



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 21

(1999-2000)

Endringer i skatteloven mv.

*Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 17. desember
1999, godkjent i statsråd samme dag.*

0 Innledning

Finans- og tolldepartementet legger med dette fram forslag til:

- Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov om endring i lov av 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- Lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- Lov om endring i lov av 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motor-kjøretøyer og båter
- Lov om endring i lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- Lov om endringer i lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)
- Lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- Lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- Lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I denne proposisjonen inngår:

1. Forslag om endringer i rederibeskatningen
2. Forslag om adgang til å utveksle opplysninger mellom ulike kontrollmyndigheter - endringer i ligningsloven § 3-13 og tolloven § 8
3. Forslag om skatte-, avgifts- og tollmyndighetenes adgang til opplysninger om hemmelig telefonnummer mv.
4. Forslag om tilpasninger i skattebetalingsloven som følge av at inntekts- og formuesskatten for etterskuddspliktige fullt ut skal svares til staten
5. Forslag om regler om elektronisk betaling av skatt, toll og avgifter til staten
6. Forslag om hjemmel til særskilt klagefrist ved bruk av forhåndsutfylt selvangivelse
7. Forslag om presisering av skattefritak for gevinst i pengespillet Kjempeflax mv.
8. Forslag om enkelte opprettinger i skatteloven 1911 § 26 og skatteloven 1999 § 2-30

1 Endringer i rederibeskatningen

1.1 Innledning og sammendrag

1.1.1 Innledning

Departementet foreslår endringer i de særlige reglene for skattlegging av rederiselskaper i skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 §§ 8-10 flg.

De særlige rederibeskatningsreglene ble vedtatt ved lov av 20. desember 1996 og inntatt i skatteloven 1911 § 51A. Selve regelverket ble utformet på svært kort tid, og under stort tidspress. I Ot.prp. nr. 11 (1996-97) ble det således uttalt at det var sannsynlig at reglene i tiden fremover måtte utfylles og endres for å avhjelpe svakheter som eventuelt ble avdekket. Flertallet i finanskomiteen uttrykte seg i samme retning i Innst. O. nr. 37 (1996-97). På denne bakgrunn fremmes det i denne proposisjonen forslag til enkelte justeringer i særreglene for beskatning av rederiselskaper. Forslagene går dels ut på å rette opp svakheter ved regelverket, og dels på å presisere gjeldende rett. Sentralskattekontoret for storbedrifter har bidratt med å påpeke behovet for endringer i regelverket.

Et utkast til endringer ble sendt på høring 20. april 1999, med høringsfrist 1. august 1999. I kapittel 1.2 er det gitt en oversikt over de høringsinstansene som har avgitt merknader til forslaget.

I Innst. O. nr. 12 (1999-2000) har komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre i kapittel 31.3 lagt til grunn at det skal foretas enkelte innstramninger i særreglene for beskatning av rederiselskaper, med virkning for inntektsåret 2000, og fremmet forslag til endringer i skatteloven §§ 8-15 annet ledd, 8-15 sjette ledd første punktum samt forslag til nytt syvende ledd i skatteloven § 8-15. Departementets vurderinger og forslag i proposisjonens kapittel 1 bygger på nevnte lovforslag.

I Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) kapittel 18 er det foreslått visse opprettinger i den nye skatteloven for å bringe den á jour i forhold til lovendringer som har vært foretatt i perioden fra lovens vedtakelse 26. mars 1999. Departementets henvisninger i dette kapitlet bygger på at skatteloven er á jourført som foreslått i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) og Innst. O. nr. 12 (1999-2000) kapittel 31.3.

Som et resultat av høringsrunden og endringene i forbindelse med statsbudsjettet for 2000 er forslagene på enkelte punkter justert i forhold til høringsnotatet.

Den nye skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 trer i kraft 1. januar 2000. På den bakgrunn henvises det i dette kapittel løpende til bestemmelsene i ny skattelov, selv om denne ikke har trådt i kraft på det tidspunktet proposisjonen fremlegges.

1.1.2 Hovedpunktene i departementets forslag

Departementets forslag omfatter disse hovedpunktene:

- Låneforbudet i skatteloven § 8-12 utvides til også å omfatte garanti- og

- annen sikkerhetsstillelse.
- Det innføres rettingsadgang for brudd på vilkårene i skatteloven § 8-12.
 - Det skal ikke foretas separat beregning av inntektstillegg for høy egenkapital for underliggende deltakerliggende selskaper og NOKUS-selskaper.
 - Finansunderskudd skal ikke kunne samordnes med inntekt fastsatt i medhold av skatteloven § 8-14 tredje ledd (tilbakeførte meravskrivninger).
 - Bestemmelsen i skatteloven § 8-14 tredje ledd om plikt til å inntektsføre meravskrivninger gis anvendelse også for det tilfellet at eiendeler overføres fra et selskap utenfor ordningen til et selskap innenfor ordningen etter reglene om konserninterne overføringer i forskrift til skatteloven § 11-21. Inntekten tilordnes det mottakende selskapet.
 - Inntektstillegg etter skatteloven § 8-14 tredje ledd reduseres i den utstrekning selskapet ved inntreden har fremførbart underskudd etter § 14-6.
 - Det foreslås enkelte særlige beregningsregler for RISK for selskaper innenfor ordningen.
 - Når aksjeselskap innenfor ordningen er kommandittist eller stille deltaker eller eier andel i NOKUS-selskap, skal det ikke gjelde noen fradragssamme for retten til å fradra underskudd fra slike underliggende selskaper.
 - Ikke-periodiserte (netto)gevinster av eiendeler på gevinst- og tapskonto ved inntreden skilles ut og skatlegges etter ordinære regler etter at selskapet er trådt inn i ordningen.

I tillegg foreslås det enkelte presiseringer i gjeldende regler.

Alle forslagene i dette kapitlet foreslås gitt med virkning fra 1. januar 2000. Til § 8-12 foreslås en overgangsregel om at etablerte sikkerhetsstillelser må avvikles innen 1. januar 2002.

1.2 Høringsinstansenes merknader

Ved høringsbrev av 20. april 1999 ble 42 instanser anmodet om å avgi uttalelse vedrørende departementets utkast til nye regler for beskatning av rederiselskaper. Høringsfristen var 1. august 1999. Disse har avgitt høringsuttalelse:

- Den norske Revisorforening
- Det norske maskinistforbund
- Justis- og politidepartementet
- Konkurransetilsynet
- Landslaget for Regnskapskonsulenter
- Ligningsutvalget
- Norges Rederiforbund
- Norsk Sjømannsforbund
- Norsk Sjøoffisersforbund
- Nærings- og handelsdepartementet
- Olje- og energidepartementet
- Rederienes Landsforening
- Sentralskattekontoret for storbedrifter
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforening
- Utenriksdepartementet

Justis- og politidepartementet har forelagt høringsnotatet for ØKOKRIM, som har avgitt særskilt uttalelse.

Av de høringsinstanser som har avgitt uttalelse har *Den norske Revisorforening, Det norske maskinistforbund, Konkurransetilsynet, Landslaget for Regnskapskonsulenter, Norsk Sjømannsforbund, Norsk Sjøoffisersforbund, Olje- og energidepartementet, Skattebetalerforeningen, Skatteetatens Landsforening og Utenriksdepartementet* merknader til forslagene i høringsnotatet.

Merknadene fra de øvrige instanser er omtalt i tilknytning til de enkelte forslagene nedenfor. Enkelte høringsinstanser har tatt opp andre spørsmål enn de som ble omhandlet i høringsnotatet. I kapittel 1.15 omtaler departementet kort enkelte av disse tema.

1.3 Garanti og sikkerhetsstillelse

1.3.1 Innledning

Etter skatteloven § 8-12 kan et selskap innenfor ordningen ikke yte *lån* til skattytere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet, eller til selskaper utenfor ordningen som slike skattytere har eierinteresser i.

Bakgrunnen for regelen er at selskapets eiere uten et slikt forbud ville kunne disponere over selskapets midler uten at de er tatt ut som utbytte, jf. Ot.prp. nr. 11 (1996-97) s. 27. I forarbeidene er det også anført at det ofte vil være meget vanskelig for ligningsmyndighetene å kontrollere hvorvidt en eventuell låneavtale er reell og på markedsmessige vilkår. I en uttalelse av 2. februar 1998 har Finansdepartementet lagt til grunn at *garantistillelse* ikke kan likestilles med lån etter § 8-12. Et selskap innenfor ordningen kan således fritt garantere eller stille sikkerhet for lån opptatt av beslektede selskaper utenfor ordningen.

Departementet er av den oppfatning at flere av de hensyn som begrunner forbudet mot å yte lån, også gjør seg gjeldende der en skattyter innenfor ordningen stiller sikkerhet eller garanti. Departementet foreslo derfor i høringsnotatet å endre skatteloven § 8-12 slik at forbudet mot å yte lån til skattytere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet, ble utvidet til også å omfatte garanti- og annen sikkerhetsstillelse.

Forbudet skulle etter forslaget gjelde garanti eller sikkerhet som er stilt *etter* 20. april 1999. Det ble videre foreslått at garantier mv. som selskaper innenfor ordningen *før* 20. april 1999 har stilt til fordel for en skattyter utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet må avvikles innen 1. januar 2000.

1.3.2 Høringsinstansenes merknader

Flere høringsinstanser, blant annet *Sentralskattekontoret for storbedrifter og Skattedirektoratet*, er av den oppfatning at lovforslaget er gitt en tilfredsstillende utforming. Det foreslås likevel å utsette datoen for når nye avtalte garantier blir ulovlige, og for når eksisterende garantier må være avviklet. *Sentralskattekontoret for storbedrifter* viser i denne sammenheng til at en kort avviklingsfrist vil kunne sette selskapene under tidspress og at det vil kunne virke negativt på selskapenes forhandlingsposisjonen overfor kreditor.

Norges Rederiforbund viser til at forbudet mot lån til aksjonærer mv. ble vedtatt ved innføringen av rederiskatteordningen i 1996. De rederiene som har trådt inn i ordningen har dermed hatt mulighet for å tilpasse seg låneforbudet. Forslaget om å utvide låneforbudet til å gjelde garanti og annen sikkerhetsstillelse er etter rederiforbundets oppfatning utformet på en måte som gjør at rederiene enten ikke, eller i svært liten grad, har mulighet for å tilpasse seg en lovendring. Rederiforbundet foreslår derfor at fristen for å tilpasse seg forbudet forlenges med 2 år, til 1. januar 2002. Forbundet foreslår at tilsvarende frist også skal gjelde for garanti og sikkerhetsstillelse etablert etter 20. april 1999.

Rederiforbundet har i sine merknader i tillegg vist til at det vil kunne være stor usikkerhet knyttet til hva som vil bli omfattet av et forbud mot sikkerhetsstillelse. Forbundet foreslår derfor at det innføres en rettingsadgang for brudd på den foreslåtte bestemmelsen.

1.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Adgangen til å garantere eller stille sikkerhet for lån til beslektede selskaper medfører at midler opptjent innenfor ordningen gir grunnlag for kreditt/kapitaltilgang til selskaper utenfor ordningen. På samme måte som ved låneopptak vil det være vanskelig for ligningsmyndighetene å kontrollere hvorvidt garantien eller sikkerhetsstillelsen skjer på markedsmessige vilkår, og eventuelt innebærer at ubeskattede midler tas ut. Etter departementets oppfatning er dette uheldig.

Hvis garantien eller sikkerhetsstillelsen blir gjort gjeldende, vil selskapet innenfor ordningen kunne få en regressfordring på den skattyter garantien eller sikkerhetsstillelsen er stilt til fordel for. En slik udekket fordring vil kunne bli ansett som et lån i strid med skatteloven § 8-12, og således medføre at selskapet må tre ut av ordningen fra og med det inntektsår fordringen oppstår, jf. skatteloven § 8-17 første ledd bokstav b.

På denne bakgrunn foreslår departementet at skatteloven § 8-12 endres slik at forbudet mot å yte lån til skattytere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet, utvides til også å omfatte garanti- og annen sikkerhetsstillelse.

Departementet viser videre til at fristene som var foreslått i høringsnotatet bygget på forutsetningen om at et eventuelt lovendring ville bli vedtatt innen utløpet av 1999. Siden denne forutsetningen er endret, er departementet enig med høringsinstansene i at de foreslåtte frister bør forlenges. Departementet foreslår derfor at forbudet mot å stille garanti og sikkerhet skal tre i kraft fra og med 1. januar 2000.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-12, hvor en også foreslår at bestemmelsens overskrift korrigeres for den foretatte endringen.

For så vidt gjelder allerede etablerte garantier og sikkerhetsstillelser, foreslår departementet at disse må være avviklet innen 1. januar 2002. Etter departementets vurdering vil dette gi rederinæringen tilstrekkelig tid til å tilpasse seg konsekvensene av de foreslåtte lovendringene.

Det vises til forslag til overgangsbestemmelse til skatteloven § 8-12.

Etter skatteloven § 8-17 første ledd bokstav b anses selskap som har brutt vilkåret om forbud mot yting av lån og sikkerhet å ha trådt ut av ordningen fra

og med det inntektsår vilkåret brytes. Etter departementets forslag vil både lån og sikkerhetsstillelse i utgangspunktet omfattes av denne bestemmelsen. I motsetning til brudd på bestemmelsene i §§ 8-11 og 8-13 første og annet ledd, foreligger det etter gjeldende rett ikke noen adgang til å rette brudd på § 8-12.

Et brudd på skatteloven § 8-12 vil kunne medføre vidtrekkende konsekvenser. Departementet antar derfor at det foreligger et behov for å kunne rette opp disposisjoner som fra skattyters side ikke var tiltenkt å rammes av forbudet.

Departementet foreslår at det innføres en generell rettingsadgang for brudd på skatteloven § 8-12 tilsvarende rettingsadgangen for brudd på §§ 8-11 til 8-13, jf. skatteloven § 8-17 tredje ledd første punktum. Selskapet skal derfor ikke anses trådt ut av ordningen dersom brudd på vilkårene i § 8-12 rettes innen to måneder etter at bruddet oppstod.

Etter skatteloven § 8-17 tredje ledd annet punktum gjelder rettingsadgangen ikke ved «*gjentatte brudd på vilkår i § 8-13 første og annet ledd innen 3 år regnet fra det tidspunkt forrige brudd ble rettet.*». Departementet presiserer at rettingsadgangen ikke kan anvendes på nye brudd overhodet innen den nevnte tre-års frist, jf. bruken av begrepet «gjentatt» i skatteloven 1911 § 51 A-8 nr. 3 annet punktum. Departementet foreslår at ordlyden i § 8-17 tredje ledd annet punktum endres i samsvar med dette.

For å sikre at en ikke får illojale tilpasninger til regelverket, bør også adgangen til å rette brudd på forbudet mot å yte lån eller stille sikkerhet bare kunne gjøres én gang i løpet av en tre-års periode. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 8-17 tredje ledd annet punktum gis tilsvarende anvendelse for brudd på vilkårene i § 8-12.

I skatteloven § 8-17 tredje ledd annet punktum er det henvist til «*[F]ørste ledd (...)*». Den korrekte henvisning skal være «*[F]ørste punktum (...)*». Departementet foreslår at ordlyden i § 8-17 endres i samsvar med dette.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-17 tredje ledd.

1.4 Krav til innleid fartøy

I høringsnotatet uttalte departementet:

«Etter skatteloven § 8-11 bokstav a og b kan et selskap innenfor ordningen bare eie to typer fartøyer, nærmere bestemt «skip i fart» og «flyttbar innretning for bruk i petroleumsvirksomhet». I medhold av § 8-11 åttende ledd har departementet i forskrift av 29. januar 1997 nr. 95 blant annet gitt nærmere regler om hva som skal regnes som skip i fart.

Av skatteloven § 8-13 første ledd fremgår det at et selskap innenfor ordningen ikke kan drive annen virksomhet enn utleie og drift av «egne og innleide fartøy». Departementet viser i denne sammenheng til at de krav som i nevnte forskrift stilles til eget skip i fart, også gjelder i de tilfeller der selskapet i sin virksomhet benytter innleide fartøyer.

Etter departementets oppfatning bør dette komme klarere til uttrykk i lovteksten. En foreslår derfor en presisering av § 8-13 første ledd, slik at det uttrykkelig fremgår at både egne og innleide fartøy må tilfredsstille de krav som stilles til slike eiendeler i § 8-11 første ledd bokstav a og b.»

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget, og departementet foreslår at bestemmelsen blir endret som foreslått i høringsnotatet.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-13 første ledd.

1.5 Beregning av inntektstillegg ved høy egenkapital

1.5.1 Innledning

Selskaper som er undergitt særskilt rederibeskatning er i utgangspunktet fritatt fra overskuddsbeskatning av inntekt fra utleie og drift av skip. Netto finansinntekter skal skattlegges ordinært med en skattesats på 28 pst. Dette vil i utgangspunktet stimulere til full egenkapitalfinansiering i det skipseiende selskapet, mens nødvendig opplåning skjer på aksjonærenes hender hvor renteutgiftene fullt ut vil komme til fradrag (også i andre inntekter).

For å unngå at skattesubjekter med alminnelig skatteplikt tilordnes gjeldsrentefradrag som reelt sett burde vært tilordnet selskaper undergitt særskilt rederibeskatning, er det i skatteloven § 8-15 sjette ledd gitt regler om skatteplikt ved høy egenkapitalandel i et selskap innenfor ordningen. Det følger av denne bestemmelsen at det skal fastsettes et minste gjeldsrentefradrag for selskaper innenfor ordningen.

Dersom selskapets totale faktiske renteutgifter er mindre enn det beregnede minste gjeldsrentefradraget, skal differansen anses som skattepliktig finansinntekt. Det minste gjeldsrentefradraget skal beregnes som produktet av en normgjeldsrente og 50 pst. av middelverdien av de regnskapsmessige verdier av selskapets eiendeler ved inntektsårets begynnelse og slutt.

Departementet har tolket skatteloven § 8-15 sjette ledd slik at det også skal foretas beregning av minste gjeldsrentefradrag for underliggende deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper innenfor ordningen. Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt tilsvarende forståelse til grunn i et vedtak av 26. august 1998.

Den regnskapsmessige føringen av en andel i et deltakerlignet selskap kan variere fra selskap til selskap. Ved en *bruttometode* er det en full integrasjon mellom eierselskapet og det underliggende selskapet. Dette innebærer at eierselskapets forholdsmessige andel av de enkelte aktivaposter fra det underliggende selskapets balanse er tatt med på aktivasiden i eierselskapets balanse, og at passivapostene er tatt med på passivasiden. Etter *nettometoden* (egenkapitalmetoden) er bare nettoverdien av andelen i det underliggende selskapet oppført i eierselskapets balanse. Et eierselskap kan også i visse tilfeller føre en andel i et deltakerlignet selskap etter *kostmetoden*. Investeringen står da oppført i eierselskapets balanse til kostpris, inntil et eventuelt salg eller innløsning eller til det foretas hel eller delvis nedskrivning av andelen.

For at det ikke skal bli «dobbel» egenkapitalkrav for verdiene i det underliggende selskapet, må verdiene i eieraksjeselskapets balanse som vedrører det underliggende selskapet trekkes ut ved beregningen av minste gjeldsrentefradrag på eieraksjeselskapets hånd. Tilsvarende må den del av de faktiske renteutgiftene som vedrører den underliggende selskapsandelen trekkes ut ved beregningen av hvilke renter eieraksjeselskapet faktisk har betalt.

1.5.2 Høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet en endring i skatteloven § 8-15 sjette ledd, slik at tillegg for høy egenkapital bare skal foretas på aksjeselskapets hånd, og hvor en ved beregningen tar hensyn til verdier som skriver seg fra underliggende deltakerlignede selskaper. Etter departementets syn taler flere hensyn for en slik endring av skatteloven § 8-15 sjette ledd. For det første kan mye tale for at det er *skattesubjektet* som faktisk bør oppfylle kravet om tilstrekkelig gjeldsgrad, særlig ettersom det er skattesubjektet som blir lignet for inntektstillegget. Videre kan det anføres at en beregning av minste gjeldsrentefradrag både for det underliggende deltakerlignede selskapet *og* for deltakeren (eieraksjeselskapet), kan medføre at valg av finansiering av det underliggende selskapet blir motivert av hensynet til å spare skatt i stedet for hensynet til en forretningsmessig fornuftig finansiering.

Som nevnt kan den regnskapsmessige føringen av en andel i et deltakerlignet selskap variere. Etter departementets oppfatning bør ikke valg av regnskapsmetode påvirke resultatet av beregningen. I høringsnotatet foreslo departementet at beregningen må ta utgangspunkt i en *bruttometode*. Det betyr at dersom en nettometode er benyttet, må regnskapsmessig verdi av aktiva i eierselskapet økes med andelen av det deltakerlignede selskapets gjeld, og andelen av det deltakerlignede selskapets renteutgifter må hensyntas som faktiske renteutgifter sammen med eierselskapets egne renteutgifter.

Boks 1.1 Eksempler på beregning av tillegg for høy egenkapital etter departementets forslag:

Forutsetninger:

Et rederibeskattet aksjeselskap eier en andel i et deltakerlignet selskap innenfor ordningen.

Eieraksjeselskapets andel av de regnskapsmessige verdier i det deltakerlignede selskapet:

Skip	200		Netto driftsinntekt	50	
Gjeld	100		Renteutgift	15	
Egenkapital	100		Netto inntekt	35	

Eksempel 1:

Regnskapsmessige verdier i eieraksjeselskapet (bruttometoden):

Bank	10		Netto driftsinntekt	50	
Skip	250		Renteinntekt	2	
Gjeld	105		Renteutgift	16	
Egenkapital	155		Netto inntekt	36	

Tallene fra det deltakerlignede selskapet er medtatt i sin helhet i morselskapet. Morselskapets egne tall viser bankinnskudd 10, gjeld 5, renteinntekt 2 og renteutgift 1. Dessuten har morselskapet betalt overpris ved kjøpet av selskapsandelen. Overprisen er 50.

Beregning av tillegg for høy egenkapital i morselskapet:

Aktiva $260 \times 0,50 = 130$
 $130 \times \text{normrente } 0,056 = 7,28$ (minste gjeldsrentefradrag)
 Fordi selskapets faktiske renteutgift (16) overstiger minste gjeldsrentefradrag, blir det ikke beregnet tillegg for høy egenkapital.

Eksempel 2:

Regnskapsmessige verdier i eieraksjeselskapet (nettometoden):

Bank	10	Fra deltakerlignet selskap	35
Andel	150	Renteinntekt	2
Gjeld	5	Renteutgift	1
Egenkapital	155	Netto inntekt	36

Beregning av tillegg for høy egenkapital i morselskapet:

Aktiva i morselskapet 160 + gjeld i deltakerlignet selskap 100 = grunnlag 260

Grunnlag $260 \times 0,50 = 130$

$130 \times \text{normrente } 0,056 = 7,28$ (minste gjeldsrentefradrag)

Faktisk renteutgift i morselskapet 1 + faktisk renteutgift i deltakerlignet selskap 15 = totale faktiske renteutgifter 16

Fordi selskapets faktiske renteutgift (16) overstiger minste gjeldsrentefradrag, blir det ikke beregnet tillegg for høy egenkapital

Når det underliggende selskapet er et *aksjeselskap* som ligned innenfor ordningen, skal beregningen av tillegg for høy egenkapital i utgangspunktet beregnes særskilt for det enkelte selskap. Departementet foreslo derfor i høringsnotatet at ved beregning av tillegg for høy egenkapital i morselskapet må den regnskapsmessige verdien av aksjer i slikt selskap holdes utenfor beregningen for å hindre at det blir tatt hensyn til samme verdi i to selskaper.

Det ble videre foreslått at inntektstillegget fremdeles skulle beregnes separat for NOKUS-selskaper innenfor ordningen.

