pensjonsinntekt

(1) Det gis fradrag i inntektsskatt og trygdeavgift med et beløp som fastsettes av Stortinget, for skattyter som

- a. mottar alderspensjon etter folketrygdloven,
- b. mottar avtalefestet pensjon (AFP) etter lov 25. juni 2010 nr. 28 om avtalefestet pensjon for medlemmer av Statens Pensjonskas se eller andre tilsvarende avtaler eller lovfestede ordninger eller omfattes av § 12 i AFP-tilskottsloven, eller
- c. er skattepliktig hit for tilsvarende pensjonsinntekt som angitt i bokstav a og b, fra annen EØS-stat.

(2) Frdraget reduseres

- a. tilsvarende pensjonsgraden ved uttak av gradert alderspensjon etter folketrygdloven,
- b. tilsvarende prosentvis reduksjon i avtalefestet pensjon når slik pensjon er redusert mot arbeidsinntekt, og
- c. tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som skattyter har mottatt pensjon som nevnt i første ledd. Det samme gjelder for skattyter som har vært bosatt i riket bare en del av inntektsåret.

(3) Frdraget nedtrappes når skattyters samlede pensjonsinntekt etter § 12-2 bokstav b overstiger fastsatte beløpsgrenser. Beløpsgrensene fastsettes årlig av Stortinget i to trinn. Frdraget nedtrappes med 15,3 prosent av pensjonsinntekt som overstiger beløpsgrensen i trinn 1, og med 6 prosent av pensjonsinntekt som overstiger beløpsgrensen i trinn 2. Beløpsgrensene reduseres til svarende som et annet ledd. Pensjonsinntekt fra utlandet som ikke er skattepliktig hit, inngår i samlet pensjonsinntekt etter dette ledd.

(4) Skattyter som oppfyller vilkårene for skattefradrag etter denne paragrafen og for skattebegrensning etter §§ 17-1 eller 17-4 i samme inntektsår, får skatten fastsatt etter den bestemmelsen som gir lavest skatt.

(5) Skattyter med begrenset skatteplikt etter § 2-3 fjerde ledd kan kreve skattefradrag etter denne paragraf dersom

- a. skattyteren er bosatt i annen EØS-stat,
- b. Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattyterens inntekts- og formuesforhold, og
- c. hele eller tilnærmet hele skattyterens alminnelige inntekt i inntektsåret skattlegges i Norge.

(6) Skattefradraget fastsettes ikke med høyere beløp enn summen av utlignede inntektsskatter og trygdeavgift.

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

§ 17-1 første til tredje ledd skal lyde:

(1) Hvis alminnelig inntekt med tillegg av tredje ledd, fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42, ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget, skal det ikke utlignes skatt eller trygdeavgift for skattyter som

- a) mottar foreløpig uførepensjon eller uførepensjon fra folketrygden for di er vervsevnen er satt ned med minst 2/3,
- b) mottar støtte etter lo v 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg,
- c) mottar overgangsstonad etter §§ 15-7, 16-7 eller 17-6 i folketrygdloven, eller
- d) mottar pensjon etter §§ 16-7 eller 17-5 i folketrygdloven.

(2) Hvis alminnelig inntekt med tillegg av tredje ledd, fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42, overstiger de fastsatte grensebeløpene, skal summen av

- a) inntektsskatt til kommunen,
- b) inntektsskatt til fylkeskommunen,
- c) fellesskatt til staten,
- d) trygdeavgift,

ikke utgjøre mer enn 55 prosent av overstigende beløp. Ved anvendelsen av dette ledd tas det ikke hensyn til lovbestemte fradrag i skatt.

(3) Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges en og en halv prosent av skattyters nettoformue ved statsskatteligningen, utover 200 000 kr oner for enslige og 100 000 kroner for hver ektefelle. Bolig brukt som egen primærbolig holdes utenfor ved beregningen av nettoformue.

§ 17-2 skal lyde:

§ 17-2 Særlig om begrensning ved lav alminnelig inntekt for ektefeller

(1) Ved skattebegrensning etter § 17-1 skal ektefellers inntekt fastsettes hver for seg uansett om ektefellene lignes under ett eller særskilt. Ved denne beregningen fordeles formue og inntekter og fradrag som kan fordeles fritt mellom ektefeller, med en halvpart på hver av ektefellene.

(2) Ektefellers inntekt skal li kevel fastsettes under ett når den ene ektefellen mottar uførepensjon og ektefelle tillegg etter folketrygdloven § 3-24, uansett om ektefellene lignes under ett eller særskilt. Tilsvarende gjelder for ektefeller som får skattebegrensning ved liten skatteevne etter § 17-4. Skattnedsettelsen for deles f orholdsmessig på hve r e ktefelles andel av skatten for nedsettelsen.

(3) Regle ne om ektefeller i de nne paragrafen gjelder til svarende for samboere so m omfattes av § 2-16.

§ 17-3 annet punktum skal lyde:

For ektefeller som omfattes av § 17-2 annet ledd, skal gjenlevende ektefelle for dette året vurderes sammen med avdøde ved anvendelsen av skattebegrensningsregelen i § 17-1.

§ 18-3 annet ledd ny bokstav d skal lyde:

d. Inntekt fra utstedte else rtifikater tillegges brutto salgsinntekter.

§ 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 nytt sjette punktum skal lyde:

Det gis ikke fradrag for kostnader til leie av fallrettighet.

§ 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3 nytt annet punktum skal lyde:

Det gis ikke fradrag for avskrivning av tidsbegrenset fallrettighet.

§ 18-3 tredje ledd bokstav b nytt tredje punktum skal lyde:

Det ses bort fra skattemessig verdi av fallrettigh et ved beregning av friinntekt etter denne bokstav.

V

Endringen under I trer i kraft straks

Endringene under II trer i kraft straks med virkning for eierandeler i boligselskap som realiseres fra og med 11. juni 2010.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010, bortsett fra § 6-50 første ledd bokstav f nytt annet punktum som trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2011.

VI

Ved ikrafttredelse av ny § 16-60 og endring i § 17-2 gjelder følgende overgangsregel:

Overgangsregel til endringer i pensjonsskattereglene
Departementet kan i forskrift gi regler om midlertidig endring i vilkårene for og beregning av skattebegrensning etter § 17-4.

Forslag

til lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

I

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endring:

§ 4 annet ledd ny nr. 5 skal lyde:

5. For merverdiavgift på anskaffelser for 10 000

kroner eller mer som ikke er betalt via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling. Merverdiavgiftsloven § 8- 8 gjelder tilsvarende så langt den passer.

II

Endringsloven trer i kraft 1. januar 2011.

Forslag

til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-1 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:
Skattekort som er forhåndsutfyllt med opplysninger om skattyter, kan gjøres tilgjengelig for skattyter ved elektronisk kommunikasjon.

§ 5-9 første ledd bokstav b oppheves.

§ 5-11 tredje ledd skal lyde:

(3) Oppgaver som er forhåndsutfyllt med opplysninger om arbeidsgiver, kan gjøres tilgjengelig for arbeidsgiver ved elektronisk kommunikasjon.

Nåværende tredje til femte ledd blir fjerde, femte og nytt sjette ledd.

§ 5-14 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:
Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker

med id-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan skatteoppkriverne og skattekontorene kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet.

§ 6-7 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Skattekort med utskrevet forskuddsskatt kan gjøres tilgjengelig for skattyter ved elektronisk kommunikasjon.

§ 10-21 første, tredje og nytt fjerde ledd skal lyde:

(1) Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter, likevel tidligst 20. august i ligningsåret. Er restskatten 1 000 kroner eller mer, forfaller den til betaling i to like store terminer. Første termin forfaller som etter første punktum, mens annen termin forfaller fem uker senere.

(3) Restskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter.

(4) Restskatt av kildeskatt på utbytte forfaller til betaling tre uker etter at melding ble sendt selskapet som trakk kildeskatten.

§ 10-22 annet ledd skal lyde:

(2) Restskatten forfaller til betaling tre uker etter at skatteoppgjøret ble sendt skattyter.

§ 10-60 tredje ledd skal lyde:

(3) For tilgodebeløp som oppstår etter ordinær avregning, jf. § 7-1, regnes fristen fra skatteoppgjøret ble sendt skattyter. I andre tilfeller regnes fristen fra det tidspunktet avregningen ble foretatt.

§ 11-4 annet ledd skal lyde:

(2) Ved tilbakebetaling etter ny avregning beregnes renten fra det ferdige skatteoppgjøret etter ordinær avregning ble sendt skattyter. I saker om kildeskatt på utbytte beregnes renten fra det ferdige skatteoppgjøret etter ordinær avregning ble sendt selskapet som har trukket kildeskatten.

§ 11-5 skal lyde:

§11-5 Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen

(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 28 pst. 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.

(2) Personlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

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 28 pst., beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

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 28 pst., beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

(3) Upersonlige skattytere som får utbetalt overskytende forskudd på skatt etter skattebetalingsloven kapittel 7, eller som får utbetalt negativ skatt som følge av at fastsatt fradrag overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse etter følgende regler:

a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger utlignet skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstige beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 28 pst., beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

b) Ved avregning etter forhåndsligning gis rentegodtgjørelse etter tredje ledd bokstav a bare når avregning skjer senere enn 31. mai i året etter ligningsåret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nær mere regler om rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteavregningen.

§ 17-1 femte ledd tredje punktum skal lyde:

Første og annet punktum gjelder til svarende for søksmålsfristene etter merverdiavgiftsloven § 20-1 tredje ledd og tolloven § 12-14 første ledd.

Gjeldende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

II

Endringsloven trer i kraft straks. Endringen i § 5-9 første ledd bokstav b trer i kraft straks og skal ha virkning for beregning av forskuddstrekk for inntektsåret 2011 og senere. Endringene i § 10-21 første, tredje og nytt fjerde ledd, § 10-22 annet ledd, § 10-60 tredje ledd, § 11-4 annet ledd, § 11-5 og § 17-1 femte ledd tredje punktum trer i kraft 1. januar 2011.

Forslag

til lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

I

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 12-14 skal lyde:

§ 12-14 Frist for søksmål mot tollmyndighetenes vedtak

(1) Søksmål til prøving av tollmyndighetenes vedtak må reises innen seks måneder etter at melding om vedtaket ble sendt tollskyldneren. Det kan gis oppfrikningsfrist for oversettelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14. Etter utløpet av søksmålsfristen gjelder likevel fristen i skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring.

(2) Søksmålsfristen i første ledd første punktum gjelder ikke når søksmål reises mot førstinstansens

vedtak i medhold av forvaltningsloven § 27 b annet punktum.

§ 15-4 første ledd annet punktum skal lyde:
Saksøkeren er ansvarlig, ved siden av mottakeren av varen, for skyldig lagerleie, og skal varsles etter skattebetalingsloven § 14-10 annet ledd på samme måte som mottakeren av varen før varen kan tvangsselges på grunn av manglende betaling av lagerleie.

II

Endringsloven trer i kraft straks. Endringen i § 12-14 trer likevel i kraft fra 1. januar 2011. For vedtak truffet før ikrafttredelsen av § 12-14 gjelder søksmålsfristen fra 1. januar 2011.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-3 første ledd bokstav j skal lyde:

- j) elektroniske tjenester: f jernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten infor masjonsteknologi, hvor leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert,*

Nåværende bokstav j og k blir bokstav k og ny bokstav l.

§ 1-3 annet ledd bokstav d og ny bokstav e skal lyde:

- d) fartøy og luftfartøy i utenriks fart*
e) elektroniske tjenester

§ 3-30 fjerde ledd første punktum skal lyde:

For fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester, her under elektroniske kommunikasjonstjenester, oppstår merverdiavgiftsplikten også når tjenesten leveres til andre mottakere enn nevnt i annet ledd, forutsatt at mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

§ 6-22 tredje ledd første punktum skal lyde:

Omsetning av fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, er fritatt for merverdiavgift også når tjenesten leveres til andre mottakere hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet enn de som er nevnt i annet ledd.

§ 13-3 første og annet ledd skal lyde:

(1) § 13-2, kapittel 14, §§ 15-1 til 15-9, § 15-10, § 15-14, kapittel 17, kapittel 18, § 19-1, § 19-2, § 20-1 tredje ledd, § 20-2, § 21-2 og § 21-3 gjelder ikke for merverdiavgift som påløper ved innførsel av varer.

(2) Den som ved innførsel av varer er ansvarlig for merverdiavgiften etter § 11-2, skal tollbe-

handle varene etter reglene i tolloven. Tolloven § 12-1, § 12-1a, §§ 12-10 til 12-12, § 12-14 og § 16-10 gjelder tilsvarende.

§ 15-7 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Oppgaver som er forhåndsutfylt med opplysninger om avgiftssubjektet, kan gjøres tilgjengelig for avgiftssubjektet ved elektronisk kommunikasjon.

Nåværende annet punktum blir nytt tredje punktum.

Ny § 16-7 skal lyde:

§ 16-7 Plikt til å framvise id-kort

Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med id-kort etter regler gi tt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan avgiftsmyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet.

Overskriften til kapittel 18 i loven skal lyde:

Kapittel 18. Fastsetting av merverdiavgift ved skjønn og endring av avgiftsoppgjør mv.

§ 18-3 skal lyde:

§ 18-3 Endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra avgiftssubjektet mv.

(1) *Registrerte avgiftssubjekter kan kreve endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift for tidligere terminer. Krav om endring til gunst for avgiftssubjektet må være kommet frem til avgiftsmyndighetene senest tre år etter utløpet av terminen.*

(2) *Når det er oppgitt for mye merverdiavgift i salgsdokumentasjon, kan beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift endres bare dersom feilen er rettet overfor kjøperen. Avgiftsmyndighetene kan i særlige tilfeller bestemme at dette vilkåret ikke skal gjelde, og at tilbakebetalingskravet, når retting ikke kreves, skal begrenses til den delen av avgiften som avgiftssubjektet ikke har veltet over på andre.*

(3) *Kravet fremmes ved innsending av omsetningsoppgave med endringer i tidligere levert omsetningsoppgave etter kapittel 15. § 15-7 tredje og fjerde ledd og § 15-8 annet ledd gjelder tilsvarende.*

(4) *Dersom avgiftsmyndighetene helt eller delvis*

ikke tar til følge krav etter første ledd, skal det fattes vedtak om dette.

(5) Første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for mottakere som skal levere oms etningsoppgave etter § 15-6.

Nåværende § 18-3 blir ny 18-4.

§ 18-4 første ledd første punktum skal lyde:
Vedtak etter § 18-1, § 18-3, § 21-2 og § 21-3 kan endres av skattekontoret og Skattedirektoratet.

§ 19-1 første ledd første punktum skal lyde:
Klagenemnda for merverdiavgift avgjør klage over skattekontorets eller Skattedirektoratets vedtak etter § 18-1, § 18-3, § 18-4 første og annet ledd, § 21-2 og § 21-3.

§ 20-1 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Søksmål mot staten til prøving av avgiftsoppgjør må reises innen seks måneder etter utløpet av terminen avgiftsoppgjøret gjelder eller etter at mel-

ding om vedtak ble sen dt avgiftssubjektet. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14. Etter utløpet av søksmålsfristen gjelder likevel fri sten i skatt ebetalingsloven § 17-1 femte ledd i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring.

II

Endringsloven trer i kraft straks. Endringene i § 13-3 første og annet ledd trer i kraft 1. januar 2011. For avgiftsoppgjør truffet før ikrafttredelsen av endringene i § 13-3 annet ledd gjelder søksmålsfristen fra 1. januar 2011. Endringene i overskriften i kapittel 18 og i § 18-3, § 18-4 første ledd første punktum, § 19-1 første ledd første punktum og § 20-1 tredje ledd trer i kraft 1. januar 2011 med virkning for avgiftsoppgjør hvor terminen utløper etter ikrafttredelsen. Endringene i § 1-3 første ledd bokstav j, § 1-3 annet ledd bokstav d og e, § 3-30 fjerde ledd første punktum og § 6-22 tredje ledd første punktum trer i kraft 1. juli 2011.

Forslag

til lov om endringer i lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov 25. juni 2010 nr. 41 om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

X. Overgangsregler. Ved ikrafttredelse av endringene under V §§ 8-14, 8-15 og 8-17 gjelder følgende overgangsregler:

Sjette ledd skal lyde:

(6) Ved uttreden av rederiskatteordningen, *jf. skatteloven § 8-17 første ledd a og b, og ved likvidasjon* skal eventuell gjenstående ubeskattet gevinst etter annet ledd tas til inntekt i uttredelsesåret. *For selskap som velger et oppgjør av gevinst beregnet etter første ledd, jf. ellefte ledd, skal eventuell gjenstående ubeskattet gevinst etter ellefte ledd annet punktum tas til inntekt i uttredelsesåret.*

Niende ledd skal lyde:

(9) Underskudd fastsatt etter reglene i skatteloven § 8-15 annet til fjerde ledd kommer ikke til fradrag i inntekt fastsatt etter *femte, åttende, ellefte og tolvte ledd.*

Elleve ledd siste punktum skal lyde:

Ved uttreden av ordningen, *jf. skatteloven § 8-17 første ledd a og b, og ved likvidasjon* skal eventuell gjenstående ubeskattet gevinst etter annet punktum tas til inntekt i uttredelsesåret.

Tolvte ledd bokstav c skal lyde:

c. Bokført verdi av skip som leies ut på totalbefraktningvilkår til et konsernforbundet selskap, skal medtas som del av selskapets finanskapital, dersom skatten på inntekt fra driften av skipet på innleiers hånd er mindre enn en tredjedel av den skatten selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært beskattet som hjemmehørende i Norge og utenfor ordningen, *og avtale om utleie av skipet er inngått 11. mai 2010 eller senere*. Med konsernforbundet selskap menes norsk eller utenlandsk selskap som tilhører samme konsern, *jf. regnskapsloven § 1-3 første ledd*. Vilkåret om bestemmende innflytelse i regnskapsloven § 1-3 annet ledd første punktum, *jf. annet ledd annet punktum samt tredje og fjerde ledd, gjelder tilsvarende.*

II

Endringsloven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2010.

B – Forslag til skatte,- avgifts- og tollvedtak

Forslag til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2011 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 1 - Generelt

§ 1-1 Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskriving av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2011. Vedtaket legges også til grunn for utskriving av forskudd på skatt for inntektsåret 2011, 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 petroleumforekomster 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 700 000 kroner. Satsen skal være 0,4 pst.

Ektefeller som lignes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 1 400 000 kroner. Satsen skal være 0,4 pst.

§ 2-2 Formuesskatt til staten - upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,3 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3 Formuesskatt til kommunene

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 700 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 1 400 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3 - Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1 Toppskatt

Personlig skattyter skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare toppskatt til staten med 9 pst. for den delen av inntekten som overstiger 471 200 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 765 800 kroner i klasse 0, 1 og 2.

Personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvænanngen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal likevel bare svare toppskatt til staten av inntekt som nevnt i første ledd med 7 pst. av den inntekten som overstiger 471 200 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 765 800 kroner i klasse 0, 1 og 2.

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: 10,55 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 14,05 pst.

§ 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 28 pst.

§ 3-4 Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 30 pst.

§ 3-5 Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 28 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt toppskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av §§ 3-1, 3-2 og 3-8.

§ 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7 Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8 Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,65 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,30 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere sats.

Kapittel 4 - Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.*§ 4-1 Ordinære skatter*

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 28 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-2 Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 50 pst.

§ 4-3 *Terminskatt*

Terminskatt for inntektsåret 2011 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 - Tonnasjeskatt

§ 5-1 *Tonnasjeskatt*

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnaseskatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende sats:

- 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 75 150 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 62 950 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 43 600 kroner i klasse 1 og 87 200 kroner i klasse 2.

§ 6-4 *Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt*

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 117 400 kroner for enslige og 106 400 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 212 800 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 § 16-60 første ledd skal være 28 150 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-60 tredje ledd skal være 158 650 kroner i trinn 1 og 242 000 kroner i trinn 2.

Kapittel 7 - Forskriftskompetanse mv.

§ 7-1 *Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling*

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2 *Adgang til å fravike reglene i vedtaket*

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterminen 2011

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) svares avgift til statskassen etter bestemmelsene i dette vedtaket.

§ 2 Fradrag etter arveavgiftsloven § 15 annet ledd for begravellesomkostninger, skifteomkostninger og utgifter til gravsted settes til et halvt grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 37 821 kroner, hvis ikke høyere utgifter er legitimert.

Utgifter til dokumentavgift og tinglysning kommer særskilt til fradrag.

Fradrag etter arveavgiftsloven § 17 for avgiftspliktig som ikke har fylt 21 år settes til et grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 75 641 kroner pr. år.

§ 3 Avgiftsgrunnlaget rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 1 000.

§ 4 Av arv og gaver til arvelaterens/giverens barn, fosterbarn - herunder stebarn som har vært oppfostret hos arvelateren/giveren - og foreldre, svares:

Av de første 470 000 kroner	intet
Av de neste 330 000 kroner	6 pst.
Av overskytende beløp	10 pst.

§ 5 Av arv og gaver 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 fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2011

For inntektsåret 2011 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1 Soneplassering

Arbeidsgiveravgift beregnes etter satsen som gjelder i den sone hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet.

Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket er re-

gistrert. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

Har foretaket registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sone hvor arbeidet utføres, benyttes likevel

satsen i sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønnskostnadene som knytter seg til dette arbeidet. Det samme gjelder ved arbeidsutleie, dersom arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i en annen sone enn i den sonen virksomheten er registrert. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen.

Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato.

§ 2 Soner for arbeidsgiveravgift

Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta og Leksvik i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Agdenes, Bjugn, Meldal, Midtre Gauldal, Rissa, Selbu og Ørland i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Aukra, Eide, Gjemnes, Haram, Herøy, Midsund, Nettet, Sande, Stordal, Vanylven i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Førde og Sogndal i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Kvam, Modalen og Bømlo i Hordaland fylke,
- kommunene Sauda, Vindafjord og Finnøy i Rogaland fylke,
- kommunene Audnedal, Åseral, Hægebostad og Sirdal i Vest-Agder fylke,
- kommunene Gjerstad, Vegårshei, Åmli og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome og Hjartdal i Telemark fylke,
- kommunene Sigdal og Rollag i Buskerud fylke,
- kommunene Gausdal, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Nord-Odal, Eidskog, Grue, Våler, Åsnes og Åmot i Hedmark fylke.

Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Mosvik og Verran i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Norddal, Stranda, Rauma, Tingvoll, Sunndal og Sandøy i Møre og Romsdal fylke,

- Sogn og Fjordane fylke med unntak av kommunene Flora, Førde og Sogndal,
- kommunene Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Masfjorden og Fedje i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Utsira og Kvitsøy i Rogaland fylke,
- kommunene Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Tinn, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron og Ringebu i Oppland fylke,
- kommunen Trysil i Hedmark fylke.

Sone III omfatter:

- kommunen Snåsa i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hemne, Snillfjord, Oppdal, Rennebu, Røros, Holtålen og Tydal i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Surnadal, Rindal, Aure og Halså i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Flatanger, Vikna, Nærøy, Leka, Fosnes, Overhalla og Namsos i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Frøya, Hitra, Åfjord, Roan og Osen i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvænangen i Troms fylke.

§ 3 Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

Satsen for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2011 er:

- 14,1 pst. i sone I.
- 14,1 pst. i sone Ia, men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger 530 000 kroner for foretaket i 2011. For veitransportforetak er satsen 10,6 pst. inntil nevnte differanse overstiger 265 000 kroner for foretaket i 2011. Med veitransportforetak menes foretak som driver innen næringskodene 49.3 Annen landtransport med passasjerer og 49.4 Godstransport på vei, herunder flytetransport, med unntak av 49.312 (Transport med sporveis- og forstadsbane) og 49.393 (Transport med taubaner, kabelbaner og skiheiser). Bestemmelsene om reduserte avgiftssatser i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-6 tredje ledd, eller foretak som har krav på støtte etter kapittel 16 i ESAs retningslinjer om statsstøtte til foretak i vanskeligheter. Når et foretak i sone Ia beregner avgift etter redusert sats, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til foretaket ikke overstige 530 000 kroner i 2011, jf. forordning (EF) nr. 1998/2006 om bagatellmessig støtte inntatt i EØS-avtalen ved EØS-komiteens beslutning nr. 29/2007. For foretak som driver innen veitransport må slik samlet støtte ikke overstige 265 000 kroner i 2011.
- 10,6 pst. i sone II.
- 6,4 pst. i sone III.
- 7,9 pst. i sone IVa.
- 5,1 pst. i sone IV.
- 0 pst. i sone V og for avgift som svares av foretak hjemmehørende på Svalbard, og når andre foretak utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

§ 4 Særregler om avgiftssats for stålproduksjon og skipsverft

Avgift skal beregnes med 14,1 pst., uansett hvor foretaket er hjemmehørende, når foretaket er beskjeftiget med produksjon av stålprodukter opplistet i Annex I til kapittel 25B om regionalstøtte i ESAs retningslinjer for statsstøtte. Det samme gjelder dersom foretaket bygger eller reparerer selvdrevet, sjøgående kommersielt fartøy som er

på minst 100 BRT for transport av passasjerer eller gods, eller som er på minst 100 BRT til særlige formål, eller som er et slepefartøy på minst 365 kW, eller som er et flytende og flyttbart uferdig skrog av slike fartøy. Regelen i første punktum gjelder også foretak som foretar vesentlig ombygging av slike fartøy over 1 000 BRT.

Inntil differansen overstiger 530 000 kroner mellom den avgift som ville følge av en sats på 14,1 pst. for foretaket i 2011 og den avgift som følger av satsen for sonen hvor foretaket drives etter reglene foran, er satsen likevel 10,6 pst. i sone II og Ia, 6,4 pst. i sone III, 7,9 pst. i sone IVa, 5,1 pst. i sone IV og 0 pst. i sone V. Dette gjelder likevel ikke for foretak som har krav på støtte med hjemmel i kapittel 16 i ESAs retningslinjer om statsstøtte til foretak i vanskeligheter.

For foretak med blandet virksomhet og et klart regnskapsmessig skille mellom virksomhet omfattet av første ledd og annen type virksomhet, kan avgiften kreves beregnet etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av virksomheten som ikke er omfattet av første ledd.

Bestemmelsen i § 3 annet strekpunkt femte punktum om begrensningene for samlet bagatellmessig støtte gjelder tilsvarende for virksomheter som anvender reduserte satser etter denne bestemmelse.

§ 5 Særregel om avgiftssats for produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

For virksomhet som bare driver med produksjon, foredling og engroshandelen av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregnes arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder følgende næringskoder:

- 01.1 - 01.3 Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
- 01.4 Husdyrhold
- 01.5 Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
- 01. Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
- 01.7 Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell

- 02.1 - 02.3 Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
- 02.40 Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
- 03.11 - 03.12 Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
- 03.21 - 03.22 Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
- 10.11 - 10.13 Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfeverer
- 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 kornsiloeer.

For foretak med blandet virksomhet og et klart regnskapsmessig skille mellom virksomhet omfattet av denne bestemmelsen og annen type virksomhet, kan arbeidsgiver kreve at avgiften beregnes etter satsene her for den del av virksomheten som omfattes av denne bestemmelsen.

Trygdeavgift

§ 6 Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 4,7 pst.

§ 7 Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 7,8 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 pst.

Avgift av næringsinntekt (annen ervervsinntekt) i jord- og skogbruk samt reindrift, som overstiger 7,8 pst. av inntekten, skal dekkes med tilskudd knyttet til næringsavtalene i landbruket. Næringsinntekt i jordbruk er i denne sammenheng inntekt som nevnt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-1-11. Inntekt av skogbruk og reindrift i denne sammenheng omfatter også inntekter som nevnt i forskriften § 8-1-11 nr. 1 annet ledd og nr. 2.

Andre bestemmelser

§ 9 Forskriftsfullmakt mv.

Kongen gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 1 til 5.

Forslag

til stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjetterminen 2011

Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen be-

tales CO₂-avgift til statskassen etter følgende satser:

- a) for gass 48 øre per standardkubikkmeter
- b) for olje eller kondensat 48 øre per liter.

Forslag

til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2011

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-5 annet ledd fastsettes:

I

I 2011 skal følgende avgifter til folketrygden dekkes ved en produktavgift på omsetning av fisk, hval og sel, og produkter av disse, fra fartøy som har drevet egen fangstvirksomhet innenfor det aktuelle kalenderår:

1. Trygdeavgift over 7,8 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 2,9 pst. for 2011.

Avgift på omsetning av råfisk, råfiskprodukter, hval og hvalprodukter innkreves av godkjente salgslag, jf. lov 14. desember 1951 nr. 3 om omsetning av råfisk § 3. Ved fiske i fjerne farvann der omsetningen foregår utenom salgslag, og ved omsetning av sel og produkter av sel, skal den avgiftspliktige innbetale produktavgiften til Fiskeridirektoratet.

Forslag

til stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2011 (kap. 5521 post 70)

§ 1 Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven

Fra 1. januar 2011 svares merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

§ 2 Aminnelig 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 14 pst.

Merverdiavgift svares med 14 pst. av omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-2.

§ 4 Redusert sats med 8 pst.

Merverdiavgift svares med 8 pst. av omsetning og uttak av tjenester som gjelder:

- a) persontransport mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-3,
- b) transport av kjøretøy på ferge som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4,
- c) utleie av rom i hotellvirksomhet mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5,
- d) rett til å overvære kinoforestillinger som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-6,
- e) kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7,
- f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,
- g) adgang til 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 råfisk som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8.

Forslag

til stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjetterminen 2011

Om avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Alkoholholdig drikk	Volumprosent alkohol	Kr
	t.o.m. 0,7	avgiftslegges etter reglene for alkoholfrie drikkevarer
Brennevinsbasert	over 0,7	6,61 per volumprosent og liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	2,95 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	11,13 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	19,28 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	4,31 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 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,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,

2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) leveres til teknisk, vitenskapelig eller medisinsk bruk og som er gjort utjenlig til drikk (denaturert) eller på annen måte finnes garantert mot å bli brukt til drikk,
- f) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer,
- g) framstilles ved ikke ervervsmessig produksjon. Fritaket omfatter ikke brennevinsbasert drikk og gjelder kun framstilling til eget bruk. Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, 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 tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2011 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	2,27 per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	2,27 per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	2,27 per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	0,92 per gram av pakningens nettovekt
Snus	0,92 per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og sigarettthylser	0,0345 per stk.

Med en sigarett menes en sigarett som har en lengde til og med 90 mm, som to regnes sigaretten dersom den har en lengde på over 90 mm, men maks 180 mm osv. Filter og munnstykke tas ikke med ved beregningen av lengden.

Vekten av fastmunnstykke skal tas med i den nettovekt som danner grunnlaget for beregning av avgiften.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Departementet kan gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at varer som er ment eller er egnet som erstatning for varer som nevnt i § 1, er avgiftspliktige. Dersom avgiftsplikt blir pålagt, skal det betales avgift med samme beløp som for tilsvarende tobakkvare.

§ 3 Det gis fritak for avgift på tobakkvarer mv. som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,

3. leveres til toll- og avgiftsfritt 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,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) kvalitetsprøves og forbrukes på fabrikk eller lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på motorvogn mv. (kap. 5536)**I. Engangsavgift (kap. 5536 post 71)**

§ 1 Fra 1. januar 2011 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 motorvogn i det sentrale motorvognregisteret. Videre skal det betales avgift når

a) betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt,

b) motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering,

c) oppbygd motorvogn tas i bruk før ny registrering.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp:

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	CO ₂ -utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats	Vrakpant- avgift
Avgiftsgruppe A						kr 1 300
Personbiler, varebiler klasse 1, busser under 6 m med inntil 17 seteplasser	0-1150				kr 36,31	
	1 151- 1 400				kr 79,14	
	1 401- 1 500				kr 158,31	
	over 1500				kr 184,11	
		0-65			kr 0	
		66-90			kr 466,00	
		91-130			kr 1 320,68	
		over 130			kr 2 751,42	
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp, og med						
– utslipp 115 g/km og over			0-115		kr 0	
			116-135		kr 738,00	
			136-175		kr 744,00	
			176-245		kr 1 735,00	
			over 245		kr 2 784,00	
– CO ₂ -utslipp under 115 t.o.m 50 g/km gjøres følgende fra- drag per g/km for den del av utslippet som ligger under 115 t.o.m 50					kr 620	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	CO ₂ -utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats	Vrakpant- avgift
– CO ₂ -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50						
					kr	738
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp						
– bensindrevne						
				0-1 150	kr	14,10
				1 151-1 750	kr	46,97
				1 751-2 150	kr	110,25
				over 2 150	kr	118,92
– ikke bensindrevne						
				0-1 150	kr	10,81
				1 151-1 750	kr	38,36
				1 751-2 150	kr	89,99
				over 2 150	kr	93,61
Avgiftsgruppe B						kr 1 300
Varebiler klasse 2, lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg og godsrom med lengde under 300 cm og bredde under 190 cm						
	22 pst. av A	22 pst. av A	22 pst. av A	22 pst. av A		
Avgiftsgruppe C						kr 1 300
Campingbiler						
	22 pst. av A	22 pst. av A	22 pst. av A	22 pst. av A		
Avgiftsgruppe D (opphevet)						
Avgiftsgruppe E						kr 0
Beltebiler						
					36 pst. av verdi- avgifts- grunnlaget	
Avgiftsgruppe F						kr 0
Motorsykler						
					kr 10 468 per stk.	
		0-11			kr	0
		over 11			kr	465,84
				0-125	kr	0
				126-900	kr	35,95
				over 900	kr	78,84

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	CO ₂ -utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats	Vrakpant- avgift
Avgiftsgruppe G						kr 1 300
Beltemotorsykler (snøscootere)	0-100				kr 14,75	
	101-200				kr 29,51	
	over 200				kr 58,99	
			0-20		kr 39,35	
			21-40		kr 78,66	
			over 40		kr 157,31	
				0-200	kr 3,08	
				201-400	kr 6,15	
				over 400	kr 12,29	
	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	40 pst. av A	100 pst. av A	100 pst. av A		
Avgiftsgruppe I						kr 1 300
Avgiftspliktige motorvogner som er 30 år eller eldre					kr 3 447 per stk.	
Avgiftsgruppe J						kr 1 300
Busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, hvorav minst 10 er fastmontert i fartsretningen	40 pst. av A	40 pst. av A	40 pst. av A	40 pst. av A		

Engangsavgift for motorvogn med CO₂-utslipp under 115 g/km, vrakpantavgift ikke medregnet, kan ikke settes lavere enn den avgift som skal svare for motorvogn i avgiftsgruppe I.

Vrakpantavgiften inngår ikke i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

Departementet kan gi forskrift om refusjon av vrakpantavgift for motorvogner som utføres til utlandet.

Departementet kan gi forskrift om tilbakebetaling og tilleggsberegning av særavgift og merverdiavgift. Departementet kan videre gi forskrift om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgifts-

beregnes 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, CO₂-utslipp, slagvolum og motoreffekt benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning 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 vegmyndighetenes regelverk om dokumentasjon av drivstofforbruk og CO₂-utslipp, skal baseres på CO₂-utslipp når utslippet på annen måte er dokumentert overfor veimyndighetene og lagt til grunn ved registrering.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

§ 4 For motorvogner som benytter stempeldrevet forbrenningsmotor i kombinasjon med elektrisk motor til framdrift (hybridbiler), inngår verken effekten knyttet til den elektriske motoren eller vekten av elektromotor og batteripakke i avgiftsgrunnlaget.

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet gjøres fradrag 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 pansrete motorvogner til offentlig bruk,
- e) motorvogner til bruk utelukkende som banekjøretøy og i rally, samt motorsykler til bruk utelukkende i trial- og endurukonkurranseskjøring,
- 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) motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Fritaket omfatter ikke tilfeller hvor batteri under kjøring tilføres strøm ved bruk av en ekstern stempeldrevet forbrenningsmotor,
- j) busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på

1. innehaver av løyve etter §§ 6 eller 9 i lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn og fartøy, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Fritaket gjelder også busser som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
2. institusjon eller organisasjon som tilbyr transport av funksjonshemmede mv.,
- k) motorvogner som innføres som arvegods etter tolloven § 5-1 første ledd bokstav e,
- l) motorvogner som innføres til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- m) beltevogner til Forsvaret,
- n) spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet,
- o) motorvogner som til framdrift benytter stempeldrevet forbrenningsmotor som kun kan benytte hydrogen som drivstoff. Dette gjelder også kjøretøy som til framdrift benytter slik motor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler).

For motorvogner som kan benytte etanol som drivstoff gjøres 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 også 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 avgifter 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 fritta 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.

II. Årsavgift (kap. 5536 post 72)

§ 1 For 2011 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorvogner og båter betales årsavgift til statskassen for innenlandsregistrerte kjøretøy med tillatt totalvekt mindre enn 7 500 kg med følgende beløp:

- a) kr 2 840 for personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg,
- b) kr 3 305 for dieseldrevne motorvogner som nevnt i bokstav a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter,
- c) kr 2 840 for årsprøvekjennermerker for motorvogner,
- d) kr 1 065 for campingtilhengere med egenvekt over 350 kg,
- e) kr 1 735 for motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge,
- f) kr 400 for
 1. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter § 9 i lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn eller fartøy som drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede,
 2. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter § 6 i lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogner eller fartøy, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Dette gjelder også motorvogn som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
 3. motorvogner som er godkjent og registrert som ambulanse eller som er registrert som begravelleskjøretøy på begravellesbyrå og lignende,
 4. motorvogner som er registrert på kjennermerker med lysegule tegn på sort bunn,
 5. motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller,
 6. motorredskap,
 7. beltekjøretøy,
 8. trekkbiler som ikke omfattes av bokstav a eller b,
 9. mopeder,
 10. traktorer,
 11. motorvogner som er 30 år eller eldre.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Unntatt fra avgiftsplikt er

- a) motorvogner som er registrert på kjennermerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
 - b) motorvogner som er registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
 - c) motorvogner som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - d) motorvogner registrert til bruk på Svalbard,
 - e) campingtilhengere som er 30 år eller eldre,
 - f) motorvogn som er stjålet i løpet av avgiftsåret.
- Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales full avgift for kjøretøy som er registrert per 1. januar eller som blir registrert i første halvår og for årsprøvekjennermerker som er tildelt per 1. januar eller som blir tildelt i første halvår.

Det skal ikke betales avgift for motorvogner som innen avgiftens forfall leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging.

Det skal betales halv avgift på kjøretøy som

- a) leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging i første halvår, men etter avgiftens forfall,
- b) registreres eller tildeles årsprøvekjennermerker i annet halvår.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for å betale halv avgift.

§ 4 Avgift som ikke er betalt innen forfall, forhøyes med kr 250. For kjøretøy som nevnt i § 1 bokstav f forhøyes avgiften med kr 50.

Departementet kan gi forskrift om innkreving av tilleggsavgiften.

§ 5 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 6 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

III. Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

§ 1 Fra 1. januar 2011 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	Luftfjæring	Annet fjærings-system
<i>2 eller flere aksler</i>		
7 500 - 11 999 kg	406	406
<i>2 aksler</i>		
12 000 - 12 999 kg	406	727
13 000 - 13 999 kg	727	1 298
14 000 - 14 999 kg	1 298	1 659
15 000 kg og over	1 659	3 245
<i>3 aksler</i>		
12 000 - 14 999 kg	406	406
15 000 - 16 999 kg	727	966
17 000 - 18 999 kg	966	1 557
19 000 - 20 999 kg	1 557	1 898
21 000 - 22 999 kg	1 898	2 705
23 000 kg og over	2 705	3 980
<i>Minst 4 aksler</i>		
12 000 - 24 999 kg	1 898	1 918
25 000 - 26 999 kg	1 918	2 769
27 000 - 28 999 kg	2 769	4 155
29 000 kg og over	4 155	5 969

Kombinasjoner av kjøretøy – vogntog

Avgiftsgruppe	Luftfjæring	Annet fjærings-system
<i>2 + 1 aksler</i>		
7 500 - 13 999 kg	406	406
14 000 - 15 999 kg	406	406
16 000 - 17 999 kg	406	550
18 000 - 19 999 kg	550	736
20 000 - 21 999 kg	736	1 182
22 000 - 22 999 kg	1 182	1 410
23 000 - 24 999 kg	1 410	2 219
25 000 - 27 999 kg	2 219	3 584
28 000 kg og over	3 584	5 985
<i>2 + 2 aksler</i>		
16 000 - 24 999 kg	717	1 129
25 000 - 25 999 kg	1 129	1 597
26 000 - 27 999 kg	1 597	2 157
28 000 - 28 999 kg	2 157	2 520
29 000 - 30 999 kg	2 520	3 878
31 000 - 32 999 kg	3 878	5 223
33 000 kg og over	5 223	7 719
<i>2 + minst 3 aksler</i>		
16 000 - 37 999 kg	4 238	5 742
38 000 - 40 000 kg	5 742	7 658
over 40 000 kg	7 658	10 257
<i>Minst 3 + 1 aksler</i>		
16 000 - 24 999 kg	717	1 129
25 000 - 25 999 kg	1 129	1 597
26 000 - 27 999 kg	1 597	2 157
28 000 - 28 999 kg	2 157	2 520
29 000 - 30 999 kg	2 520	3 878
31 000 - 32 999 kg	3 878	5 223
33 000 kg og over	5 223	7 719

Avgiftsgruppe	Luftfjæring	Annet fjæringssystem
<i>Minst 3 + 2 aksler</i>		
16 000 - 37 999 kg	3 794	5 110
38 000 - 40 000 kg	5 110	6 912
over 40 000 kg	6 912	10 030
<i>Minst 3 + minst 3 aksler</i>		
16 000 - 37 999 kg	2 333	2 738
38 000 - 40 000 kg	2 738	3 887
over 40 000 kg	3 887	5 950

2. Miljødifferensiert årsavgift for dieseldrevne kjøretøy

Vektklasser	Avgasskravnivå						0-utslipp
	Ikke EURO	EURO I	EURO II	EURO III	EURO IV	EURO V	
7 500 - 11 999 kg	4 158	2 310	1 617	985	519	324	0
12 000 - 19 999 kg	6 822	3 791	2 652	1 617	853	529	0
20 000 kg og over	12 130	6 949	4 928	2 962	1 564	971	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 også gi forskrift om etterberegning av avgift dersom det viser seg at et kjøretøy ikke oppfyller de krav til avgassutslipp som lå til grunn ved beregning av avgiften.

§ 3 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift for utenlandsregistrerte kjøretøy etter antall døgn de befinner seg i Norge (døgnavgift), herunder fastsette høyere døgnavgift for kjøretøy som er registrert i et land som krever høyere bruksavgifter av norske kjøretøy enn av dette lands kjøretøy, samt treffe gjensidige avtaler med andre land om fritak for eller nedsettelse av døgnavgiften.

§ 4 Avgiftsgrunnlaget er den vekt som er oppgitt som tillatt totalvekt i motorvognregisteret. For

semitrailere er avgiftsgrunnlaget den del av totalvekten som faller på semitrailerens aksler. Hvis kjøretøyets totalvekt ikke går fram av vognkortet, settes totalvekten til summen av kjøretøyets egenvekt og tillatt (registrert) lasteevne.

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for avgiften, herunder at avgiftsgrunnlaget skal settes lavere enn kjøretøyets tillatte totalvekt.

§ 5 Følgende kjøretøy er fritatt for vektgradert og miljødifferensiert årsavgift:

- traktorer,
- kjøretøy registrert på kjennemerker med lysegule typer på sort bunn,
- motorredskaper,
- kjøretøy som er 30 år eller eldre, unntatt tilhengere,
- kjøretøy som i forbindelse med transport av gods fraktes på jernbane (kombinert godstransport),
- kjøretøy som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om 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.