1.5.3 Høringsinstansenes merknader

1.5.3.1 Innledning

Norges Rederiforbund, ØKOKRIM, Skattedirektoratet og Sentralskattekontoret for storbedrifter har uttalt seg om forslagene. Instansene har gitt sin tilslutning til departementets forslag om at regnskapsføringen av andel i underliggende selskaper skal ta utgangspunkt i en bruttometode. Det er imidlertid påpekt at ved bruk av en kostmetode, vil forslaget medføre en uønsket forskjellsbehandling for ulike regnskapsmetoder.

1.5.3.2 Særlig om kostmetoden

Både *Sentralskattekontoret for storbedrifter* og *Skattedirektoratet* har i sine høringsuttalelser tatt opp enkelte problemstillinger knyttet til selskapsandeler som i eierselskapet er regnskapsført etter kostmetoden. Det vises særlig til at det ved anvendelse av kostmetoden ikke vil bli tatt hensyn til det underliggende selskapets akkumulerte resultat etter ervervet av selskapsandelen.

Etter disse instansers syn vil anvendelse av kostmetoden kunne medføre en uheldig forskjellsbehandling i forhold til anvendelse av egenkapitalmetoden eller bruttometoden. Når andeler i underliggende selskaper er regnskapsført etter kostmetoden, foreslår derfor disse instanser at eierselskapet skal føre en forholdsmessig andel av det underliggende selskapets aktivaside i sin egen balanse.

Sentralskattekontoret for storbedrifter påpeker at en slik metode ikke vil gi helt identisk resultat med en brutto- eller nettometode fordi det ikke blir tatt hensyn til eventuelle mer- eller mindreverdier ved *erhvervet* av andelen. Sentralskattekontoret går likevel inn for at den bokførte kostprisen i eierselskapet byttes ut med en forholdsmessig andel av det underliggende deltakerlignede selskapets aktivaside ved beregningen av balanseført kapital i eierselskapet. Eventuelle mer- eller mindreverdier ved *erhvervet* av andelen, som opplyses å være vanskelig å fastsette, blir da ikke hensyntatt ved beregningen av eierselskapets kapital. Det anføres at kostmetoden uansett bare vil være aktuell dersom deltakerens eierrettigheter utgjør en «ubetydelig eierinteresse» i selskapet, jf. regnskapsloven §§ 5-17 og 1-4.

Når det underliggende selskapet er et aksjeselskap innenfor ordningen, foreslår Sentralskattekontoret at bokført verdi av disse aksjene skal redusere eierselskapets grunnlag for beregning av balanseført kapital. Uten et slikt fradrag vil dette verdielementet bli medregnet to ganger, både i eierselskapet og i det underliggende selskapet ved beregning av balanseført kapital i dette. Dette er ikke uttrykkelig fastsatt i loven og Sentralskattekontoret foreslår at dette presiseres. Sentralskattekontoret foreslår videre at en ikke skal ta hensyn til eventuell merpris som måtte være betalt for aksjene utover regnskapsmessig verdi i datterselskapet på *ervervstidspunktet*.

Også *Norges Rederiforbund* går inn for at det ikke skal tas hensyn til eventuell over- eller underpris på aksjer eller andeler som er ført etter kostmetoden i eierselskapet.

1.5.3.3 Særlig om NOKUS-selskaper

Sentralskattekontoret for storbedrifter og *Norges Rederiforbund* er ikke enig med departementet i at det skal foretas en separat beregning av inntektstillegg for NOKUS-selskaper. Det vises i denne sammenheng til at NOKUS-selskaper lignedes på samme måte som andre deltakerlignede selskaper, og derfor bør behandles på samme måte også i relasjon til reglene om inntektstillegg ved høy egenkapital. Rederiforbundet er av den oppfatning at regnskapsføringen av NOKUS-selskaper ikke reiser særskilte problemer i forhold til andre selskapstyper. Det påpekes at kostmetoden er knyttet til størrelsen av andelen og ikke til selskapstype, noe som innebærer at en uansett på generelt grunnlag må ta stilling til hvordan andeler ført etter kostmetoden skal behandles. *Disse høringsinstansene* foreslår derfor at NOKUS-selskapene behandles på samme måte som deltakerlignede selskaper og at et eventuelt inntektstillegg beregnes på skattesubjektets hånd.

1.5.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet viser til høringsinstansenes vurderinger og slutter seg til de forslag som der er tatt opp, jf. kapittel 1.5.3. Departementet antar at forslagene vil medføre forenklinger i ligningsarbeidet.

Departementet foreslår at gjeldende rett presiseres ved en uttrykkelig bestemmelse om at verdien av aksjer i selskap som er omfattet av skatteloven § 8-11 første ledd bokstav g ikke skal medregnes som en del av eierselskapets balanseførte kapital. Det vises til forslag til § 8-15 syvende ledd tredje punktum.

Det foreslås videre at det ikke skal foretas en separat beregning av inntektstillegg for høy egenkapital for underliggende deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper. Ved beregningen av minste gjeldsfradrag i eierselskapet skal det tas hensyn til verdier i underliggende selskaper etter en bruttometode. Dersom eierselskapet har benyttet egenkapitalmetoden, skal balanseført verdi av andeler i underliggende selskaper økes med andelen av det deltakerlignede selskapets gjeld. Dersom det er benyttet en kostmetode, skal denne trekkes ut av eierselskapets balanse og erstattes med en forholdsmessig andel av det underliggende selskapets balanseførte kapital.

Det vises til forslag til § 8-15 syvende ledd fjerde og femte punktum.

1.6 Anvendelse av finansunderskudd

1.6.1 Innledning

Dersom finansutgiftene overstiger finansinntektene kommer finansunderskudd ikke til fradrag i skattepliktig inntekt som følge av utdeling av utbytte, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd sjette punktum. Bakgrunnen for bestemmelsen er blant annet å sikre effektiv skattlegging av finansinntekter innenfor ordningen og hindre at selskaper innenfor ordningen tar form av skattefrie sparekasser med ubetydelig skipsfartsvirksomhet i forhold til finanskapitalen.

Slik bestemmelsen er utformet, medfører den imidlertid at finansunderskudd kan trekkes fra i enkelte andre inntektskilder som selskapet har innenfor ordningen, herunder inntekt som skyldes tilbakeføring av meravskrivninger etter skatteloven § 8-14 tredje ledd og beregnet inntektstillegg som følge av høy egenkapital etter skatteloven § 8-15 sjette ledd.

1.6.2 Forholdet til reglene om inntektsføring av meravskrivninger

Inntekt som skyldes tilbakeføring av meravskrivninger etter skatteloven § 8-14 tredje ledd er nært knyttet til fartøyet som tas inn i ordningen, og har derfor få likhetstrekk med finansinntekt. Det er således ikke rimelig å samordne slik inntekt med finansunderskudd som er oppstått innenfor ordningen.

I høringsnotatet foreslo departementet at finansunderskudd ikke skulle komme til fradrag i inntekt fastsatt i medhold § 8-14 tredje ledd. Etter departementet syn vil forslaget innebære en mer effektiv skattlegging av meravskrivningene. Dette vil kunne hindre utilsiktede tilpasninger til rederiskatteordningen.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot forslaget. Departementet foreslår på denne bakgrunn at skatteloven § 8-15 annet ledd sjette punktum endres som foreslått i høringsnotatet.

1.6.3 Forholdet til reglene om inntektstillegg ved høy egenkapital

1.6.3.1 Innledning

Inntektstillegg som følge av høy egenkapital beregnet etter skatteloven § 8-15 sjette ledd har sammenheng med hvordan selskapet innenfor ordningen er finansiert. Hensikten med tillegget er å unngå at skattesubjekter med alminnelig skatteplikt tilordnes et fradrag for gjeldsrenter som reelt sett burde vært tilordnet selskaper innenfor ordningen. I Ot.prp. nr. 11 (1996-97) side 35 ble det vurdert om inntektstillegget skal samordnes med skattleggingen av finansposter, dvs. om finansunderskudd skal kunne redusere et inntektstillegg beregnet etter § 8-15 sjette ledd. I proposisjonen heter det:

«Det kan reises spørsmål om den inntektsføring som skal finne sted dersom selskapets faktiske renteutgifter er mindre enn det beregnede minste gjeldsrentefradrag, bør kunne samordnes med beskatningen av netto finansposter for øvrig, jf avsnitt 6.5.3. Det kan her bemerkes at spørsmålet kun kommer på spissen dersom selskapet har netto finanskostnader som kan redusere effekten av inntektstillegget. Det forhold at netto finanskostnader skal kunne fremføres til fradrag i senere års netto finansinntekter innebærer videre at spørsmålet om slik samordning kan skje kun får betydning for når inntekten skal periodiseres. En løsning der det beregnede inntektstillegget beskattes uavhengig av selskapets faktiske finansposter innebærer at en må operere med flere inntektsskattegrunnlag. Dette vil komplisere ligningsbehandlingen betraktelig, og departementet antar derfor at samordning bør kunne finne sted.»

Det endelige lovvedtaket gikk imidlertid ut på at selskapets gjeldsrenter i sin helhet skulle gå til fradrag i selskapets finansinntekt. I tillegg ble det vedtatt at det ikke skulle være adgang til å fremføre finansunderskudd. Dette førte til at det i langt større grad enn forutsatt i Ot.prp. nr. 11 (1996-97) vil bli finansunderskudd for selskaper innenfor ordningen, og at periodiseringseffekten dermed vil bli atskillig større.

På denne bakgrunn foreslo departementet i høringsnotatet at finansunderskudd ikke skal kunne fradras i beregnet inntektstillegg etter reglene i § 8-15 sjette ledd.

1.6.3.2 Høringsinstansenes merknader

Sentralskattekontoret for storbedrifter slutter seg til forslaget i høringsnotatet.

Skattedirektoratet viser på sin side til at inntektstillegget ved høy egenkapital har store likheter med en finansinntekt. Etter direktoratet syn kan det derfor ut fra et symmetrihensyn virke urimelig at et finansunderskudd ikke kan gå til fradrag i et inntektstillegg for høy egenkapital.

Norges Rederiforbund går mot departementets forslag om at finansunderskudd ikke skal kunne fradras i inntektstillegg som følge av høy egenkapital. Det vises i denne sammenheng til at et eventuelt inntektstillegg er knyttet til hvordan skipene er finansiert, og er beregnet i forhold til selskapets faktiske renteutgifter. Konkret skal det beregnes et inntektstillegg hvor selskapets totale faktiske renteutgifter er mindre enn et beregnet gjeldsrentefradrag. Etter rederiforbundets syn taler denne nære sammenhengen mellom renteutgifter og et tillegg for høy egenkapital for at de to elementene bør kunne samordnes.

Rederiforbundet uttaler videre:

«Begge postene er inntektsposter knyttet til den finansielle siden av et rederiselskap. Siden finansunderskudd ikke kan fremføres mot inntekt i senere år, er det rimelig at selskapets finansposter ses under ett ved beskatningen. Samordning er også i tråd med alminnelige skatterettslige prinsipper.»

På bakgrunn av dette går Rederiforbundet inn for at finansunderskudd fortsatt skal kunne fradras i beregnet inntektstillegg etter § 8-15 sjette ledd.

1.6.4 Departementets vurderinger og forslag

I Innst. O. nr. 12 (1999-2000) har finanskomiteens flertall foreslått at det ved beregning av netto finansinntekt bare vil bli innrømmet fradrag for den andel av gjeldsrentene som tilsvarer finanskapitalens andel av selskapets total kapital. Videre er det forutsatt at finansunderskudd skal kunne fremføres til fradrag i senere års finansinntekt.

Forslaget i høringsnotatet er basert på forutsetningen om at gjeldsrentene i sin helhet er fradragsberettiget og at finansunderskudd ikke kan fremføres. Under henvisning til vurderingene i Ot.prp. nr. 11 (1996-97) går departementet derfor inn for at det fortsatt skal være adgang til å samordne netto finansunderskudd og beregnet inntektstillegg ved høy egenkapital.

1.7 Tilbakeføring av skattemessige avskrivninger ved inntreden i ordningen

1.7.1 Forholdet til reglene om konserninterne overføringer i forskrift til skatteloven § 11-21

1.7.1.1 Innledning

Fra og med inntektsåret 1998 skal det etter skatteloven § 8-14 tredje ledd foretas et inntektsoppgjør etter reglene i § 14-64 annet og tredje ledd ved inntreden i ordningen. Dette innebærer at selskapet skal inntektsføre differansen mellom foretatte saldoavskrivninger og beregnede lineære avskrivninger etter skatteloven § 14-62 annet ledd, dersom fartøyet tas inn i den særskilte ordningen innen 8 år fra utgangen av det år fartøyet ble påbegynt avskrevet av skattyteren etter norske regler. Regelen i skatteloven § 8-14 tredje ledd skal forhindre at skattyteren nyter godt av høye saldoavskrivninger på fartøyet, for deretter å gå inn i ordningen når avskrivningene synker og nettoinntektene stiger. Innenfor ordningen er selskapet fritatt fra skatteplikt på alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 8-15 første ledd.

Regelen i § 8-14 tredje ledd forutsetter at avskrivningene på fartøyet er foretatt av det selskapet som trer inn i ordningen med fartøyet. Dersom et fartøy overføres mellom selskaper utenfor ordningen etter reglene om konserninterne overføringer i forskrift til skatteloven § 11-21, og det mottakende selskapet deretter trer inn i ordningen, fremgår det av forskriften § 11-21-3 at det mottakende selskapet skal overta både inngangsverdi, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkt. På denne bakgrunn antar departementet at det inntredende selskapet skal skattlegges for det overdragende selskapets avskrivninger etter § 8-14 tredje ledd.

Skatteloven § 8-14 tredje ledd kommer til anvendelse når selskapet som sådan trer inn i ordningen. Dersom fartøyet overføres *fra et selskap utenfor ordningen til et selskap innenfor ordningen* i medhold av forskrift til skatteloven § 11-21, vil § 8-14 tredje ledd imidlertid neppe hjemle inntektsføring av meravskrivninger som er foretatt på det overdragende selskapets hånd.

Departementet anser det som en utilsiktet konsekvens av rederibeskatningsreglene at det ikke foretas et inntektsoppgjør for meravskrivninger når et fartøy overføres etter disse bestemmelser. Departementet foreslo derfor i høringsnotatet at det skal foretas et inntektsoppgjør etter § 8-14 tredje ledd også når et fartøy overføres fra et selskap utenfor ordningen til et selskap innenfor ordningen etter reglene om skattefri overføring av eiendeler i forskrift til skatteloven § 11-21. Etter forslaget i høringsnotatet skal inntektstillegget tilordnes det *mottakende* selskapet, dvs. selskapet innenfor ordningen.

1.7.1.2 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene slutter seg til departementets forslag om at det skal foretas et inntektsoppgjør etter skatteloven § 8-14 tredje ledd når et fartøy overføres fra et selskap utenfor ordningen til et selskap innenfor ordningen i medhold av forskrift til skatteloven § 11-21.

Sentralskattekontoret for storbedrifter støtter forslaget om at inntektstillegget skal tilordnes det *mottakende* selskapet. Kontoret uttaler blant annet:

«Ved konsernoverføring skal det mottakende selskap overta den latente skatteplikt som måtte være knyttet til det overførte. Om det mottakende selskap senere velger å tre inn i rederibeskatningsordningen, er dette forhold som knytter seg til det mottakende selskap. Slik bør det også være dersom det mottakende selskap allerede er innenfor ordningen. Det vil være uheldig dersom tidspunktet for den konserninterne overføringen skulle være avgjørende for om man får beskatningen i et selskap utenfor eller innenfor rederibeskatningsordningen. Det vil også være kompliserende dersom tillegg pga inntreden i rederibeskatningsordningen skulle skje i et selskap utenfor ordningen hvor Sentralskattekontoret ikke har ligningskompetansen.»

Sentralskattekontoret viser videre til at forslaget i høringsnotatet ikke dekker de tilfeller der en andel i et deltakerlignet selskap eller aksjer i et NOKUS-selskap overføres til et selskap innenfor ordningen i medhold av forskrift til skatteloven § 11-21. Sentralskattekontoret gir uttrykk for at det også i disse tilfellene bør være adgang til å tilbakeføre avskrivninger på det mottakende selskaps hånd, som er skattesubjektet for ligningen av det underliggende selskapet.

Norges Rederiforbund går inn for at inntektstillegget tilordnes det *overdragende* selskapet. Forbundet uttaler blant annet:

«Det vises videre til at det overdragende selskap i slike tilfeller normalt vil bokføre en gevinst fra salget, noe som gjør at det er dette selskapet som også vil ha et regnskapsmessig overskudd som gjør det mulig å gjøre opp for skatteforpliktelsen. Det mottakende selskap vil på tilsvarende måte får redusert sin likviditetsmessige mulighet for å erlegge skatteforpliktelsen.»

1.7.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget om at det skal foretas et inntektsoppgjør etter skatteloven § 8-14 tredje ledd når et fartøy overføres fra et selskap utenfor ordningen til et selskap innenfor ordningen i medhold av forskrift til skatteloven § 11-21. Departementet foreslår derfor at dette lovfestes, jf. forslag til skatteloven § 8-14 nytt fjerde ledd.

Departementet foreslår at inntektstillegget tilordnes det mottakende selskapet som er innenfor ordningen. Dette vil innebære et enklere og mer praktisk regelverk både for skattesubjektene og for ligningsmyndighetene. Da dette er transaksjoner innen konsernet, finner departementet ikke grunn til å legge avgjørende vekt på de regnskapsmessige forhold som fremheves av Rederiforbundet.

Departementet er enig med Sentralskattekontoret i at det ikke bør være avgjørende for plikten til å tilbakeføre meravskrivninger om gjenstanden overføres direkte til det mottakende selskapet, eller indirekte som en forholdsmessig del av et underliggende selskap. Departementet foreslår derfor en plikt til tilbakeføring av skattemessige meravskrivninger også i de tilfeller der det overføres en andel i et deltakerlignet selskap eller aksjer i et NOKUS-selskap.

Det vises til forslag til skatteloven § 8-14 nytt fjerde ledd.

1.7.2 Avregning mot fremførbart underskudd

1.7.2.1 Innledning

Formålet med skatteloven § 8-14 tredje ledd er som nevnt å hindre at skattyteren nyter godt av høye avskrivninger utenfor ordningen, for deretter å kreve seg lignet under ordningen når avskrivningene blir lavere. Dersom selskapet ved inntreden i ordningen har et fremførbart underskudd, har selskapet ikke fått effektivt fradrag for avskrivningene utenfor ordningen. Ved inntreden skattlegges selskapet for meravskrivningene umiddelbart. Det fremførbare underskuddet hensyntas ved fastsettelsen av inngående saldo på konto for skattlagt inntekt, og vil dermed først komme til fradrag ved senere utdelinger fra selskapet eller ved selskapets uttreden fra ordningen.

I høringsnotatet foreslo departementet derfor at fremførbart underskudd ved inntreden skal avregnes mot inntektstillegg etter skatteloven § 8-14 tredje ledd. Departementet foreslo videre at den delen av underskuddet som blir avregnet på denne måten, ikke skal inngå på konto for skattlagt inntekt.

1.7.2.2 Høringsinstansenes merknader

Norges Rederiforbund og *Skattedirektoratet* er enig i departementets vurderinger og forslag i høringsnotatet.

Sentralskattekontoret for storbedrifter er i utgangspunktet enig med departementet i at et inntektstillegg etter skatteloven § 8-14 tredje ledd ikke bør skattlegges i den utstrekning selskapet ved inntreden i ordningen har et fremførbart underskudd. Kontoret tilføyer imidlertid:

«Fremførbare underskudd kan skrive seg fra to forhold, enten fremførbare underskudd etter skatteloven § 53 fordi skattesubjektets nettoinntekt er negativ, eller fremførbare underskudd etter

selskapsskatteloven § 6-6 nr 4 pga fradragssystemen for kommandittselskaper.

Førstnevnte underskudd bør det alltid kunne avregnes mot. Det vil imidlertid bare være naturlig å avregne mot fremførbare underskudd pga fradragssystemen, dersom inntredelsesbeskatningen skriver seg fra et skip som eies av vedkommende kommandittselskap. Sentralskattekontoret antar at dette bør komme til uttrykk i lovbestemmelsen.

Videre vil det måtte være slik at alle fremførbare underskudd ved inntreden må hensyntas ved beregning av inngangsverdien på konto for beskattet inntekt. Ved denne beregningen vil det ikke være riktig å redusere inngangsverdien med den delen av det fremførbare underskuddet som blir «avregnet» mot inntredelsesbeskatningen. Denne skatteposisjonen ved inntreden forandres ikke fordi om inntredelsesbeskatningen blir lavere eller bortfaller, det som eventuelt blir skattlagt, vil automatisk øke kontoens verdi i beskatningsåret. Benevnelsen «avregnes mot» bør derfor unngås i lovteksten for å unngå misforståelser om hvordan dette skal behandles i forhold til konto for beskattet inntekt.»

1.7.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til departementets forslag om at fremførbart underskudd skal kunne avregnes mot beregnet inntektstillegg etter skatteloven § 8-14 tredje ledd. Departementet foreslår derfor at dette lovfestes, jf. forslag til skatteloven § 8-14 tredje ledd nytt fjerde punktum.

Departementet er enig med Sentralskattekontoret i at en eventuell avregning av underskudd mot beregnet inntektstillegg etter § 8-14 tredje ledd ikke skal medføre reduksjon av den negative midlertidige forskjell som skal hensyntas på konto for skattlagt inntekt.

Departementet slutter seg videre til Sentralskattekontorets vurdering om at en kommandittists andel av fremførbart underskudd som nevnt i skatteloven § 10-43 fjerde ledd kun vil komme til fradrag i andel av beregnet inntekt fra det samme selskapet. Det foreslås at dette presiseres i lovteksten.

Det vises til forslag til skatteloven § 8-14 tredje ledd nytt fjerde og femte punktum.

1.8 Beregning av skattepliktig inntekt ved uttreden

Selskaper som lignes etter de særskilte reglene for rederiselskaper i skatteloven §§ 8-10 flg. er som hovedregel fritatt fra løpende skattlegging av inntekt. Skattefritaket er imidlertid betinget av at inntekten beholdes i et selskap innenfor ordningen. Dersom selskapet trer ut av ordningen, skal det foretas et inntektsoppgjør på selskapets hånd. Ved dette oppgjøret skal all ubeskattet inntekt i selskapet tas til beskatning, herunder også ubeskattet inntekt som er opptjent før inntreden, og som selskapet har brakt med inn i ordningen, jf. Ot.prp. nr. 11 (1996-97) side 52.

Ved uttreden fra ordningen skal skattepliktig inntekt eller fradragberettiget tap beregnes som utgangsverdi fratrukket inngangsverdi, jf. skatteloven § 8-17 annet ledd. Inngangsverdien skal fastsettes til summen av saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved uttredelsesårets begynnelse og tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs. Dette tilsvarer den skattemessige egenka-

pitalen i selskapet, dvs. skattemessig verdi av selskapets eiendeler fratrukket skattemessig verdi av selskapets gjeld.

Etter ordlyden i skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum skal utgangsverdien ved inntektsoppgjøret ved uttreden fastsettes til markedsverdien av selskapets eiendeler. Selv om det ikke fremgår av ordlyden, har departementet fortolket bestemmelsen slik at det ved fastsettelse av utgangsverdien skal gjøres fradrag for selskapets gjeld. Dette innebærer at både utgangsverdien og inngangsverdien gir uttrykk for egenkapitalstørrelser i selskapet, henholdsvis virkelig og skattemessig verdi av egenkapitalen. Dersom det ikke gjøres fradrag for gjelden ved beregning av utgangsverdien, vil selskapet bli gjenstand for dobbeltbeskatning ved uttreden fra ordningen. Det er den virkelige verdien av gjelden som skal gå til fradrag ved beregning av utgangsverdien.

I høringsnotatet foreslo departementet presisering av lovens ordlyd, slik at det uttrykkelig fremgår at det skal gjøres fradrag for gjeld ved inntektsoppgjøret ved uttreden av ordningen. *Samtlige høringsinstanser* har sluttet seg til dette, og departementet foreslår endring av skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum i samsvar med dette.

1.9 Konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt

1.9.1 Innledning

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper innenfor den særskilte skatteordningen for rederiselskaper skal føre en konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt, jf. skatteloven § 8-15 tredje ledd. Kontoen skal reflektere hvilken del av kapitalen i selskapet som er opptjent og skattlagt inntekt, og er det element i den særskilte skatteordningen som skaper kontinuitet i skattleggingen. Den skal sikre at all inntekt som har vært unntatt fra løpende skattlegging blir skattlagt ved utdelinger fra selskapet eller ved selskapets uttreden fra ordningen.

I skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum er det gitt regler for fastsettelse av åpningsbalansen på kontoen når selskapet trer inn i ordningen. Beregningen tar utgangspunkt i selskapets regnskapsmessige egenkapital. Deretter foretas enkelte korrigeringer for å komme frem til den egenkapital som representerer opptjent og skattlagt inntekt i selskapet på tidspunktet for inntreden i ordningen. Et sentralt element er her korrigering for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier i selskapet.

I den forbindelse oppstår spørsmål om RISK-beløp på aksjer som selskapet eier skal medregnes i den skattemessige verdi av aksjen *ved beregning av inngående saldo* på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt. Departementet vurderer i kapittel 1.9.2 hvordan RISK-beløp som er tilordnet aksjer som selskap innenfor ordningen eier skal påvirke kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt. På bakgrunn av disse vurderingene foreslås skatteloven §§ 8-15 tredje ledd og 8-17 annet ledd presisert i samsvar med det som antas å være gjeldende rett.

I kapittel 1.9.3 foreslår departementet en lovteknisk forenkling av skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum.

1.9.2 RISK-beløp på aksjer som selskap innenfor ordningen eier

Selskap som trer inn i ordningen kan eie tre hovedgrupper aksjer. Det kan for det første eie aksjer i børsnoterte selskaper, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav c. For det annet kan selskapet eie aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav g. Videre kan selskapet også eie aksjer i underliggende NOKUS-selskaper innenfor ordningen, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav f. Når selskapet er innenfor ordningen vil bare realisasjon av børsnoterte aksjer utløse skatteplikt etter alminnelige regler, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd.

Det følger av skatteloven § 10-32 annet ledd at inngangsverdien på en aksje i utgangspunktet skal settes lik anskaffelsesverdien, dvs. det beløp skattyter har betalt for aksjen dersom annet ikke er bestemt. Senere inn- og tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs på aksjen skal henholdsvis legges til og trekkes fra inngangsverdien, jf. skatteloven § 10-35. Det skal også foretas årlige RISK-reguleringer av inngangsverdien etter skatteloven § 10-34. Dette gjelder også for aksjer i NOKUS-selskaper så langt RISK-reglene passer, jf. skatteloven § 10-68 første punktum. Dersom det ved erverv eller realisasjon av aksjer oppstår misforhold mellom det utbytte som den enkelte aksjonær mottar og det utbytte som kommer til fradrag på hans hånd gjennom den ordinære RISK-reguleringen, skal det korrigeres for dette etter reglene i skatteloven § 10-32 fjerde og femte ledd. Med RISK-beløp siktes i det følgende til RISK-beløp etter eventuelle korrigeringer i henhold til skatteloven § 10-32 fjerde og femte ledd.

Departementet antok i høringsnotatet at den skattemessige verdien av børsnoterte aksjer og aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, skal settes lik inngangsverdien på inntredelsestidspunktet uten at RISK-beløp som er tilordnet aksjene medregnes. Begrunnelsen er at RISK-beløp på slike aksjer ikke representerer skattlagt inntekt i selskapet, så lenge aksjene ikke er realisert. RISK-beløp på slike aksjer vil dermed ikke påvirke egenkapitalandelen av midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier ved fastsettelsen av åpningssaldoen på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet.

Når det gjelder aksjer i underliggende NOKUS-selskaper innenfor ordningen, la departementet imidlertid til grunn at den skattemessige verdien ved beregningen av åpningsbalansen på kontoen skal omfatte hele inngangsverdien, herunder også tilordnede RISK-beløp. Dette skyldes at NOKUS-selskaper deltakerlignes, slik at RISK-beløp som er tilordnet aksjene gjenspeiler inntekt som er blitt skattlagt løpende på eierens hånd. *Samtlige høringsinstanser* sluttet seg til departementets vurderinger av disse spørsmål.

Når et selskap innenfor ordningen *realiserer* aksjer i børsnoterte aksjeselskaper eller underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, vil selskapet motta et vederlag som må anses som beskattet inntekt i den grad det ligger innenfor de RISK-beløp som er tilordnet aksjene. Departementet la i høringsnotatet derfor til grunn at det *ved realisasjon* av *slike* aksjer skal foretas en regulering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt med akkumulert RISK på aksjene. Slik er også gjeldende praksis ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, og *ingen av høringsinstansene* har hatt innvendinger mot dette. Det presiseres at det ved realisasjon av aksjer i underliggende NOKUS-selskaper

ikke skal foretas noen regulering på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt for RISK-beløp på disse aksjene.

Ovenstående løsning gjelder uavhengig av om selskapet har ervervet aksjene forut for eller etter inntreden i ordningen. Reguleringen skal omfatte både RISK-beløp som er tilordnet aksjene før selskapet trådte inn i ordningen, og RISK-beløp som er tilordnet aksjene mens selskapet har vært innenfor ordningen. Positive RISK-beløp skal legges til kontoen, og negative RISK-beløp skal trekkes fra kontoen.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det tas inn et nytt siste punktum i skatteloven § 8-15 tredje ledd, der det presiseres at det ved realisasjon av aksjer i børsnoterte selskaper og aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, skal foretas en regulering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt med RISK-beløp på de realiserte aksjene.

Når selskapet *trer ut* av ordningen skal det foretas et inntektsoppgjør på selskapets hånd lik differansen mellom virkelige og skattemessige verdier i selskapet på dette tidspunktet, jf. skatteloven § 8-17 annet ledd. Markedsverdien av aksjer i børsnoterte og underliggende aksjeselskaper som selskapet eier reflekterer både skattlagt og ubeskattet inntekt i de børsnoterte/underliggende selskaper. RISK-beløp som er tilordnet disse aksjene har imidlertid ikke gått inn på det uttredende selskapets konto for skattlagt inntekt, jf. foran. For å hindre dobbeltbeskatning ved uttreden, må det derfor korrigeres særskilt for RISK-beløp. Uten slik korrigering måtte ny inngangsverdi på aksjene etter uttreden blitt lik markedsverdien av aksjene, korrigert for RISK-beløp fra før uttreden. Etter departementets vurdering er dette mindre hensiktsmessig enn å korrigere for RISK-beløp i forbindelse med inntektsoppgjøret ved uttreden. *Ingen av høringsinstansene* har hatt merknader til dette.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en endring i skatteloven § 8-17 annet ledd, der det presiseres at det skal gjøres fradrag for netto positive RISK-beløp på selskapets børsnoterte aksjer og aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen ved beregningen av skattepliktig gevinst eller fradragberettiget tap ved uttreden av ordningen. Dersom netto RISK-beløp er negative, skal det gjøres tillegg for dette ved inntektsoppgjøret. Det vises til forslag til nytt tredje punktum i skatteloven § 8-17 annet ledd.

Departementet foreslår videre en teknisk endring i skatteloven § 8-17 annet ledd slik at det uttrykkelig fremgår at skattepliktig gevinst eller fradragberettiget tap ved uttreden skal beregnes som utgangsverdi minus inngangsverdi. Departementet antar at dette vil gjøre bestemmelsen lettere tilgjengelig. Bestemmelsen foreslås tatt inn som nytt annet punktum i skatteloven § 8-17 annet ledd.

1.9.3 Korrigering for egenkapitalandelen av midlertidige forskjeller ved inntreden i ordningen

Ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt skal det gjøres fradrag for egenkapitalandelen av eventuelle netto positive midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. I tilfelle selskapet har netto negative midlertidige forskjeller, skal det gjøres tillegg for egenkapitalandelen av disse ved beregningen av inngående saldo. Dette følger av skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum.

Da det særskilte skattesystemet for rederiselskaper ble vedtatt ved lov av 20. desember 1996 nr. 110, fremgikk det ikke av ordlyden i tilsvarende bestemmelse i skatteloven 1911 § 51 A-6 nr. 3 annet punktum at det ved beregningen av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt skulle korrigeres for egenkapitalandelen av eventuelle netto *negative* midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Den gang omtalte bestemmelsen bare korrigerings for egenkapitalandelen av netto *positive* midlertidige forskjeller. Bestemmelsen ble endret ved lov av 19. juni 1997 nr. 67, slik at det nå følger direkte av ordlyden at det skal korrigeres for egenkapitalandelen av både netto positive og netto negative midlertidige forskjeller.

Etter endringen har bestemmelsen blitt noe tungt tilgjengelig. Departementet antar derfor at det bør foretas en lovendring for å gjøre ordlyden enklere, uten at det materielle innholdet av bestemmelsen endres. Etter departementets vurdering er det tilstrekkelig at det fremkommer av ordlyden at det skal korrigeres for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller ved beregningen av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt. Det er ikke nødvendig at lovteksten uttrykkelig sier at egenkapitalandelen skal trekkes fra dersom de netto midlertidige forskjellene i selskapet er positive, og at egenkapitalandelen skal legges til dersom selskapet har netto negative midlertidige forskjeller. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum.

1.10 Særlige regler om beregning av endring i selskapets skattlagte kapital (RISK)

1.10.1 Innledning

For en aksjonær som er utenfor den særlige rederiskatteordningen, er gevinst ved realisasjon av aksje i selskap innenfor ordningen skattepliktig etter de ordinære regler. Tap er tilsvarende fradragsberettiget. Dette følger av skatteloven § 10-31, jf. også Ot.prp. nr. 11 (1996-97) side 40.

RISK-reglene gjelder på vanlig måte for aksjer i aksjeselskaper som lignes etter de særlige rederibeskatningsreglene i skatteloven §§ 8-10 flg. Formålet med RISK-reglene er å forhindre at inntekt som selskapet har opptjent, og har blitt skattlagt for, også inngår i gevinstberegningen ved realisasjon av aksjene i selskapet. Med RISK forstås at inngangsverdien på aksjene i selskapet opp eller nedreguleres i samsvar med endring i selskapets skattlagte kapital i det tidsrommet aksjonæren har eid aksjen, jf. skatteloven § 10-34 annet ledd.

Beregning av RISK på aksjene tar derfor utgangspunkt i selskapets *skattepliktige inntekt*, jf. skatteloven § 10-34 annet ledd annet punktum. Derfra gjøres fradrag for *avsatt utbytte* og *utlignet skatt* på alminnelig inntekt mv. Dette skal reflektere den inntekten som selskapet har opptjent og har blitt skattlagt for i løpet av inntektsåret, og som fortsatt er i behold i selskapet. Disse ordinære beregningsreglene for RISK er i enkelte sammenhenger lite treffsikre, og de suppleres derfor av enkelte særlige beregningsregler. Her skal nevnes særreglene om RISK-regulering ved realisasjon av aksjer (realisasjons-RISK) i skatteloven § 10-34 annet ledd fjerde og femte punktum, og reglene om gjennomsnittlig RISK i konsern, jf. skatteloven § 10-34 sjette ledd med tilhørende

forskrift. Disse regelsettene har til formål å sikre enkeltbeskatning også i tilfeller der en aksjonær eier aksjer indirekte gjennom andre aksjeselskaper.

Innenfor det særskilte rederiskattesystemet er det i betydelig grad lagt opp til at kapital kan overføres mellom selskaper innenfor ordningen uten skattemessige virkninger. Utbytte fra et underliggende aksjeselskap innenfor ordningen er ikke skattepliktig på det mottakende selskapets hånd. Resultatet fremgår ikke klart av loven, men formålsbetraktninger tilsier at skatteplikten for finansielle inntekter i skatteloven § 8-15 annet ledd tolkes innskrenkende til ikke å omfatte avkastning på aksjer som nevnt i § 8-11 første ledd bokstav g. Utenfor rederiskattesystemet er mottatt utbytte skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 10-11.

Konsernbidrag kan ytes mellom selskaper innenfor ordningen, såfremt vilkårene i skatteloven § 10-4 er oppfylt, jf. skatteloven § 8-18 fjerde ledd. Departementet har lagt til grunn at konsernbidrag mellom selskaper innenfor ordningen ikke skal ha inntektsutjevneende virkning, jf. blant annet brev av 20. mars 1997, inntatt i Utvalget 1997 side 615. Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har i en konkret avgjørelse inntatt samme standpunkt. I motsetning til det som gjelder etter alminnelige regler, er altså konsernbidrag mellom selskaper innenfor ordningen ikke skattepliktig for det mottakende selskapet, og heller ikke fradragsberettiget for det ytende selskapet.

Disse særreglene innebærer at kapital kan overføres fra et selskap i ordningen til et annet uten at selve overføringen vil være en skatteutløsende disposisjon. Dette betyr videre at opptjent inntekt bare blir skattlagt i ett selskap innenfor ordningen. Dersom utbyttet eller konsernbidraget er tatt fra det utdelende selskapets konto for skattlagt inntekt, skal dette inngå på konto for skattlagt inntekt i det mottakende selskapet, jf. skatteloven § 8-15 femte ledd og § 8-18 fjerde ledd. Dette beløpet vil således ikke senere bli skattlagt på det mottakende selskapets hånd. Er utbyttet eller konsernbidraget tatt fra det utdelende selskapets ubeskattede midler, vil beløpet komme til beskatning i det mottakende selskapet ved senere utdelinger fra dette selskapet, eller når dette selskapet trer ut av ordningen.

De ordinære beregningsreglene for RISK i skatteloven § 10-34 er ikke tilpasset et system der det er vid adgang til å overføre inntekter mellom selskaper uten at dette får skattemessige virkninger. På denne bakgrunn er det behov for å vurdere særlige regler for beregning av RISK ved overføring av utbytte og konsernbidrag mellom selskaper innenfor ordningen. Dette vurderes i det følgende.

1.10.2 Utbytte tas fra ubeskattet inntekt

I dette avsnittet vurderes behovet for å innføre særlige beregningsregler for RISK i det utdelende selskapet når utbytte fra et selskap innenfor ordningen til et annet selskap innenfor ordningen tas fra det utdelende selskapets *ubeskattede* inntekt.

Når ubeskattet inntekt overføres som utbytte fra et selskap innenfor ordningen til et annet, endres ikke *faktisk* tilbakeholdt skattlagt kapital i noen av selskapene. Dette reflekteres i selskapenes respektive konti for tilbakeholdt skattlagt inntekt, som ikke endres som følge av utbytteutdelingen.

Da utbytte fra et underliggende selskap innenfor ordningen ikke er skattepliktig inntekt på det mottakende selskapets hånd, påvirkes ikke beregningen av RISK på aksjene i dette selskapet. Etter ordinære beregningsregler for RISK, går imidlertid avsatt utbytte til *fradrag* i RISK-beregningen på aksjene i det utdelende selskapet, jf. skatteloven § 10-34 annet ledd annet punktum. I den utstrekning det besluttes utdelt utbytte utover det som er avsatt i regnskapet for foregående år, går differansen til fradrag i RISK-beregningen i utdelingsåret, jf. skatteloven § 10-34 annet ledd tredje punktum.

De ordinære beregningsreglene for RISK i skatteloven § 10-34 annet ledd fører således til en *nedregulering* av RISK på aksjene i det selskapet som deler ut ubeskattet inntekt som utbytte til et annet selskap i ordningen. Dette skjer til tross for at skattlagt inntekt ikke er tatt ut av selskapet. I høringsnotatet redegjorde departementet for at dette i gitte situasjoner kan medføre at den inntekt som overføres som utbytte, blir gjenstand for dobbeltbeskatning.

Slik dobbeltbeskatning kan oppstå i flere varianter. En variant er at et beløp lik det mottatte utbyttet, kan bli skattlagt to ganger i det mottakende selskapet. Det blir tilfellet dersom det mottakende selskapet, etter å ha mottatt utbyttet, realiserer aksjer i det underliggende selskapet eller trer ut av ordningen. Resultatet er en konsekvens av de to forslagene som fremmes i kapittel 1.9.2 foran, og som anses som en lovfesting av gjeldende rett. Det ene forslaget går ut på at det ved realisasjon av aksjer i et underliggende selskap som nevnt i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav g, skal foretas en korrigering av konto for skattlagt inntekt i eierselskapet med RISK på realisererte aksjer i det underliggende selskapet. Det andre forslaget går ut på at det ved gevinstberegningen ved uttreden fra ordningen skal korrigeres for RISK-beløp på aksjer i underliggende selskap, som nevnt i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav g.

I og med at utbytteavsetningen leder til nedregulering av RISK på aksjene i det underliggende selskapet, vil forslagene ovenfor føre til at kontoen i eierselskapet blir gjenstand for tilsvarende lavere oppregulering ved en senere realisasjon av aksjene i det underliggende selskapet, eventuelt at tilsvarende lavere beløp går til fradrag ved beregning av skattepliktig gevinst når eierselskapet trer ut av ordningen. For det mottakende (eier)selskapet fører dette til at et beløp tilsvarende det mottatte utbyttet vil bli skattlagt to ganger, enten ved senere utdelinger fra selskapet, eller ved selskapets uttreden fra ordningen.

Dobbeltbeskatning kan også oppstå i forholdet mellom det mottakende selskapet og dets aksjonærer. Dette blir resultatet dersom aksjer i det mottakende selskapet realiseres etter at det mottakende selskapet har realisert aksjer i det underliggende selskapet, men før det overførte utbyttet tas ut av ordningen. Utgjør det utdelende og det mottakende selskap et RISK-konsern, oppstår slik dobbeltbeskatning også om aksjene i det underliggende selskap ikke er realisert.

De nevnte tilfeller av dobbeltbeskatning forårsakes av at avsetning av ubeskattet utbytte til annet selskap innenfor ordningen går til fradrag ved RISK-beregningen på aksjene i det utdelende selskapet. På denne bakgrunn foreslo departementet i høringsnotatet å innføre en særlig regel om at avsatt utbytte fra et selskap innenfor ordningen til et annet selskap innenfor ordningen, som tas fra det utdelende selskapets ubeskattede inntekt, *ikke* skal gå til fradrag

ved beregning av RISK på aksjene i det utdelende selskapet. *Ingen av høringsinstansene* har hatt innvendinger mot forslaget. Departementet fremmer forslag i samsvar med dette.

Det vises til forslag til ny § 8-19 første ledd i skatteloven.

1.10.3 Utbytte tas fra konto for skattlagt inntekt

I dette avsnittet vurderes behovet for å innføre særlige beregningsregler for RISK i det mottakende selskapet når utbytte fra et selskap i ordningen til et annet selskap i ordningen tas fra det utdelende selskapets konto for *skattlagt inntekt*.

Når skattlagt inntekt overføres som utbytte fra et selskap innenfor ordningen til et annet, endres *faktisk* tilbakeholdt skattlagt kapital i begge selskapene. For så vidt gjelder det mottakende selskapet, gjelder dette dog med det forbehold at inntekten er skattlagt i et underliggende selskap innenfor ordningen. Endringene i faktisk skattlagt inntekt reflekteres i de respektive selskapers konto for skattlagt inntekt, jf. skatteloven §§ 8-15 tredje ledd if. og 8-15 femte ledd annet punktum.

De ordinære beregningsreglene for RISK fører til en *nedregulering* av RISK på aksjene i det utdelende selskapet, *uten* noen tilsvarende oppregulering av RISK på aksjene i det mottakende selskapet. Det vises til kapittel 1.10.2 foran.

Skattlagt inntekt, mottatt som utbytte fra annet selskap innenfor ordningen, inngår således ikke i RISK-beregningen på aksjene i det mottakende selskapet. Dette til tross for at beløpet ikke vil bli gjenstand for ytterligere skattlegging i det mottakende selskapet. Dette leder til dobbeltbeskatning av det mottakende selskapet og dets aksjonærer ved senere realisasjon av aksjene i det mottakende selskapet.

Forslagene i kapittel 1.9.2 foran vil imidlertid *ikke* medføre utilsiktede virkninger i dette tilfellet. Mottatt beskattet utbytte fra et underliggende selskap i ordningen vil inngå på det mottakende selskapets konto for skattlagt inntekt, jf. skatteloven § 8-15 femte ledd, og utbytteavsetningen vil redusere RISK på aksjene i det utdelende selskapet tilsvarende, jf. skatteloven § 10-34 annet ledd. Ved senere realisasjon av aksjene i det underliggende selskapet, eller ved det mottakende selskapets senere utreden fra ordningen, er det den *nedregulerte* RISK i det underliggende selskapet, som etter forslagene i kapittel 1.9.2 foran skal tillegges kontoen i eierselskapet. Dette gir et riktig resultat i og med at den samlede skattlagte kapital i det underliggende selskapet da er blitt tillagt kontoen i eierselskapet.

Etter departementets vurdering kan derfor behovet for å innføre særlige beregningsregler for RISK synes noe mindre i dette tilfellet, enn for det tilfellet at ubeskattet inntekt overføres som utbytte mellom selskaper innenfor ordningen. Når særlige beregningsregler for RISK likevel foreslås for det tilfellet at utbyttet tas fra ubeskattet inntekt, jf. kapittel 1.10.2 foran, finner departementet imidlertid at særlige regler også bør innføres for det tilfellet at utbyttet tas fra skattlagt inntekt.

På denne bakgrunn foreslo departementet i høringsnotatet at utbytte som et selskap innenfor ordningen mottar fra et underliggende selskap, som nevnt i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav g, skal inngå i beregningen av RISK på

aksjene i det mottakende selskapet, når utbyttet tas fra det underliggende selskapets konto for skattlagt inntekt.

I høringsnotatet uttalte departementet at hvorvidt det mottatte utbyttet *faktisk* vil føre til RISK-regulering på aksjene, vil bero på om det mottakende selskapet har netto skattepliktig inntekt i det året utbyttet besluttet utdelt. *Norges Rederiforbund* og *Sentralskattekontoret for storbedrifter* har i sine høringsuttalelser uttalt at dette ikke kan være riktig, og at utbyttet i slike tilfeller *alltid* må føre til positiv RISK-regulering på aksjene i det mottakende selskapet, uavhengig av om selskapet for øvrig har et skattemessig (finans)underskudd. Departementet slutter seg til nevnte instansers vurdering på dette punkt, og fremmer forslag i tråd med dette. Det vises til forslag til skatteloven ny § 8-19 annet ledd.

1.10.4 Konsernbidrag tas fra konto for skattlagt inntekt

I dette avsnittet vurderes behovet for å innføre særlige beregningsregler for RISK i det mottakende selskapet når konsernbidrag fra et selskap i ordningen til et annet selskap i ordningen tas fra det ytende selskapets konto for *skattlagt* inntekt.

Også når skattlagt inntekt overføres som konsernbidrag fra et selskap innenfor ordningen til et annet, endres den *faktiske* tilbakeholdte skattlagte kapital i begge selskapene. Endringene reflekteres i de respektive selskapers konto for skattlagt inntekt, jf. skatteloven § 8-18 fjerde ledd if.

I og med at konsernbidrag som ytes mellom selskaper innenfor ordningen ikke har inntektsutjevnenende virkning, jf. foran i kapittel 1.10.1, vil bidraget etter ordinære beregningsregler ikke påvirke RISK på aksjene i det ytende eller det mottakende selskapet. Dette til tross for at skattlagt inntekt er overført fra det ene selskapet til det annet, og at beløpet ikke vil bli gjenstand for ytterligere skattlegging på det mottakende selskapets hånd. I høringsnotatet viste departementet til at dette kan gi enkelte uheldige utslag.