IV. Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved omregistrering av nedenfor nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår				
	2011 og 2010 kr	2009 kr	2008 kr	2007 til 2 000 kr	1999 eller eldre kr
a. Mopeder. Motorsykler. Beltemotorsykler.					
1. Mopeder	637	637	637	637	637
2. Motorsykler og beltemotorsykler med motor til og med 250 cm ³ slagvolum, samt elektrisk drevne motorsykler	1 820	1 820	1 820	1 820	1 585
3. Motorsykler og beltemotorsykler med motor over 250 cm ³ slagvolum	3 033	3 033	3 033	3 033	1 585
b. Personbiler. Busser.					
Egenvekt (typegodkjent):					
1. t.o.m. 800 kg	8 906	6 747	5 086	3 400	1 585
2. over 800 kg t.o.m. 1 200 kg	12 162	9 457	7 001	4 853	1 585
3. over 1 200 kg t.o.m. 1 600 kg	17 489	13 584	9 930	6 747	1 585
4. over 1 600 kg	22 648	17 489	12 786	8 728	1 585
c. Lastebiler. Trekkbiler. Varebiler. Kombinerte biler. Campingbiler. Beltebiler.					
Egenvekt (typegodkent):					
1. t.o.m. 1 000 kg	7 234	5 566	4 370	2 780	1 585
2. over 1 000 kg t.o.m. 2 000 kg	11 042	8 971	6 678	4 611	1 585
3. over 2 000 kg t.o.m. 3 000 kg	14 546	11 634	8 637	5 908	1 585
4. over 3 000 kg t.o.m. 4 000 kg	20 025	16 012	12 009	8 066	8 066
5. over 4 000 kg t.o.m. 5 000 kg	25 746	20 539	15 440	10 295	10 295
6. over 5 000 kg	31 084	24 917	18 622	12 525	12 525

	Registreringsår				
	2011 og 2010 kr	2009 kr	2008 kr	2007 til 2 000 kr	1999 eller eldre kr
d. Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt over 350 kg.					
Egenvekt (typegodkjent):					
1. over 350 kg t.o.m. 1 000 kg	7 227	5 565	4 366	2 780	1 585
2. over 1 000 kg t.o.m. 2 000 kg.	8 346	6 678	5 086	3 261	1 585
3. over 2 000 kg t.o.m. 3 000 kg.	10 109	8 134	6 100	4 069	1 585
4. over 3 000 kg t.o.m. 4 000 kg.	13 443	10 676	8 218	5 341	5 341
5. over 4 000 kg t.o.m. 5 000 kg.	18 948	15 253	11 443	7 567	7 567
6. over 5 000 kg.	25 013	19 640	14 689	9 789	9 789

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 offisi-

elle 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 hevet kjøp etter kjøpslovens bestemmelser,
- k) ved fusjon mellom aksjeselskaper,
- l) ved omdannelse av virksomheter når tidligere og ny eier er identisk,
- m) ved sletting av registrert eier eller medeier i motorvognregisteret.

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 båtmotorer (kap. 5537 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av båtmotorer (framdriftsmotorer) på minst 9 hk med kr 153,00 per hk. Avgiftsplikten omfatter også motorblokker til båtmotorer, men ikke elektriske motorer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på båtmotorer som

- a) fra produsents, importørs eller forhandlers lager

1. utføres til utlandet,
2. legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- b) innføres som reisegods, flyttegods eller arvegods etter tolloven § 5-1,
- c) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents, importørs eller forhandlers lager,
- e) skal gjenutføres etter reglene i tolloven kapittel 6,
- f) fra produsents, importørs eller forhandlers lager leveres til bruk i fartøy som er registrert i registeret over merkepliktige norske fiskefar-

- koster, unntatt utenbordsmotorer og hekkagregater,
- g) fra produsents, importørs eller forhandlers lager leveres til bruk i fartøy mv. som er registrert i skipsregisteret, unntatt fritidsbåter,
- h) brukes i Forsvarets marinefartøy.
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 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales veibruksavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende drivstoff per liter:

- a) bensin
 1. svovelfri bensin (under 10 ppm svovel): kr 4,62,
 2. lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel): kr 4,66,
 3. annen bensin: kr 4,66.
- b) Olje til framdrift av motorvogn (autodiesel):
 1. svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel): kr 3,62,
 2. lavsvovlet mineralolje (under 50 ppm svovel): kr 3,67,
 3. annen mineralolje: kr 3,67,
 4. biodiesel: kr 1,81.

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 bruk av merket olje,
- b) avgift skal betales ved bruk av merket olje.

§ 3 På vilkår fastsatt av departementet kan det benyttes merket olje

- a) i følgende motorvogner:
 1. traktorer,
 2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
 3. motorredskaper,
 4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
 5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
- b) til annen bruk enn framdrift av motorvogn.

§ 4 Det gis fritak for avgift på drivstoff som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, 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 der den benyttede ben-

sin 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 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 11,21 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,45 øre per kWh for kraft som leveres

- a) til industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen, og
- b) i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord.

Det skal også 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 i tilfeller hvor den normale elektrisitetsforsyning har sviktet,
- d) er produsert i mottrykksanlegg,
- e) leveres til NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

- f) leveres til Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet,

- g) brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,

- h) leveres energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,

- i) leveres til veksthusnæringen,

- j) leveres til bruk i driften av verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,

- k) leveres til husholdninger og offentlig forvaltning i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord,

- l) leveres i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft,

- m) leveres til bruk til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2011 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 0,983 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter skal det betales avgift med kr 0,126 per liter.

Avgiftsplikten omfatter ikke

- a) flyparafin (jetparafin) som leveres til bruk om bord i fly,
- b) drivstoff som pålegges avgift etter Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes til skip i utenriks fart,
- g) brukes til gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,

- h) brukes til fiske og fangst i nære farvann,
- i) brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
- j) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom mineraloljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- l) brukes i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,
- m) brukes i sildemel- og fiskemelindustrien,
- n) brukes til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet,
- o) brukes til høsting av tang og tare.

Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineraloljen.

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 miljøavgifter på mineralske produkter mv.

A. CO₂-avgift på mineralske produkter (kap. 5543 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2011 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: kr 0,59 per liter. For mineralolje til innenriks luftfart skal det betales avgift med kr 0,69 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien, sildemel- og fiskemelindustrien skal det betales avgift med kr 0,31 per

liter,

- b) bensin: kr 0,88 per liter,
- c) naturgass: kr 0,44 per Sm³,
- d) LPG: kr 0,66 per kg.

Det skal betales avgift med kr 0,05 per Sm³ naturgass og kr 0 per kg LPG for produkter som leveres til

1. industri og bergverk som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,
2. bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

Fritaket i § 2 første ledd bokstav g kommer ikke til anvendelse for naturgass og LPG.

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 klimakvoteloven.

§ 3 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralolje til bruk i

- a) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) skip i utenriks fart,
- c) fiske og fangst i fjerne farvann,
- d) fiske og fangst i nære farvann,
- e) verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,
- f) 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 bruk i motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) til tekniske og medisinske formål,
- c) til bruk i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor der den benyttede bensin har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- d) til bruk i fly i utenriks fart,
- e) som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Det gis fritak for avgift for andel bioetanol i bensin.

§ 5 Det gis fritak for 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) gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart.
- Det gis fritak for avgift for andel biogass 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.

B. Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales svovelavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel med 7,6 øre per liter for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for svovelavgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager og 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) brukes i verneverdige fartøy, museumsjernba-

ner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,

- j) gir utslipp av svovel til atmosfæren mindre enn det svovelinnholdet i mineraloljen skulle tilsi.

Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineralolje.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av smøreolje mv. med kr 1,83 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 i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,

k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom smøreoljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,

l) omsettes i forbrukerpakninger med innhold mindre enn 0,15 liter,

m) 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.

Om avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sluttbehandling av avfall.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Ved innlevering av avfall til deponi skal det betales avgift med følgende beløp per tonn:

- a) kr 463 for biologisk nedbrytbart avfall som deponeres etter dispensasjon gitt fra forurensningsmyndighetene,
- b) kr 280 for annet avfall.

§ 3 Ved innlevering av avfall til sluttbehandling på deponi gis det fritak for avgift på avfall som

a) innleveres til særskilt behandling etter avfallsforskriften kapittel 11,

b) innleveres til anlegg for ombruk, gjenvinning eller sortering for gjenvinning,

c) består av uorganisk materiale og som legges på særskilt opplagsplass,

d) er restavfall fra utnyttelse av returfiber i treforedlingsindustrien,

e) består av forurensede jord- og løsmasser, herunder avfall fra nedlagte avfallsdeponi.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan fritta 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 avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2011 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 også 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		0,63
over 1 t.o.m. 5	3,16	3,16
over 5 t.o.m. 10	6,32	6,32
over 10 t.o.m. 30	18,96	18,96
over 30 t.o.m. 60	37,91	37,91
over 60 t.o.m. 100	63,18	63,18

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 fritta 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 2011 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.

Avgiftsplikten omfatter også HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. Departementet kan gi forskrift om at avgift på HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer, fastsettes på annen måte enn etter vekt og at avgiften skal betales etter sjablonsatser.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp:

Produkttyper	Kjemisk formel	Avgifts- sats (kr/kg)
<i>HFK</i>		
HFK-23	CHF ₃	2 486
HFK-32	CH ₂ F ₂	138
HFK-41	CH ₃ F	32
HFK-43-10mee	CF ₃ CF ₂ CHFCHFCF ₃	276
HFK-125	CF ₃ CHF ₂	595
HFK-134	CHF ₂ CHF ₂	213
HFK-134a	CF ₃ CH ₂ F	276
HFK-152a	CHF ₂ CH ₃	30
HFK-143	CHF ₂ CH ₂ F	64
HFK-143a	CF ₃ CH ₃	807
HFK-227ea	CF ₃ CHF ₂ CF ₃	616
HFK-236fa	CF ₃ H ₂ CF ₃	1 339
HFK-245ca	CHF ₂ CF ₂ CH ₂ F	119
<i>PFK</i>		
PFK-14	CF ₄	1 380
PFK-116	CF ₃ CF ₃	1 955

Produkttyper	Kjemisk formel	Avgifts- sats (kr/kg)
PFK-218	CF ₃ CF ₂ CF ₃	1 487
PFK-3-1-10	CF ₃ CF ₂ CF ₂ CF ₃	1 487
PFK-c318	c-C ₄ F ₈	1 849
PFK-4-1-12	CF ₃ CF ₂ CF ₂ CF ₂ CF ₃	1 593
PFK-5-1-14	CF ₃ CF ₂ CF ₂ CF ₂ CF ₂ CF ₃	1 572

Er produkttypen ukjent, skal avgift beregnes etter den høyeste avgiftssats av de produkttyper det kan være. For gassblandinger skal avgift beregnes for hver produkttype i blandingen. Er blandingsforholdet ukjent, benyttes satsen for produkttypen med den høyeste satsen for hele vekten.

§ 3 Det gis fritak for avgift på varer som

- utføres til utlandet,
- legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- innføres
 - som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 - etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
 - til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 - diplomater,
 - NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - Den nordiske investeringsbank,
- kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- gjenvinnes.

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 fritta 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 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 16,43 per kg utslipp av nitrogensider (NO_x) ved energiproduksjon fra følgende kilder:

- a) framdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- b) motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW,
- c) fakler på offshoreinstallasjoner og anlegg på land.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på utslipp av NO_x fra

- a) fartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk havn,
- b) fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,

- c) luftfartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn,
- d) verneverdige fartøyer, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren,
- e) utslippskilder omfattet av miljøavtale med staten om gjennomføring av NO_x-reducerende tiltak i samsvar med et fastsatt miljømål.
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 sjokolade- og sukkerverer mv. (kap. 5555 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2011 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 sukkerverer mv. med kr 17,92 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter også sjokolade- og sukkerverer 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 sukkerverer 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 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 produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, 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 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp per liter:

- a) alkoholfrie drikkevarer som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff: kr 2,81,
- b) sirup som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff som brukes til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener o.l: kr 17,13.

Med alkoholfrie drikkevarer likestilles drikk med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på drikkevarer som

- a) fra produsents og importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

- b) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 - 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes til ervervsmessig framstilling av annet enn drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, 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 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sukker mv. med kr 6,94 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter

- a) sukker (roe-/bete- og rørsukker),
- b) sirup og sukkeropløsning av nevnte varer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sukker som

- a) fra produsents og importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

b) innføres

- 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
- 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes til ervervsmessig framstilling av varer,
- f) brukes til biavl.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, 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 avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70-74)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevareemballasje.

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 emballasjeeinheit:

- a) glass og metall: kr 5,06,
- b) plast: kr 3,05,
- c) kartong og papp: kr 1,26.

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 1,04 per emballasjeeinheit.

Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form.

§ 4 Emballasje som inneholder følgende drikkevarer er fritatt for grunnavgift:

- a) melk og melkeprodukter,
- b) drikkevarer framstilt av kakao og sjokolade og konsentrater av dette,
- c) varer i pulverform,
- d) korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter,
- e) morsmelkerstatning.

Drikkevarer som nevnt i første ledd bokstav c og e er fritatt også 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 tolllager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra registrert virksomhets eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) har rominnhold på minst fire liter.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, 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.

Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2011 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 allmenntilgode formål, eller til foreninger med allmenntilgode 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 ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie,
- e) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom ektefeller,
- f) ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte eller fra uskiftet bo. Forskudd på arv regnes ikke som arveandel og heller ikke testamentsarv i den utstrekning den overstiger lovens arveandel,
- g) overføring av hjemmel til fast eiendom til for-

- rige hjemmelshaver eller dennes ektefelle, i forbindelse med salg etter reglene om tvangssalg,
- h) overføring av hjemmel til fast eiendom til NATO eller NATOs hovedkvarter i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av,
- i) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom den krets av kongefamilien som har arve- og gaveavgiftsfritak, jf. lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 1 femte ledd.
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.

Andre avgiftsvedtak

Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2011 skal det betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av annen og tredje generasjons system for mobilkommunikasjon med følgende beløp:

- UMTS 23 483 000 kroner per tildelt konsesjon,
- GSM 1800 256 000 kroner per disponert dupleks kanal (2 x 200 kHz),
- GSM 900 256 000 kroner per disponert dupleks kanal (2 x 200 kHz),
- CDMA 450 1 121 000 kroner per MHz (dupleks) disponert båndbredde.

Samferdselsdepartementet kan dersom det er nødvendig av hensyn til effektiv utnyttelse av frekvensene endre avgiftsnivået for tildelte frekvenser.

Samferdselsdepartementet fastsetter nærmere bestemmelser om beregning og oppkreving av avgiften.

§ 2 Stortinget samtykker i at Samferdselsdepartementet i 2011 kan forestå salg av fem-sifrede telefonnummer. Prisene fastsettes av Samferdselsdepartementet.

Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)

§ 1 For 2011 kan Samferdselsdepartementet innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner.

§ 2 Inntektene innhentes ved tildeling av konsesjoner. Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 3 Samferdselsdepartementet kan gi forskrift om innbetaling og oppkreving av beløpet.

Avgifter i matforvaltningen (kap. 5576 post 70)

§ 1 For 2011 kan Landbruks- og matdepartementet oppkreve matproduksjonsavgifter med følgende beløp:

- a) norsk produsert kjøtt: kr 0,49 per kg,
- b) norsk produsert melk: kr 0,0634 per liter,
- c) andre norsk produserte animalia: 1,92 pst.,
- d) norsk produserte vegetabilier: 0,80 pst.,

- e) fisk landet fra EØS-fartøy: kr 14,60 per tonn,
- f) fisk landet fra tredjelandsfartøy: kr 14,60 per tonn,
- g) fisk tatt om bord på norsk fabrikkfartøy eller omlastet til utenlandsk fartøy: kr 14,60 per tonn,
- h) produksjon av oppdrettsfisk: kr 14,60 per tonn,
- i) importert fisk og fiskevarer: kr 14,60 per tonn,
- j) importerte råvarer, unntatt fisk og fiskevarer: 1,14 pst.,
- k) importerte ferdigvarer og halvfabrikata, unntatt fisk og fiskevarer: 0,71 pst.

Landbruks- og matdepartementet kan oppkreve avgifter for tilsyn og kontroll med drikkevann (vannverk), kosmetikk, fôr til dyr utenom matproduksjon og planter som ikke er mat.

§ 2 Avgiftene skal dekke kostnader ved tilsyn og kontroll etter matloven § 21, dyrevelferdsloven § 29, husdyravlloven § 6 a, dyrehelsepersonelloven § 37 a og kosmetikklova § 18.

Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum (kap. 5551 post 70)

§ 1 For 2011 kan Nærings- og handelsdepartementet innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner for utforsking og undersøkelser etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster.

§ 2 Inntektene innhentes ved tildeling av konsesjoner. Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 3 Nærings- og handelsdepartementet kan fastsette nærmere bestemmelser om beregning, innbetaling og oppkreving av avgiften.

Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven (kap. 5551 post 71)

§ 1 For undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster kan Nærings- og handelsdepartementet innkreve årsavgift i 2011 for undersøkelsesrett og utvinningsrett gitt etter mineralloven med forskrifter.

§ 2 Inntektene innhentes fra innehaver av undersøkelses- og utvinningsrett.

§ 3 Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 4 Nærmere bestemmelser om beregning, innbetaling og oppkreving av avgiften framgår av mineralloven med forskrifter.

Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

§ 1 For 2011 kan Landbruks- og matdepartementet pålegge produsenter og importører en miljøavgift på plantevernmidler. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Landbruks- og matdepartementet kan i forskrifter fastsette nærmere bestemmelser om beregning og oppkreving av avgiften.

Forslag

til stortingsvedtak om toll for budsjetterminen 2011 (kap. 5511 post 70 og 71)

§ 1 *Plikten til å svare toll*

Fra 1. januar 2011 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 2010 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2011, men slik at toll på melkeprodukter under posisjonene 04.01.1000 skal svares med 443 pst., 04.01.2000 skal svares med 388 pst. og 04.01.3000 skal svares med 439 pst.

§ 2 *Preferansetoll*

Vareførsel som er omfattet av handelsavtale inngått med fremmed stat eller gruppe av stater, skal innenfor rammen av slike avtaler innrømmes preferansetoll. Tilsvarende gjelder for vareførsel som er omfattet av bilateral eller unilateral erklæring i tilknytning til slik avtale og vareførsel som er omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP). Preferansetollbehandling er betinget av at krav til opprinnelse mv., slik som fastsatt i opprinnelsesreglene til vedkommende handelsavtale eller preferansesystem, samt vilkår fastsatt i tolloven, er oppfylt.

Departementet gis fullmakt til å iverksette de tollreduksjoner og andre tollmessige forhold som følger av handelsavtale framforhandlet med annen stat.

§ 3 *Nedsettelse av ordinære tollsatser*

Departementet kan sette ned den fastsatte tollsats på enkelte vareslag, slik som bestemt i tolloven §§ 9-1 til 9-5.

§ 4 *Tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak*

Kongen kan, innenfor de rammer som følger av avtale med fremmed stat eller organisasjon, iverksette tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak i form av økning av den ordinære tollsatsen på enkelte vareslag, dersom det foreligger slike omstendigheter som framgår av tolloven §§ 10-1 til 10-7.

§ 5 *Nye eller endrede tariffoppdelinger*

Departementet gis fullmakt til å innarbeide nye tariffoppdelinger eller endre gjeldende oppdelinger, dersom endringene verken har nevneverdig betydning for statens inntekter eller har nærmessige eller handelspolitiske konsekvenser.

§ 6 *Gjennomføring av revidert overenskomst om tollfri markedsadgang for farmasøytiske produkter*

Stortinget samtykker i å binde tollsatsene i henhold til den reviderte produktlisten til overenskomst mellom en gruppe WTO-medlemmer om tollfri markedsadgang for farmasøytiske produkter, som inntatt i uttrykt vedlegg.

§ 7 *Endring i GSP-ordningen for kjøtt av sau og lam fra Namibia, Botswana og Swaziland*

Departementet gis fullmakt til å innføre begrensninger i GSP-ordningen dersom importen av sauekjøtt og lammekjøtt under posisjonene 02.04.1000, 02.04.2100, 02.04.2200, 02.04.2300, 02.04.3000, 02.04.4100, 02.04.4200, 02.04.4300, 02.10.9902 og 16.02.9000 fra Namibia, Botswana og Swaziland overstiger 400 tonn.

Vedlegg 1

Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

1 Innledning

Kapittel 2.5 i proposisjonens hoveddel gir en overordnet oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner i perioden 1999-2011, inkludert virkningen av Regjeringens forslag til skatte- og avgiftsopplegg for 2011. I dette vedlegget analyseres nærmere samlede skatteutgifter knyttet til boligeiendom mv. og den skattemessige behandlingen av ulike overføringsordninger, jf. avsnitt 3. I avsnitt 2 redegjøres det for valg av referansesystem og beregningsmetode, mens det i avsnitt 4 gis en detaljert oversikt over departementets anslag over skatteutgifter på ulike områder.

Begrepet "skatteutgift" ble offisielt brukt første gang i 1968, da USA la fram sitt første skatteutgiftsbudsjett. I 1984 la OECD første gang fram en rapport om 11 av medlemslandenes erfaringer med beregning av skatteutgifter. Mange land publiserer jevnlig oversikter over skatteutgifter. I Nasjonalbudsjettet 1999 ble en slik oversikt publisert for første gang for Norge. Fram til budsjettet for 2010 ble en detaljert oversikt over skatteutgiftene presentert i nasjonalbudsjettet. Fra og med i år presenteres skatteutgiftene i Prop. 1 LS, med en overordnet oversikt i kapittel 2 og en mer detaljert gjennomgang i dette vedlegget.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det likevel ikke er slik i enkelte tilfeller, kan dette være et uttrykk for politiske prioriteringer. Hensikten med å presentere en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner er ikke å vurdere hvorvidt den enkelte skatteutgiften er et hensiktsmessig virkemiddel for å oppfylle et gitt mål. Hensikten er å synliggjøre prioriteringene som ligger i at enkelte inntekter og verdier skattlegges lempelig, eller kanskje ikke skattlegges i det hele tatt. For eksempel må skatteutgiftene knyttet til de særskilte skatte- og avgiftsreglene for Nord-Troms og Finnmark ses i sammenheng med målet om spredt bosetting. Tilsvarende må flere av skatteutgiftene knyttet til

næringsbeskatningen betraktes som støtte til utvalgte næringer. Denne støtten kunne alternativt kommet over budsjettets utgiftsside.