For det første kan det lede til dobbeltbeskatning av det mottakende selskapet og dets aksjonærer ved en senere realisasjon av aksjene i det mottakende selskapet. Motstykket er at ved realisasjon av aksjer i det underliggende selskapet, kan aksjonærene i dette selskapet gjennom RISK-reglene få en lavere gevinst eller et større tap, enn det de underliggende forhold skulle tilsi.

For det annet kan det lede til at inntekt kan tas ut av ordningen uten å komme til beskatning i det hele tatt. Dette vil være et resultat av forslagene i kapittel 1.9.2 foran.

Som det også er redegjort for foran i kapittel 1.10.2, innebærer disse forslagene at eierselskapets konto for skattlagt inntekt skal korrigeres for akkumulert RISK på aksjer i underliggende selskaper som nevnt i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav g, når aksjene i det underliggende selskapet realiseres, eller når eierselskapet trer ut av ordningen. Når overføring av skattlagt inntekt i form av konsernbidrag ikke reduserer RISK på aksjene i det ytende selskapet, vil bidraget bli tillagt kontoen i eierselskapet *både* ved selve overføringen, og ved den senere realisasjon av aksjer i det underliggende selskapet, eller ved eierselskapets uttreden fra ordningen. Dette innebærer at konsernbidragsordningen kan utnyttes til å få ubeskattet inntekt ut av ordningen skattefritt.

De ovennevnte skjevheter forårsakes av at overføring av skattlagt inntekt som konsernbidrag ikke skal medtas i beregningen av RISK på aksjene i henholdsvis det ytende og det mottakende selskap. Departementet foreslår på denne bakgrunn at konsernbidrag som tas fra *det ytende selskapets konto for skattlagt inntekt*, skal gå til fradrag ved beregning av RISK på aksjene i dette selskapet i avsetningsåret, og tillegges ved beregningen av RISK på aksjene i det mottakende selskapet samme år. *Ingen av høringsinstansene* har hatt innvendinger mot dette. Det vises til forslag til skatteloven ny § 8-19 tredje og fjerde ledd.

1.11 Fradragsbegrensning for kommandittister mv.

1.11.1 Innledning

Selskaper som lignes etter rederibeskatningsreglene er i utgangspunktet fritatt fra skatteplikt på alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 8-15 første ledd. Etter § 8-15 annet ledd er imidlertid netto finansinntekt skattepliktig. Finansunderskudd kommer ikke til fradrag i inntekt som følge av utdeling av utbytte, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd sjette punktum.

Etter skatteloven § 8-11 første ledd bokstav e kan et aksjeselskap innenfor ordningen eie andel i deltakerlignet selskap hvor inntekten fastsettes etter § 8-15. Dette innebærer at det må fastsettes en netto finansinntekt eller finansutgift i det deltakerlignede selskapet. En forholdsmessig andel av denne finansinntekten eller finansutgiften kommer til inntekt eller fradrag hos deltakeren.

Når det deltakerlignede selskapet er et kommandittselskap, og deltakeren innenfor ordningen er kommandittist eller stille deltaker, har det vært reist spørsmål om reglene i skatteloven § 10-43 om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere ved fastsettelse av alminnelig inntekt skal komme til anvendelse også innenfor den særskilte rederibeskatningsordningen.

Ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt etter skatteloven § 8-15 kommer de generelle skattereglene til anvendelse. Dette innebærer etter departementets syn at også regelen om fradragsbegrensning i skatteloven § 10-43 kommer til anvendelse innenfor rederibeskatningsordningen. Også i ligningspraksis har det vært lagt til grunn at fradragsbegrensning gjelder for kommandittist som krever seg lignet etter reglene i skatteloven §§ 8-10 flg.

Departementet fremmet i høringsnotatet forslag om å presisere gjeldende rett, ved å gi egne regler om fradragsbegrensning for kommandittister innenfor rederibeskatningsordningen. Det ble foreslått at departementet skulle gis hjemmel til å fastsette utfyllende forskrift for å få regler som er tilpasset de særskilte forhold som gjør seg gjeldende for skipsaksjeselskap som lignes innenfor rederibeskatningsordningen.

1.11.2 Høringsinstansenes merknader

Sentralskattkontoret for storbedrifter uttaler i sitt høringsbrev at det kan være grunnlag for å vurdere nærmere om det foreligger omstendigheter som taler for at en kommandittist innenfor ordningen likevel ikke bør få sitt fradrag

begrenset til hva han skattemessig risikerer å tape gjennom selskapsdeltakelsen.

Sentralskattekontoret påpeker at en kommandittist innenfor ordningen vil ha en fradragsramme lik innskutt kapital. Dersom kommandittselskapet har et positivt driftsresultat, vil ikke dette være skattepliktig inntekt for kommandittisten (med unntak av netto finansinntekt fra kommandittselskapet), og hans fradragsramme (skattemessig tapspotensial) øker ikke i tråd med driftsresultatet. Dersom et slikt overskudd utbetales til kommandittisten vil imidlertid hans skattemessige tapspotensial, og dermed fradragsrammen, reduseres.

Sentralskattekontoret viser til at virkningen i slike tilfeller vil være at når et kommandittselskap går med overskudd, og overskuddet utbetales til deltakerne, vil en kommandittist innenfor ordningen snart kunne komme i den situasjon at hans skattemessige tapspotensial blir negativt (negativ fradragsramme) får dermed ikke lenger fradrag for andel av selskapets negative finansinntekt. Dette innebærer at det vil være fordelaktig å finansiere skipene gjennom deltakernes låneopptak, fremfor å finansiere dem gjennom kommandittselskapet. Etter Sentralskattekontorets vurdering er det « *liten tvil om at en slik utvikling vil være uheldig for kommandittselskapsformen* ».

På den annen side fremhever Sentralskattekontoret at dersom det ikke oppstilles regler om fradragsbegrensning innenfor ordningen, vil dette bryte med et grunnleggende prinsipp om at kommandittisters fradrag begrenses til det vedkommende skattemessig risikerer å tape på selskapsdeltakelsen.

Norges Rederiforbund uttaler i sitt høringsbrev at forbundet ikke er enig i at det etter gjeldende rett skal legges til grunn at kommandittister innenfor ordningen skal begrense sine fradrag for netto finanskap innenfor en fradragsramme. Rederiforbundet mener regler om fradragsbegrensning innenfor ordningen « *harmonerer dårlig med rederibeskatningsordningen slik denne er ment å fungere etter Stortingets intensjoner, samtidig som den virker unødvendig kompliserende av regelverket* ». Rederiforbundet hevder videre at rederibeskattede selskaper faller utenfor formålet med reglene om fradragsramme. Årsaken til dette mener Rederiforbundet er at selskaper innenfor rederibeskatningsordningen er fritatt for løpende skattlegging frem til inntekten disponeres i form av utbytte, og siden inntekten må tas til beskatning ved utdeling av utbytte fra selskapet, vil det ikke være mulig å redusere annen skattepliktig inntekt med underskudd fra kommandittselskap hvor skipsaksjeselskapet er kommandittist. Rederiforbundet påpeker at dersom lovgiver hadde ønsket å oppstille fradragsramme for selskaper innenfor ordningen, ville det vært naturlig å kommentere dette i lovforarbeidene, samt å angi hvordan fradragsrammen skal beregnes. Når dette ikke er gjort, hevder Rederiforbundet at det har « *formodningen mot seg at det var meningen å operere med fradragsramme* ».

Rederiforbundet fremhever videre det samme poeng som nevnt ovenfor av Sentralskattekontoret for storbedrifter, nemlig at departementets forslag vil medføre at fradragsrammen for kommandittister mv. innenfor ordningen på sikt alltid vil være negativ, i og med at fradragsrammen reduseres med utdelinger fra kommandittselskapet uten at det tas hensyn til at deler av denne inntekten (med unntak av netto finansinntekt) ennå ikke er kommet til beskatning som følge av den særskilte rederibeskatningsordningen. Rederiforbundet uttaler at dette « *for alle praktiske formål [vil] innebære at kommandittsel-*

skaper og stille selskaper ikke kan eies av rederibeskattede selskaper slik intensjonen var».

Norges Rederiforbund uttaler at en regel om fradragsramme vil være svært komplisert og arbeidskrevende. Forbundet finner det lite hensiktsmessig å innføre en slik regel, tatt i betraktning den begrensede provenymessige betydningen regelen vil ha.

Nærings- og handelsdepartementet uttaler at Finansdepartementets forslag i høringsnotatet «*kun[vil] bidra til å komplisere lovverket for rederibeskatningsordningen*». Det uttales videre at formålet med reglene for fradragsbegrensning ikke gjør seg gjeldende overfor selskap som lignes etter rederibeskatningsordningen, og som er fritatt for løpende skattlegging av alminnelig inntekt.

1.11.3 Departementets vurderinger og forslag

Det vil bryte med de alminnelige prinsipper som ligger til grunn for selskapsbeskatningen dersom kommandittister innenfor rederibeskatningsordningen ikke får sitt tapsfradrag begrenset til det kommandittisten skattemessig risikerer å tape på deltakelsen i kommandittselskapet. Dersom det ikke oppstilles regler om fradragsbegrensning for kommandittister mv. innenfor ordningen, innebærer dette en særregel i forhold til det som gjelder for kommandittister ellers. Dersom det skal gjøres et slikt unntak for kommandittister innenfor rederibeskatningsordningen, må det etter departementets syn foreligge tungtveiende hensyn som taler for en slik løsning.

Høringsinstansene påpeker at regler om fradragsbegrensning for kommandittister innenfor rederibeskatningsordningen kan innebære at det blir mer gunstig å finansiere skipsaksjeselskapets skip gjennom låneopptak enn gjennom kommandittselskap. Årsaken til dette er at i tilfeller hvor overskudd i kommandittselskapet utbetales til kommandittisten, vil hans skattemessige tapspotensial, og dermed også fradragsrammen, reduseres. Konsekvensen av dette vil være at en kommandittist innenfor ordningen på sikt vil kunne komme i den situasjon at hans skattemessige tapspotensial blir negativt, og at han derfor ikke lenger får fradrag for andel av selskapets negative finansinntekt. Dette er en konsekvens av rederibeskatningssystemet, i og med at dette er basert på at inntekt ikke beskattes løpende hos selskapet. Etter departementets vurdering er det uheldig at skattesystemet innvirker på valg av finansieringsform. Det forhold at regler om fradragsbegrensning får slike konsekvenser ved anvendelse innenfor den særskilte rederibeskatningsordningen, er derfor i prinsippet et hensyn som taler for å gjøre unntak fra anvendelsen av regelen om fradragsbegrensning innenfor ordningen.

Etter at høringsinstansene avga sine uttalelser har flertallet i finanskomiteen i Innst. O. nr. 12 (1999-2000) fremmet forslag om en endring i skatteloven § 8-15 annet ledd som innebærer en innstramning i fradragsretten for gjeldsrenter. Endringen er foreslått å tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2000. Denne endringen innebærer at en kommandittist mv. innenfor ordningen, uavhengig av om vedkommende har en negativ fradragsramme eller ikke, får innskrenket adgangen til å føre gjeldsrenter til fradrag. Det argumentet som anføres fra høringsinstansene har dermed ikke den samme tyngde etter denne lovendringen. På grunn av denne innstramningen vil det

bli vesentlig færre tilfeller med negativ finansinntekt fra kommandittselskaper mv. At fradragsrammen kan bli negativ, er dermed ikke like tyngende nå som da høringsinstansene avga sine uttalelser.

Etter departementets syn vil imidlertid egne særregler om beregning av fradragsramme innenfor ordningen komplisere regelverket vesentlig. Generelt er det lite ønskelig å innføre kompliserte regler som det krever betydelige ressurser for skattyterne å forholde seg til, og for ligningsmyndighetene å praktisere. Dette forholdet er påpekt også av Norges Rederiforbund og av Nærings- og handelsdepartementet. Videre er det etter en innstramning i fradragsretten for gjeldsrenter færre selskaper som vil ha negativ finansinntekt, slik at en fradragsbegrensning i praksis vil få mindre skattemessig betydning.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det ikke skal være noen fradragsbegrensning for kommandittister mv. innenfor rederibeskatningsordningen. For at reglene om fradragsbegrensning i skatteloven § 10-43 ikke skal komme til anvendelse innenfor ordningen, må dette fastslås uttrykkelig i skattelovens regler om fastsettelse av skattepliktig inntekt for selskap innenfor ordningen, jf. skatteloven § 8-15. Det vises til forslag til nytt syvende punktum i skatteloven § 8-15 annet ledd.

1.11.4 Fremføring av underskudd som ikke har kommet til fradrag på grunn av gjeldende regler om fradragsbegrensning

I ligningspraksis har det vært lagt til grunn at det gjelder en fradragsbegrensning for kommandittister mv. innenfor ordningen. Når det nå foreslås at det ikke lenger skal gjelde noen fradragsbegrensning i disse tilfellene, oppstår spørsmålet om den skattemessige behandlingen av underskudd som i løpet av inntektsårene fra og med 1996 til og med 1999 ikke har kommet til fradrag på grunn av fradragsbegrensningen.

Etter skatteloven § 10-43 fjerde ledd kan deltakers andel av underskudd som ikke kommer til fradrag på grunn av fradragsrammen bare fremføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra samme selskap (kommandittselskapet), og ikke i overskudd fra andre kilder. Når reglene om fradragsbegrensning ikke lenger skal gjelde innenfor ordningen, er det etter departementets syn heller ikke grunn til å begrense retten til å fremføre underskuddet til fradrag i overskudd fra samme selskap. Dette er en naturlig konsekvens av at reglene om fradragsbegrensning ikke lenger gjøres gjeldende innenfor ordningen.

Det er de ordinære reglene om adgang til fremføring av underskudd innenfor ordningen som dermed kommer til anvendelse på underskudd som ikke tidligere har kommet til fradrag på grunn av reglene om fradragsbegrensning. Forslaget fra flertallet i finanskomiteen medfører en endring av skatteloven § 8-15 annet ledd, slik at underskudd fastsatt etter § 8-15 annet ledd (netto finansutgifter) kan fremføres mot senere inntekt fastsatt etter § 8-15 annet ledd (netto finansinntekt) etter reglene i § 14-6. Dersom skatteloven § 10-43 ikke gjøres gjeldende innenfor ordningen, følger denne løsningen direkte av regelverket. Det er derfor ikke nødvendig å fastsette særskilte overgangsregler på området.

For inntektsårene 1996 til 1999 har selskapsskatteloven § 6-6 nr. 4 hjemlet at underskudd som ikke kom til fradrag på grunn av fradragsrammen kunne

fremføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet. En slik fremføringsadgang gjaldt også innenfor ordningen. Skatteloven av 1911 § 51 A-6 nr. 2 fjerde punktum har imidlertid representert en begrensning i fremføringsadgangen. Det har fulgt av denne bestemmelsen at finansunderskudd ikke kan fremføres mot senere års finansinntekt. Fremføringsadgangen etter selskapsskatteloven § 6-6 nr. 4 har derfor bare vært aktuell i den utstrekning deltakeren har hatt positiv finansinntekt som den negative finansinntekten kunne vært fradratt i dersom fradragsrammen ikke hadde hindret det. Underskudd som i løpet av inntektsårene 1996 til 1999 ikke har kommet til fradrag på grunn av gjeldende regler om fradragsbegrensning, kan derfor bare fremføres til fradrag i den utstrekning deltakeren hadde positiv finansinntekt som underskuddet kunne ha kommet til fradrag i. Det presiseres at fremføringsadgang etter skatteloven § 8-15 annet ledd, jf. § 14-6, ikke foreligger for den delen av negativ finansinntekt fra det deltakerlignede selskapet som er falt bort på grunn av manglende fremføringsadgang etter skatteloven av 1911 § 51 A-6 nr. 2 i inntektsårene 1996 til 1999.

1.12 Periodisering av gevinst på eiendeler som er realisert før inntreden i ordningen

1.12.1 Innledning

Selskaper innenfor den særskilte skatteordningen kan bare eie eiendeler som nevnt i skatteloven § 8-11 første og annet ledd. Dette er skip i fart, flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet, visse finansaktiva og eierandeler i underliggende selskap og poolsamarbeid innenfor ordningen.

Før et selskap kan tre inn i ordningen må det derfor overdra eventuelle eiendeler som ikke omfattes av skatteloven § 8-11 første og annet ledd. Slike eiendeler blir i det følgende betegnet som ulovlige eiendeler. De skattemessige konsekvensene av å bringe eiendeler ut av selskapet beror på hvilken transaksjonsform som benyttes. Gjennom blant annet reglene om skattefri fisjon i skatteloven §§ 11-1 flg. og reglene om skattefrie overføringer mellom konsernselskaper i forskrift til skatteloven § 11-21, har selskapet anledning til å bringe eiendeler ut av selskapet uten at dette utløser umiddelbar skatteplikt.

Utløser overdragelsen skatteplikt for selskapet, vil tidspunktet for inntektsføring av gevinster og fradragsføring av tap etter skattelovens alminnelige regler bero på karakteren av den eiendelen som er realisert. For driftsmidler har skatteloven ulike periodiseringsregler for eiendeler som tilhører henholdsvis avskrivingsgruppe a-d og avskrivingsgruppe e-h, jf. skatteloven § 14-41 første ledd. Eiendeler i gruppe a-d føres på samlesaldoer, og ved realisasjon av slike eiendeler kan vederlaget nedskrives på saldoen, jf. skatteloven § 14-44 annet ledd. Gevinster kommer da til beskatning ved at nedskrivningen reduserer fremtidige avskrivninger på saldoen. Dersom nedskrivningen fører til at saldo i gruppe a, c eller d blir negativ, skal en andel av negativ saldo som minst tilsvareer saldogruppens avskrivningssats inntektsføres hvert år, jf. skatteloven § 14-46.

Eiendeler i gruppe e-h føres på egen saldo. Ved realisasjon av slike eiendeler kan gevinst og tap føres på gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-44 tredje ledd. Av denne bestemmelsen følger at også negativ saldo på saldo-

gruppe b skal føres til gevinst- og tapskonto. Gevinster kommer til beskatning ved at positiv gevinst- og tapskonto inntektsføres med minst 20 prosent hvert år, jf. skatteloven § 14-45 fjerde ledd.

Disse reglene for periodisering av gevinster og tap blir imidlertid satt til side fra det inntektsår selskapet trer inn i ordningen. Ved inntreden faller selskapets avskrivningssaldoer og gevinst- og tapskonto bort. Skattemessig kontinuitet sikres ved at avskrivningssaldoene og gevinst- og tapskonto inngår ved beregningen av åpningssaldo på selskapets konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt, jf. skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum. Dette innebærer at gevinster og tap som ikke har blitt skattemessig periodisert før inntreden, først vil komme til beskatning eller til fradrag når den ubeskattede inntekten deles ut av selskapet som utbytte eller når selskapet trer ut av ordningen. Inntreden i ordningen kan dermed føre til utsatt periodisering av gevinster og tap som selskapet har oppebåret før inntreden.

1.12.2 Høringsnotatet

I høringsnotatet uttalte departementet at dette er uheldig for så vidt gjelder gevinster av eiendeler som det ikke er tillatt å eie innenfor ordningen. En påpekte også at den særskilte skatteordningen som følge av dette kan misbrukes til å oppnå skattekreditter. I den forbindelse ble det vist til et eksempel der et eiendomsselskap trer inn i ordningen etter å ha realisert faste eiendommer med gevinst. Etter skatteloven § 8-14 første ledd må vilkårene for særskilt beskatning være oppfylt gjennom hele inntektsåret. I eksemplet foran må dermed minst 20 prosent av gevinsten tas til beskatning før selskapet kan tre inn i ordningen, jf. skatteloven § 14-45 fjerde ledd. Inntektsføringen av den resterende gevinsten på de faste eiendommene kan selskapet ved å tre inn i ordningen utsette på ubestemt tid.

I høringsnotatet skisserte departementet to alternative tiltak for å hindre at selskaper som trer inn i ordningen skal kunne oppnå skattekreditt for gevinster på ulovlige eiendeler som er realisert før inntreden i ordningen. Det ene tiltaket gikk ut på å skille ut slike gevinster fra selskapets avskrivningssaldoer og gevinst- og tapskonto ved inntreden i ordningen. Etter at selskapet har trådt inn i ordningen kan slike gevinster så inntektsføres i samsvar med skattelovens alminnelige regler.

Departementet forutsatte i høringsnotatet at inntektsføring av slike gevinster måtte anses å utgjøre et eget inntektsgrunnlag. I høringsnotatet la en ikke opp til særlige regler for periodisering av tap oppebåret før inntreden i ordningen.

Det andre tiltaket gikk ut på å stramme inn kravet til hvilke eiendeler et selskap innenfor ordningen *må* eie (kvalifiserende eiendeler). Etter gjeldende regler må et selskap innenfor ordningen enten eie fartøy direkte eller indirekte gjennom et annet selskap, jf. skatteloven § 8-11 tredje ledd. Ved indirekte eie må andelen i det underliggende selskapet være minst tre prosent gjennom hele inntektsåret, jf. skatteloven § 8-11 annet ledd. For en skattyter som ønsker å tre inn i ordningen med det formål å oppnå skattekreditt på gevinster av ulovlige eiendeler, vil det være særlig aktuelt å erverve en tre prosents eierandel i et mindre underliggende rederiselskap. Et selskap vil på denne måten kunne komme inn under ordningen selv om det driver ubetydelig skipsfarts-

virksomhet. På denne bakgrunn ble det i høringsnotatet skissert som et mulig tiltak å øke kravet til minste eierandel i underliggende selskaper. Det ble lagt til grunn at grensen på tre prosent kunne opprettholdes i forhold til hva som skal anses som lovlige eiendeler innenfor ordningen, selv om grensen heves i forhold til hva som skal godtas som en kvalifiserende eiendel.

I høringsnotatet utformet departementet ikke noen konkrete lovforslag, men ga uttrykk for at en ville avvente høringsinstansenes synspunkter.

1.12.3 Høringsinstansenes merknader

Ingen høringsinstanser har gått mot at det innføres regler for å hindre at inntreden i ordningen fører til utsatt inntektsføring av gevinster som stammer fra realisasjon av ulovlige eiendeler før selskapet trådte inn i ordningen. Samtlige instanser som uttaler seg gir imidlertid klart uttrykk for at alternativet med ordinær skattlegging av gevinstene innenfor ordningen bør foretrekkes, fremfor alternativet med å øke kravet til minste kvalifiserende eierandel i underliggende selskaper i skatteloven § 8-11 annet ledd. Dette gjelder *Ligningsutvalget, Norges Rederiforbund, Nærings- og handelsdepartementet, Sentralskattekontoret for storbedrifter og ØKOKRIM*.

Det anføres flere argumenter mot å velge en løsning som består i å øke kravet til minste kvalifiserende eierandel i underliggende selskaper. Særlig fremheves det at et slikt forslag vil ramme vilkårlig, og dermed være lite egnet som virkemiddel for å hindre illojale tilpasninger. Det vises også til at det for selskaper av noe størrelse vil være relativt enkelt å tilpasse seg denne regelen.

Norges Rederiforbund uttaler at alternativet med å skille ut gevinster på ulovlige eiendeler realisert før inntreden som et eget inntektsgrunnlag innenfor ordningen, må innebære at de alminnelige skattereglene fullt ut må gis anvendelse på denne inntekten, herunder også reglene om konsernbidrag i skatteloven §§ 10-2 til 10-4. *Ingen av høringsinstansene* har tatt opp spørsmålet om også tap som er oppebåret før selskapets inntreden i ordningen bør skilles ut og skattlegges etter de ordinære regler, etter at selskapet har trådt inn i ordningen.

1.12.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn er det i utgangspunktet uheldig at inntreden i den særlige rederiskatteordningen gir muligheter for å oppnå utsettelse i skattleggingen av gevinster som er oppebåret før selskapet trådte inn i ordningen. Departementet er derfor av den oppfatning at det bør iverksettes tiltak for å forhindre dette. Når det gjelder spørsmålet om hvilket tiltak som er best egnet for dette formålet, slutter departementet seg til høringsinstansenes vurderinger. Forslaget bør således gå ut på å skille ut de aktuelle gevinster og inntektsføre dem i samsvar med skattelovens alminnelige regler.

I det følgende vurderer departementet den nærmere utforming og avgrensning av forslaget. Et sentralt spørsmål er *hvilke gevinster* som skal omfattes av forslaget til særlige periodiseringsregler innenfor ordningen. Deretter vurderes det om de særlige periodiseringsreglene også skal gis anvendelse for *tap* som selskapet har oppebåret før inntreden i ordningen.

I høringsnotatet antok departementet at forslaget ikke burde omfatte gevinster av skip og flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet,

som er realisert før inntreden i ordningen. Det ble anført at dette ville harmonere med at gevinster av slike fartøy ikke skattlegges løpende dersom fartøyet realiseres mens selskapet er innenfor ordningen. *Norges Rederiforbund* slutter seg til at forslaget avgrenses til bare å gjelde realiserte gevinster av eiendeler som ikke kan eies innenfor ordningen.

Departementet har funnet grunn til å vurdere dette på nytt. Etter departementets syn kan det reises spørsmål ved rimeligheten i at en overgang til et særlig skatteregime skal medføre utsettelse i inntektsføringen av gevinster som er opptjent innenfor det ordinære skatteregimet. Prinsipielle grunner taler mot dette, uavhengig av om det er adgang til å eie *tilsvarende* eiendeler innenfor ordningen eller ikke. Argumentet som ble anført i høringsnotatet er etter departementets syn ikke tungtveiende.

Ved innføringen av den særlige rederiskatteordningen ble det forutsatt at det skulle legges til rette for at etablerte selskaper kunne tre inn i ordningen uten umiddelbar gevinstbeskatning. Dette ble hensyntatt gjennom særlige overgangsregler for inntektsårene 1996 og 1997, og ivaretas nå av de alminnelige regler for skattefrie omorganiseringer. Det er ikke sterke holdepunkter for en generell intensjon om at *skatteposisjoner* som selskapet hadde opparbeidet utenfor ordningen skulle kunne «fryses» innenfor ordningen, og først komme til beskatning ved utdelinger fra selskapet eller ved selskapets uttreden fra ordningen. Etter departementets syn støttes dette av at en har valgt å innføre regler om gjenbeskatning for «meravskrivninger» på fartøy som ble tatt med inn i ordningen, jf. skatteloven § 8-14 tredje ledd. Departementet anser det som en utilsiktet konsekvens av regelverket at meravskrivningene blir reversert dersom selskapet tar fartøyet med inn i ordningen, mens selskapet unngår reversering av meravskrivningene dersom fartøyet realiseres før selskapet trer inn i ordningen.

Skip og innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet skal føres på egen saldo, jf. skatteloven § 14-41 første ledd bokstav e. Gevinster på fartøy som selskapet har realisert før inntreden i ordningen vil, i den utstrekning gevinsten ikke er tatt til inntekt i realisasjonsåret, være henført til gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-44 tredje ledd. Av skatteloven § 14-45 følger at det skal føres en gevinst- og tapskonto for hver næring selskapet driver. På gevinst- og tapskonto vil det også være gevinster og tap fra realiserte eiendeler i avskrivningsgruppe fh, og negativ saldo på saldogruppe b, i den utstrekning disse eiendelene var en del av rederivirksomheten, jf. skatteloven § 14-44 tredje ledd. Dersom gevinster av fartøy skal holdes utenfor ved beregningen av de gevinster som skal skattlegges ordinært innenfor ordningen, må en ved selskapets inntreden identifisere hvilken del av gevinst- og tapskontoen som stammer fra realisasjon av eiendeler som er henholdsvis lovlige og ulovlige innenfor ordningen. Det vil bidra til å komplisere regelverket og medføre administrativt merarbeid både for skattyterne og ligningsmyndighetene.

Departementet har på denne bakgrunn kommet til at forslaget ikke bør avgrenses til å gjelde realiserte gevinster av eiendeler som ikke kan eies innenfor ordningen.

I høringsnotatet ble det lagt til grunn at et forslag til særlige periodiseringsregler innenfor ordningen ikke burde omfatte gevinster av realisasjoner som ligger noe tilbake i tid. På bakgrunn av vurderingene over finner departe-

mentet ikke grunn til avgrense regelens anvendelsesområde slik. Det vises også til at det vil bidra til å komplisere ligningsbehandlingen dersom gevinst- og tapskontoen ved inntreden må splittes i gevinster av henholdsvis nyere og eldre dato.

I høringsnotatet ble det lagt opp til at også realiserte gevinster av (ulovlige) eiendeler i avskrivingsgruppe a, c og d skulle skilles ut ved selskapets inntreden i ordningen, og skattlegges etter ordinære regler innenfor ordningen. Departementet følger ikke opp dette. En antar at gevinster på slike eiendeler som regel vil utgjøre mindre beløp, jf. at dette gjelder gevinster av kon-
torutstyr, kjøretøy, maskiner mv.

Departementet antar videre at det vil bidra til å komplisere ligningsbehandlingen dersom gevinster av slike eiendeler skal identifiseres ved selskapets inntreden i ordningen. Det vises i denne forbindelse til at selskaper innenfor ordningen i noen utstrekning kan eie utstyr som er tilknyttet fartøyet, utover slikt utstyr som skal avskrives på saldo sammen med fartøyet. Dette utstyret vil gjerne være ført på saldogruppe d, jf. skatteloven § 14-41 første ledd. I den utstrekning selskapet bringer med seg slike eiendeler inn i ordningen (saldoen er ikke tom), vil det i praksis være vanskelig å identifisere gevinster på realiserte enkeltgjenstander som er ført på samlesaldoen.

Departementet går derfor inn for at forslaget ikke skal omfatte realiserte gevinster på eiendeler i avskrivingsgruppe a, c og d i skatteloven § 14-41 første ledd.

Departementet er etter dette kommet til at forslaget om særskilt inntektsføring av gevinster innenfor ordningen bør avgrenses til å gjelde gevinster av eiendeler som i henhold til skatteloven § 14-44 tredje ledd føres på gevinst- og tapskonto. Det er eiendeler som nevnt i skatteloven § 14-41 bokstav e-h (skip mv., fly mv., bygg og anlegg mv. og forretningsbygg). Videre omfattes negativ saldo på saldogruppe b (ervert goodwill). Etter departementets vurdering tilsier ligningstekniske hensyn at alle gevinster som er ført over gevinst- og tapskontoen omfattes av forslaget.

Som nevnt tok en i høringsnotatet ikke opp spørsmålet om *tap* som selskapet har oppebåret før inntreden i ordningen skal kunne fradragsføres etter skattelovens alminnelige regler, når selskapet har trådt inn i ordningen. Departementet legger til grunn at det vil være begrenset behov for regler om dette, da en må anta at disse skatteposisjonene som regel vil være overført til subjekter utenfor ordningen forut for selskapets inntreden i ordningen. Et ikke-periodisert tap som selskapet tar med seg inn i ordningen bidrar for øvrig til å øke åpningssaldoen på konto for skattlagt inntekt i selskapet.

Når selskapet før inntreden har oppebåret netto tap på realiserte eiendeler vil det for øvrig heller ikke være noe inntektsgrunnlag å føre tapet til fradrag i. Departementet har således kommet til at dersom selskapets gevinst- og tapskonto ved inntreden er negativ, bør denne ikke fradragsføres etter skattelovens alminnelige regler når selskapet har trådt inn i ordningen.

Departementet er imidlertid kommet til at tap som er realisert før inntreden bør hensyntas i den utstrekning de er ført på gevinst- og tapskonto, og på tidspunktet for inntreden utlignes av realiserte gevinster på selskapets gevinst- og tapskonto. Departementet foreslår på denne bakgrunn at en *positiv* gevinst- og tapskonto ved inntreden skal skilles ut og skattlegges etter de

ordinære regler etter at selskapet har trådt inn i ordningen. Har selskapet drevet flere næringer og således har flere gevinst- og tapskonti, jf. skatteloven § 14-45, er det bare et netto positivt beløp som skal trekkes ut til særskilt skattlegging innenfor ordningen.

Gevinster som kommer til beskatning innenfor ordningen på denne måten må etter departementets syn utgjøre et eget inntektsgrunnlag, som ikke kan samordnes med selskapets finansunderskudd. Departementet foreslår at 20 prosent av det utskilte beløpet inntektsføres hvert år, og at resterende saldo under 15.000 kroner skal tas til inntekt i sin helhet. Departementet legger videre til grunn at utgangspunktet om at konsernbidrag ikke kan ytes med inntektsutjevneende virkning mellom selskaper i ordningen også bør gjelde for dette særskilte inntektsgrunnlaget.

Forslaget som her fremmes medfører ikke endring i gjeldende regler for beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt. Fortsatt skal gevinst- og tapskontoen hensyntas i sin helhet ved fastsettelse av åpningssaldoen. De utskilte gevinstene vil imidlertid gå inn på kontoen etter hvert som de kommer til beskatning innenfor ordningen.

Departementet går inn for at forslaget ikke skal få noen betydning for selskaper som allerede er innenfor ordningen, men at det skal gis anvendelse for selskaper som for inntektsåret 2000 krever ligning etter reglene i skatteloven §§ 8-10 flg. For selskaper som trer inn i ordningen fra inntektsåret 2000, vil det være gevinster som er realisert før dette inntektsåret som skal omfattes av forslaget.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 8-15 og til forslag til § 8-15 annet ledd sjette punktum.

1.13 Økonomiske og administrative konsekvenser

De fremlagte forslagene til endringer i reglene for skattlegging av rederiselskaper i skatteloven §§ 8-10 flg. gjelder først og fremst opprettinger av svakheter ved systemet og presiseringer av gjeldende rett. Enkelte av forslagene representerer mindre innstramminger, mens andre forslag representerer mindre lettelser i regelverket. Departementet har ikke tallgrunnlag som gjør det mulig å anslå provenyvirkningene av de ulike forslagene. Ingen av forslagene antas imidlertid å ha vesentlige økonomiske konsekvenser for skattyterne, selv om enkelte skattytere kan påvirkes mer enn andre av de foreslåtte endringene.

Forslaget om at det ikke skal foretas separat beregning av inntektstillegg for høy egenkapital i underliggende deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper vil medføre en forenkling av ligningsarbeidet. Det samme gjelder forslaget om at det ikke lenger skal gjelde regler om fradragbegrensning for ovennevnte selskaper. De øvrige forslagene antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

1.14 Lovtekniske opprettinger

Forslagene i dette kapitlet gjør det nødvendig å rette opp lovhenviisningene i enkelte bestemmelser i skatteloven §§ 8-10 flg. Det vises til forslag til endring i skatteloven §§ 8-10, 8-14 første ledd, 8-15 første ledd og 8-18 tredje ledd.

Som forutsatt i budsjettavtalen for inntektsåret 2000 fremmer finanskomiteens flertall i Innst. O. nr. 12 (1999-2000) forslag til enkelte endringer i skatteloven § 8-15 annet ledd. Det ble ikke foreslått endringer i bestemmelsens annet punktum. Ved en feil har passusen «og tap» i annet punktum falt ut i forslaget fra komiteens flertall. Dette foreslås rettet opp. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-15 annet ledd annet punktum.

Skatteloven § 8-18 fjerde ledd har bestemmelser om overføring av konsernbidrag mellom selskaper innenfor ordningen. I § 8-18 bokstav b tredje punktum heter det at «konsernbidrag anses først tatt fra selskapets konto for skattlagt inntekt jf. § 8-13 annet ledd». Henviisningen til § 8-13 annet ledd er feil, det korrekte skal være § 8-15 tredje ledd. Departementet foreslår dette rettet, og viser til forslag til endring i skatteloven § 8-18 fjerde ledd bokstav b tredje punktum.

1.15 Omtale av enkelte andre tema

1.15.1 Skattemessig verdsettelse av andeler i deltakerlignede selskaper ved uttreden av ordningen

I høringsnotatet foreslo departementet å presisere gjeldende regler om skattemessig verdsettelse av andeler i deltakerlignede selskaper ved uttreden av ordningen. Presiseringen ble foreslått gjort i form av forskriftsendring. Høringsinstansene sluttet seg til forslaget. Departementet arbeider med å utforme forskriftsbestemmelser i tråd med det som ble foreslått i høringsnotatet.

1.15.2 Forslag om endringer i rederibeskatningen i høringsnotat om endringer i skattereglene for konserninterne overføringer

I høringsnotatet om endringer i skattereglene for konserninterne overføringer vil departementet foreslå lovfestet regler om hvordan krav til skattemessig kontinuitet ved konserninterne overføringer, jf. forskrift til skatteloven §§ 11-21-3 og 11-21-5, skal oppfylles når det mottakende selskapet er innenfor rederriskatteordningen. Departementet vil foreslå lovfestet at selskaper innenfor ordningen skal nedskrive konto for skattlagt inntekt med differansen mellom virkelig verdi og skattemessig verdi av overførte eiendeler (konserngevinsten).

For det tilfelle at dagens regler om betinget skattefritak for overdragende selskap skal videreføres, jf. forskrift til skatteloven § 11-21-10, vil det bli foreslått en nødvendig tillem্পning til forskriften § 11-21-10 (2), som gir rett til oppskrivning av skattemessig inngangsverdi på overført eiendel dersom den betingede skattefrie gevinsten kommer til beskatning. Det mottakende selskapets konto for skattlagt inntekt skal i slike tilfeller skrives opp med et beløp tilsvarende konserngevinsten. En lovfesting av ovennevnte punkter innebærer lovfesting av antatt gjeldende rett.

I høringsnotatet tar departementet for øvrig sikte på å legge frem forslag til alternative regler om skattemessig behandling av konserninterne overføringer, samt foreslå at skattereglene skal bli obligatoriske og innebære symmetrisk behandling av gevinster og tap som ellers ville blitt skattlagt/fradragsført ved overføringen. Utforming av slike endrede skatteregler for konserninterne overføringer vil gjøre det nødvendig med nye og særlige tiltak/korrigeringer av skattemessige verdier for selskaper i konsernet. I høringsnotatet vil det bli foreslått regler som innebærer at konsekvensene av slike nye skatteregler for overføringer til konsernselskaper som er innenfor rederiskatteordningen, skal bli mest mulig lik konsekvensene av reglene i forhold til selskaper utenfor ordningen.

1.15.3 Konsernbidrag mellom selskaper innenfor ordningen

Det følger av skatteloven § 8-18 fjerde ledd bokstav a at selskaper innenfor ordningen kan yte og motta konsernbidrag fra andre selskaper innenfor ordningen forutsatt at vilkårene for rett til å yte og motta konsernbidrag i § 10-4 er oppfylt. Finansdepartementet har fortolket bestemmelsen slik at konsernbidrag mellom selskaper innenfor ordningen ikke skal ha inntektsutjevnenende virkning, jf. blant annet brev av 20. mars 1997, inntatt i Utvalget 1997 side 615. Overligningsnemnda ved sentralskattekontoret for storbedrifter har i en konkret avgjørelse inntatt samme standpunkt.

Norges Rederiforbund har i sin høringsuttalelse og i tidligere brev av 15. april 1998 anmodet departementet om å fremme lovforslag slik at konsernbidrag kan ytes mellom selskaper innenfor ordningen med inntektsutjevnenende virkning.

Departementet finner ikke grunnlag for å følge opp rederiforbundets anmodning. Før øvrig antar departementet at forutsetningen i budsjettforliket for år 2000 om å endre skatteloven § 8-15 annet ledd slik at finansunderskudd kan fremføres mot senere års finansinntekt, vil redusere behovet for å foreta skatteutjevning mellom konsernselskaper.

2 Adgang til å utveksle opplysninger mellom ulike kontrollmyndigheter - endringer i ligningsloven § 3-13 og tolloven § 8

2.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet legger fram forslag til endringer i bestemmelsene om taushetsplikt i ligningsloven og tolloven.

Etter gjeldende rett kan Arbeidstilsynet gi opplysninger som ellers er underlagt taushetsplikt til skatte- og avgiftsmyndighetene til bruk i deres kontrollarbeid. Reglene om taushetsplikt tillater imidlertid ikke at skatte- og avgiftsmyndighetene gir Arbeidstilsynet tilsvarende informasjon.

Finansdepartementet legger fram utkast til endringer i ligningsloven § 3-13 slik at det åpnes for at ligningsmyndighetene kan gi informasjon til Arbeidstilsynet. Erfaring fra kontrollsamarbeid mellom etatene viser at de bedrifter som ikke overholder skatte- og avgiftsreglene ofte også unnlater å overholde plikter etter arbeidsmiljøloven. Utvidet adgang til å utveksle opplysninger vil muliggjøre et mer effektivt samarbeid mellom de to etatene i kontrollsammenheng.

Det forekommer også at skatte- og avgiftsmyndighetene i forbindelse med sitt arbeid avdekker mislighold av regnskapsførers plikter etter lov om autorisasjon av regnskapsførere. Etter gjeldende rett har skatte- og avgiftsmyndighetene ikke hjemmel til å gi slike opplysninger til den myndighet som autoriserer regnskapsførere.

Departementet foreslår også endringer i ligningsloven § 3-13 og tolloven § 8, slik at skatte- og avgiftsmyndighetene kan gi opplysninger om mulige brudd på regnskapsførerloven til Kredittilsynet, som er den myndighet som autoriserer regnskapsførere. Forslaget er begrunnet i ønsket om at autorisasjonsmyndighetens tilsyn med regnskapsførere skal bli mer målrettet og effektivt.

2.2 Høringen

Finansdepartementet sendte 11. mars 1999 ut høringsutkast med forslag til endringer i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven. I tillegg til de forslag som er nevnt i kapittel 2.1, omfattet høringsnotatet også forslag om at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne innhente opplysninger om hemmelig telefonnummer mv. Det siste forslaget omtales i kapittel 3.

Forslagene ble sendt på høring til følgende:

- Arbeids- og administrasjonsdepartementet
- Justisdepartementet
- Samferdselsdepartementet
- Datatilsynet
- Fylkesskattesjefenes Forening
- Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Ligningsutvalget

- Norges kemner- og kommunekassererforbund
- Barne- og familiedepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Sosial- og helsedepartementet
- Den Norske Advokatforening
- Landsorganisasjonen i Norge
- Ligningsetatens Landsforening
- Norges Juristforbund
- Norsk skattebetalerforening
- Den norske Revisorforening
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Skatteetatens Landsforening
- Riksrevisjonen
- Telia Norge AS
- Norges Skatterevisorers landsforening
- Skattedirektoratet
- Post- og teletilsynet
- Telenor AS
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Netcom GSM AS

Høringsfristen ble satt til 11. juni 1999. Det er 11 av høringsinstansene som har avgitt realitetsuttalelse. I tillegg har Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening avgitt høringsuttalelse.

Datatilsynet, Telenor og NHO stiller seg kritiske til deler av departementets forslag. På den annen side mener kontrollmyndighetene og Økokrim at forslagene på enkelte punkter ikke går langt nok.

2.3 Departementets generelle vurdering av forholdet mellom taushetsplikt og behovet for en effektiv skatte- og avgiftskontroll

Forvaltningen er i forbindelse med utføringen av sine arbeidsoppgaver avhengig av å få inn korrekte opplysninger fra fysiske og juridiske personer. Opplysninger kan innhentes enten hos den et forvaltningsvedtak retter seg mot, eller ved at opplysningen innhentes fra en annen, enten en privat person, et foretak eller et annet forvaltningsorgan. Hovedregelen er at innehavere av offentlige stillinger og verv har plikt til å bevare taushet om de opplysninger de har fått kunnskap om i kraft av sin stilling, jf. forvaltningsloven § 13, merverdiavgiftsloven § 7, ligningsloven § 3-13 nr. 1 og tolloven § 8 nr. 1. Taushetsplikten gjelder ikke bare overfor private, men også overfor andre offentlige etater eller myndigheter. De opplysninger som skatte- og avgiftsmyndighetene har, berører i hovedsak private interesser, først og fremst økonomiske eller forretningsmessige forhold. Opplysninger om enkeltpersoners økonomiske situasjon faller som regel inn under kategorien personlige opplysninger.

Det ligger viktige personvern- og rettssikkerhetshensyn bak bestemmelsene om taushetsplikt. Hensynene som begrunner taushetsplikt varierer, avhengig av om opplysningene er av personlig, økonomisk eller forretningsmessig art. Felles er at kontrollorganer generelt er tjent med at kontrollobjektene har tillit til at opplysningene de gir ikke brukes av andre, eller til andre formål enn de ble innhentet for. Eksempelvis er skattyternes opplysningsplikt

overfor ligningsmyndighetene svært omfattende, og det er derfor særlig viktig at skattyterne kan stole på at opplysningene kan gis uten fare for at de kommer på avveie. Det tillitsbaserte forholdet mellom skattyter og ligningsmyndighet er av vesentlig betydning.

Hensynet til personvern vil tidvis kunne komme i motstrid med andre viktige samfunnshensyn. I slike situasjoner må det foretas en avveining av de motstridende hensyn, det er ikke slik at hensynet til personvern i alle tilfelle vil være mer tungtveiende enn andre hensyn. Således kan tungtveiende samfunnshensyn i enkelte tilfelle tale for at det bør gjøres unntak fra lovbestemt taushetsplikt.

Det er viktig at ikke omfattende og mange unntak uthuler hovedreglen om taushetsplikt. Når slike unntak gjøres, bør de derfor være prinsipielt begrunnet. I de tilfeller det gjøres unntak, er det også viktig at ikke flere enn de som har et legitimt behov for opplysningene får tilgang til disse. Unntak fra taushetsplikt vil ikke innebære at opplysningene blir offentlig tilgjengelige. Taushetsplikten vil gjelde tilsvarende for de som mottar opplysninger i medhold av unntaksbestemmelsene, se for eksempel ligningsloven § 3-13 nr. 4.

I dag er det gitt flere unntak fra lovbestemt taushetsplikt på ulike rettsområder. Unntak fra hovedregelen om at det ikke er adgang til å gi opplysninger videre til andre offentlige organer eller etater er for eksempel gjort i forvaltningsloven § 13 b nr. 4, 5 og 6, som bl.a. åpner for adgang til å anmelde eller gi opplysninger om straffbare handlinger til påtalemyndigheten. Lignende unntak er gjort i ligningsloven § 3-13 nr. 2 og tolloven § 8 nr. 2. Unntak kan også gjøres ved at et organ gis rett til å kreve taushetsbelagte opplysninger fra andre organer, jf. f.eks. ligningsloven § 6-13 nr. 2 og 3, merverdiavgiftsloven § 50 og tolloven § 16 A andre ledd.

Viktige hensyn står ofte mot hverandre ved avgjørelsen av om det skal åpnes adgang for at taushetsbelagte opplysninger skal kunne overføres fra et organ til et annet. Bekjempelse av økonomisk kriminalitet, herunder skatte- og avgiftsunndragelser, er et slikt hensyn.

Økonomisk kriminalitet er en form for kriminalitet som fører til urettmessig omfordeling av ressurser på bekostning av den lovlydige del av befolkningen. Ofre for økonomisk kriminalitet vil både kunne være enkeltindivider, juridiske personer og det offentlige. I den utstrekning det offentlige rammes av økonomisk kriminalitet, vil dette innebære økt belastning for den øvrige del av befolkningen. Dette vil kunne skje både i form av behov for økte skatter og avgifter og i form av reduserte offentlige tilbud. Det høye velferdsnivået i Norge er kostbart og forutsetter at alle bidrar etter evne. Aksept av omfattende skatte- og avgiftsunndragelse vil på sikt kunne undergrave forståelsen for at det er behov for et skatte- og avgiftsnivå som sikrer det offentlige velferdstilbudet.