2 Nærmere om referansesystem og beregningsmetoder

2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene må det eksisterende skatte- og avgiftssystemet vurderes opp mot et referansesystem. I tråd med tidligere år er det lagt til grunn et referansesystem basert på hovedreglene i skattesystemet der like personer, aktiviteter og varer mv. skattlegges etter de samme prinsippene og satsene. Avvik fra referansesystemet omtales som enten en skatteutgift eller en skattesanksjon.

Departementet har i hovedsak valgt en praktisk tilnærming til fastsettelse av referansesystemet, hvor det generelle skattesystemet er lagt til grunn. Dette betyr at særskilte ordninger som avviker fra det ordinære skatte- og avgiftssystemet, blir regnet som skatteutgift eller skattesanksjon. Eksempler på avvik fra dette referansesystemet er ulike særskilte fradrag i inntekt (som fradrag for daglig arbeidsreise, fradrag for gaver mv.). Unntak fra en ellers generell avgift blir også som regel regnet som skatteutgift. Eksempler på dette er lavere satser og unntak i merverdiavgiften og tax-free kvoter på alkohol og tobakk.

På enkelte områder har departementet valgt en mer prinsipiell tilnærming til fastsettelsen av referansesystemet. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra de grunnleggende prinsippene som ble nedfelt i skattereformen 1992, og har blitt lagt til grunn for utformingen av skatte- og avgiftsreglene siden. Dette gjelder særlig definisjonen i referansesystemet av faktisk økonomisk overskudd i selskap og faktisk boliginntekt. Dette har bl.a. betydning for beregning av skatteutgifter knyttet til

gunstige avskrivingssatser og gunstig beskatning av bolig og eiendom.

I beregningen av skatteutgifter for avgifter er det videre satt 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 at alt konsum skal avgiftslegges etter én sats. Unntaket her er dokumentavgiften som tolkes som en skatt på omsetning av eiendom, og som derfor skal sammenlignes med øvrige skatteregler for bolig og eiendom. Dokumentavgiften tolkes derfor som en skattesanksjon. Dette er en endring fra tidligere år, hvor unntaket i dokumentavgiften for borettslag ble ansett som en skatteutgift.

I tråd med prinsipper for effektiv skattlegging skal det ikke legges fiskale avgifter på produserte innsatsfaktorer. Fiskale avgifter på produserte innsatsfaktorer regnes dermed som en skattesanksjon, og fritak betraktes ikke som en skatteutgift. For miljøavgifter betraktes imidlertid avvik fra den normerte satsen som en skatteutgift eller skattesanksjon. Her vil det ikke være noen forskjell i beregningene mellom produserte innsatsfaktorer og varer til sluttforbruk. Departementet har for beregningstekniske formål klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller miljøavgifter, men i den grad klassifiseringen er særlig usikker, er dette påpekt i teksten.

2.2 Beregningsmetode

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. Men det beregnede inntektstapet representerer likevel ikke den potensielle inntektsgevinsten ved å oppheve en skatteutgift. Grunnen til dette er at det er sett helt bort fra atferdsendringene som kan følge av at en skatteutgift eller skattesanksjon oppheves eller endres. Det er heller ikke tatt hensyn til samspillseffekter, ved at oppheving eller endring av en skatteutgift kan påvirke andre skatteutgifter. I tillegg til inntektstapsmetoden benyttes nåverdimetoden for å beregne enkelte skatteutgifter. Denne metoden tar hensyn til at enkelte ordninger innebærer en utsatt skattlegging eller skattebesparelse framover i tid. Blant annet er skatteutgiften knyttet til pensjonsordninger i arbeidsforhold beregnet på denne måten.

I disse beregningene legges det normalt til grunn en nominell diskonteringsrente på 6,6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i normalrenten i Finansdepartementets veileder for samfunnsøkonomiske analyser.

3 Analyse av enkelte sektorer

Dette avsnittet redegjør nærmere for skatteutgifter for bolig og fritidseiendom (avsnitt 3.1) og den skattemessige behandlingen av ulike overføringsordninger (avsnitt 3.2).

3.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Beregning av skatteutgifter og skattesanksjoner for formuesobjekter gjennomføres ved å sammenligne skattleggingen av det aktuelle objektet med skattleggingen av bankinnskudd. Bankinnskudd er dermed referanseobjektet. Bankinnskudd inntektsbeskattes fullt ut ved at samtlige renteinntekter inngår i alminnelig inntekt. I formuesskatten blir bankinnskudd verdsatt til 100 pst. av innestående beløp (1. januar i ligningsåret).

Sammenlignet med bankinnskudd er bolig og fritidseiendom skattlagt lavere både i inntekts- og formuesbeskatningen. Dokumentavgift og kommunal eiendomsskatt bidrar derimot isolert sett til å skattlegge bolig og fritidseiendom hardere enn bankinnskudd. Tabell 1.1 oppsummerer skatteutgiftene og skattesanksjonene tilknyttet bolig og fritidseiendom.

Lavere inntektsbeskatning

Fordelen av bruk av egen bolig og fritidseiendom har vært skattefri siden 2005. Utleieinntekt fra egen bolig er skattefri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv. Det gjelder også et skattefritak når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret. Gevinst ved salg av egen bolig er fritatt for skatt dersom boligen har vært eid mer enn ett år og brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før salget. For fritidseiendom er gevinsten fritatt for skatt dersom fritidseiendommen har vært eid i mer enn fem år og brukt som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før salget. Tap er fradragsberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften tilknyttet lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til 41 mrd. kroner i 2011. Dette anslaget baserer

Tabell 1.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner tilknyttet bolig og fritidseiendom. Mrd. 2011-kroner

	2008	2009	2010	2011
Lavere inntektsbeskatning	50	45	41	41
Rabatt i formuesskatt	25	23	20	21
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom .	4,5	4,5	4,8	4,9
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom . .	2,7	2,9	2,8	2,8
Netto skatteutgifter	67,8	60,6	53,4	54,3

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

seg på forutsetningen om at boligene og fritidseiendommene i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning (både medregnet fordel, eventuelle gevinster ved salg og utleie av deler av boligen) tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 10 års løpetid i det aktuelle inntektsåret. For fritidseiendommer er markedsverdier simulert ved å multiplisere ligningsverdiene med fem.

Rabatt i formuesskatt

Formuesskatt på fast eiendom bygger på ligningsverdier. I 2010 ble det vedtatt et nytt system for å verdsette boliger i Norge, hvor primærbolig verdsettes til 25 pst. (maksimalt 30 pst.) og sekundærbolig til 40 pst. (maksimalt 60 pst.) av beregnet omsetningsverdi. Fritidseiendommer og bolig i utlandet verdsettes som tidligere. Det betyr at de sistnevnte ligningsverdiene er vilkårlige og ofte svært lave.

Skatteutgiften tilknyttet rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom er anslått til 21 mrd. kroner i 2011. Også her er fritidseiendommens markedsverdi simulert ved å multiplisere ligningsverdiene med fem.

Dokumentavgift

Ved hjemmelsovergang 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 er anslått til om lag 4,9 mrd. kroner i 2011.

Eiendomsskatt

Eiendomsskatt er en frivillig kommunal skatt på fast eiendom. Kommunestyret velger om det skal

skrives ut eiendomsskatt i hele kommunen, i bystrøk og/eller på verker og bruk. Lovens utgangspunkt er at eiendomsskattetakstene skal bygge på ligningsverdiene, men bestemmelsen er ikke trådt i kraft i påvente av et bedre system for ligningsverdier. Taksten skal tilsvare omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger. Skattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget, og kan maksimalt økes med to promille i året. Eiendomsskatt på bolig og fritidseiendom er anslått til om lag 2,8 mrd. kroner i 2011.

Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Tabell 1.1 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom i perioden 2008–2011. Alle skatteutgiftene/-sanksjonene er justert til 2011-kroner med lønnsveksten, med unntak av dokumentavgiften som er justert med konsumprisveksten. Dette er metodisk på lik linje med hvordan skatteutgifter og skattesanksjoner sammenlignes over tid i kapittel 2. Fordi skatteutgiftene/-sanksjonene justeres i tabell 1.1, men oppgis i løpende kroner i tabell 1.4, samsvarer ikke tallene i de to tabellene nøyaktig med hverandre.

Tabell 1.1 viser at bolig og fritidseiendom samlet sett er kraftig favorisert i det norske skattesystemet sammenlignet med andre kapitalobjekter. Netto skatteutgifter reduseres noe over tidsrommet 2008–2011. Dette skyldes både innføringen av det nye verdsettingssystemet for bolig i 2010 (som økte ligningsverdiens andel av markedsverdi), økte ligningsverdier av bolig og fritidsbolig i 2009 og reduserte anslag på statsobligasjonsrenten over perioden.

Tabell 1.2 Anslag på skattefritaket knyttet til offentlige overføringer. Mill. kroner

	Økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt (som på lønnsinntekt), gitt uendret nivå på gjennomsnittlige bruttoytelser		Anslått økning i trygdeutgifter for uendret gjennomsnittlig nivå på nettoytelser	
	2010	2011	2010	2011
Barnetrygd.....	4 690	4 770	7 290	7 400
Kontantstøtte.....	460	470	680	690
Økonomisk sosialhjelp.....	980	1 030	1 380	1 440
Bostøtte.....	570	635	790	890
Engangsstønad ved fødsel.....	60	60	80	90
Grunn- og hjelpestønad.....	690	730	900	960
Stønad til barnetilsyn.....	160	160	250	250
Særskilte skatteregler for pensjonister mv.....	21 750	23 940	32 530	35 810

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

3.2 Skattefrie og skattefremforderte overføringsordninger

I dette avsnittet gis det en oversikt over skatteta- pet som ligger i at enkelte offentlige stønader er skattefrie. I referansesystemet antas alle trygdeytelser å være skattepliktige på linje med lønnsinntekter. Tabell 1.2 gir en oversikt over de skattefrie overføringsordningene.

Utgangspunktet for beregningen er at stønadmottakerne i en situasjon med skatteplikt skal sitte igjen med det samme etter skatt som i en situasjon uten skatteplikt. Det forutsettes med andre ord at innføringen av skatteplikt ville ført til en tilsvarende økning i bruttonivået på ytelsene. For barnetrygden er eksempelvis barnetrygdsatsene økt så mye at nettoutgiftene til det offentlige og nettoytelsen til mottakerne er uendret selv om barnetrygden er gjort skattepliktig. Nivået på bruttoytelsen vil i dette tilfellet være avhengig av skatteposisjonen til den enkelte. Eksempelvis vil en skattyter som betaler toppskatt, motta et høyere nivå på bruttoytelsene enn en skattyter som ikke betaler toppskatt. Økningen i skatteinntektene samlet sett vil i dette tilfellet tilsvare økningen i trygdeutbetalingene. I tillegg vises anslag for den isolerte virkningen av å oppheve skattefordelene uten noen kompensasjon i form av økt brutto- trygd (kolonnene til venstre), dvs. provenytapet eller skatteutgiften knyttet til at disse ytelsene etter gjeldende regler er unntatt ordinær beskatning.

Beregningene er utført på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Anslagene er usikre fordi modellen er basert på en utvalgsundersøkelse, og fordi det er usikkerhet knyttet til denne måten å anslå bruttooverføringer på.

Følgende skattefrie overføringsordninger finnes:

- *Barnetrygd* gis per barn uavhengig av foreldrenes inntekt. Det gis ekstra barnetrygd i Nord-Troms og Finnmark.
- *Kontantstøtte* gis for ett- og toåringer som ikke går i offentlig subsidiert barnehage. Den gis uavhengig av foreldrenes inntekt.
- *Økonomisk sosialhjelp* ytes av kommunene, og er ment å være en midlertidig ytelse som kan gis etter en individuell vurdering for å sikre at ingen står uten midler til å dekke kostnader til livsopphold. Ved utmåling av sosialhjelp tas det hensyn til andre inntekter mottakeren har fra arbeid, andre offentlige overføringer mv., slik at sosialhjelpen skal dekke forskjellen mellom mottakerens andre inntekter og nødvendige utgifter til livsopphold.
- *Bostøtte* kan gis inntil en øvre beløpsgrense til visse barnefamilier og pensjonister. Formålet er å gi disse gruppene bedre mulighet til å skaffe seg en nøktern, men god, bolig. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt.
- Kvinner som føder barn, men som ikke har rett til fødselspenger, får en *engangsstønad ved fødsel* for hvert barn. I motsetning til fødselspenger er engangsstønaden en skattefri ytelse.

- *Grunnstønad* skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- *Hjelpestønad* skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til særskilt tilsyn og pleie som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Det kan gis *stønad til barnetilsyn* til enslig mor eller far som er arbeidssøkende, har arbeid utenfor hjemmet, eller er under utdanning, og til gjenlevende ektefelle/skilt person. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt, og gjelder inntil yngste barn har fullført fjerde skoleår. Det gis inntil 64 pst. kompensasjon for faktiske utgifter inntil en øvre beløpsgrense.

Det finnes i tillegg enkelte andre skattefrie ytelser fra folketrygden, men der det ikke er mulig å anslå fordelene ved hjelp av skattemodellen LOTTE-Skatt. Det gjelder bl.a. engangsstønad ved adopsjon, visse former for attføringsstønad, utdanningsstønad til enslig mor eller far mv., gravferdsstønad og stønad ved visse helsetjenester.

Det gjelder også særskilte skatteregler for pensjonister mv. som 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 (3 pst. i 2010 og 4,7 pst. i forslaget for 2011), særfradrag for alder og uførhet (19 368 kroner i 2010, avvikes for alder i forslaget for 2011), og til at pensjonister med lav eller midlere inntekt får redusert inntektsskatten etter en særskilt skattebegrensningsregel i 2010 og et særskilt skattefradrag i 2011. Fordelen ved de særskilte skattereglene for pensjonister i tabell 1.2 er anslått på tilsvarende måte som de skattefrie overføringene. Det innebærer at en i Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, har «blåst opp» de aktuelle trygdeinntektene slik at nettoutgiftene til det offentlige er uendret selv om trygdeinntekter skattlegges etter de samme reglene som lønnsinntekter. Det innebærer at de som omfattes av disse særskilte reglene, i gjennomsnitt sitter igjen med det samme som etter gjeldende regler, selv om ytelsene skattlegges som lønn. Regjeringens forslag til tilpasninger i de særskilte skattereglene for pensjonister til pensjonsreformen innebærer isolert sett en økning av skattefordelene fra 21,7 mrd. kroner i 2010 til 23,9 mrd. kroner i 2011.

4 Skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til skattereglene

Lønn og pensjon

Referansesystemet for lønns- og pensjonsbeskatningen er basert på prinsippet om at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig inntekt. Dermed skattepliktig inntekt avviker fra faktisk inntekt som følge av særskilte fradragsordninger som ikke korresponderer med tilhørende skattepliktige inntekter, og ved at inntekter unntas skatt eller verdsettes lavere enn den faktiske inntekten, betraktes dette som en skatteutgift. Den progressive beskatningen av lønns- og pensjonsinntekt, som etter gjeldende regler ivaretas gjennom minstepradraget og personfradraget samt en progressiv satsstruktur, er forutsatt å være en del av referansesystemet.

Skatteutgiftene knyttet til beskatning av lønn og pensjon er i all hovedsak beregnet med Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Anslagene er usikre bl.a. fordi denne modellen er basert på et utvalg, og fordi det er usikkerhet knyttet til framføringsmetodene. Skatteutgiftene knyttet til enkelte naturalytelser er stort sett beregnet med utgangspunkt i selvangivelsesstatistikk. Tabell 1.3 gir en oversikt over skatteutgiftene knyttet til lønns- og pensjonsbeskatning samt enkelte naturalytelser. Følgende skatteutgifter er beregnet for 2010 og 2011:

- I inntektsbeskatningen gjelder særskilte *skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark*. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personlige skattytere er her 24,5 pst. mot 28 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag på 15 000 kroner i klasse 1 og 30 000 kroner i klasse 2. Toppskattesatsen for trinn 1 er 2 prosentpoeng lavere enn i landet for øvrig. Ordningene utgjør til sammen en skatteutgift på 790 mill. kroner i 2011.
- Skattytere med forsørgeransvar for ektefeller samt enslige forsørgere kan skattlegges i *skatteklasse 2* for inntekten og får da dobbelt personfradrag. Dette gir en skattefordel på om lag 12 200 kroner med forslaget til skatteregler for 2011. Ektepar lignes i klasse 2 dersom den ene ektefellen har lav eller ingen inntekt, og ektefellene regnes da som én skattyter. Ordningen utgjør en skatteutgift på 1 970 mill. kroner i 2011. I 2008 var om lag 57 pst. av personene i klasse 2 enslige forsørgere.
- Det gis et fradrag for *dokumenterte utgifter til pass og stell av barn* (foreldrefradrag) på inntil 25 000 kroner per år for ett barn. Fradragsgren-

- sen økes med 15 000 kroner for hvert barn ut over det første. Det kreves ikke at begge foreldrene skal ha yrkesinntekt for å få dette fradraget. Fradraget er anslått å utgjøre en skatteutgift på 2 010 mill. kroner i 2011.
- Fra og med 2007 er det innført skattefritak for *arbeidsgivers deknin g av barnehageutgifter utover maksimalpris*. Ordningen representerer en skatteutgift på om lag 10 mill. kroner i 2011.
 - Det gis fradrag for beregnede *utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted* på 1,50 kroner per km inntil 35 000 km og 0,70 kroner per km for overskytende. Den nedre grensen i reisefradraget er foreslått økt fra 13 700 kroner til 13 950 kroner i 2011. I tillegg gis det fradrag for beregnede utgifter til besøksreiser i hjemmet (det er felles beløpsgrense med fradrag for daglig arbeidsreise). Fradragene utgjør en skatteutgift på 1 620 mill. kroner i 2011.
 - Det gis fradrag for *merutgifter til kost og lo sji* forbundet med arbeidsopphold som krever at en bor utenfor hjemmet. Fradraget utgjør en skatteutgift på 620 mill. kroner i 2011.
 - Det gis fradrag for innbetalt *fagforeningskontingent* på inntil 3 660 kroner med forslaget for 2011. Fradraget utgjør en skatteutgift på 1 100 mill. kroner i 2011.
 - Det gis fradrag for *gaver til visse frivillige organisasjoner* på 12 000 kroner i forslaget til skatte-regler for 2011. Fradraget utgjør en skatteutgift på 465 mill. kroner i 2011. Nedgangen fra 2010 til 2011 skyldes at verdien av gavefradraget blir redusert for pensjonister som tidligere var omfattet av skattebegrensningsregelen. Når skattebegrensningsregelen erstattes av det nye skattefradraget i pensjonsinntekt, blir skatteverdien av gavefradraget 28 pst. av gavebeløpet for alle pensjonister, på samme måte som for andre skattytere.
 - 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. Fradraget utgjør en skatteutgift på 355 mill. kroner i 2011.
 - Etter dagens regler har *begrenset skattepliktige fysiske pe rsoner fra andre E ØS-land og andre land* rett til personfradrag, minstefradrag m.m. I tillegg til de ordinære fradragene kan de kreve et særskilt standardfradrag. Standardfradraget er 10 pst. regnet av arbeidsinntekten som inngår i grunnlaget for minstefradrag, med et øvre tak på 40 000 kroner. Fradraget utgjør isolert sett en skatteutgift på 285 mill. kroner i 2011.
 - Aktive idrettsutøvere har i dag mulighet til å sette inntekter vunnet ved idrett inn på et *fond for idrettsutøvere*. Mens utøveren er aktiv, kan vedkommende få utbetalt erstatning for tapt arbeidsfortjeneste og dekning av utgifter fra fondet. Når utøveren slutter som aktiv idrettsutøver, skal innestående på fondet utbetales over en periode på inntil seks år. Ordningen innebærer en skatteutsettelse siden utøveren ikke betaler skatt før midlene tas ut av fondet, og dermed kan oppnå avkastning av midler som ellers ville blitt brukt til å betale skatt. Ordningen anslås på usikkert grunnlag å utgjøre en skatteutgift på 5 mill. kroner i 2011.
 - Statens satser for *kjøregodtgjørelse* ble fra 1. mai 2010 hevet til 3,65 kroner per km for de første 9 000 km og 3,00 kroner per km for kjøring utover 9 000 km. Ifølge statistikk over kostnader ved bilhold er de gjennomsnittlige variable kostnadene ved bruk av egen mellomstor dieselbil i overkant av 2 kroner per km. Differansen mellom statens satser og de reelle, variable kostnadene utgjør en skatteutgift på i størrelsesorden 1 910 mill. kroner i 2011.
 - Etter gjeldende regler er *hyretillegg* (kostgodtgjørelse til sjøfolk for perioden på land) på inntil 16 500 kroner skattefritt. For andre arbeidstakergrupper er slik godtgjørelse til dekning av private kostutgifter skattepliktig. Dette utgjør en skatteutgift på i størrelsesorden 170 mill. kroner i 2011.
 - 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 dem som har personinntekt på under 600 000 kroner). For andre arbeidstakergrupper er fri kost som hovedregel skattepliktig. Dette utgjør en skatteutgift på 122 mill. kroner i 2011.
- Skatteutgiften knyttet til arbeidsgiveravgift*
- Norge har en ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente i 2006 ordningen for perioden 2007-2013. Den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften anslås å utgjøre en skatteutgift på 11,8 mrd. kroner i 2011.
- Bedrifts- og kapitalbeskatningen*
- Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal skattlegges med en flat sats på 28 pst. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden, fritaksmetoden, særskatten på sokkelen og særskilte skat-

Tabell 1.3 Anslag på skatteutgifter knyttet til beskatningen av lønn og pensjon. Påløpt. Mill. kroner. 2010 og 2011

	2010	2011
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark	750	790
Skattekasse 2	1 810	1 970
Foreldrefradrag	1 975	2 010
Skattefritak for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris	10	10
Fradrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere	1 620	1 620
Fradrag for merutgifter til kost og losji for pendlere	600	620
Fradrag for fagforeningskontingent	1 110	1 100
Fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner	510	465
Særfradrag for store sykdomsutgifter	335	355
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land	280	285
Fondsordning for aktiver idrettsutøvere	5	5
Skattefri kjøregodtgjørelse	1 870	1 910
Skattefritt hyretillegg for sjøfolk	170	170
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen	120	122

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

teregler for kraftsektoren er en del av referanse-systemet. Det er lagt til grunn at inntekter og fradrag skal behandles symmetrisk. Tabell 1.4 gir en samlet framstilling av skatteutgiftene og -sanksjonene knyttet til bedrifts- og kapitalbeskatningen i 2010 og 2011:

- Det gis et særskilt skattefradrag for kostnader knyttet direkte til forsknings- og utviklingsprosjekt som er godkjent av Norges forskningsråd (*Skattefunn*). Fradraget utgjør 20 pst. av prosjektkostnaden for små og mellomstore foretak og 18 pst. av prosjektkostnaden for alle andre virksomheter. Fradraggrunnlaget er begrenset oppad til 5,5 mill. kroner for egenutført FoU og 11 mill. kroner for innkjøp fra godkjent FoU-institusjon. Bruken av Skattefunn har gått noe tilbake i perioden 2004 til 2007. I 2009 var det en svak vekst i antall nye prosjekter som ble godkjent, mens skatteutgiften anslås å øke med anslagsvis 15 pst. Økningen skyldes i hovedsak at beløpsgrensene i ordningen ble hevet fra 4 til 5,5 mill. kroner for egenutført FoU, og fra 8 til 11 mill. kroner for innkjøp fra godkjent FoU-institusjon. Dette indikerer en

økt statlig finansiering uten at det nødvendigvis er utløst mer FoU i 2009. Også i 2010 forventes en økning i utgiftene til Skattefunn. Skatteutgiften anslås til om lag 1,3 mrd. kroner i 2011.