Det foreligger indikasjoner på at økonomisk kriminalitet er en type kriminalitet som over tid har økt både i omfang og kompleksitet. Samfunnet har satt inn store ressurser på å bekjempe denne typen kriminalitet. Dette gjelder både i forhold til politi og påtalemyndighet og i forhold til forvaltningen for øvrig. Et virkemiddel som kan bidra til avdekke økonomisk kriminalitet, kan være å åpne for at ellers taushetsbelagte opplysninger kan utleveres til offentlige kontrollorganer i kontrollsammenheng.

2.4 Utvidet adgang til utveksling av informasjon mellom skattemyndighetene og Arbeidstilsynet

2.4.1 Gjeldende rett

Forvaltningsloven § 13 bokstav b første ledd nr. 5 åpner adgang for Arbeidstilsynet til å gi ellers taushetsbelagte opplysninger om arbeidsforhold til skatte- og trygdemyndighetene. Arbeidstilsynet kan altså gi skattemyndighetene opplysninger til bruk i deres kontrollarbeid. Skattemyndighetene kan derimot på grunn av reglene om taushetsplikt i ligningsloven § 3-13 ikke gi Arbeidstilsynet tilsvarende informasjon.

2.4.2 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet ble ligningsloven § 3-13 foreslått endret slik at ligningsmyndighetene kan gi informasjon til Arbeidstilsynet i forbindelse med kontroll-samarbeid. Forslaget var begrunnet med at dette kunne gi en mer effektiv utnyttelse av kontrollressursene.

2.4.3 Høringsinstansenes synspunkter

Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Økokrim, Ligningsutvalget, Landsorganisasjonen i Norge og Skattedirektoratet har uttrykt at de støtter departementets forslag.

Skattedirektoratet har påpekt at etaten vil legge til grunn det såkalte «minste privilegiums prinsipp» ved etatens interne spredning av personopplysninger. Prinsippet innebærer at den enkelte ansatte i etaten ikke skal ha tilgang til flere opplysninger enn det som er nødvendig for å utføre de oppgaver vedkommende skal løse. Dette bør også legges til grunn ved avgivelse av opplysninger til Arbeidstilsynet. Skattedirektoratet peker også på at etatens ressurser er begrensede. Det forutsettes derfor at det ikke er tale om utarbeidelse av særskilte registre eller rapporter, men utelukkende avgivelse av opplysninger som allerede finnes og som lett kan oversendes.

Datatilsynet og NHO stiller seg kritiske til forslaget.

Datatilsynet bemerker at det generelt er viktig at det ikke oppstilles for mange unntak fra reglene om taushetsplikt. Tilsynet anfører at mistanke om ulovligheter ikke bør være tilstrekkelig til at opplysninger leveres videre. Videre legges det vekt på at opplysningene som skal kunne overleveres er for generelt og omfattende angitt. Dette må også ses i sammenheng med foreliggende forslag til ny personvernlovgivning. Registeriere vil få utvidet plikt til å informere om hvilke opplysninger som utleveres til andre og når utlevering vil være aktuelt som følge av den nye lovgivningen. Også for dette formålet vil det være av betydning at adgangen til å overlevere opplysninger er mer konkretisert enn det som framgår av høringsnotatet.

NHO uttrykker at departementets begrunnelse for unntak fra taushetsplikt ikke er tilstrekkelig prinsipielt begrunnet. Videre vises det til at forvaltningsorganer ikke bør ha større rettigheter til å levere taushetsbelagte opplysninger enn politiet har. Ved mistanke om lovbrudd, bør etterforskning og frigivelse av dokumenter mellom offentlige etater skje gjennom vanlige prosessregler ved politietterforskning. NHO påpeker også at kriteriene for hvilke opplysninger som skal kunne overleveres er for vage. Her vises det særlig til

uttrykket «uregelmessigheter». NHO hevder at forslaget vil være en trussel mot rettssikkerheten til skattytere som gjennom skrivefeil, misforståelser og feiltolkning gir uriktige opplysninger.

2.4.4 Departementets vurderinger

Samarbeidet mellom skatteetaten og Arbeidstilsynet vil kunne effektiviseres dersom det opprettes rutiner for utveksling av opplysninger til nytte for den andre etat i dennes kontrollarbeid. Det er først og fremst opplysninger om konkrete kontrollobjekter som vil være taushetsbelagte etter gjeldende rett. Arbeidstilsynet har erfart at de bedriftene som ikke overholder regelverket som gjelder på skattemyndighetenes forvaltningsområde, ofte også unnlater å følge de regler som følger av arbeidsmiljøloven. Departementet legger derfor til grunn at Arbeidstilsynet vil kunne ha stor nytte av opplysninger om at det hos et kontrollobjekt har skjedd brudd på arbeidsmiljølovgivningen eller skatte- og avgiftslovgivningen eller eventuelt opplysninger om at det foreligger mistanke om slike regelbrudd.

Begge etaters kontroll med at virksomheter følger gjeldende lover og regler er ressurskrevende. Kontrollsamarbeid har vist seg å være nyttig for begge parter. Jo mer erfaring de to etatene sitter inne med i forkant av eventuelle kontroller, desto mer målrettet vil selve utvelgelsen av kontrollobjekter kunne være. Ved økt utveksling av opplysninger til kontrollformål mellom de to etatene, vil en kunne oppnå en mer effektiv utnyttelse av kontrollressursene. Dette vil også være formålstjenlig ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv. Finansdepartementet mener at det foreligger et godt begrunnet behov for en lovendring som åpner for gjensidig utveksling av informasjon.

Hensynet til å verne skattytere mot at opplysninger de gir til ligningsmyndighetene blir gitt videre til uvedkommende er viktig. Etter departementets syn må det likevel kunne gjøres unntak når særlige grunner foreligger. I Ot.prp. nr. 21 (1991-92) side 27 andre spalte sies det følgende i forbindelse med forslag om en utvidet adgang til å gi politiet opplysninger til bruk under etterforskning av lovbrudd utenfor skatteetatens forvaltningsområde:

«På den annen side bør ikke taushetsplikten gi beskyttelse mot undersøkelse av viktige ansvarsforhold. Ligningsopplysningene må - når det først er samlet inn av ligningsmyndighetene - kunne brukes også til enkelte andre samfunnsviktige formål, ikke minst avdekking av økonomisk kriminalitet.»

I Innst. O. nr. 46 (1991-92) uttalte finanskomiteens flertall bl.a. følgende om departementets vurderinger i Ot. prp. nr. 21:

«Komiteens fleirtal, med unntak av medlemene frå Framstegspartiet, vil likevel leggje stor vekt på behovet ligningsstyresmaktene og påtalemakta har i ei rekkje saker, m.a. narkotikasaker og saker som gjeld økonomisk kriminalitet.»

Etter departementets vurdering er en adgang for etatens kontrollorganer til å gi opplysninger til påtalemyndigheten ikke tilstrekkelig til å motvirke økonomisk kriminalitet. Påtalemyndigheten vil først bli koblet inn når det er konstatert mistanke om økonomisk kriminalitet (foreligger anmeldelse). Politiet vil i de fleste tilfeller ikke etterforske slike saker uten at det foreligger en anmeldelse fra kontrollmyndighetene. Informasjonsutveksling vil være nødvendig

for å avdekke forhold som gir grunnlag for anmeldelse. Etter departementets vurdering vil derfor en informasjonsutveksling basert på straffeprosessens regler, slik enkelte høringsinstanser har foreslått, ikke være tilstrekkelig til å avdekke økonomisk kriminalitet på dette området. Et godt samarbeid mellom skatteetaten og Arbeidstilsynet om kontrollobjekter, herunder utveksling av opplysninger, vil innebære en mer effektiv bruk av etatenes kontrollressurser.

Finansdepartementet kan ikke se at en skattyter som gir uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene om sine inntekts- eller formuesforhold, eller de bedrifter som unnlater å betale arbeidsgiveravgift, bør ha godt begrunnede forventninger om å være beskyttet av reglene om taushetsplikt i forhold til andre offentlige myndigheter som arbeider med kontroll av tilgrensende områder.

Datatilsynet har pekt på at adgangen til å utlevere opplysninger fra ligningsmyndighetene til Arbeidstilsynet er for generelt og omfattende angitt. Dette reiser spørsmål om det bør utformes nærmere kriterier for når og hvilke opplysninger som skal kunne overleveres. I det lovutkastet som ble sendt på høring, var det ikke inntatt nærmere kriterier i lovteksten.

Formålet med høringsforslaget er å lette utvelgelsen av kontrollobjekter. Dette tilsier at ligningsmyndighetene kan utlevere opplysninger til Arbeidstilsynet når det foreligger mistanke om brudd på skattelovgivningen. Som nevnt vil det ofte avdekkes brudd på arbeidsmiljølovgivningen hos kontrollobjekter hvor det foreligger brudd på skattelovgivningen. I tillegg bør ligningsmyndighetene kunne rapportere mistanke om konkrete brudd på arbeidsmiljølovgivningen som oppdages i forbindelse med skattekontroller.

Ligningsmyndighetene vil ha informasjon som tilsier at regelbrudd med større eller mindre grad av sannsynlighet er skjedd. Personvern hensyn kan tale for at en har en viss sikkerhet for at det har skjedd regelbrudd før ligningsmyndighetene kan gi Arbeidstilsynet informasjon. Samtidig vil mye av formålet med en adgang til å gi opplysninger ikke bli oppfylt dersom det innføres alt for strenge krav til bevis allerede på dette stadiet. Det er i tilfeller med mistanke om regelbrudd det vil være størst behov for et samarbeid. I slike tilfeller vil samarbeidet gjøre det lettere å dokumentere eller avvise at det foreligger regelbrudd. Departementet vil derfor ikke foreslå at regelbrudd med sikkerhet må ha skjedd, men forutsetter at det foreligger en konkret mistanke av en viss styrke.

Departementet har på bakgrunn av høringen vurdert om det bør oppstilles nærmere begrensninger med hensyn til *innholdet* i de opplysninger som kan utleveres fra ligningsmyndighetene. Formålet med adgangen til å utveksle opplysninger tilsier at ligningsmyndighetene normalt ikke bør gi nærmere informasjon om hvilke brudd på skattelovgivningen det er mistanke om. Dette vil ikke være opplysninger som Arbeidstilsynet har behov for ved utvelgelsen av kontrollobjekter. Hensynet til skattyterne tilsier også at det ikke bør gis noen detaljerte opplysninger om hvilke brudd på skattelovgivningen som foreligger. Når det gjelder opplysninger om mulige brudd på *arbeidsmiljølovgivningen* som ligningsmyndighetene får i forbindelse med skattekontroller, så bør det kunne gis nærmere informasjon om mistanken.

På denne bakgrunn foreslår departementet at ligningsmyndighetene skal kunne utlevere opplysninger til Arbeidstilsynet etter de retningslinjer som er beskrevet ovenfor. En lovendring på dette området vil medføre en samordning

og effektivisering av offentlig innsats mot økonomisk kriminalitet. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 3-13 nr 2 bokstav b.

Departementet gjør oppmerksom på at i tilfeller hvor ligningsmyndighetene og Arbeidstilsynet utveksler informasjon som etatene henter fra et konsesjonspliktig register, kan det oppstå spørsmål i forhold til om konsesjonene hjemler slik utveksling av opplysninger. Departementet forutsetter at ligningsmyndighetene og Arbeidstilsynet tar eventuelle problemstillinger vedrørende dette direkte opp med Datatilsynet. Informasjonsutvekslingen må også tilpasses ny personvernlovgivning når den er vedtatt og trådt i kraft.

Lignende behov for adgang til informasjonsutveksling kan også oppstå i forhold til merverdiavgiftsloven. Departementet vil vurdere dette som ledd i en større gjennomgang av reglene om unntak fra taushetsplikt i merverdiavgiftsloven § 7. Det fremmes derfor ingen forslag om unntak fra reglene om taushetsplikt i merverdiavgiftsloven.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks.

2.4.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at forslaget ikke vil innebære vesentlig arbeidsbelastning for ligningsmyndighetene. Det antas at forslaget vil føre til mer effektiv utnyttelse av etatenes kontrollressurser.

2.5 Adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å gi opplysninger til den myndighet som autoriserer regnskapsførere

2.5.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende regler utelukker reglene om taushetsplikt i ligningsloven § 3-13 og tolloven § 8 at skatte- og avgiftsmyndighetene gir opplysninger til Kredittilsynet om mulige brudd på regnskapsførerloven som blir avdekket i forbindelse med kontroller.

2.5.2 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet at ligningsmyndighetene og tollmyndighetene skal kunne utlevere opplysninger om mulige brudd på regnskapsførerloven til Kredittilsynet uavhengig av regler om taushetsplikt.

2.5.3 Høringsinstansenes synspunkter

Ingen av høringsinstansene har gått i mot forslaget.

Toll- og avgiftsdirektoratet har referert en uttalelse fra et tolldistrikt som påpeker at forslaget kan påvirke regnskapsføreres ønske om å gi informasjon til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening uttaler at informasjonsutvekslingen bør gå via et sentralt organ, og foreslår Skattedirektoratet. På denne måten vil en oppnå størst sikkerhet for at oversendelse av informasjon skjer ved overtredelser av betyding.

2.5.4 Departementets vurderinger

Ordningen med autorisasjon av regnskapsførere ble innført ved lov av 18. juni 1993 nr. 109 (regnskapsførerloven). Den innebærer at enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre, må være autorisert etter bestemmelsene i loven. Etter regnskapsførerloven skal regnskapsførere utføre sine oppdrag i samsvar med regnskapslovgivningen. Tilsyn med regnskapsførere er lagt til Kredittilsynet.

Finansdepartementet ser det som ønskelig med en mer effektiv kontroll med at regnskapsførere oppfyller lovbestemte krav. Slikt tilsyn er ressurskrevende da det er et betydelig antall regnskapsførere som har autorisasjon etter loven. Adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å opplyse Kredittilsynet om regnskapsførere som ikke overholder sine lovbestemte plikter, vil gjøre tilsynet mer målrettet og effektivt.

Tollvesenet har omfattende oppgaver i forhold til næringslivet og andre i forbindelse med oppkreving av toll, innførselsmerverdiavgift og særavgifter. Mislighold av regnskapsførers plikter etter lov om autorisasjon av regnskapsførere kan bli avdekket for eksempel i forbindelse med etterkontroller i bedrifter. Departementet foreslår derfor at også tollvesenet skal ha adgang til å gi opplysninger om slikt mislighold til Kredittilsynet.

Departementet ser behovet for å sikre at informasjonsutveksling skjer når det foreligger mistanke om overtredelser av betydning. Samtidig vil det bli tidkrevende og omstendelig å kreve at all slik informasjonsutveksling skal skje via et sentralt organ (direktorat), slik Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening foreslår. Det vises i denne forbindelse til at kontrollundersøkelser normalt vil foregå på et lavere nivå i etatene. Departementet vil derfor ikke foreslå at informasjonsutvekslingen skal gå gjennom et sentralt organ.

På denne bakgrunn foreslår departementet at ligningsmyndighetene og tollvesenet gis adgang til å gi opplysninger om mislighold av regnskapsførers plikter til Kredittilsynet. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b og tolloven § 8 nr. 2 bokstav b.

Når det gjelder behovet for endringer i merverdiavgiftsloven, vises det til omtalen i kapittel 2.4.

Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

2.5.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at forslaget ikke vil innebære vesentlig arbeidsbelastning for lignings- og tollmyndighetene. Det antas at forslaget vil føre til mer effektiv utnyttelse av etatenes kontrollressurser.

3 Skatte-, avgifts- og tollmyndighetenes adgang til opplysninger om hemmelig telefonnummer mv.

3.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår at skatte-, avgifts- og tollmyndighetene skal kunne innhente opplysninger om navn og adresse på innehaver av hemmelig telefonnummer, telefaksnummer og personsøkernummer fra tilbyder av tilgang til telenett eller teletjenester. Etter gjeldende rett har kontrollmyndighetene ikke mulighet til å avdekke hvem som er innehaver av et hemmelig nummer når det foreligger mistanke om at dette brukes for å unndra arbeid og tjenester fra skatt og avgift. Det samme gjelder ved mistanke om formidling av ulovlig innførte varer. Hensynet til en effektiv kontroll tilsier at kontrollmyndighetene skal kunne innhente opplysninger om innehaver av hemmelig nummer når det foreligger mistanke om brudd på skatte-, avgifts- og tollovgivningen. Av personvern hensyn bør det være begrensninger i myndighetenes adgang til å innhente slike opplysninger. Departementet foreslår at kontrollmyndighetene skal kunne kreve opplysninger om hemmelige telefonnummer med videre *når særlige hensyn gjør det nødvendig og det foreligger mistanke om lovbrudd*.

Det foreslås at endringene tas inn i tolloven ny § 16 B, ligningsloven ny § 6-13 a og merverdiavgiftsloven ny § 48 a.

3.2 Gjeldende rett

Tilbyder av tilgang til telenett eller teletjeneste har etter lov av 23. juni 1995 nr. 39 om telekommunikasjon § 9-3 ikke anledning til å opplyse om hvem som er innehaver av hemmelig nummer. Ligningsloven og merverdiavgiftsloven pålegger en rekke offentlige og private instanser plikt til å gi opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene uten hinder av den taushetsplikt de ellers har. For tilbyder av tilgang til telenett eller teletjeneste er det ikke gitt slike bestemmelser. Tilsvarende bestemmelse er heller ikke gitt i tolloven. Etter gjeldende rett har skatte-, avgifts- og tollmyndighetene altså ikke hjemmel til å innhente opplysninger om navn og adresse til innehaver av hemmelig nummer.

3.3 Høringen

Det høringsnotatet som er nevnt i kapittel 2 omfattet også forslag om å gi skatte- og avgiftsmyndighetene adgang til opplysninger om hemmelig telefonnummer, telefaksnummer og personsøkernummer når særlig grunn foreligger.

Ti av høringsinstansene hadde egne merknader til dette forslaget. Telenor, Datatilsynet og NHO er kritiske til at skatte- og avgiftsmyndighetene skal ha adgang til å kreve opplysninger om abonnent til hemmelig nummer. To av høringsinstansene hadde merknader til den tekniske gjennomføringen av for-

slaget. Økokrim, Skattedirektoratet, Norges Skatterevisorers Landsforening og Ligningsutvalget uttalte at de foreslåtte endringene på visse områder ikke gir tilstrekkelig vid hjemmel til å kreve opplysninger, men gir for øvrig sin tilslutning til forslagene. Toll- og avgiftsdirektoratet foreslo at tollvesenet bør ha tilsvarende adgang til å kreve opplysninger.

3.4 Personvern hensyn og hensynet til effektiv kontroll

Det følger av Den europeiske menneskerettighetskonvensjon artikkel 8 første ledd at enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Retten til fri kommunikasjon gir en sentral garanti for den enkeltes integritet. Retten til å ha hemmelig telefonnummer med videre er en del av den beskyttelsen personer har om sin integritet. Den mest sentrale faktor på dette området er konfidensialitet om innholdet i korrespondanse. I tillegg kommer informasjon om når og med hvem man har korrespondert. Det er imidlertid akseptert at retten til fri kommunikasjon ikke er absolutt. Den europeiske menneskerettighetskonvensjon artikkel 8 annet ledd regulerer offentlig myndighets adgang til å gjøre inngrep i utøvelsen av slike rettigheter. Slike inngrep må ha hjemmel i lov, og det følger videre av artikkelen at de må være *«nødvendige i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter.»* Departementet anser at lovforslaget er et nødvendig ledd i å sikre landets økonomiske velferd og forebygge kriminalitet. Den europeiske menneskerettighetskonvensjon artikkel 8 er dermed ikke til hinder for å gi lovbestemmelser med det foreslåtte innhold. Unntaksbestemmelser må imidlertid vurderes ut fra hvor store inngrep i integriteten de innebærer og hva en oppnår ved å innføre slike unntak.

Retten til å ha hemmelig telefonnummer beskytter enkeltpersoners integritet i den forstand at man ikke kan knytte en bestemt person til et telefonnummer. På denne måten kan enkeltpersoner beskytte seg mot uønskede telefonhenvendelser og nyte godt av privatlivets fred. Kontrollmyndighetenes erfaringer viser at hemmelig telefonnummer ikke bare brukes innenfor den private sfære, men også i offentlige annonser, for eksempel i aviser. Motivasjonen for å ha hemmelig telefonnummer er da ikke lenger nødvendigvis ønsket om å beskytte privatlivets fred. Motivet kan være å skjule sammenhengen mellom lovovertrедelser og bestemte personer. I slike situasjoner bør hensynet til personvern ha mindre vekt enn hensynet til effektiv kontroll.

Det er et viktig personvernprinsipp at personer skal ha oversikt over hvor opplysninger om en selv befinner seg. Den som tegner et abonnement på hemmelig telefonnummer, telefaksnummer og personsøkernummer, vil i utgangspunktet ha forventninger om at en svært snever personkrets vil ha kjennskap til nummeret. For å ivareta dette personvern hensynet, bør bestemmelser om andres rett til kunnskap om hemmelige nummer være snevre. Nummerinnhaveren bør også ha kunnskap om hvem som kan kreve opplysninger om abonnementsforholdet.

Toll-, skatte- og avgiftssystemet er basert på egenoppgaver og selvdeklaring fra personer og bedrifter. Det er med andre ord tale om et tillitsbasert system. Ved skatte- og avgiftsunndragelser og brudd på tollovgivningen bry-

tes denne tilliten. Myndighetenes kontrollarbeid går i stor grad ut på å etterse at opplysningsplikten er oppfylt. For at kontrollarbeidet skal være effektivt, må myndighetene ha tilgang til opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at de opplysningspliktige følger regelverket. Når hemmelig nummer benyttes i forbindelse med skatte- og avgiftspliktig aktivitet eller ulovlig inn- og utførsel av varer, tilsier hensynet til effektiv kontroll at kontrollmyndighetene skal ha rett til å få opplyst hvem som står bak.

Det vises for øvrig til avveiningen mellom personvern hensyn og behovet for effektive kontrollhemler i kapittel 2.3.

3.5 Nærmere om høringsinstansenes synspunkter

Telenor, NHO og Datatilsynet har stilt seg kritiske til forslaget.

Telenor har vist til politiets adgang til å få opplysninger om innehaver av hemmelig telefonnummer og reist spørsmål ved kontrollmyndighetenes behov for slike opplysninger. Telenor har også pekt på at forslaget vil ha begrenset betydning i og med at en av mobiloperatørene tilbyr kontantkort, og dermed ikke registrerer sine kunder med navn og adresse. Telenor fremhever at begrensningen «særlig grunn» er for generell, og foreslår at det bør kreves at det foreligger konkret mistanke om brudd på skatte- og avgiftsregelverket for at opplysninger skal kunne kreves. Telenor mener videre at kompetansen til å vurdere hvorvidt vilkåret for å få utlevert opplysninger er oppfylt bør ligge hos Post- og teletilsynet. Dersom kompetansen ikke skal ligge hos Post- og teletilsynet, foreslår Telenor at kompetansen bør begrenses til Skattedirektoratet, og helst til nærmere angitte enheter eller stillinger i Skattedirektoratet.

Telenor uttaler at det bør klargjøres om lovteksten innebærer at det kun er eksisterende telefonnummer, eller om det også er tidligere hemmelige telefonnummer det kan kreves opplysninger om.

Både Telenor og NHO har uttrykt prinsipiell skepsis mot å gi kontrollmyndighetene videre adgang til opplysninger enn politiet har.