- Gjennom *BSU-ordningen* (boligsparing for ungdom under 34 år) gis det et fradrag i skatt tilsvarende 20 pst. av innskudd på inntil 20 000 kroner per år, maksimalt 150 000 kroner samlet. Skattefradraget utgjør en skatteutgift på 650 mill. kroner i 2011.
- Fra 2008 gis det et årlig fradrag på inntil 15 000 kroner (inkludert kostnader) i alminnelig inntekt for premier og innskudd til enkelte *individuelle pensjonsordninger*, jf. lov om individuell pensjonsordning. Skatteutgiften er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt spart i bank uten fradragrett. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen skattlegges som pensjonsinntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 10 år i ordningen, og at utbetalingen skjer over 10 år. Ordningen anslås å utgjøre en skatteutgift på 75 mill. kroner i 2011.

- Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til *pensjonsordninger i arbeidsforhold*. I tillegg er pensjonsformuen fritatt for formuesskatt, og den løpende avkastningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt. Skatteutgiften knyttet til dette er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt utbetalt som lønn og spart i bank. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalinger fra pensjonsordningen skattlegges som pensjonsinntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 15 år i ordningen, og at utbetalingen skjer over 15 år. Beregningen tar utgangspunkt i innbetalinger fra både arbeidsgiver og eventuelt fra arbeidstaker. Ordningen anslås å utgjøre en skatteutgift på om lag 28 mrd. kroner i 2011.
- 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. Selskapet må betale arbeidsgiveravgift på avsetninger til premiefondet, men kan fradragføre inntil 50 pst. av gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier mot alminnelig inntekt. Ordningen anslås å utgjøre en skatteutgift på 340 mill. kroner i 2011.
- Som hovedregel skal det betales trygdeavgift av næringsinntekt på 11 pst., mens *trygdeavgiften på næringsinntekt fra jordbruk, skogbruk og fiske* er 7,8 pst. Produktavgiften skal dekke forskjellen mellom høy sats og mellomstats for trygdeavgiften for fiskere. De øvrige næringsdrivende betaler imidlertid kun den lavere trygdeavgiftssatsen på 7,8 pst. Dette utgjør en skatteutgift på 280 mill. kroner i 2011.
- Det gis et særskilt *fradrag i inntekt fra fiske* på inntil 150 000 kroner i 2009. Tilsvarende gis det et særskilt *fradrag i inntekt fra sjøfart* på 80 000 kroner i 2009. Fradragene utgjør en samlet skatteutgift på 700 mill. kroner i 2011.
- Det gis et særskilt *fradrag i næringsinntekt fra jordbruk og hagebruk* på inntil 142 000 kroner per år. Fradraget utgjør en skatteutgift på 970 mill. kroner i 2011.
- Det gis et særskilt *fradrag i næringsinntekt fra reindrift* på inntil 142 000 kroner per år. Fradraget utgjør en skatteutgift på om lag 5 mill. kroner i 2011.
- Det gis et særskilt *fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift* på inntil 142 000 kroner per år fra 2009. Fradraget utgjør en skatteutgift på 1,3 mill. kroner i 2011.
- Det gjelder enkelte *særskilte skatteregler for skogbruksnæringen*. Skogeierne kan innenfor visse grenser få fradrag for avsetning til skogfondskonto ved beregning av alminnelig inntekt, og de trenger kun å inntektsføre 15 pst. av utbetalte beløp fra skogfondskontoen dersom de brukes til skogkulturformål mv. Dette utgjør en skatteutgift på 65 mill. kroner i 2011. Utgifter til bygging og ombygging av skogsveier kan utgiftsføres direkte, selv om slike utgifter skulle vært aktivert og avskrevet etter ordinære skatteregler. Dette utgjør en skatteutgift på 15 mill. kroner i 2011. Videre skattlegges skogeierne senest etter åtte års eiertid ved gjennomsnittsligning, dvs. at skatten utlignes på grunnlag av gjennomsnittet av de siste fem års overskudd. Dette kan gi lavere bruttoskatter enn ved ordinær ligning.
- Skogeiendommer verdsettes til ligningsverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettingen skjer ved at det fastsettes en sjablonbasert nettotilvekst på hver eiendom. Verdien av den sjablonmessige tilveksten blir så beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser og sjablonverdier for kostnader. Denne verdien blir så multiplisert med skogfaktoren som i utgangspunktet skal gjenspeile en realrente ved fastsettelse av *ligningsverdien av skogeiendom*. I 2010 er skogfaktoren 5. Det innebærer at realrenten som legges til grunn for beregning av skogformuen, er 20 pst. Denne høye realrenten innebærer at inntekter noen år fram i tid får svært lav verdi, og den beregnede skogformuen blir tilsvarende lav. Skatteutgiften knyttet til dette anslås til 80 mill. kroner i 2011.
- *Rederiskatteordningen* ble fra 2007 endret til en fritaksordning i tråd med ordningene man finner i EU-landene. Skipsfartsvirksomhet og nærmere definert tilknyttet virksomhet innenfor ordningen er fritatt for ordinær overskuddskatt. Skatt på nettofinansinntekter og tonnageskatt bidrar til at rederiene likevel ikke er fullstendig skattefrie. De særskilt gunstige skattereglene for rederiselskap anslås å utgjøre en skatteutgift på 2 200 mill. kroner i 2011. Anslagene er basert på regnskapsmessig resultat før skatt for selskapene innenfor det særskilte rederiskattesystemet i perioden 2006–2009, justert for faktisk innbetalt skatt og framskrevet til 2011.
- En *avskrivningssats for skip og far tøy* (saldogruppe e) på 14 pst. er normalt høyere enn faktisk økonomisk verdifall. Fordelen ved avskrivningssatser som er høyere enn faktisk økonomisk verdifall, er knyttet til at det gir

skatteutsettelse (skattekreditt). Skatteutgiften er beregnet som nåverdien av skatteutsettelsen knyttet til de endelige investeringene og kan dermed sammenliknes med et investeringstilskudd. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall på skip på 10 pst. For å unngå dobbeltregning er beregningen utelukkende foretatt for investeringer i skip i innenriks fart og fiskefartøyer, som ikke skatlegges etter den særskilte skatteordningen for rederiselskaper. Skatteutgiften knyttet til at avskrivningssatsen for skip og fartøy er høyere enn antatt faktisk økonomisk verdifall, anslås til 115 mill. kroner i 2011.

- En *avskrivningssats for maskiner og inventar* mv. (saldogruppe d) på 20 pst. er normalt høyere enn faktisk verdifall. Fordelen ved høy avskrivningssats er beregnet på samme måte som for skip og fartøyer og med utgangspunkt i et antatt faktisk økonomisk verdifall på 15 pst. Skatteutgiften knyttet til avskrivningssatsen for maskiner og inventar mv. anslås til 865 mill. kroner i 2011.
- Egen bolig og fritidsbolig er *lavt inntektsbeskattet*, jf. egen omtale i avsnitt 3.1 i vedlegget. Skatteutgiften er beregnet med utgangspunkt i opplysninger fra Statistisk sentralbyrås boligformuesberegning. For fritidsboliger er markedsverdiene simulert ved å multiplisere ligningsverdiene med fem. Det er lagt til grunn at investeringer i boliger og fritidsboliger i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning (både medregnet fordel, eventuelle gevinster ved salg og utleie av deler av boligen) tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 10 års løpetid i det aktuelle inntektsåret. Skatteutgiften knyttet til lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom anslås til om lag 41 mrd. kroner i 2011.
- Ligningsverdien av primærbolig (egen bolig) og sekundærbolig utgjør i gjennomsnitt hhv. 25 pst. og 40 pst. av markedsverdien. Ligningsverdiene av fritidseiendom er vilkårlige, men anslås å utgjøre om lag 20 pst. av markedsverdiene. Beregningen av skatteutgiften knyttet til *rabatten i formueskatt på bolig og fritidseiendom* tar utgangspunkt i det samme beregningsgrunnlaget som er lagt til grunn ved beregningen av skatteutgiften knyttet til manglende inntektsbeskatning av egen bolig, jf. over. På dette grunnlaget anslås denne skatteutgiften til 21 mrd. kroner i 2011.
- Ligningsverdien av næringsseiendom utgjør i gjennomsnitt 40 pst. av markedsverdien. Skatteutgiften knyttet til *rabatten i for mueskatt på*

næringsseiendom er beregnet med utgangspunkt i dette. Skatteutgiften anslås til 3,9 mrd. kroner i 2011.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Det finnes en rekke andre, ikke tallfestede skatteutgifter knyttet til beskatningen av lønn, arbeidsgiveravgift og bedrifts- og kapitalbeskatningen, blant annet følgende:

- I utgangspunktet er alle fordeler vunnet ved arbeid skattepliktig, uavhengig av om de mottas som lønn eller i form av *naturallytelser* mv. Det er imidlertid en rekke unntak eller begrensninger i den generelle skatteplikten. I prinsippet må dette anses som en skatteutgift fordi personer som mottar deler av arbeidsgodtgjørelsen i form av naturallytelser, betaler mindre i skatt på sin arbeidsgodtgjørelse enn personer som mottar all godtgjørelse i form av lønn. Et eksempel er arbeidsgivers finansiering av *ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift* til underkurs (skattefritt inntil 1 500 kroner). Videre kan en få et rentefritt lån av arbeidsgiver på inntil 60 pst. av grunnbeløpet (G) i folketrygden som ikke er skattepliktige dersom lånet betales ned i løpet av ett år. I andre tilfeller kan det være mer usikkert i hvilken grad det er en skatteutgift knyttet til naturallytelsen. Eksempelvis regnes det ikke som skattepliktig fordel at arbeidsgiver betaler *abonnement på avis og tidsskrifter* innenfor visse grenser, forutsatt at arbeidstakeren har behov for dette i forbindelse med jobb. Tilsvarende kan arbeidsgiver dekke kostnader til etter- og videreutdanning for sine ansatte uten at dette er skattepliktig for arbeidstakeren, selv om også arbeidstakeren har en fordel av utdanning. Det kan også diskuteres om skattefritak på velferdsgoder som *personalrabatter, subsidier t kantine, tilgang på bedriftshytte* mv. skal regnes som skatteutgifter eller ikke.
- *Skattefrie institusjoner* er organisasjoner, foreninger, stiftelser mv. som ikke har erverv som mål. Eksempelvis er frivillige organisasjoner fritatt for skatt på medlemskontingent og innsamlede midler. Dette skattefritaket regnes ikke som en skatteutgift. Slike institusjoner er skattepliktige for eventuell økonomisk virksomhet de måtte drive, men kun dersom den skattepliktige omsetningen er over 70 000 kroner per år. For veldedige organisasjoner er grensen 140 000 kroner per år. Bunnbeløpet er innført av forenklingssyn, men kan i prinsippet regnes som en særskilt fordel sammen-

Tabell 1.4 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til bedrifts- og kapitalbeskatningen.
Mill. kroner. 2010 og 2011

	2010	2011
Skattefradrag for forskning og utvikling (skattefunn)	1 300	1 300
BSU-ordningen	640	650
Individuell pensjonsordning (IPS)	70	75
Fradrag for premie til pensjonsordning i arbeidsforhold mv. ^{1,2}	27 300	28 200
Tjenestepensjon, premiefond ¹	330	340
Trygdeavgift jordbruk og skogbruk.	260	280
Særfradrag for sjømenn og fiskere	700	700
Særskilt fradrag i næringsinntekt for landbruket	980	970
Særskilt fradrag for reindrift.	5	5
Særskilt fradrag for skiferdrivere.	1,6	1,3
Skogfondsordningen	65	65
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer ¹	15	15
Lav faktor ved verdsetting av skog i formuesskatten	80	80
Særskilte skatteregler for rederier ³	2 260	2 200
Avskrivningssats på fiskefartøy og innenriks skipsfart ²	110	115
Avskrivningssats på maskiner ²	850	865
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom.	39 200	40 600
Rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom	19 800	21 100
Rabatt i formuesskatt for næringseiendom.	3 900	3 900

¹ Skatteutgiftene er basert på tall for 2008.

² Skatteutgiften er regnet som permanentinntekten av skattefordelen.

³ Beregnet med utgangspunkt i gjennomsnittlig regnskapsmessig resultat før skatt for perioden 2006 til 2009.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

liknet med virksomheter som er skattepliktige uavhengig av omsetningens størrelse.

- Etter gjeldende regler kan skatten settes ned for *personer med arbeidsopphold i utlandet* som overstiger ett år – ettårsregelen. En skattyter som oppfyller vilkårene, får nedsatt den delen av norsk skatt som svarer til den norske skatten på den utenlandske lønnsinntekten. Forutsatt at det ikke foreligger en skatteavtale som gir Norge eksklusiv beskatningsrett, har ettårsregelen betydning ved opphold i alle land. Differansen mellom det slike skattytere betaler i skatt i oppholdslandet og det de ellers ville ha betalt i Norge, kan ses på som skatteutgift.
- *Frivillige organisasjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift* for ansatte som tjener inntil 45 000

kroner når organisasjonens samlede lønnsutgifter ikke overstiger 450 000 kroner.

- Det skal under visse vilkår ikke betales *arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig* dersom beløpet samlet sett ikke er høyere enn 60 000 kroner per år.
- Det skal ikke svares *arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn* som er under 12 år, eller som har særskilte omsorgsbehov, selv om beløpet overskrider 60 000 kroner per år.
- Hovedregelen er at det skal beregnes *arveavgift* på all mottatt arv og visse gaver. Arveavgiften beregnes med utgangspunkt i antatt salgsverdi av de avgiftspliktige driftsmidlene. Det er imidlertid enkelte unntak fra dette: Arveavgiftsgrunnlaget for jord- og skogbrukseien-

dommer settes til skiftetakst når eiendommen overtas på skifte av åsetesberettiget arving eller til tre firedeler av antatt salgsverdi når skiftetakst ikke foreligger, eller når eiendommen overtas av annen slektning i rett nedstigende linje. Aksjer og andeler i ikke-børsnoterte selskaper verdsettes til 60 pst. av skattemessig formuesverdi innenfor en grense på 10 mill. kroner for den enkelte mottaker. Det gis også et fradrag i arveavgiften for betalt dokumentavgift ved overdragelse av fast nærings-eiendom i forbindelse med generasjonsskifte. Disse ordningene utgjør en skatteutgift.

- De samlede investeringsbaserte fradragene (dvs. avskrivninger, friinntekt og fradrag for finansieringskostnader) i petroleumsbeskatningen er for høye og kommer for raskt relativt til en nøytral beskatning av grunnrente. Dette kan føre til for høy kapitalbruk i prosjekter på norsk sokkel.
- *Gevinster fra salg av gr unnareal i landbruket* skatlegges som hovedregel etter prinsippene i skjermingsmetoden. Gevinst ved salg av grunnareal i landbruket skatlegges imidlertid ikke etter prinsippene i skjermingsmetoden dersom samlet årlig gevinst er lavere enn 150 000 kroner.

5 Skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til avgiftsreglene

Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2010 anslått til om lag 200 mrd. kroner. Noen varer og tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, enten fordi det er teknisk vanskelig å ilegge merverdiavgift, eller fordi virksomheten ikke driver omsetning i vanlig forstand, slik at virksomheten ville levert negative avgiftsoppgaver. Unntak for virksomheter som ville generere negative inntekter med avgiftsplikt, betraktes vanligvis ikke som skatteutgifter eller skattesanksjoner.

Følgende former for særregler i merverdiavgiftssystemet er de viktigste:

1. Utenfor merverdiavgiftssystemet
2. Lavere avgiftssats enn 25 pst.
3. Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats

Tabell 1.5 Anslag på skatteutgifter knyttet til at tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet. Mill. kroner

	2010	2011
Undervisningstjenester og kjøreskoler	320	330
Tannhelsetjenester	630	670
Musikk og scenekunst	30	35
Treningssentre	580	600
Andre tjenester	110	110

Kilde: Finansdepartementet.

Utenfor merverdiavgiftssystemet

En lang rekke tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, jf. tabell 1.5. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene og virksomhetene får ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester som de kjøper til bruk i virksomheten. Tabellen viser skatteutgifter ved at enkelte tjenester er utenfor avgiftssystemet. Skatteutgiftanslagene for kultur- og idrettssektoren er utarbeidet med utgangspunkt i tallmateriale fra Kulturmomsutvalget (NOU 2008: 7).

Lavere avgiftssats enn 25 pst.

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den generelle satsen på 25 pst. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den generelle satsen på 25 pst. Matvarer (og alkoholfrie drikkevarer) har en redusert merverdiavgiftssats på 14 pst. Det er beregnet at redusert avgiftssats på matvarer utgjør en skatteutgift på om lag 9,8 mrd. kroner i 2011.

Noen tjenester som persontransport, overnatting, kino og NRKs allmennkringkastingsvirksomhet har lav merverdiavgiftssats på 8 pst. Som en oppfølging av Kulturmomsutvalget, ble det også innført merverdiavgift med sats på 8 pst. for inngangsbilletter til museer, fornøylesparker, opplevelsessentre og idrettsarrangementer med høye billettinntekter, se Prop. 119 LS (2009-2010). Endringen gjaldt fra 1. juli 2010, men i beregningen i tabell 1.6 er helårsvirkningene oppgitt.

Innenfor merverdiavgiftsgrunnlaget med nullsats

Nullsats innebærer at den merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tje-

Tabell 1.6 Anslag på skatteutgifter for varer og tjenester med redusert merverdiavgiftssats. Mill. kroner

	2010	2011
Matvarer	9 600	9 800
Persontransport	2 450	2 550
Overnatting	950	1 000
Kino	160	170
NRKs allmennkringkastningsvirksomhet	730	750
Museer	45	50
Fornøylesparker og opplevelsessentre	45	50
Idrettsarrangement med store billettinntekter	90	95

Kilde: Finansdepartementet.

nester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på varer/tjenester som omsettes (nullsats). Tabell 1.7 viser anslag på skatteutgiften knyttet til nullsats for merverdiavgiften.

Fiskale særavgifter

Tabell 1.8 gir en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til fiskale særavgifter. Fiskale avgifter som legges på driftsmidler i produksjonen, regnes som skattesanksjoner.

- *Alkohol- og tobakkavgiftene* blir regnet som fiskale avgifter, men de har også en helsemessig begrunnelse. Om bord på fly og ferger og på flyplasser det tillatt å selge avgiftsfri alkohol og tobakk. Dette salget regnes som en skatteutgift fordi all annen omsetning på norsk territorium

Tabell 1.7 Anslag på skatteutgifter knyttet til nullsats for merverdiavgiften. Mill. kroner

	2010	2011
Aviser	1 700	1 800
Tidsskrifter	750	800
Bøker	1 250	1 350
El-kraft mv. i Nord-Norge	840	870
El-biler	15	20

Kilde: Finansdepartementet.

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. Skatteutgiften knyttet til salg av avgiftsfri alkohol og tobakk anslås på usikkert grunnlag til om lag 4 mrd. kroner 2011.

- *Grunnavgiften på engangsemballasje* for drikkevarer gir et årlig proveny på om lag 800 mill. kroner i 2010. Fritaket for melk, melkeprodukter, drikkevarer framstilt av kakao og sjokolade mv. kan betraktes som en skatteutgift. Skatteutgiften anslås til om lag 630 mill. kroner i 2011.
- *Årsavgiften* er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser. Den generelle satsen i 2010 er inndelt i en lav sats (2 790 kroner) for bensinbiler og dieslbiler med fabrikkmontert partikkelfilter og en høy sats (3 245 kroner) for dieselskjøretøy uten fabrikkmontert partikkelfilter. Disse satsene betales for personbiler, varebiler, campingbiler, minibusser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy. For campingtilhengere med egenvekt over 350 kg betales 1 045 kroner per år, mens det for motorsykler betales 1 705 kroner per år. For traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. betales 395 kroner per år. Redusert årsavgift på næringskjøretøy (lastebiler og trekkbiler) anslås å utgjøre om lag 100 mill. kroner i 2011, og kan betraktes som en skattesanksjon.
- *Omregistreringsavgiften* er en fiskal avgift som kan betraktes som et alternativ til merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Avgiften er gradert etter type kjøretøy, samt alder og vekt på kjøretøyet. Skattesanksjonen knyttet til omregistreringsavgift på typiske næringskjøretøy, som busser, lastebiler og varebiler er anslått å utgjøre om lag 490 mill. kroner i 2011.
- *Dokumentavgiften* er knyttet til tinglysing av omsetning av fast eiendom. Avgiften utgjør 2,5 pst. av omsetningsverdien ved overdragelse av fast eiendom. Avgiften omfatter alle typer eiendommer, bolig- og fritidseiendommer og 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, bl.a. ved arv og overdragelse av fast eiendom mellom ektefeller. Dokumentavgiften er i tabell 1.8 betraktet som en skattesanksjon. Dokumentavgiften er beregnet å gi et proveny på 5,7

Tabell 1.8 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til fiskale særavgifter. Mill. kroner

	2010	2011
Tax-free kvoter på alkohol og tobakk.	3 900	4 000
Grunnavgift på engangs-emballasje.	600	630
Årsavgift for lastebiler og trekkbiler.	-95	-100
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy	-470	-490
Dokumentavgift i alt.	-5 400	-5 700
Toll i alt.	-2 400	-2 400

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

mrd. kroner for 2011. For 2011 er avgift betalt av næringsdrivende beregnet å utgjøre om lag 700 mill kroner.

- *Toll* er i Norge 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 skotøy. Toll kan prinsipielt betraktes som en handelshindring, og dermed bidra til å svekke muligheter for arbeidsdeling mellom land og effektiv produksjon. Toll er i tabell 1.8 tatt med som en skattesanksjon.

Miljø- og energirelaterte særavgifter

Tabell 1.9 gir en samlet framstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til miljø- og energirelaterte særavgifter.

- *CO₂-avgiften* er en miljøavgift, og satsen per utslippsenhet burde være lik for alle anvendelser. Det er imidlertid ulike satser for ulike produkter og anvendelser, og i tillegg er en del anvendelser fritatt for CO₂-avgiften. Satsen for CO₂-avgiften på mineralolje benyttes som referanse for å beregne skatteutgifter/skattesanksjoner for utslipp som kun er omfattet av CO₂-avgiften. Fritak fra CO₂-avgiften, for utslipp som er omfattet av kvotesystemet, regnes ikke som en skatteutgift. For utslipp fra kvotepflichtige bedrifter som i tillegg ilegges CO₂-avgift, regnes derfor CO₂-avgiften som en skattesank-

sjon. Dette er tilfelle for petroleumsvirksomheter som omfattes av kvotesystemet, men likevel ilegges CO₂-avgift. Det må likevel opplyses om at det ved denne framgangsmåten ikke tas hensyn til at kvoteprisen varierer over tid og at kvoteprisen siden 2009 har ligget under nivået for den generelle CO₂-avgiften på mineralolje. En videre begrensning ved denne framgangsmåten er at tildeling av vederlagsfrie kvoter til landbasert industri ikke gir staten inntekter på nivå med en alternativ avgift, og derfor strengt tatt ikke bør sidestilles med en avgift. 1. september 2010 ble det innført avgift på naturgass og LPG på nivå med den generelle satsen på mineralolje. Avgiften omfatter i hovedsak oppvarming av bygg mv. og landbasert transport. Bruk av naturgass og LPG i industriproduksjon er ilagt reduserte satser, men for bruk av LPG er den reduserte satsen satt til null. I tillegg gis det fritak for innenriks sjøfart og veksthusnæringen. Også bruk av naturgass for kvotepflichtig industri er ilagt redusert CO₂-avgift. Dette vil utgjøre en skattesanksjon. Ettersom avgiften først innføres i år, er det foreløpig betydelig usikkerhet knyttet til anslagene for skatteutgifter. Disse er derfor ikke beregnet i tabellen. Tabell 1.9 viser øvrige anslag knyttet til CO₂-avgiften.

- *Avgiften på sluttbehandling av avfall* bestod av avgift på deponering av avfall og avgift på forbrenning av avfall. Fra 1. oktober 2010 ble avgiften på forbrenning av avfall fjernet. I 2009 ble det gitt dispensasjon fra forbrenningsavgiften for energianlegg i industrien som benytter avfallsbasert brensel. Dette utgjorde en skatteutgift på om lag 3 mill. kroner fram til oktober 2010.
- *Avgiften på utslipp av NO_x* er en miljøavgift som pålegges utslipp av NO_x. Det gis avgiftsfritak for utslippskilder omfattet av en miljøavtale med staten om gjennomføring av NO_x-reduserende tiltak i samsvar med et fastsatt miljømål. Avgiftsfritaket betraktes som en skatteutgift, siden fritaket innebærer at utslippskildene ikke står overfor økonomiske virkemidler som tilsvarende avgift og staten går glipp av avgiftsinntekter. Skatteutgiften anslås til om lag 740 mill. kroner i 2011 for petroleumsvirksomheten. For øvrige utslippskilder anslås skatteutgiften til 650 mill. kroner i 2011.
- *Avgift på elektrisk kraft* er 11,01 øre per kWh i 2010 og pålegges elektrisk kraft som forbrukes i Norge. Det er fritak for forbruk i bestemte kraftintensive prosesser og i veksthusnæringen. Industrien ellers blir ilagt en redusert sats på 0,45 øre per kWh. El-forbruk i administra-

sjonsbygg i industrien ilegges full el-avgift. Treforedlingsindustrien fritas helt for avgift ved deltakelse i energieffektiviseringsprogram. Næringsvirksomhet i tiltakssonen (Finnmark og Nord-Troms) ilegges el-avgift med redusert sats. Offentlig forvaltning og husholdninger i tiltakssonen er fritatt for el-avgift. Fritaket for kraftintensive prosesser, veksthusnæringen og treforedlingsindustrien og den reduserte satsen for industrien er anslått å gi en skatteutgift på om lag 5,6 mrd. kroner i 2011. Fritakene for tiltakssonen utgjør om lag 195 mill. kroner i 2011.

- *Grunnavgiften på mineralolje* ble innført i 2000 for å unngå at økningen av elektrisitetsavgiften medførte overgang til fyring med olje. Treforedlingsindustrien, sildemel- og fiskemelindustrien har redusert sats eller er fritatt for grunnavgiften. Dette anslås å utgjøre en skatteutgift på om lag 100 mill. kroner i 2011. Mineralolje som leveres til tang- og taretråling ble ilagt grunnavgift på mineralolje fram til 1. juli 2010. Fra 1. juli er tang- og taretrålere også fritatt fra grunnavgift på mineralolje, og denne skattesanksjonen faller derfor bort.
- *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. Det er anslått at den lavere satsen på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på ben-

sin gir en skatteutgift på om lag 4,5 mrd. kroner i 2011. Av dette utgjør skatteutgiften for biodiesel om lag 10 pst. Det er enkelte andre fritak fra disse avgiftene, blant annet for traktorer, anleggsmaskiner, motorsager, båter og snøscootere i veiløse strøk. Dette er hovedsakelig anvendelser utenfor veinettet.

Ikke-tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Følgende skatteutgifter knyttet til avgiftsreglene er ikke tallfestet:

- Det er redusert *engangsavgift for varebiler og lette lastebiler*. Varebiler og lette lastebiler brukes både til næringsformål og private formål, og den lave avgiften skal i prinsippet regnes som skatteutgift dersom bilene kjøpes av privatpersoner, og som en skattesanksjon dersom de brukes til næringsformål. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å skille mellom kjøp til de to formålene. Det er heller ikke beregnet skattesanksjoner knyttet til at varebiler betaler full årsavgift. Fritaket for el-biler og hybridbiler må regnes som en skatteutgift, men er ikke beregnet.
- *Avgift på båtmotorer* anses som en fiskal avgift, og følgelig er fritaket for fiskebåter ikke en skatteutgift. Fritaket for *el-motorer* er derimot en skatteutgift.

Tabell 1.9 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til miljø- og energirelaterte særavgifter. Mill. kroner

	2010	2011
Høy CO ₂ -avgift på bensin	-550	-540
Høy CO ₂ -avgift for innenriks luftfart	-45	-50
CO ₂ -avgift på sokkelen ¹	-2 250	-2 300
CO ₂ -avgift på mineralolje: fritak for fiske og fangst i nære og fjerne farevann.	235	240
CO ₂ -avgift for naturgass og LPG: fritak/ redusert sats ²	i.b.	i.b.
Bruk av naturgass i kvotepliktig industri ²	i.b.	i.b.
Fritak for sluttbehandlingsavgiften for avfallsbaserte brensler i industrien	3	0
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale – petroleum ³	730	740
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale -øvrige utslippskilder	750	650
Avgift på elektrisk kraft: fritak og redusert sats for industri mv.	5 300	5 600
Avgift på elektrisk kraft: fritak for Nord-Troms og Finnmark.	185	195
Grunnavgift på mineralolje: fritak/ redusert sats	95	100
Grunnavgift på mineralolje: tang- og taretråling.	-0,5	0
Lavere veibruksavgift på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på bensin	3 900	4 500

¹ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag. Nettovirkningen av CO₂-avgift på sokkelen er om lag 380 mill. kroner i 2010 og 385 mill. kroner i 2011. Det er da tatt hensyn til at CO₂-avgiften er fradragsberettiget mot både ordinær skatt og særskatt, og at SDØE betaler store deler av avgiften.

² Det ble innført CO₂-avgift på gass fra 1. september 2010. Det gis fritak fra avgiften for fiske og fangst, skipsnæringen, veksthusnæringen og prosessindustrien. For øvrig industri ilegges minstesatser for bruk av naturgass og LPG. Det er stor usikkerhet knyttet til anslagene for skatteutgifter og -sanksjoner i 2010 og 2011 og disse er derfor ikke beregnet.

³ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag. Nettovirkningen av NO_x-avgiftsfritaket for petroleumsvirksomheten er om lag 120 mill. kroner i 2010 og 2011. Det er da tatt hensyn til at NO_x-avgiften er fradragsberettiget mot både ordinær skatt og særskatt, og at SDØE betaler store deler av avgiften.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Vedlegg 2

Skattestatistikk for 2008

I dette vedlegget redegjøres det for skattestatistikk for personer (forskuddspliktige) og selskap (etterskuddspliktige) for inntektsåret 2008. Statistikken inneholder tall over skattegrunnlagene og utlignede skatter samt tall for de fleste skattepliktige inntekter, inntektsfradrag og skattepliktig nettoformue.

Tabell 2.1 gir en oversikt over skatteligningen for 2008. Statistikken bygger på oppgaver fra den ordinære skatteligningen for personer og selskap. For personer omfatter inntektsskatt til staten hovedsakelig toppskatt og fellestskatt.

Utlignet formues- og inntektsskatt til kommune, fylke og stat og trygdeavgift til folketrygden utgjorde i alt 647 mrd. kroner i 2008. Av dette ble 327 mrd. kroner utlignet på personer, mens 320 mrd. kroner ble utlignet på selskap. Utlignet skatt i 2007 utgjorde 569 mrd. kroner.

Kommune- og fylkesskatten beløp seg til 121 mrd. kroner, mens statsskatten og trygdeavgiften var henholdsvis 441 og 85 mrd. kroner. Fra 2007 til 2008 var det en samlet økning i utlignet skatt på 14 pst. Kommune- og fylkesskatten økte med 3 pst., mens statsskatten økte med 18 pst. Medlemsavgiften til folketrygden økte med 9 pst. fra året før.

Skattestatistikk for personer

Alminnelig inntekt ved kommune- og fylkesskatteligningen utgjorde i alt 940 mrd. kroner for personer. Dette var en økning på 5 pst. fra året før. Sammenlignet med 2007 økte utlignede skatter for personer med 19 mrd. kroner.

Tabell 2.2 viser oversikt over skatteligningen for personer, fordelt etter fylke.

Tabell 2.3 viser gjennomsnittstall for personer fordelt fylkesvis. Alminnelig inntekt per innbygger var 195 100 kroner i 2008. Dette er en økning på 4 pst. sammenlignet med 2007. Oslo hadde høyest inntekt per innbygger med 241 300 kroner, mens inntekten var lavest i Nord-Trøndelag med 159 200 kroner.

Tabell 2.4 viser fordelingen av antall personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. Av bosatte per-

soner 17 år og eldre hadde 26 pst. alminnelig inntekt under 100 000 kroner, 26 pst. en inntekt mellom 100 000 og 200 000 kroner, 22 pst. en inntekt mellom 200 000 og 300 000 kroner, og 26 pst. hadde en inntekt på 300 000 kroner eller mer. En gruppering etter størrelsen på skattepliktig nettoformue viser at 76 pst. av personene hadde en nettoformue under 350 000 kroner, mens 6 pst. hadde en nettoformue mellom 350 000 kroner og 500 000 kroner. 18 pst. av personene ble lignet for en nettoformue på 500 000 kroner eller mer.

Tabellene 2.5-2.8 viser gjennomsnittstall for bosatte personer 17 år og eldre fra skattestatistikken for 2008. Mens tabellene 2.2 og 2.3 hovedsakelig redegjør for utlignet skatt i 2008, 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 vel 2 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjør snaut 1,1 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjør 128 000 personer. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for lønnstakere var 452 500 kroner i 2008. Trygdede og pensjonister hadde en gjennomsnittlig bruttoinntekt på 240 000 kroner, mens tilsvarende tall for selvstendig næringsdrivende var 606 500 kroner.

For trygdede og pensjonister utgjorde kapitalinntektene om lag 10 pst. av bruttoinntekten. For lønnstakere og selvstendig næringsdrivende er andelen hhv. 5 pst. og 8 pst.

Tabell 2.5 viser også at samlet inntektsfradrag som andel av bruttoinntekt er 29 pst. for trygdede og pensjonister, 30 pst. for lønnstakere og 28 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 17 pst. av bruttoinntekt. Tilsvarende for lønnstakere er 27 pst. For selvstendig næringsdrivende utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 32 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 lønnsinntekt i gjennomsnitt 85 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 lønnsinntekt om lag 55 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser 2 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 18 pst. av bruttoinntekten i 2008.

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 om lag 33 pst. av bruttoinntekten i 2008. Tilsvarende utgjør tjenestepensjoner og trygdeytelser 9 pst. og aksjeutbytte og gevinst 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 om lag 78 pst. av bruttoinntekten.

Skattestatistikk for selskap

Tabell 2.1 viser at skattbar inntekt ved statsskatteligningen for selskap utgjorde 298 mrd. kroner i 2008. Utlignet skatt for selskap økte med 59 mrd. kroner sammenlignet med 2007.

Samlet utlignet skatt til staten, eksklusiv selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven, utgjorde i alt 65 mrd. kroner i 2008. Av dette var 59 mrd. kroner fellesskatt og 339 mill. kroner

formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt var på 5,6 mrd. kroner i 2008, mens tonnasjeskatten utgjorde 28 mill. kroner samme år.

Utlignet skatt til staten framkommer etter godtgjørelsesfradrag, fradrag for naturressurskatt, kreditfradrag (fradrag for skatt betalt i utlandet), fradrag for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt og etter tilbakebetalt tidligere betalt skatt (tilbakeført underskudd mot beskattet overskudd de to foregående årene). Fradrag for godtgjørelse i fellesskatt utgjorde 359 mill. kroner, fradrag for naturressursskatt utgjorde 2,8 mrd. kroner, kreditfradrag utgjorde 17,1 mrd. kroner, forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 956 mill. kroner, mens tilbakebetalt tidligere betalt skatt utgjorde 3,2 mrd. kroner. Fra og med 2004 ble det innført skattefritak for inntekter fra aksjer og andre eierandeler for selskap. Dette førte til at godtgjørelsesfradraget falt bort, med unntak for ubenyttet godtgjørelsesfradrag fra tidligere år.

Tabell 2.9 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt) på 298 mrd. kroner var 93 pst. (278 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 1 mill. kroner eller mer (23,7 pst. av selskapene).

Tabell 2.10 viser at 77 pst. av den utlignede skatten (ekskl. sakkelselskap) ved statsskatteligningen på 65 mrd. kroner er utlignet på skattytergruppen aksjeselskap, 12 pst. på kraftselskap, 3 pst. på sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikringsselskap, 3 pst. på rederier skattlagt etter sktl. §§8-10 til 8-19, 0,5 pst. på forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag/samvirkelag, andelsmeierier og boligbyggelag, 4 pst. på utenlandske aksjeselskap/forsikringsselskap, 0,3 pst. på institusjoner/foreninger og pensjonsfond og 0,3 pst. på verdipapirfond.

Tabell 2.11 viser at statsskatten fra oljevirk-somheten beløp seg til 254 mrd. kroner. Beløpet utgjør 80 pst. av selskapskatten til staten.

Tabell 2.1 Oversikt over skatteligningen. Hele landet. 2008. Mill. kroner

	I alt	Selskap ¹	Personer
<i>Kommuneskatteligningen</i>			
Antall ²	3 869 596	880	3 868 716
Nettoformue	1 391 007	-	1 391 007
Alminnelig inntekt	939 652	-	939 652
Særfradrag	16 408	-	16 408
Formuesskatt	7 583	-	7 583
Inntektsskatt	91 978	-	91 978
Naturressursskatt	1 317	1 317	-
<i>Fylkesskatteligningen</i>			
Inntektsskatt	20 264	-	20 264
Naturressursskatt	240	240	-
<i>Statsskatteligningen</i>			
Antall med felleskatt	3 584 643	99 519	3 485 124
Antall med toppskatt	932 309	-	932 309
Toppskattegrunnlag	1 226 082	-	1 226 082
Nettoinntekt ³	2 392	-	2 392
Skattbar inntekt	298 109	298 109	-
Nettoformue	1 507 451	112 981	1 394 470
Nettoinntekt sokkel	335 363	335 363	-
Beregningsgrunnlag for særskatt sokkel	319 361	319 361	-
Toppskatt	17 890	-	17 890
Fellesskatt	160 460	58 750	101 710
Formuesskatt	3 663	339	3 324
Inntektsskatt sokkel (inkl. særskatt)	253 582	253 582	-
Skatt på grunnrenteinntekt for kraftanlegg	5 623	5 623	-
Tonnasjeskatt	28	28	-
<i>Utligning til folketrygden</i>			
Beregningsgrunnlag for trygdeavgift i alt	1 221 237	-	1 221 237
Personinntekt pensjoner	210 029	-	210 029
Personinntekt annen næring	51 971	-	51 971
Personinntekt primærnæring	11 253	-	11 253

	I alt	Selskap ¹	Personer
Personinntekt lønn	947 984	-	947 984
Samlet trygdeavgift	84 653	-	84 653
<i>Utlignet skatt</i>			
I alt.....	647 283	319 881	327 402
<i>Fradrag, nedsettelse og korreksjoner i skatt</i>			
I alt ⁴	33 439	24 410	9 029
Finnmarksfradrag ⁴	701	-	701
Fradrag for boligsparing ⁴	512	-	512
Skattefradrag for etterbetalt pensjon ⁵	-72	-	-72
Nedsettelse av formuesskatt ⁶	706	-	706
Skattebegrensning ⁷	5 622	-	5 622
Fradrag for utenlandsskatt (kreditfradrag) ⁸	18 646	17 135	1 511
Godtgjørelsesfradrag ⁹	405	359	46
Fradrag for naturressursskatt ¹⁰	2 802	2 802	-
Forsknings- og utviklingsfradrag	959	956	3
Tilbakebetalt tidligere betalt skatt	3 158	3 158	-

¹ Omfatter også utenlandske selskap på kontinentalsokkelen.

² Antall personer og selskap med utlignet inntektsskatt og/eller formuesskatt til kommune. Omfatter også personer på Svalbard

³ Nettoinntekt er grunnlag for ordinær inntektsskatt til staten for visse grupper, hovedsakelig personer bosatt i utlandet.

⁴ Beløpet er belastet inntektsskatt stat.

⁵ Tillegg/fradrag for etterbetalt pensjon.

⁶ Beløpet er belastet formuesskatt stat.

⁷ Beløpet er belastet inntektsskatt kommune og fylke med henholdsvis 1 724 mill. kroner og 353 mill. kroner. Inntektsskatt stat med 286 mill. kroner, fellesskatt med 1 765 mill. kroner og avgift til folketrygden med 1494 mill. kroner.

⁸ Beløpet for personer er belastet inntektsskatt stat med 148 mill. kroner, fellesskatt med 622 mill. kroner, inntektsskatt kommune med 615 mill. kroner og fylkesskatt med 125 mill. kroner. For selskap er beløpet belastet fellesskatten.

⁹ Godtgjørelsesfradraget for selskap belastes i sin helhet fellesskatt. For personer er godtgjørelsesfradraget belastet inntektsskatt kommune med 22 mill. kroner, fylkesskatt med 4 mill. kroner og fellesskatt med 22 mill. kroner.