NHO har gitt uttrykk for at bekjempelse av økonomisk kriminalitet ikke bør særbehandles i forhold til annen type kriminalitet når man skal vurdere hvilke opplysninger offentlige etater skal kunne få tilgang til. NHO har videre uttalt at det er uheldig at fagetaten selv skal vurdere om det foreligger særlige grunner. Videre er det anført at avgjørelsen vil ligge innenfor forvaltningens frie skjønn, og at domstolenes adgang til å overprøve vedtaket dermed vil være begrenset.

Datatilsynet viser spesielt til Justisdepartementets tidligere vurderinger av forholdet mellom taushetspliktbestemmelsen i den tidligere telegraflov § 5 og någjeldende telekommunikasjonslov § 9-3 og ligningsloven § 6-13. Hensynet til privatlivets fred var framholdt som en hovedbegrunnelse for bestemmelsene om taushetsplikt. Datatilsynet hevder også at begrensningen «særlig grunn» er for generell.

Skattedirektoratet har gått inn for at adgangen til å kreve opplysninger også bør omfatte hemmelig internettadresse. Skattedirektoratet foreslår også at adgangen til å kreve opplysninger bør delegeres til fylkesskattekontorene i avgiftssaker.

Ligningsutvalget og Norges skatterevisorers landsforening har gitt uttrykk for at det er ønskelig å få opplysninger om telefonregningens størrelse. De samme høringsinstansene har også gått inn for at det bør gis adgang til opplysninger om navngitt abonnents hemmelige telefonnummer.

Økokrim uttrykker at begrensningen «særlig grunn» synes noe streng. Videre påpeker Økokrim at det vil være uhensiktsmessig med en ordning hvor en må innhente fullmakt fra Skattedirektoratet i hvert enkelt tilfelle. Det foreslås at fullmakten må kunne være en generell fullmakt til underliggende organer, supplert av visse retningslinjer for bruken.

Samferdselsdepartementet har ikke merknader til innholdet i forslaget, men foreslår at ordlyden endres til «...en abonnent med ikke offentlig telefonnummer, telefaksnummer eller personsøkernummer».

3.6 Departementets vurderinger

Etter departementets vurdering tilsier personvern hensyn at det må foreligge et godt begrunnet behov for at myndighetene skal få adgang til opplysninger om hemmelige telefonnummer, telefaksnummer og personsøkernummer.

Departementet viser til at skatteetatens kontrollerfaringer avdekker at hemmelig nummer i en del tilfeller brukes til å formidle skatte- og avgiftspliktig aktivitet. Skattedirektoratet påpeker at dette foregår i et visst omfang. Denne typen annonsering har til nå fortrinnsvis skjedd i aviser, men det er grunn til å anta at slik annonsering også foretas gjennom andre medier, for eksempel via internett.

Også tollvesenet har opplyst at kontrollerfaringer viser at behovet for å få adgang til å kreve opplysninger om hemmelig nummer er til stede. Dette gjelder både i forbindelse med tollvesenets grensekontroll og i forbindelse med etatens virksomhetskontroll.

I høringsnotatet ble det uttalt at Finansdepartementet «vil vurdere å ta inn en tilsvarende bestemmelse i tolloven». Bare Toll- og avgiftsdirektoratet har uttalt seg om dette forholdet. På bakgrunn av Toll- og avgiftsdirektoratets høringsuttalelse, har departementet bedt etaten om å begrunne dette behovet nærmere. Toll- og avgiftsdirektoratet har kommet tilbake med en slik nærmere begrunnelse. Tollvesenet har gjennom kontroll- og underrettningsvirksomhet blitt oppmerksom på at det i enkelte miljøer ofte opereres med hemmelig telefonnummer, og da særlig i tilknytning til ulovlig innførsel av narkotika og sprit. Toll- og avgiftsdirektoratet nevner flere eksempler på at kunnskap om navn og adresse til abonnent med hemmelig telefonnummer vil kunne bidra til mer effektiv kontroll.

Hemmelige telefonnummer kan for eksempel være oppgitt i notisbøker funnet på personer i tilknytning til kontroll. Tollvesenet har tilgang til flere registre til bruk i grensekontrollen. For å søke i registrene, er en avhengig av å kjenne identiteten til den en ønsker opplysninger om. En tilgang til opplysninger om hvem som er innehaver av det hemmelige telefonnummeret, medfører blant annet at tollvesenet kan få oversikt over aktuelle kjøretøy, fartøy eller andre transportmidler vedkommende disponerer. Det kan også avdekkes hvorvidt vedkommende har reist til utlandet med fly eller lignende. På denne måten får tollvesenet mulighet til å kunne fange opp forsøk på ulovlig

innførsel. Ved omsetning av varer som for eksempel motorkjøretøy, blir hemmelig telefonnummer ofte benyttet ved annonsering i aviser eller andre medier. Motorvognene er i noen tilfeller importert til Norge uten å ha blitt fortollet. I disse tilfellene blir de også solgt ufortollet slik at endelig fortolling skjer i kjøpers navn. Den egentlige importørs navn vil ikke framgå av noen dokumenter som fremlegges for myndighetene. Hemmelige telefonnummer blir også benyttet ved annonsering av ulovlig innførte varer og varer med innførselsrestriksjoner, som for eksempel matvarer og husdyr.

I forbindelse med vedtakelsen av tolloven § 16 A om tollvesenets adgang til å kreve opplysninger hos andre offentlige organer, ble også private rettssubjekters opplysningsplikt vurdert, jf. Ot.prp. nr. 108 (1992-93) s. 15-16. Arbeidsgruppen nedsatt for å foreta en revisjon av tolloven foreslo blant annet at tollvesenet skulle kunne kreve opplysninger direkte fra banker, forsikrings-selskap og lignende. Finansdepartementet fant at forslaget ville innebære en endring i rettstilstanden i retning av utvidet opplysningsplikt, og at forslaget ikke tok stilling til de tvilsspørsmål som kunne dukke opp, for eksempel med hensyn til den saklige avgrensningen av de opplysninger som skal være omfattet. Det ble på denne bakgrunn uttalt at det for tiden ikke var hensiktsmessig med en særbestemmelse i tolloven om opplysningsplikt overfor tollvesenet for private rettssubjekter. Finansdepartementet finner imidlertid at forslaget om å gi Toll- og avgiftsdirektoratet adgang til å kreve opplysninger om innehaver av hemmelig nummer er tilstrekkelig avgrenset, og at det foreligger et behov for en slik adgang.

Selv om spørsmålet ikke har vært gjenstand for detaljert drøftelse i høringsen, legger departementet til grunn at hensynene som gjør seg gjeldende i forhold til tollvesenets adgang til å kreve opplysninger om hemmelig nummer, langt på vei er sammenfallende med hensynene som gjør seg gjeldende i spørsmålet om skatteetaten skal få slik tilgang. Høringsinstansene har fått anledning til å uttale seg om hvordan disse hensynene bør vektlegges. De forskjellige kontrolletatens hjemler bør etter departementets oppfatning være mest mulig parallelle på de områdene der de enkelte etatenes behov er sammenfallende.

I de tilfeller hvor kontrollmyndighetene har anmeldt en sak til politiet, vil en kunne oppnå at for eksempel hemmelig telefonnummer kan opplyses med hjemmel i telekommunikasjonsloven § 9-3. Dette kan tilsi at det ikke er behov for den foreslåtte lovendringen.

Etter departementets syn er det imidlertid ikke i de situasjoner hvor en sak har kommet så langt som til at den er anmeldt, at kontrollmyndighetene har behov for opplysninger om for eksempel hemmelig telefonnummer. Kontrollmyndighetene trenger opplysningene på et tidligere stadium for i det hele tatt å kunne avdekke lovbrudd. Senere i prosessen vil det eventuelt være aktuelt med anmeldelse. De fleste lovbrudd som skatte- og avgiftsmyndighetene avdekker, behandles forvaltningsmessig. Lignende forhold gjør seg gjeldende for tollvesenet. Ulovlig innførsel av forbudte eller restriksjonsbelagte varer anmeldes ikke politiet før forholdet er avdekket og kontrollen har resultert i beslag. Departementet legger til grunn at skatte-, avgifts- og tollmyndighetene har et selvstendig behov for slike opplysninger.

Departementet ser at mulighetene for bruk av såkalt kontantkort begrenser kontrolleffektivitetsgevinsten som forslaget legger opp til. Det er likevel grunn til å gå ut fra at flere innehavere av hemmelig nummer fortsatt er registrert med navn og adresse hos tilbyderen.

Kontrollmyndighetene har ikke alternativ mulighet til å undersøke om et hemmelig nummer brukes i forbindelse med lovbrudd på deres forvaltningsområde. Departementet anser at toll-, skatte- og avgiftsmyndighetene har et berettiget behov for å kunne innhente slike opplysninger.

Departementet vil bemerke at økonomisk kriminalitet, og særlig skatte- og avgiftsunndragelser, kjennetegnes ved at handlingene krenker viktige samfunnsinteresser, mens enkeltpersoner sjelden opplever at de lider et tap. Dette gjør det vanskelig å avdekke slike forbrytelser. Det kjennetegner også denne formen for kriminalitet at tvilstemaet ofte er hvorvidt det er skjedd en straffbar handling eller ikke. Departementet anser at slike forhold gjør det nødvendig å gjøre særlige virkemidler tilgjengelige ved bekjempelsen av økonomisk kriminalitet. Det å gi kontrollmyndighetene rett til opplysninger om for eksempel hemmelig telefonnummer, vil være et slikt virkemiddel.

Finansdepartementet er enig i at det som den klare hovedregel skal utvises respekt for det tilfelle at abonnenten ikke ønsker alminnelig offentlighet med hensyn til telefonnummer mv. I de tilfeller hvor det for eksempel etableres et hemmelig telefonnummer for «risikofritt» å kunne annonsere svart arbeid, har dette etter departementets syn imidlertid ikke lenger krav på beskyttelse for å verne privatlivets fred. Finansdepartementet kan i hovedsak ikke se at det for næringsdrivende som annonserer offentlig foreligger velbegrunnede behov for å benytte hemmelige telefonnummer. Begrunnelsen for hemmelig telefonnummer er at enkeltpersoner skal kunne ha kontroll over hvem som får tilgang til deres privatliv, ikke at personer skal kunne unndra seg offentlige myndigheters kontroll. Dette innebærer at hensynet til å verne om den enkeltes integritet får mindre vekt i denne sammenheng. Hensynet til privatlivets fred må også vike når det er grunn til å tro at hemmelig telefonnummer brukes for å omsette varer som er ulovlig innført til landet.

Departementet er av den oppfatning at det foreligger tungtveiende hensyn som taler for en endring av tolloven, ligningsloven og merverdiavgiftsloven slik at hensynet til kontroll på dette området blir bedre ivaretatt. Personvern-hensyn tilsier imidlertid at det må være begrensninger i kontrollmyndighetenes adgang til slike opplysninger.

Departementet ser at kontrollmyndighetene også kan ha behov for å innhente opplysninger om navn og adresse til innehaver av hemmelig elektronisk postadresse og eventuelle andre framtidige kommunikasjonsadresser, men vil ikke på det nåværende tidspunkt foreslå hjemmel som gir dem adgang til å innhente slike opplysninger.

Departementet er usikker på hvor stor betydning adgang til opplysninger om telefonregningens størrelse og opplysninger om navngitt abonnents hemmelige telefonnummer vil ha for å gjøre kontrollen mer effektiv. Hensynet til abonnentenes interesse i hemmelighold tilsier at adgangen til å kreve opplysninger ikke omfatter telefonregningenes størrelse. Departementet har kommet til at det praktiske behovet vurdert opp mot personvern-hensynet ikke er

så tungtveiende at en vil anbefale å innføre adgang til å innhente denne typen opplysninger.

3.7 Nærmere om departementets forslag

Etter en samlet vurdering foreslår departementet at kontrollmyndighetene skal kunne be om opplysninger om navn og adresse (bopel, firmaadresse eller forretningssted) til abonnent med ikke offentlig telefonnummer, telefaksnummer eller personsøkernummer.

Etter departementets oppfatning tilsier en avveining mellom personvern-hensyn og det foreliggende kontrollbehov at det bør oppstilles begrensninger i adgangen til å kreve opplysninger om hemmelig telefonnummer mv. I høringsnotatet ble det foreslått at det må foreligge *særlig grunn* for at kontrollmyndighetene skal kunne kreve opplysninger om innehaver av hemmelig nummer. På bakgrunn av at enkelte høringsinstanser har påpekt at vilkåret om særlig grunn er for lite presist, har departementet kommet til at vilkåret bør endres. Det foreslås at det må foreligge *mistanke om brudd på lignings-, merverdiavgifts- eller tollavgivningen* og at *særlige hensyn må gjøre det nødvendig* for at opplysninger skal kunne kreves.

Departementet vil understreke betydningen av at adgangen til å innhente opplysninger må benyttes med varsomhet. Departementet mener at den foreslåtte ordlyden vil innebære en balansert avveining av hensynet til effektiv kontroll og personvern-hensyn.

Vilkårene innebærer at det ikke er adgang til å kreve opplysninger i forbindelse med såkalte stikkprøvekontroller, dvs. kontroller der utvelgelsen av kontrollobjekter ikke bygger på konkrete opplysninger. Det kreves noe mer enn tilfeldig utvelgelse av kontrollobjekter. Konkret mistanke om at enkeltpersoner unndrar inntekt eller omsetning fra pliktig innberetning, vil etter departementets forslag oppfylle lovens krav. Det kan imidlertid ikke være en forutsetning at det foreligger mistanke om at en *navngitt person* står bak skatte- eller avgiftsunndragelser. I utgangspunktet vil kontrollmyndighetene i slike tilfeller vite hvem de skal kontrollere uten å måtte kreve opplysninger av tilbyder av teletjenester. Dersom annonsering av varer eller tjenester gir grunn til å anta at en person som står bak et hemmelig nummer unndrar inntekt eller omsetning fra pliktig innberetning, vil vilkårene være oppfylt. Det samme gjelder kontrollsituasjoner der det foreligger konkrete opplysninger som gir grunn til mistanke om at abonnent til hemmelig nummer deltar i organisert smugling av narkotika eller annen ulovlig innførsel av varer.

Departementet forutsetter at kontrollmyndighetene må opplyse om nummeret for å få vite abonnentens navn og adresse. Det vil ikke være adgang for kontrollmyndighetene til å be om utskrifter av samtlige av teleoperatørens kunder med f.eks. hemmelig personsøkernummer. Dette representerer i seg selv en begrensning i adgangen til å innhente opplysninger. I langt de fleste sakene vil det være aktuelt å innhente opplysninger om et nummer om gangen. Det vil imidlertid kunne være praktisk for skatte- og avgiftsmyndighetene, for eksempel i forbindelse med kontrollaksjoner, å innhente opplysninger om flere nummer samtidig. Vilkårene for å innhente opplysninger må da være tilstede for hvert enkelt nummer.

Etter departementets vurdering kan forslaget ikke sies å innebære at kontrollmyndighetene får en mer omfattende adgang til opplysninger enn det politiet samlet har. Etter teleloven § 9-3 fjerde ledd har politi og påtalemyndighet krav på opplysninger med mindre særlige forhold gjør det utilrådelig. I forarbeidene til bestemmelsen er det uttrykt at adgang til å kreve opplysninger ikke er strengt avgrenset til å gjelde politiets arbeid med straffesaker. Opplysninger kan også innhentes i forbindelse med politiets sivile gjøremål. En sammenligning med politiets adgang til å innhente opplysninger er heller ikke særlig relevant. Departementet vil peke på at ligningsmyndighetene i dag i stor utstrekning kan innhente opplysninger om skattytere fra tredjemann uten at politiet har en tilsvarende adgang. Eksempelvis kan Skattedirektoratet pålegge en bank å gi opplysninger om midler den har til forvaltning også fra ikke navngitt person, jf. ligningsloven § 6-4. Kravet om at det må foreligge mistanke om lovbrudd for å innhente opplysninger om hemmelig nummer, vil innebære et strengere krav for å innhente opplysninger om en skattyter enn det som gjelder i en rekke andre situasjoner.

Departementet forutsetter at vurderingen av hvorvidt kravet om mistanke om lovbrudd er oppfylt, skal foretas av kontrollmyndighetene. Adgang for teleoperatøren til å påklage et vedtak om utlevering av opplysninger, vil ivareta rettssikkerheten til nummerinnehaveren. Ligningsloven § 3-6 nr. 1 og forvaltningsloven § 28 vil gi slik klagerett. Departementet forutsetter at vedtak om å pålegge opplysningsplikt skal begrunnes.

Adgang til å få prøvet pålegg om å gi opplysninger for domstolene, vil avhenge av om vurderingen av hvorvidt kravet om mistanke er oppfylt faller inn under forvaltningens frie skjønn. Departementet legger til grunn at dette er en type vedtak som er underlagt full prøvelsesrett.

Departementet er av den oppfatning at det vil være hensiktsmessig med en begrensning i den personelle kompetansen til å innhente opplysninger. Begrensningen bør imidlertid ikke være så omfattende at det å kreve opplysninger blir en for omstendelig prosess, som innbefatter en uforholdsmessig stor personkrets innad i kontrolletatene. Disse hensynene vil Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet kunne ivareta ved å gi fullmakt til visse underliggende organer, som for eksempel fylkesskattekontorene og tolldistriktene, supplert med retningslinjer for bruken av adgangen til å kreve opplysninger.

Departementet legger til grunn at skatte- og avgiftsmyndighetene skal ha rett til opplysninger om både tidligere og eksisterende nummer dersom vilkårene er oppfylt.

Samferdselsdepartementets forslag innebærer ingen realitetsendring, men bidrar til felles begrepsbruk i lovgivningen på dette området. Ordlyden foreslås endret i henhold til Samferdselsdepartementets forslag.

Det vises til forslag til endringer i tolloven ny § 16 B, ligningsloven ny § 6-13 a og merverdiavgiftsloven ny § 48 a.

Departementet foreslår at forslaget til lovendringer trer i kraft straks.

3.8 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at forslaget ikke vil innebære noen tyngende arbeidsbelastning av betydning verken for tilbydere av tilgang til telenett og teletjeneste eller for kontrollmyndighetene. Forslaget vil imidlertid føre til en mer effektiv utnyttelse av etatenes kontrollressurser.

4 Tilpasninger i skattebetalingsloven som følge av at inntekts- og formuesskatten for etterskuddspliktige fullt ut skal svares til staten

4.1 Innledning og sammendrag

Inntekts- og formuesskatten for etterskuddspliktige selskaper og innretninger mv. er med virkning fra inntektsåret 1998 gjort til fullt ut statlige skatter. På bakgrunn av dette ble det i Ot.prp. nr. 32 (1998-99) fremmet forslag om tilpasninger i skattelovgivningen. Endringene ble vedtatt ved endringslover av 19. mars 1999. Departementet har arbeidet videre med vurdering av om bestemmelser i skattebetalingsloven om innkreving og betaling av etterskuddsskatt bør endres etter overgangen til ren statlig selskapsskatt.

Departementet foreslår at de grupper av personlige skattytere som i dag er etterskuddspliktige gjøres forskuddspliktige. Dette vil i hovedsak omfatte utenlandske styremedlemmer mv. som mottar godtgjørelse fra selskap hjemmehørende i Norge. Videre foreslås det enkelte endringer av mer teknisk karakter.

4.2 Gjeldende rett

Alle som skal betale skatt, er etter bestemmelsen i skattebetalingsloven § 1, jf. § 2, delt inn i to grupper etter skatteinnkrevingsmetoden:

- Forskuddspliktige - skattytere som plikter å betale forskudd på skatt i det kalenderåret som blir å legge til grunn ved inntektslikningen.
- Etterskuddspliktige - skattytere som skal betale skatten i året etter inntektsåret, dels før likningen er foretatt (forhåndsskatt) og dels etter at likningen er foretatt (resterende skatt).

Det fremgår av skattebetalingsloven § 2, jf. § 27 hvem som er etterskuddspliktige skattytere. Øvrige skattytere er forskuddspliktige, jf. skattebetalingsloven § 1. Oppdelingen i skattebetalingsloven mellom forskudds- og etterskuddspliktige skattytere er i det vesentlige slik at personlige skattytere, samt dødsboer og konkurs- og administrasjonsboer etter personlige skattytere, er forskuddspliktige, mens skattepliktige juridiske personer (selskaper og andre innretninger som har eget styre) er etterskuddspliktige. Det er likevel eksempler på personlige skattytere som er etterskuddspliktige, jf. skattebetalingsloven § 2 bokstav e. Det kan også tenkes skattepliktige juridiske personer som ikke omfattes av § 2, og som derfor er forskuddspliktige. Oppdelingen er ikke foretatt etter skatteart, men etter hvem som skal betale skatten. Den materielle skatteplikten er den samme uavhengig av om skattyter er forskuddspliktig eller etterskuddspliktig.

I Stortingets skattevedtak og Stortingets vedtak om fastsettelse av den kommunale og fylkeskommunale inntektsskattøren har det tradisjonelt vært sondret mellom personlige skattepliktige/skattytere og dødsboer på den ene side, og andre skattepliktige/skattytere på den annen side.

I Stortingets skattevedtak for 1999 ble sontringen mellom personlige skattytere samt dødsboer og andre skattytere (juridiske personer) videreført. Dette medførte at omleggingen til en ren statlig inntektsskatt ikke fikk virkning for etterskuddspliktige personlige skattytere. Omleggingen fikk heller ikke virkning for dødsboer som skal betale skatt etterskuddsvis, jf. skattebetalingsloven § 2 bokstav f. Eventuelle skattepliktige juridiske personer som er forskuddspliktige ble imidlertid omfattet.

Etter skattebetalingsloven § 2 bokstav e er i utlandet hjemmehørende mottakere av godtgjørelse, tantieme, gratiale og liknende fra selskap eller innretning som er hjemmehørende her i riket fritatt for innbetaling av forskuddsskatt og for å bli undergitt forskuddstrekk. Disse utenlandske styremedlemmene mv. er i dag den eneste gruppen av etterskuddspliktige som er personlige skattytere.

Skatteloven av 1999 § 2-3 første ledd bokstav e og f gir internrettslig hjemmel for å skattlegge blant annet nevnte styrehonorarer. Etter skatteloven av 1999 § 2-3 første ledd bokstav e og f, jf. § 3-7 tredje ledd, skal det svares skatt av godtgjørelse (herunder pensjon) fra norsk selskap eller innretning til direktør eller medlem av styre, kontrollkomité eller lignende og av tantieme, gratiale og lignende, selv om mottakerne er bosatt i utlandet. Styregodtgjørelse kan etter skatteavtalene skattlegges i det land hvor selskapet er hjemmehørende, jf. for eksempel Nordisk skatteavtale artikkel 16. Skattytere med begrenset skatteplikt etter skatteloven av 1999 § 2-3 første ledd bokstav e og f har bare krav på minstefradrag tilsvarende minstegrensen for minstefradraget, jf. skatteloven av 1999 § 6-32 fjerde ledd siste punktum.

Ettersom utenlandske styremedlemmer mv. ikke ble omfattet av omleggingen til ren statsskatt for etterskuddspliktige høsten 1998, skal innbetalt skatt fra disse etterskuddspliktige skattyterne som en særordning fortsatt fordeles mellom kommuner, fylkeskommuner og staten i henhold til reglene om fordeling av etterskuddsskatt i skattebetalingsloven § 44 med tilhørende forskrifter.

4.3 Høringen

Finansdepartementet sendte ved brev av 29. juni 1999 på høring et notat om forslag til endringer i skattebetalingsloven § 2 - hvilke skattesubjekter som skal anses som etterskuddspliktige.

Høringsfristen ble satt til 30. september 1999. Det er innkommet svar fra 11 høringsinstanser.