¹⁰ Beløpet er belastet fellesskatt.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.2 Oversikt over skatteligningen for personer, etter fylke. 2008. Mill. kroner

	Hele landet ¹	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud	Vestfold	Telemark	Aust-Agder
<i>Kommune-skatteligningen</i>										
Antall personer	3 868 716	214 981	389 290	439 813	168 536	178 660	226 554	183 694	146 128	95 372
Nettoformue	1 391 007	60 638	173 545	292 868	45 310	50 160	78 431	62 740	39 800	28 782
Alminnelig inntekt	939 652	46 809	117 334	140 711	31 848	31 441	49 250	42 287	30 196	19 319
Særfradrag	16 408	1 047	1 563	1 677	824	739	875	855	676	397
Formuesskatt	7 583	306	965	1825	217	247	424	333	201	152
Inntektsskatt	91 978	4 415	11 936	14 387	2 943	2 939	4 800	4 062	2 870	1 835
<i>Fylkesskatte-ligningen</i>										
Inntektsskatt	20 264	973	2 628	3 171	649	648	1 058	895	632	405
<i>Statsskatte-ligningen</i>										
Antall personer med fellesskatt	3 485 124	195 843	368 592	424 119	141 744	138 697	186 972	165 718	123 014	77 015
Antall personer med toppskatt	932 309	41 150	126 718	146 372	25 148	25 107	47 779	39 309	27 912	17 298
Beregningsgrunnlag for toppskatt	1 226 082	63 042	148 914	170 136	43 098	42 209	64 124	55 848	40 129	25 243
Nettoformue	1 394 470	60 188	180 042	299 437	43 855	45 981	76 228	62 192	37 939	27 465
Toppskatt ²	17 890	628	3151	3657	328	321	849	698	441	289
Fellesskatt	101 710	4879	13363	15685	3254	3247	5305	4495	3164	2009
Formuesskatt	3 324	145	449	721	99	108	179	151	90	70
Medlemsavgift til folketrygden	84 653	4 233	10 562	12 222	2 831	2 822	4 441	3 788	2 680	1 705
<i>Utlignet skatt</i>	327 402	15 579	43 054	51 666	10 322	10 331	17 056	14 423	10 077	6 464
<i>Fradrag, nedsettelse og korreksjoner i skatt</i>										
I alt	9 029	485	762	1 189	365	315	421	406	295	211
Finnmarksfradrag	701	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Fradrag for boligsparing	512	19	43	82	13	15	22	18	13	10

	Hele landet ¹	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud	Vestfold	Telemark	Aust-Agder
Skattefradrag for etterbetalt pensjon	-72	-4	-9	-5	-2	-2	-4	-4	-1	-1
Nedsettelse av formuesskatt	706	12	88	310	6	4	36	22	6	5
Skattebegrensning	5 622	420	384	479	323	289	296	295	244	148
Nedsettelse for utenlandsskatt	1 511	37	253	305	24	7	69	72	33	48
Godtgjørelsesfradrag	46	2	4	17	1	1	1	3	0	0

	Vest-Agder	Rogaland	Hordaland	Sogn og Fjordane	Møre og Romsdal	Sør-Trøndelag	Nord-Trøndelag	Nordland	Troms Romssa	Finnmark Finnmarku
<i>Kommuneskatteligningen</i>										
Antall personer	136 192	319 712	370 816	92 789	202 879	226 484	101 636	192 451	123 437	58 862
Nettoformue	47 066	113 616	129 073	30 976	73 339	60 693	22 798	42 198	27 756	10 788
Alminnelig inntekt	30 709	91 125	91 765	18 810	46 369	51 585	20 840	39 806	26 791	12 637
Særfradrag	607	1 186	1 441	375	878	941	488	983	581	275
Formuesskatt	251	622	702	152	385	311	106	198	134	50
Inntektsskatt	2 958	9 150	9 051	1 797	4 471	4 987	1 933	3 718	2 539	1 185
<i>Fylkesskatteligningen</i>										
Inntektsskatt	652	2015	1994	396	985	1098	426	819	559	261
<i>Statsskatteligningen</i>										
Antall personer med fellesskatt	118 557	296 033	334 609	80 067	181 898	204 425	93 055	172 360	112 783	54 629
Antall personer med toppskatt	30 168	96 636	95 148	17 212	44 991	50 404	17 460	36 143	26 184	12 300
Beregningsgrunnlag for toppskatt	40 000	114 107	119 519	25 025	60 794	69 539	28 801	54 623	37 157	17 444
Nettoformue	46 767	115 268	130 022	30 668	73 628	61 040	22 746	42 177	27 855	10 824
Toppskatt ²	493	2 286	1 783	221	721	813	218	444	236	-401
Fellesskatt	3 252	9 989	9 959	1 982	4 920	5 506	2 133	4 106	2 804	1 300
Formuesskatt	102	289	298	72	177	144	51	94	62	24

	Vest- Agder	Rogaland	Horda- land	Sogn og Fjordane	Møre og Romsdal	Sør- Trøndelag	Nord- Trøndelag	Nordland	Troms Romssa	Finmark Finn- márku
Medlemsavgift til folketrygden	2746	8069	8347	1708	4178	4787	1917	3613	2524	1172
<i>Utlignet skatt</i>	10 453	32 420	32 134	6 327	15 837	17 646	6 783	12 992	8 859	3 591
<i>Fradrag, nedsettelse og korreksjoner i skatt</i>										
I alt	320	798	759	158	416	431	222	414	371	686
Finmarksfradrag	0	0	0	0	0	0	0	0	128	569
Fradrag for boligsparing	24	71	63	13	24	33	11	20	13	6
Skattefradrag for etterbetalt pensjon	-2	-7	-12	-2	-4	-6	-4	-2	-1	0
Nedsettelse av formuesskatt	29	46	77	5	26	18	2	6	6	1
Skattebegrensning	202	367	492	130	317	345	203	373	211	104
Nedsettelse for utenlandsskatt	67	315	136	11	48	39	10	17	12	5
Godtgjørelsesfradrag	1	4	4	0	4	1	0	1	1	1

¹ Omfatter også personer på Svalbard og kontinentalsokkelen.

² Toppskatten inkluderer også ordinær inntektsskatt til staten for visse grupper, hovedsakelig personer bosatt i utlandet. Denne skatten er i likhet med de øvrige skattene i tabellen oppgitt etter at fradrag og nedsettelse i skatt er trukket fra. For Finmark sin del framkommer et negativt tall siden fradragene overstiger skatten, hovedsakelig på grunn av Finmarksfradraget.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall per innbygger, etter fylke. 2008. Kroner

Fylke	Alminnelig inntekt per innbygger	Nettoformue per innbygger	Utlignet skatt per innbygger
Hele landet	195 100	289 800	67 800
Østfold	174 100	223 600	58 000
Akershus	224 900	339 800	82 000
Oslo	241 300	519 200	89 400
Hedmark	167 400	230 600	54 200
Oppland	170 400	249 300	55 900
Buskerud	193 300	298 300	66 900
Vestfold	184 600	270 600	62 900
Telemark	179 800	228 400	60 000
Aust-Agder	178 000	255 800	59 900
Vest-Agder	181 500	277 000	62 000
Rogaland	214 100	273 300	76 800
Hordaland	194 500	275 700	68 300
Sogn og Fjordane	176 200	287 400	59 300
Møre og Romsdal	185 300	295 200	63 600
Sør-Trøndelag	179 700	211 800	61 500
Nord-Trøndelag	159 200	173 300	51 900
Nordland	169 000	178 400	55 200
Troms Romssa	172 100	178 400	56 900
Finnmark Finnmarku	173 200	149 000	49 400

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag, 2008

Alminnelig inntekt etter særfradrag. Kroner	Skattepliktig nettoformue. Kroner							
	I alt	0 eller negativ	1- 349 999	350 000- 499 999	500 000- 699 999	700 000- 999 999	1 000 000- 2 999 999	3 000 000 og over
I alt	3 760 372	1 607 022	1 266 694	216 873	227 912	133 121	250 079	58 671
0 eller negativ	128 213	86 801	29 510	2 329	2 317	1 284	3 407	2 565
1 - 24 999	244 049	78 772	156 618	3 249	2 410	1 037	1 496	467
25 000 - 49 999	112 339	58 195	46 596	2 097	2 132	1 171	1 770	378
50 000 - 74 999	192 927	90 902	89 290	5 120	3 410	1 408	2 355	442
75 000 - 99 999	310 846	106 597	158 802	22 299	14 728	4 201	3 724	495
100 000 - 149 999	519 054	181 421	212 146	41 875	43 438	20 843	18 221	1 110
150 000 - 199 999	465 173	197 878	148 576	31 367	35 050	21 241	29 529	1 532
200 000 - 249 999	453 948	210 384	134 658	27 599	29 903	18 137	31 247	2 020
250 000 - 299 999	374 633	176 004	103 286	23 388	24 791	15 169	29 288	2 707
300 000 - 349 999	272 300	124 259	69 491	18 045	19 346	12 438	25 572	3 149
350 000 - 399 999	184 544	81 536	42 469	12 411	14 288	9 383	20 879	3 578
400 000 - 449 999	121 713	54 079	24 361	7 769	9 486	6 530	15 939	3 549
450 000 - 499 999	83 330	37 385	14 632	5 155	6 521	4 532	11 835	3 270
500 000 - 999 999	243 065	105 586	32 563	12 646	17 661	13 579	42 843	18 187
1 000 000 og over	54 238	17 223	3 696	1 524	2 431	2 168	11 974	15 222

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.5 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status.¹ 2008. Gjennomsnitt i kroner

	Lønnstakere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig næringsdrivende
Bruttoinntekt ²	452 500	240 000	606 500
Av dette:			
Personinntekt lønn	417 000	32 100	42 600
Ytelser fra folketrygden	2 600	137 400	5 800
Tjenestepensjon	2 600	44 300	3 700
Næringsinntekt i alt.	3 200	1 600	496 100
Kapitalinntekter	24700	23100	50200
Av dette:			
Renteinntekter	8 500	15 000	20 900
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte.	9 300	2 800	11 100
Gevinst ved salg av verdipapirer	3 900	2 300	7 200
Inntektsfradrag	133 600	70 600	170 700
Av dette:			
Minstefradrag	66 400	49 300	16 800
Netto reiseutgifter	2 500	100	500
Pensjonspremie	2 700	0	500
Foreldrefradrag	3 000	400	2 000
Fagforeningskontingent	1 600	100	400
Årets underskudd i næring.	1000	500	13 600
Tidligere års underskudd	1 500	1 400	8 600
Renteutgifter.	46 800	13 100	81 300
Tap ved salg av verdipapirer.	4 200	4 300	17 500
Alminnelig inntekt etter særfradrag	319 700	158 500	474 200
Bruttoskatt	121 400	45 000	195 500
Fradrag i skatt	1 400	4 700	1 700
Utlignet skatt	120 000	40 300	193 700
Antall bosatte 17 år og eldre	2 072 736	1 063 062	128 347

¹ I grupperingen av sosioøkonomisk status er attføring, rehabilitering og uførestønad regnet som folketrygd.

² Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.6 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på bruttoinntekt. 2008. Gjennomsnitt i kroner

	Bruttoinntekt								
	I alt	0-99 999	100 000- 199 999	200 000- 299 999	300 000- 399 999	400 000- 499 999	500 000- 749 999	750 000- 999 999	1 mill. og over
Bruttoinntekt ¹	345 300	35 500	153 000	250 800	348 500	444 400	594 400	852 800	1 734 300
Av dette:									
Personinntekt									
lønn	245 900	30 300	59 100	140 400	275 200	377 600	492 400	669 600	952 300
Ytelser fra folketrygden	40 500	1 600	77 600	72 600	33 800	18 500	14 500	12 200	14 600
Tjenestepensjon	14 100	700	7 100	21 500	18 200	14 400	15 200	17 000	27 100
Næringsinntekt i alt	19 400	1 100	3 400	6 900	10 600	19 100	41 500	81 100	226 300
Kapitalinntekter	23 300	2 300	5 500	8 900	10 000	13 600	28 000	66 000	461 900
Av dette:									
Renteinntekter	10 200	1 900	4 800	7 500	7 900	9 700	15 800	27 300	87 700
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	6 700	100	200	400	600	1 300	5 500	20 900	204 600
Gevinst ved salg av verdipapirer	3 300	100	100	200	400	700	2 100	6 900	104 400
Inntektsfradrag	103 600	28 200	55 200	87 000	112 600	134 100	162 600	201 700	339 400
Av dette:									
Minstefradrag	53 800	17 800	43 400	60 600	64 000	64 200	63 100	62 000	60 200
Netto reiseutgifter	1 400	100	200	700	1 800	2 600	3 400	3 400	2 800
Pensjonspremie	1 600	100	200	1 000	2 300	3 000	2 900	2 700	2 000
Foreldrefradrag	1 900	300	800	1 700	2 400	2 500	2 900	3 600	3 500
Fagforeningskontingent	900	0	100	700	1 500	1 700	1 500	1 300	1 000
Årets underskudd i næring	1 200	700	400	700	800	1 200	2 000	3 000	9 900
Tidligere års underskudd	1 700	500	500	500	600	900	2 500	4 600	31 400
Renteutgifter	33 100	4 300	8 000	18 000	34 500	50 500	69 700	92 800	138 500
Tap ved salg av verdipapirer	4 400	4 100	400	1 000	1 600	2 700	6 700	17 500	70 500

	Bruttoinntekt								
	I alt	0-99 999	100 000- 199 999	200 000- 299 999	300 000- 399 999	400 000- 499 999	500 000- 749 999	750 000- 999 999	1 mill. og over
Alminnelig inntekt etter særfradrag	241 100	15 700	89 400	157 400	233 700	309 800	434 000	657 700	1 447 800
Bruttoskatt	87 500	3 200	22 400	48 600	79 400	111 300	170 300	277 600	626 400
Frdrag i skatt	2 300	300	5 300	2 300	1 000	700	900	2 100	14 500
Utlignet skatt	85 200	2 900	17 100	46 300	78 400	110 600	169 400	275 500	611 900
Antall bosatte									
17 år og eldre	3 760 372	444 946	691 356	746 696	756 580	498 214	415 625	114 910	92 045

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.7 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2008. Gjennomsnitt i kroner

	Skattepliktig nettoformue							
	I alt	0 eller negativ	1-349 999	350 000-499 999	500 000-749 999	750 000-999 999	1000 000-2 999 999	3 000 000 og over
Bruttoinntekt ¹	345 300	369 400	238 700	324 800	350 500	386 900	500 700	1 286 100
Av dette:								
Personinntekt lønn	245 900	314 600	172 800	204 500	200 200	203 900	233 400	422 600
Ytelser fra folke-trygden	40 500	18 200	41 500	68 900	79 800	86 300	87 200	64 200
Tjenestepensjon	14 100	5 700	10 500	22 000	29 400	36 800	45 400	45 900
Næringsinntekt i alt	19 400	20 500	8 100	14 600	18 300	24 600	47 900	123 800
Kapitalinntekter	23 300	8 700	5 000	13 500	21 100	32 800	80 900	593 300
Av dette:								
Renteinntekter	10 200	3 100	3 200	8 800	13 700	21 300	45 000	175 700
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	6 700	2 400	700	1 900	3 000	5 000	17 200	242 600
Gevinst ved salg av verdipapirer	3 300	1 100	400	1 100	1 800	2 800	9 500	109 600
Inntektsfradrag	103 600	136 600	64 900	76 900	78 000	81 700	103 600	284 900
Av dette:								
Minstefradrag	53 800	56 700	49 100	55 300	55 300	55 400	55 100	56 000
Netto reiseutgifter	1 400	2 100	900	1 000	1 000	1 000	1 000	900
Pensjonspremie	1 600	1 800	1 300	1 700	1 500	1 400	1 300	900
Foreldre­fradrag	1 900	2 500	1 600	1 700	1 100	900	800	1 400
Fagforeningskontingent	900	1 100	800	1 000	900	800	700	500
Årets underskudd i næring	1 200	1 200	400	700	900	1 400	2 500	13 500
Tidligere års underskudd	1 700	1 300	300	400	600	800	2 400	51 100
Renteutgifter	33 100	63 100	7 500	10 300	10 600	11 400	15 800	59 300
Tap ved salg av verdipapirer	4 400	3 300	800	2 000	2 500	3 900	16 000	81 800
Alminnelig inntekt etter særfradrag	241 100	235 000	169 100	241 100	265 300	298 300	399 700	1 065 700

	Skattepliktig nettoformue							
	I alt	0 eller negativ	1-349 999	350 000- 499 999	500 000- 749 999	750 000- 999 999	1 000 000- 2 999 999	3 000 000 og over
Bruttoskatt	87 500	88 500	54 900	80 500	89 900	103 800	148 200	485 900
Fradrag i skatt	2 300	1 800	2 400	2 600	2 000	1 400	1 300	15 700
Utlignet skatt	85 200	86 700	52 400	77 900	87 900	102 300	146 900	470 200
 Antall bosatte 17 år og eldre	 3 760 372	 1 607 022	 1 266 694	 216 873	 227 912	 133 121	 250 079	 58 671

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.8 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2008. Gjennomsnitt i kroner

	I alt	Alder						
		17-24	25-34	35-44	45-54	55-66	67-79	80-
Bruttoinntekt ¹	345 300	127 500	329 200	428 200	456 900	400 600	279 500	225 800
Av dette:								
Personinntekt lønn	245 900	119 100	299 600	368 300	367 800	254 000	19 400	700
Ytelser fra folketrygden	40 500	2 400	4 400	7 600	15 700	45 900	169 300	158 200
Tjenestepensjon	14 100	500	700	1 500	3 500	31 100	50 000	37 800
Næringsinntekt i alt	19 400	2 100	14 400	27 700	33 900	27 900	5 800	1 100
Kapitalinntekter	23 300	3 100	8 900	20 300	32 500	38 600	33 000	27 000
Av dette:								
Renteinntekter	10 200	2 200	3 900	6 400	10 300	16 600	20 000	20 600
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	6 700	500	2 500	8 100	12 500	10 300	4 900	2 600
Gevinst ved salg av verdipapirer	3 300	200	1 200	3 300	5 300	5 600	3 800	1 600
Inntektsfradrag	103 600	47 900	115 200	135 600	130 400	109 000	71 200	53 300
Av dette:								
Minstefradrag	53 800	38 000	57 200	59 700	59 400	56 100	49 400	44 800
Netto reiseutgifter	1 400	700	1 900	2 300	2 100	1 300	100	0
Pensjonspremie	1 600	300	1 600	2 200	2 600	2 100	100	0
Foreldrefradrag	1 900	200	4 000	5 200	800	0	0	0
Fagforeningskontingent	900	200	1 000	1 300	1 500	1 200	100	0
Årets underskudd i næring	1 200	100	800	1 500	1 800	1 800	800	400
Tidligere års underskudd	1 700	100	400	1 300	3 600	2 400	2 700	400
Renteutgifter	33 100	6 700	43 400	53 500	46 200	30 100	11 900	4 600
Tap ved salg av verdipapirer	4 400	200	1 600	4 100	7 000	8 900	4 400	1 900
Alminnelig inntekt etter særfradrag	241 100	79 800	215 000	294 900	330 400	293 700	196 000	156 600
Bruttoskatt	87 500	25 000	78 900	112 700	127 000	107 500	58 400	43 500
Fradrag i skatt	2 300	900	1 400	1 400	2 000	2 800	4 000	6 300
Utlignet skatt	85 200	24 100	77 500	111 200	125 000	104 700	54 400	37 200
Antall bosatte 17 år og eldre	3 760 372	487 286	622 425	721 675	643 388	668 984	396 983	219 631

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.9 Selskap etter skattbar inntekt. ¹ Inntektsskatt² på skattbar inntekt ved stats skatteligningen. Eksklusiv sakkelselskap.³ 2008

Skattbar inntekt Kroner	Selskap		Skattbar inntekt		Inntektsskatt	
	Antall	Prosent	Mill. kr.	Prosent	Mill. kr.	Prosent
I alt	99 519	100	298 109	100	83 161	100
1 - 4 999	5 344	5	8	0	2	0
5 000 - 9 999	2 086	2	15	0	4	0
10 000 - 19 999	3 309	3	49	0	14	0
20 000 - 49 999	7 970	8	271	0	76	0
50 000 - 99 999	10 123	10	730	0	205	0
100 000 - 199 999	13 021	13	1 881	1	526	1
200 000 - 499 999	19 996	20	6 593	2	1 845	2
500 000 - 999 999	14 124	14	10 068	3	2 818	3
1 000 000 - 1 999 999	10 608	11	14 902	5	4 170	5
2 000 000 - 4 999 999	7 698	8	23 745	8	6 647	8
5 000 000 og over	5 240	5	239 847	80	66 854	80

¹ Skattbar inntekt omfatter positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt.

² Omfatter utlignet inntektsskatt på alminnelig inntekt og utlignet inntektsskatt på korreksjonsinntekt før godtgjørelsesfradrag, kreditfradrag, fradrag for naturressursskatt, forsknings- og utviklingsfradrag og tilbakebetalt tidligere betalt skatt er trukket fra.

³ Selskaper skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.10 Selskap. Ansettelser og skatter ved statsskatteligningen etter skattytergruppe,¹ eksklusiv selskapsform.² 2008. Mill. kroner

	Skatter og fradrag								
	Antall selskap i skatteposisjon ³	Nettoformue	Skattbar inntekt ⁴	Formuesskatt	Inntektsskatt ⁵	Tonnasjeskatt	Grunnrenteskatt	Fradrag i skatt ⁶	Sum skatt til staten
I alt	101 919	112 981	298 109	339	83 161	28	5 623	24 410	64 740
Aksjeselskap ⁷	96 272	1 335	254 007	4	71 122	-	-	21 258	49 868
Rederier skattelagt etter skatteloven §§8-10 til 8-19	427	-	6 483	-	1 815	28	-	64	1 779
Selskap hjemmehørende på Svalbard	110	115	2585	0	414	-	-	2	412
Verdipapirfond	84	-	796	-	223	-	-	54	169
Sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikrings-selskap	129	63 292	5 950	190	1 666	-	-	96	1 759
Forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag, andelsmeierier og boligbyggelag	989	30 807	1 029	92	288	-	-	31	349
Kraftforetak	272	1 096	17 858	3	5 000	-	5 623	2 812	7 815
Institusjoner, foreninger og pensjonsfond	1 023	13 656	518	41	145	-	-	14	172
Utenlandske aksjeselskap og forsikrings-selskap	2 613	2680	8 883	8	2 487	-	-	78	2 418

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 som har fradrag i skatt.

⁴ Omfatter positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt.

⁵ Inneholder også utlignet inntektsskatt på korreksjonsinntekt.

⁶ Godtgjørelsesfradrag (359 mill. kroner), fradrag for naturressursskatt (2 802 mill. kroner), kreditfradrag (1 735 mill. kroner), forsknings- og utviklingsfradrag (956 mill. kroner) og tilbakebetalt tidligere betalt skatt (3 158 mill. kroner).

⁷ Omfatter aksjeselskap, allmennaksjeselskap, forretningsbanker og forsikrings-selskap registrert i Norge.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Tabell 2.11 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsloven. Ansettelses og skatter. 2008. Mill. kroner

	Antall	I alt	Oljeutvinnings- og rørlednings- selskap	Utenlandske selskap
Netto inntekt sokkel	167	335 363	333 593	1 770
Skatt inntekt sokkel	167	93 902	93 406	496
Særskatteinntekt	25	319 361	319 361	-
Særskatt sokkel	25	159 680	159 680	-
Sum skatt sokkel	167	253 582	253 086	496

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk 2008.

Vedlegg 3**Tollnedsettelse og tollkvoter**

Tabell 3.1 Antall administrative tollnedsettelse for landbruksvarer 2009

Kap	Vareslag	FAT ¹		Toll- kvote forskrift	Konserves forskriften		RÅK- import	Innen- lands bear- beiding	Uten- lands bear- beiding
		Gene- relle	Indivi- duelle	Kvote	Indivi- duelle	Kvote	Indivi- duelle	Indivi- duelle	Indivi- duelle
1	Levende dyr		38	111					
2	Kjøtt og spiselig slakteavfall	38	13	289				4	3
4	Melk og meieri- produkter		46	250					6
5	Produkter av animalsk opprinnelse ikke nevnt eller innbefattet annet sted		17	1					
6	Levende trær og andre planter	7	1						
7	Grønnsaker, røtter og knoller	39	57	24	32				2
8	Spiselige frukter og nøtter	10	79	44	38	113			
10	Korn		27	183				4	
11	Mølleprodukter	60	24	15					
12	Oljeholdige frø og frukter	2	166	141					
15	Animalske og vege-tabilske oljer og fett stoffer	12	133	4					1
16	Produkter av kjøtt, flesk, mv		5	73				2	1
17	Sukker og sukkervarer		36	35			3		
18	Kakao og varer derav						4		4
19	Produkter av korn, mel, stivelse eller melk		2				8		2

Kap	Vareslag	FAT ¹		Toll- kvote forskrift	Konserves forskriften		RÅK- import	Innen- lands bear- beiding	Uten- lands bear- beiding
		Gene- relle	Indivi- duelle	Kvote	Indivi- duelle	Kvote	Indivi- duelle	Indivi- duelle	Indivi- duelle
20	Produkter av grønnsaker, frukter, nøtter og andre plante-deler	1	2170	13	126	104			2
21	Forskjellige tilberedte næringsmidler		5				12		25
22	Drikkevarer, etylalkohol og eddik		4						
23	Reststoffer og avfall fra næringsmiddel-industrien, tilberedt dyrefôr	74	192	32					14
35	Proteiner; modifisert stivelse						1	2	
38	Diverse kjemiske produkter	24							
	Sum	267	3015	1215	196	217	28	12	60

¹ Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Importert		Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		SSB
		Kvote	2009 ¹	2009	2008	2009	2008	Import ³
01.01.1010/9011/19	Islandshest (stk.)	200	92	46	46	-	-	117
01.06.1910, 02.08.9021	Levende rein og reinsdyrkjøtt	0	-	-	-	-	-	28
kap. 2 UB	Kjøtt	1 080	204	19	18	0,01	0,01	12 144
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	35	5	15	17	-	-	14 629
02.01/02.02	Storfekjøtt (BW/NA)	500	499	100	94	1,15	0,01	3 199
02.02	Storfekjøtt	1 084	1 070	99	91	16,81	50,74	3 707
02.03.2110	Svinekjøtt	1 381	1	0	55	0,01	1,02	1
02.04.1000/2100/2200/3000/4100/4200/4300/5000	Sau- og geitekjøtt	206	185	90	96	21,54	26,52	1 261
02.04	Saukjøtt (IS)	600	564	94	66	-	-	565
02.06.4100	Lever av svin (EU)	250	45	18	0	0,01	0,01	45
02.07.1200	Hønskjøtt	221	65	29	51	0,19	1,10	576
02.07.2500	Kalkunkjøtt	221	0	0	0	0,01	0,02	40
02.07.3300	Ender, gjess med mer.	221	71	32	28	0,05	0,13	72
02.08.1000/9099	Annet vilt (bearb. kvote)	10	3	30	19	-	-	73
02.08.9046/47/48/94/ 99, 02.03	Annet vilt og hjort	200	195	98	57	44,08	56,19	205
02.08.9030	Skogsfugl/ryper (bearb.kvot)	10	1	9	9	-	-	14
02.08.9043	Elg (bearb. kvote)	80	19	24	43	-	-	20 ⁴
02.08.9043/44/45	Elgkjøtt	60	32	53	87	35,51	37,00	43
02.08.9046	Hjort (bearb. kvote)	10	1	12	50	-	-	1
02.08.1000/9030/99	Skogsfugl/ryper, kanin og hare	70	23	33	41	1,11	4,76	87
02.10.1100	Skinke av svin (EU)	200	186	93	85	6,26	44,53	282
Kap. 4 UB	Meieri	3 120	1 332	43	43	0,02	0,01	11 794
04.05.1000	Smør	575	342	60	65	0,01	0,01	352
Ex. 04.06	Ost (EU)	4 500	4 348	97	99	-	-	8 560
Ex. 04.06	Ost (EFTA)	90	30	33	32	0,07	1,65	152
04.07.0011/19	Hønseegg (EU)	290	279	96	86	0,03	1,10	593

Varenummer	Produkt	Kvote	Impor- tert 2009 ¹ tonn	Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		SSB
				2009	2008	2009	2008	Import ³
				%	%	kr/kg	kr/kg	2009 Tonn
04.07.0019	Hønseegg (WTO)	1 295	182	14	88	0,01	0,01	462
04.09.0000	Honning (GSP)	192	136	71	97	0,73	6,47	136
05.11.9911/21	Bloodpulver (EU)	300	175	58	73	0,01	0,01	179
07.01.9029	Matpotet (EG)	1 310	0	0	0	0,01	0,01	0
07.04.9013/20	Hvitkål	134	33	25	31	0,01	0,01	785
07.04.9040	Rødkål	134	13	10	2	0,01	0,01	75
07.05.1112/22	Issalat (EU)	600	441	74	87	-	-	5 675
07.08.1000	Erter (EG)	60	0	0	0	0,01	-	5
07.12.9011	Tørkede poteter (EU)	300	201	67	69	0,01	0,02	203
08.08.1011	Epler (EU)	2 000	1 496	75	91	0,01	0,01	12 280
08.08.1011	Epler (WTO)	8 000	7 140	89	95	0,55	0,55	24 689
08.08.2021	Pærer	250	219	87	96	3,01	3,96	6 433
08.10.1023/24	Jordbær (EU)	300	299	100	82	4,61	4,58	1 081
08.11.1001/09	Jordbær (konserves) (EU) ⁵	1 900	1 863	98	89	-	-	3 621
08.11.1001/09	Jordbær (konserves) ⁵	1 200	1 082	90	98	-	-	4 232
08.11.2001/05	Bringebær (konserves) (EU) ⁵	950	941	99	90	-	-	1 781
08.11.2001/05	Bringebær (konserves) ⁵	724	529	73	67	-	-	1 975
08.11.2001/06, 20.09.8010/20	Solbær/-konsentrat (konserves) ⁵	1 150	1 098	96	98	-	-	
08.12.1000	Kirsebær (EU)	100	0	0	0	-	0,01	0
10.01.9000	Durumhvete (CA)	1 000	320	3	-	0,01	-	2 295
10.01.1000/9000, 10.02.0000, 10.08.9000	Matkorn ⁵	189 000	783	98	98	0,02	0,01	314 748

Varenummer	Produkt	Importert		Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		SSB
		Kvote	2009 ¹	2009	2008	2009	2008	Import ³
		tonn	tonn	%	%	kr/kg	kr/kg	Tonn
10.01.9000, 10.03.0000, 10.04.0000, 10.05.9010, 10.07.0010, 11.03.1310, 17.03.1010/9010, 23.02.1010/2010/ 3000/4000, 23.03.2010	Kraftfôrråvarer ⁵	181 000	177 695	98	99	0,01	0,01	457 287
12.05.1010/9010	Oljefrø ⁵	15 000	14 925	100	100	0,01	0,01	9 989
12.09.2300	Svingelfrø (EU)	75	61	81	71	0,03	0,01	
12.09.2300	Svingelfrø til plen (EU)	55	54	98	67	0,70	0,01	554
12.09.2400	Engrappfrø (EU)	50	47	95	48	0,02	0,01	
12.09.2400	Engrappfrø til plen (EU)	100	41	41	64	0,02	0,01	170
12.09.2500	Raigrasfrø (EU)	700	656	94	97	0,02	0,01	898
12.14.9091	Høy (EU)	35 000	9 518	27	43	-	-	9 677
12.14.9091	Høy (andre land)	500	-	0	0	-	-	5
kap. 16 UB	Kjøtt	5 520	1 448	26	28	-	0,19	2 485
16.01.0000	Pølser (EU)	200	175	88	88	41,65	49,94	960
16.02.3101	Kalkunrull	20	14	70	37	0,08	0,01	15
ex 16.02.4100	Herm. skinke (GSP)	100	0	0	0	0,01	0,15	0
16.02.4910	Bacon crisp (EU)	250	135	54	47	0,02	0,02	298
16.02.5001	Kjøttboller (EU)	150	150	100	76	4,22	11,30	153
ex 16.02.5009	Herm. tunge (GSP)	50	0	0	0	0,01	0,01	
ex 16.02.5009	Corned beef (GSP)	55	20	36	95	0,03	0,01	51
	Corned beef	145	30	21	5	0,21	0,01	110
20.05.4001/4009	Herm. erter (GSP)	200	0	0	0	0,01	0,01	0
20.05.5901	Herm. snittebønner (GSP)	100	90	90	84	0,03	0,02	
20.05.5901	Herm. brekkbønner (GSP)	50	37	74	67	0,03	0,07	127

Varenummer	Produkt	Kvote	Impor- tert 2009 ¹ tonn	Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		SSB
				2009	2008	2009	2008	Import ³
				%	%	kr/kg	kr/kg	2009 Tonn
ex 20.05.9909	Grønnsaksblanding (GSP)	150	4	3	5	0,01	0,01	513
20.07.9903/9908, 20.08.9901, 20.09.7100/7900	Eplesaft/-konsentrat (konserves) (EU) ⁵	2 300	2 273	99	79	-	-	13 196
20.07.9903/9908, 20.08.9901, 20.09.7100/7900	Eplesaft/-konsentrat (konserves) ⁵	8 365	6 855	82	78	-	-	14 553
23.09.1012	Kattemat (EU)	1 000	641	64	47	0,01	0,01	9 351
23.09.1012	Kattemat (CA)	1 000	-	-	-	-	-	0

¹ Registrert import innenfor kvoten.

² For varer der det ikke er auksjonsbeløp er varen enten ikke fordelt eller fordelt etter søknad.

³ Tallene er hentet fra SSB-statistikken og justert for omregningsfaktorer. De kvotene som ikke er globale er sammenlignet med de landområder som er nevnt i kolonnen for produkt. Tallene viser importen på varenummeret i kalenderåret 2009.

⁴ Tallene kan avvike fra SSBs statistikk

⁵ Kvoten er ikke gitt på kalenderår

Kilde: Landsbruks- og matdepartementet.

Vedlegg 4**Oversikt over beløpsgrensebestemmelser i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)**

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

(2) Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet - herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk - vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70 000 kroner. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140 000 kroner.

(Beløpsgrensen i nest siste punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i siste punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 4-20 Fribeleg i kontanter og privat innbo m.v.

(1) Personlig skattyters formue i

- a. kontanter, sjekker, bankremitter eller andre likvide midler medregnes bare med den del som overstiger 3 000 kroner,
- b. privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989. Beløpsgrensen i bokstav b ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

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

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

- a. Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppnås ved reelt salg av aksjen, redusert med 20 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan

likevel ikke overstige 1 500 kroner pr. inntektsår.

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

§ 5-15 Skattefrie arbeidsinntekt

(1) Som inntekt regnes ikke

a. følgende sluttvederlag i tjenesteforhold:

1. sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Når sluttvederlag utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefriheten for inntil 950 kroner pr. måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1947 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedkommende departement

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

e. følgende ytelser til sjøfolk m.v.:

1. inntekt om bord på skip i form av
 - tariffmessig hyretillegg for egen kost opptil 16 500 kroner per år. For arbeidstakere som bare har vært ansatt i deler av inntektsåret, reduseres det skattefrie beløpet forholdsmessig basert på antall dager vedkommende ikke har vært ansatt om bord.
 - verdien av fritt opphold om bord, med unntak for fri kost på sokkelinnretning til arbeidstaker med samlet personinntekt på over 600 000 kroner

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med 1. juli 2006.)

j. Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold:

1. kunstnerlønn bevilget av Stortinget
2. kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune

3. vitenskapelig hedersgave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond og lignende
4. dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1971.)

- o. arbeidsinntekt inntil 10 000 kroner til barn som ved inntektsårets utgang er 12 år eller yngre.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009)

§ 5-50 Tilfeldig inntekt

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

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

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

(2) Det gis fradrag for kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon når foreningen har som hovedformål å ivareta de økonomiske interessene for den ervervsgruppen skattyteren tilhører. Den delen av kontingenten som går til forsikringspremie eller andre formål utenfor foreningsvirksomheten, er ikke fradragsberettiget. Fradrag gis kun til aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende og er betinget av at det senest ved selvangivelsesfristens utløp legges frem attest for innbetalt kontingent. Fradrag kan enten gis med inntil 3 660 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn. Fradrag gis ikke dersom skattyter krever fradrag for fagforeningskontingent etter § 6-20. Departementet avgjør i tvilstilfelle om en sammenslutning skal regnes som yrkes- eller næringsorganisasjon. Når særlige grunner foreligger, kan departementet bestemme at kontingent til slik organisasjon skal være fradragsberettiget selv om organisasjonen ikke er landsomfattende.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2010.)

§ 6-20 Fagforeningskontingent

(4) Fradrag er betinget av at skattyter er lønns-taker eller aktiv fisker og betaler slik kontingent.

Fradrag kan samlet gis med inntil 3 660 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av året.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2010.)

§ 6-42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

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

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

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

(1) Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 13 700 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

§ 6-47 Trygdedes tilskudd m.v. til forsikrings- og pensjonsordninger

(1) Det gis fradrag for

- c. premie, innskudd og kostnader knyttet til administrasjon av individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning, herunder kostnader til forvaltning av årets premie eller innskudd til individuell pensjonsavtale. Samlet fradrag kan ikke overstige 15 000 kroner.

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

(Beløpsgrensen i bokstav c ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2008. Beløpsgrensen i bokstav d ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1962.)

§ 6-50 Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

(4) Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for ga-

ver etter denne paragraf med til sammen 12 000 kroner årlig.

(Beløpsgrensen i første punktum ble siste endret med virkning fra og med inntektsåret 2003. Beløpsgrensene i annet punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 6-60 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

(1) Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fiske og fangsten, begrenset til 150 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

§ 6-61 Særskilt fradrag for sjøfolk

(1) Sjøfolk gis fradrag med inntil 30 prosent av inntekten om bord, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 6-70 Standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker

(2) Standardfradraget utgjør 10 prosent av samme beregningsgrunnlag som minstefradrag, jf. § 6-31. Fradraget kan ikke settes høyere enn 40 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2006.)

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

(1) Særfradrag for alder gis etter følgende regler:

- a. Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner per påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
- b. Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19-6 i folketrygdeloven eller mottar støtte etter lov om supplerende stønad til personer med kort butid i Noreg. Tar skattyter bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.
- c. Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

(2) Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførepensjon etter folketrygdloven § 12-16, tidsbegrenset uførestønad eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner per påbegynt måned. Dette gjelder ikke skattyter som samtidig mottar rehabiliteringspenger eller attføringspenger fra folketrygden.

(3) Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt foreløpig uførepensjon, tidsbegrenset uførestønad eller uførepensjon etter folketrygden eller uførepensjon etter andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt, ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter annet ledd. Dette gjelder ikke skattyter som samtidig mottar rehabiliteringspenger eller attføringspenger fra folketrygden.

(Beløpsgrensene for alderspensjonister i første ledd og for skattytere som nevnt i annet og tredje ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 6-82 Særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne

Skattyter som på grunn av sykdom eller annen varig svakhet har varig nedsatt ervervsevne av så lett karakter at det ikke gir rett til uførepensjon eller annen offentlig stønad, kan gis særfradrag i alminnelig inntekt etter en samlet vurdering av skattyterens økonomiske situasjon. Særfradraget skal ikke overstige 9 180 kroner.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 6-83 Særfradrag for uvanlig store kostnader ved sykdom

(1) Skattyter som i inntektsåret har hatt usedvanlig store kostnader på grunn av egen eller forsørget persons sykdom eller annen varig svakhet, gis særfradrag i alminnelig inntekt så langt kostnadene kan dokumenteres og minst utgjør 9 180 kroner. Kravet til minste kostnads- og fradragsnivå gjelder ikke tilsynskostnader på grunn av forsørget barns sykdom eller annen varig svakhet.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 7-2 Utleieinntekt mv.

(1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når

- a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.
- b. eiendommen er tomannsbolig 2 og eieren opp-

fyller vilkårene i a for den ene leiligheten.

- c. hele eller en større del av boligen leies ut for og med inntil 20 000 kroner i inntektsåret
(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra inntektsåret 2008.)

(2) For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt. Forrige punktum gjelder ikke for utleiehytter.

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

§ 7-10 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte

Ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter mv. jf. § 7-2, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene.

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

§ 8-1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v.

(3) Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbrukseiendom, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14-83.

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

(5) Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekt fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 54 200 kroner per driftsenhet per år. I tillegg til jordbruksinntekten kan det i fradragsgrunnlaget velges å ta med nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder vedproduksjon. For inntekt over 54 200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til samlet fradrag på 142 000 kroner. Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mel-

lom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Minst en av de personer som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn ett helt fradrag. Ektefeller med bopel på samme driftsenhet kan ikke kreve fradrag for annen driftsenhet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

(6) Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 54 200 kroner per år. For inntekt over 54 200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 142 000 kroner. Fradraget kan bare kreves av reinier som har drevet reindriftingsvirksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

(7) Ved fastsettelsen av årets positive, næringsinntekt fra skiferproduksjon i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 54 200 kroner per år. For inntekt over 54 200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 142 000 kroner. Fradraget kan bare kreves av skiferdriver som har drevet virksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Dersom fordelingen av fradraget sammen med fordel av eventuell annen støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte overstiger 530 000 kroner, skal fradraget reduseres slik at den samlede støtten ikke overskrider 530 000 kroner. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

(8) Fradrag etter § 8-1 femte, sjette eller sjuende ledd kan til sammen ikke overskride 142 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

§ 8-3 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere

(2) Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14-82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

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

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

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

§ 10-70 Skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv. ved utflytting

(4) Samlet gevinst for alle skattepliktige aksjer og andeler som fratrukket fradragsberettigede tap ikke overstiger 500 000 kroner omfattes ikke av skatteplikten etter denne paragraf.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2007.)

§ 12-11 Beregning av personinntekt

(4) For enkeltpersonforetak beregnes ikke personinntekt av gevinst ved realisasjon av tomt fra alminnelig jordbruk eller skogbruk, når gevinsten ikke overstiger 150 000 kroner i inntektsåret. Dette omfatter gevinst som går inn under § 9-3 åttende ledd bokstav a, eller samme ledd bokstav d for så vidt gjelder vederlag bestemt av tomteverdi.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

§ 14-40 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives

(1) Følgende driftsmidler avskrives etter §§ 14-41 til 14-48:

- a. Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostpris er 15 000 kroner eller høyere, inkludert merverdiavgift dersom det ikke foreligger fradragsrett.
- b. Ervervet forretningsverdi med kostpris på 15 000 kroner eller høyere.

(2) Driftsmiddel med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner kan fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives.

(3) Påkostning på driftsmiddel som avskrives skal føres inn på saldo selv om påkostningen er mindre enn 15 000 kroner.

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

§ 14-47 Rest på saldo

(1) Avskrivningsgrunnlag og tapsaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før reduksjon med årets fradragsføring, er mindre enn 15 000 kroner, kan i sin helhet fradragsføres i dette året.

(2) Negativ saldo i gruppe a, c og d og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før årets inntektsføring, er mindre enn 15 000 kroner, skal i sin helhet inntektsføres i dette året.

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

§ 14-81 Gjennomsnittsligning av skogbruk

(5) Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittslignet inntekt. Har skogbruket ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor skogbruket har vært gjennomsnittslignet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1954.)

§ 14-83 Fordeling av fradrag for kostnad ved planering til jordbruksformål

Kostnad ved planering til jordbruksformål som er fradragsberettiget etter § 8-1 og som overstiger 10 000 kroner, skal i sin helhet føres til fradrag med 1/10 for det året da arbeidet er ferdig, og med 1/10 for hvert av de ni følgende årene uavhengig av om eiendommen overdras.

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

§ 15-5 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms

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

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

§ 16-10 Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU)

(3) Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 20 000 kroner per inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 150 000 kroner. For ektefeller som lignedes under ett for begges samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignedes under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignedes særskilt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

§ 16-40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag)

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

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

a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 5,5 millio-

ner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.

b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 11 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 11 millioner kroner i inntektsåret.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.)

§ 16-62 Maksimalt fradragsbeløp

(2) Det gis ikke fradrag i skatt for udekket underskudd som overstiger 20 millioner kroner. Beløpsgrensen gjelder for hvert av inntektsårene 2008 og 2009.

(4) Når fisjon er gjennomført i inntektsåret, foretas en fordeling av det overdragende selskaps alminnelige inntekt for det forutgående året og det nest forutgående året ved beregning av beløpsgrensen etter første ledd. Inntekten fordeles i samme forhold som nominell og innbetalt selskapskapital er fordelt mellom selskapene. Beløpsgrensen for tilbakeføring på 20 millioner kroner per underskuddsår, jf. annet ledd, fordeles mellom selskapene i samme forhold.

(Bestemmelsen og beløpsgrensene ble innført med virkning for inntektsårene 2008 og 2009.)

§ 17-1 Begrensning ved lav alminnelig inntekt

(3) Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges en og en halv prosent av skattyters og ektefelles eller samboers nettoformue ved statsskatteliggingen, utover 200 000 kroner. Bolig brukt som egen primærbolig holdes utenfor ved beregningen av nettoformue.

(Bestemmelsen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2010.)