Følgende høringsinstanser har hatt realitetsmerknader til departementets forslag:

- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Skattedirektoratet

Følgende instanser har opplyst at de ikke har merknader til departementets høringsnotat:

- Den norske Revisorforening
- Konkurransetilsynet
- Landsorganisasjonen i Norge

- Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnkreving
- Norges Skatterevisorers Landsforening
- Nærings- og handelsdepartementet
- Skattebetalerforeningen
- Skatteetatens landsforening

Høringsinstansene har i hovedsak bare mindre merknader til departementets forslag. Alle instansene som har avgitt realitetsmerknader er positive til forslaget.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening uttaler at det ikke er noen grunn til at utenlandske styremedlemmer skal favoriseres fremfor norske, og at Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening derfor støtter forslaget om å oppheve skattebetalingsloven § 2 bokstav e.

Ligningsutvalget anfører følgende:

«Plikten til å sende selvangivelse for denne gruppen er lite kjent. Selskapet innberetter skattetrekket og det er ofte p.g.a. en lønns- og trekkoppgave at skattyter blir opptatt til beskatning.

(—)

Den foreslåtte endring vil ha positive konsekvenser, med hensyn til at flere blir opptatt til beskatning. Dessuten skjer det at skattyter blir lignet både på person og etterskuddsavdeling. Dette vil kunne unngås med den foreslåtte ordningen. Mange skattytere reagerer på at de blir behandlet som et selskap og må bruke organisasjonsnummer istedenfor sitt eget personnummer. Den nye ordningen er også gunstig slik.»

Om valget mellom trekkplikt og forskuddsutskrivning uttaler *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening*:

«I valget mellom en ordning med trekkplikt eller forskuddsutskrivning, går NARF inn for førstnevnte. Vi har merket oss at departementet vektlegger de forenklinger en slik ordning vil ha for innkrevingen av skatten (jf høringsnotatet punkt 3.3 Økonomiske og administrative konsekvenser.) For oss er dette i utgangspunktet underordnet, og vi beklager at departementet ikke samtidig vurderer de økonomiske konsekvensene for den arbeidsgiver som skal foreta innberetning, trekk mv.»

Videre uttaler Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening:

«Når vi likevel støtter en forskuddstrekkordning, er dette med bakgrunn i at vi mener at det ikke vil innebære vesentlig merarbeid for denne part. Allerede i dag skal styrehonorarer mv til utenlandske styremedlemmer innberettes, og en utvidelse med trekkplikt vil antas å føye seg naturlig og relativt kostnadsfritt inn i den ordinære lønnsprosedyren i selskapet. En fordel er for øvrig at det slippes å skille mellom hjemmehørende og ikke-hjemmehørende mottakere av de nevnte ytelsene.»

Også *Skattedirektoratet* og *Ligningsutvalget* er av den oppfatning at det bør foretas forskuddstrekk i ytelser til utenlandske styremedlemmer. *Skattedirektoratet* uttaler således følgende:

«Når det gjelder hvilken forskuddsform som bør velges, antar direktoratet at det mest hensiktsmessige med en trekkordning tilsvarende

den som er etablert for selskapets trekk i godtgjørelse til innenlandske styremedlemmer.»

Skattedirektoratet og *Ligningsutvalget* mener at det ikke er grunn til å endre ansvarsregelen i skatteloven av 1911 § 31 tredje og fjerde ledd. Direktoratet uttaler:

«De utbetalende selskaper skal etter den foreslåtte ordningen, foreta forskuddstrekk og reglene om arbeidsgiveransvar i skattebetalingsloven vil komme tilsvarende til anvendelse. Det innebærer at ansvar etter sktl § 31 tredje ledd bare vil oppstå i de tilfelle hvor et styremedlem mv ikke betaler eventuell restskatt ved forfall.»

Skattedirektoratet peker på at forslaget vil ha økonomiske og administrative konsekvenser i det utenlandske styremedlemmer i dag må registrere seg i enhetsregisteret for å få organisasjonsnummer som brukes som registreringsnummer for alle skattytere i etterskuddssystemet.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening understreker i sine avsluttende merknader at det er en forutsetning at alle nødvendige opplysninger for å kunne foreta forskuddstrekk fremgår av skattekortet til det enkelte styremedlem, og at arbeidsgiver ikke tillegges flere plikter «utover det som gjelder generelt».

4.4 Departementets vurderinger og forslag

4.4.1 Skattebetalingsloven § 2

Finansdepartementet ser flere hensyn som taler for at de personlige etterskuddspliktige skattytere gjøres om til forskuddspliktige skattytere.

Dagens ordning fører til forskjell i behandlingen av utenlandske og innenlandske styremedlemmer mv. Etter departementets oppfatning er det ikke tilstrekkelig grunnlag for å opprettholde en slik forskjellsbehandling. Også styrehonorarer mv. til utlendinger er personlige inntekter som bør følge vanlige regler om personbeskatning, herunder forskuddsordninger for personer.

Ligningsmyndighetene og skatteoppkreverne opplever en rekke problemer og merarbeid ved ligningen og innkrevningen av skatt fra denne gruppen etterskuddspliktige. Skattedirektoratet har derfor overfor departementet uttrykt et praktisk behov for at utenlandske styremedlemmer gjøres forskuddspliktige.

Personlige etterskuddspliktige skattytere skal etter gjeldende regler levere selvangivelse til den eller de kommuner hvor de er skattepliktig, jf. ligningsloven § 4-6 nr. 1. Det vil derfor ikke medføre økt arbeidsbelastning for disse skattyterne å bli omgjort til forskuddspliktige med hensyn til antall selvangivelser som skal leveres.

Nåværende innbetalingsordning gir de utenlandske styremedlemmene mv. en utsettelse med å betale skatten til året etter inntektsåret. For skattyterne vil en omlegging til forskuddsplikt innebære at de mister denne utsettelsen med å betale skatten.

Etter departementets oppfatning må imidlertid de praktiske hensyn som taler for å endre ordningen gå foran personlige skattyteres ønske om å utsette innbetaling av skatt, når ikke særlige forhold tilsier noe annet. Finansdeparte-

mentet fremmer på denne bakgrunn forslag om at utenlandske styremedlemmer mv. som i dag omfattes av skattebetalingsloven § 2 bokstav e overføres fra etterskuddsplikt til forskuddsplikt, jf. skattebetalingsloven § 1. Lovteknisk foreslås dette gjennomført ved at skattebetalingsloven § 2 bokstav e oppheves.

Fordelingsreglene for etterskuddsskatten fremstår i dag nærmest som en særordning. Departementet finner det unødvendig å opprettholde en komplisert og administrativt omfattende ordning for fordeling av etterskuddsskatt for en liten gruppe av skattytere. Ved å gjøre utenlandske styremedlemmer mv. forskuddspliktige, vil det således kunne åpnes for enklere ordninger for fordeling av skatt som betales etterskuddsvis. Spørsmålet krever imidlertid en nærmere utredning, og det tas sikte på at eventuelle lovendringer i den forbindelse fremmes i løpet av høsten 2000.

4.4.2 Valg av forskuddsform

Når skattesubjektene i bokstav e skal bli forskuddspliktige må det avgjøres hvilken forskuddsform som bør velges - om det skal foretas forskuddstrekk etter skattebetalingsloven kapittel II eller utskrives forskuddsskatt på de motatte ytelser etter skattebetalingsloven kapittel III. Finansdepartementet antar at det er mest hensiktsmessig med en trekkordning tilsvarende den som er etablert for selskapets trekk i godtgjørelse til innenlandske styremedlemmer, se skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav b. En vil da følge systemet for tilsvarende ytelser utbetalt til styremedlemmer mv. bosatt i Norge.

Det antas enklere både for styremedlem og utbetalende selskap å forholde seg til forskuddstrekk. Videre vil det være en fordel for innkrevingsmyndighetene ved at innkrevingen kan finne sted via en juridisk person i Norge.

Innføring av forskuddstrekk antas ikke å medføre behov for lovendring.

4.4.3 Ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 37 ny nr. 5

Ansvarsregelen i skatteloven av 1911 § 31 tredje ledd er opphevet ved lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 19-1, med ikrafttreden 1. januar 2000. Fra samme tidspunkt blir en bestemmelse med tilsvarende ordlyd innført i skattebetalingsloven § 37 ny nr. 5, jf. skatteloven av 1999 § 19-2 nr. 2.

Etter skattebetalingsloven § 37 ny nr. 5 er selskapet ansvarlig for skatt ilignet utenlandske styremedlemmer. Utlendingen har regressansvar overfor selskapet, og selskapet har herunder rett til å motregne eller holde tilbake beløp selskapet er skyldig styremedlemmet, jf. skattebetalingsloven § 37 ny nr. 6.

Ansvarsregelen kan blant annet begrunnes med at det er vanskelig for innkrevingsmyndighetene å innfordre krav hos styremedlemmer mv. som er bosatt i utlandet. Etter Finansdepartementets oppfatning tilsier ikke den ovenfor foreslåtte endring at det er grunn til å endre skattebetalingsloven § 37 ny nr. 5 og 6.

4.4.4 Andre endringer

4.4.4.1 Skattebetalingsloven § 2 bokstav b

Etter skattebetalingsloven § 2 bokstav b er boligselskaper fritatt for innbetaling av forskuddsskatt og for å bli undergitt forskuddstrekk. Bestemmelsen henviser til skatteloven av 1999 § 7-12.

Etter skatteloven av 1999 § 7-12 skal selskap med delt eller på annen måte begrenset ansvar med hovedformål å gi andelshaverne bolig i hus eiet av selskapet ikke lignes som selskap på nærmere vilkår. Dette gjelder bare når minst 85 % av selskapets leieinntekter kommer fra andelshaverne. Er vilkårene oppfylt lignes inntekt på andelshavernes hånd etter reglene i skatteloven av 1999 § 7-12. Dette medfører i praksis at andelshavere i boligselskaper lignes på tilnærmet samme måte som selveiere. Oppfyller boligselskapet ikke vilkårene i skatteloven av 1999 § 7-12, lignes selskapet som eget skattesubjekt.

Henvisningen til skatteloven av 1999 § 7-12 i skattebetalingsloven § 2 bokstav b må forstås slik at det er boligselskaper som lignes etter de ovennevnte særregler i skatteloven som går inn under bokstav b, det vil si boligselskaper der andelshaverne prosentlignes.

Bestemmelsen med henvisningen til skatteloven slik den lyder i dag, er dermed overflødig. Boligselskap som omfattes av bestemmelsene i skatteloven som det henvises til er ikke eget skattesubjekt, og skal derfor heller ikke skal svare skatt.

Finansdepartementet foreslår derfor at skattebetalingsloven § 2 bokstav b oppheves.

4.4.4.2 Skattebetalingsloven § 2 bokstav f

Etter skattebetalingsloven § 2 bokstav f er dødsboer, konkurs- og administrasjonsboer etterskuddspliktige skattytere dersom avdøde eller skyldneren er etterskuddspliktige etter § 2 bokstav a - e. Dødsboer, konkurs- og administrasjonsboer vedrørende forskuddspliktige er derimot forskuddspliktige. I alminnelighet medfører dette at dødsboer er forskuddspliktige, jf. skattebetalingsloven § 1, jf. § 2 bokstav f. Dette gjelder enten dødsboet skiftes privat eller offentlig.

Etter opphevelsen av skattebetalingsloven § 2 bokstav e vil det som nevnt ikke lenger være personlige etterskuddspliktige. Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 2 bokstav f vil derfor være overflødig for så vidt angår etterskuddspliktige dødsboer, og bestemmelsen foreslås endret slik at den ikke omfatter dødsboer.

4.4.4.3 Skattebetalingsloven § 29

Etter skattebetalingsloven § 29 nr. 1 annet ledd skal skatt fra rederiselskap mv., innbetales til skatteoppkreveren i den kommune der ligningsansettelsen ble foretatt.

Skattebetalingsloven § 29 nr. 1 annet ledd henviser til de særlige regler i skatteloven av 1911 om skattested for rederiselskaper. I forbindelse med omleggingen av selskapsskatten til en ren statsskatt, ble reglene om skattested og ligningssted for rederiselskaper endret. Etter omleggingen til statsskatt for etterskuddspliktige er det ikke lenger behov for egne regler om skat-

testet og sted for ligning for rederiselskaper, og bestemmelsene ble således opphevet ved endringslover av 19. mars 1999. Dette medfører at den særlige bestemmelsen i skattebetalingsloven § 29 nr. 1 annet ledd om innbetaling av skatt fra rederiselskaper blir uten praktisk betydning, og departementet foreslår derfor at bestemmelsen oppheves. Rederiselskaper mv. vil dermed omfattes av hovedregelen om innbetaling av skatt fra etterskuddspliktige skattytere i skattebetalingsloven § 29.

4.4.4.4 Skattebetalingsloven § 39

Skattebetalingsloven § 39 nr. 2 omhandler tilfeller der det foreligger en fordelingstvist mellom to eller flere kommuner. Bestemmelsen gjelder kun etterskuddspliktige skattytere, og innebærer for disse at reglene i § 39 nr. 1 om betaling av den høyeste utskrevne skatt gjelder med de forbehold som følger av § 39 nr. 2. Bestemmelsen i § 39 nr. 2 medfører at skatteoppkreveren i den aktuelle kommune kan inndrive den del av skatten som er fastsatt i kommunen og som ikke vedrører den omtvistede formues- eller inntektspost.

Bestemmelsen i § 39 nr. 2 har ikke betydning for etterskuddspliktige som er omfattet av omleggingen til ren statsskatt, da statsskatt ikke er underlagt reglene om stedbundet beskatning. Bestemmelsen vil imidlertid fremdeles ha betydning i forhold til etterskuddspliktige som skal svare naturressursskatt. Departementet foreslår at skattebetalingsloven § 39 nr. 2 endres, slik at det fremgår at bestemmelsen kun vil være aktuell for etterskuddspliktige som skal svare naturressursskatt.

Henvisningen i skattebetalingsloven § 39 nr. 1 siste punktum er feil. For å få riktig henvisning foreslås at henvisningen til § 8, 3 endres til § 7 nr. 2.

4.5 Varsel om senere forslag til endringer i reglene om skattested mv. for utenlandske styremedlemmer

Ovennevnte lovendringer nødvendiggjør ingen umiddelbare lovendringer med hensyn til skattelovgivningens regler om utenlandske styremedlemmer mv. Som følge av omleggingen bør det imidlertid foretas en nærmere gjennomgang av blant annet skattelovens regler om skattested for utenlandske styremedlemmer mv. Departementet vil komme tilbake til dette på et senere tidspunkt.

4.6 Ikrafttredelse

Det vises til vedlagte forslag til endringer i lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt §§ 2, 29 og 39. Endringene av §§ 2 og 39 foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001. De bør være vedtatt i god tid før forskuddsutskrivningen høsten 2000 for inntektsåret 2001. Endringen av § 29 nr. 1 annet ledd foreslås å tre i kraft straks.

4.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

For skattyterne vil den foreslåtte omleggingen få som konsekvens at de ikke lenger vil få en utsettelse med å betale skatten til året etter inntektsåret. Tapet

av skattekreditt antas å få beskjedne økonomiske virkninger. I overgangsåret vil imidlertid disse skattyterne få en ekstra belastning ved at de blir forskuddspliktige og etterskuddspliktige i samme år.

De utbetalende selskaper vil etter den foreslåtte ordningen måtte foreta og innberette forskuddstrekk. Videre vil reglene om arbeidsgivers ansvar i skattebetalingsloven komme tilsvarende til anvendelse.

For skattekreditorene vil den foreslåtte endringen medføre at de mottar denne andelen av skatteinntektene på et tidligere tidspunkt, nemlig som ledd i den generelle fordelingsordningen for forskudd fra forskuddspliktige.

De foreslåtte endringene vil innebære en nyttig administrativ forenkling av innkreving og fordeling av skatt for disse skattyterne, men endringene antas å få relativt små økonomiske konsekvenser.

5 Regler om elektronisk betaling av skatt, toll og avgift til staten

5.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår at det gis nye regler om betalingsmåten for skatt, toll og avgifter til staten.

Gjeldende regelverk om betaling av skatt, toll og avgifter til staten er utformet med henblikk på tradisjonelle oppgjørsmåter. Det vil si betaling med kontanter, sjekk eller betalingsoverføring ved bruk av bank- eller postgiro. For enkelte krav har det også vært krav om bruk av spesielle blanketter ved betaling. Slike bestemmelser har vært gitt for å sikre at myndighetene kan behandle innbetalingene raskt og korrekt. Dette er et viktig hensyn, da det for flere skatte- og avgiftsarter er flere millioner innbetalinger pr. år.

I de senere år har det vært store forandringer i bankenes tilbud av betalingstjenester. Særlig i de siste årene har det vært en utvikling i retning av elektroniske betalingstjenester. Erfaringene fra Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet viser at elektronisk betaling i dag skaper problemer, da en ikke ubetydelig andel av transaksjonene har mangelfull informasjon om hvem og/eller hva betalingen gjelder. Konsekvensen av dette er at skatte- og avgiftsmyndighetene må identifisere betaler og hva betalingen gjelder ved bruk av manuelle, og ofte tidkrevende, undersøkelser. Bankene bruker også betydelige ressurser på arbeidet med å fremskaffe informasjon som kan benyttes i dette identifikasjonsarbeidet.

I forbindelse med utviklingen av nye betalingsformidlingstjenester er det utviklet tekniske løsninger som gjør at betalingsmottaker kan stille effektive krav om at elektroniske betalinger skal inneholde nødvendig informasjon om betalingen.

Departementet mener at det bør åpnes for at betaling av skatt, toll og avgift til staten kan skje ved hjelp av de nye formene for betalingsformidling. For å sikre rask og korrekt behandling av innbetalingene, er det imidlertid behov for bestemmelser som sikrer at myndighetene får tilstrekkelig informasjon om hvem og hva betalingen gjelder. Det foreslås derfor endringer i deler av skatte-, toll og avgiftslovgivningen, slik at departementet gis hjemmel til å gi regler om innbetalingsordningen, samt hjemmel til å pålegge bankene plikt til å avvise betalingsoppdrag hvis det gis mangelfulle opplysninger om hva betalingen gjelder. Nærmere regler om hvilken informasjon som skal gis, og om avvising dersom det er gitt mangelfull informasjon, vil bli fastsatt i forskrift.

Forslaget omfatter de viktigste skattene, toll og avgiftene til staten, samt skatt og avgift under den kommunale fellesinnkrevningen. Forslaget omfatter ikke kommunal eiendomsskatt og rene kommunale avgifter som f.eks. renovasjonsavgift.

5.2 Gjeldende rett

For de fleste skatte-, toll- og avgiftskrav stilles det ikke formkrav e.l. for hvordan betaling til oppkreverne av kravet skal skje. Det er mest vanlig å benytte betalingsoverføring mellom kontoer, for eksempel ved bankgiro (blankett) eller elektronisk betaling. Det er normalt også adgang til å betale beløpet kontant, ved utbetalingsanvisning eller lignende. For enkelte krav er det imidlertid gitt særskilte bestemmelser om bruk av blankett, eller at betaling skal skje ved innbetaling til skatte- eller avgiftsmyndighetenes bankkonto. Bakgrunnen for disse begrensningene er bl.a. å sikre at skatte-, toll- og avgiftsmyndighetene enkelt skal kunne identifisere betaler og hva betalingen gjelder.

Slike begrensninger gjelder bl.a. de fleste typer skatt (forskuddstrekk, forskuddsskatt, restskatt, resterende skatt og ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49). Med hjemmel i en forskrift til skattebetalingsloven, har Skattedirektoratet fastsatt særskilt blankett som skal benyttes ved betaling via bank. Det er ikke oppstilt unntak fra denne plikten, og elektronisk betaling av slike krav vil derfor være i strid med regelverket. Tilsvarende gjelder for arbeidsgiveravgift som betales etter de samme regler, jf. folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.

Årsavgift og omregistreringsavgift for kjøretøy er regulert i lov av 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven). Forskrift om årsavgift for motorvogn inneholder ingen krav til betalingsmåte. For omregistreringsavgift var det frem til november 1999 krav om at avgiften skulle betales eller overføres ved girering til en bestemt bankkonto, og at det skulle benyttes en bestemt blankett. Fra 15. november er det innført en ny innbetalingsordning, som legger til rette for elektronisk betaling av omregistreringsavgift.

For merverdiavgift kan departementet fastsette nærmere regler om bruk av særskilt blankett ved betalingen, jf. merverdiavgiftsloven § 35 tredje ledd. Investeringsavgift skal betales etter reglene i merverdiavgiftsloven, jf. investeringsavgiftsloven § 7 femte ledd. Hjemmelen i merverdiavgiftsloven er ikke benyttet. Oppgaven som benyttes til deklarasjon av merverdiavgift inneholder imidlertid også en særskilt betalingsblankett som kan benyttes ved betaling via bank.

5.3 Høringsinstansenes merknader

Finansdepartementets forslag til endringer i regelverket om betaling av skatt, toll og avgifter til staten ble sendt på høring 30. august 1999, med høringsfrist 30. november 1999.

I høringsnotatet foreslo departementet at det ble åpnet for elektronisk betaling av de fleste skatter, toll og avgifter til staten. For å sikre forsvarlig behandling av innbetalingene, ble det foreslått lovendringer som gir departementet hjemmel til å fastsette bestemmelser om innbetalingsordningen for de aktuelle skatter, toll og avgifter. Med de betalingsformidlingstjenester som tilbys i dag, vil et krav om at betaler skal oppgi et bestemt kundeidentifikasjonsnummer (KID), være det mest aktuelle vilkår for å betale elektronisk. De foreslåtte lovendringene gir departementet hjemmel til å gi bestemmelser om at betalingsformidlerne skal avvise elektroniske betalingsoppdrag som mangler

gyldig KID. Disse kravene bygger på den teknologi som er mest aktuell i dag, men det er grunn til å regne med at det i fremtiden også vil tilbys løsninger som er ukjente eller lite utbredte nå. Krav om bruk av KID og eventuell avvisning av elektroniske betalingsoppdrag uten gyldig KID vil bli fastsatt i forskrift. Ved at hjemmelen i loven er såvidt generell, har departementet mulighet til å endre regelverket i samsvar med den teknologiske utviklingen, uten å måtte gå veien om lovendringer.

Følgende instanser hadde ingen merknader til departementets forslag: Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Barne- og familiedepartementet, Fiskeridepartementet, Forsvarsdepartementet, Justisdepartementet, Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet, Landbruksdepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Sosial- og helsedepartementet, Akademi-kerne, Aksjesparerforeningen i Norge, Forbrukerrådet, Kommunenes Sentralforbund og Datatilsynet.

Samferdselsdepartementet, Riksrevisjonen, Norges Bank, Den norske Bankforening, Sparebankforeningen, Næringslivets Hovedorganisasjon, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Skattedirektoratet, Ligningsutvalget, Norsk Bedriftsforbund og Oslo kemnerkontor har enkelte merknader til forslaget. Alle er generelt positive til forslaget om å legge til rette for å åpne for elektronisk betaling av de aktuelle skatter, toll og avgifter. Det vises for øvrig til enkelte uttalelser som refereres i det følgende:

Riksrevisjonen viser til at de tidligere har meddelt Finansdepartementet at det for større statlige innbetalingsordninger er behov for å kunne avvise elektroniske innbetalinger dersom KID ikke følger med. På denne bakgrunn uttales at Riksrevisjonen ikke har merknader til de foreslåtte endringer i regelverket.

Norges Bank uttaler at de med utgangspunkt i sitt lovpålagte ansvar for å fremme et effektivt betalingssystem, generelt ser positivt på departementets forslag om å legge til rette for elektronisk betaling av skatt, toll og avgifter. Norges Bank forutsetter at det fortsatt vil være anledning til å benytte eksisterende blankettbaserte betalingsløsninger. Konsekvensen av kravet om KID vil derfor være at betalere som ikke har tilstrekkelige systemer enten vil investere i nye systemer eller satse på blankettbasert betaling. Det uttales videre at bruk av KID gir en bedre utnyttelse av effektiviseringspotensialet i elektroniske betalinger enn om KID ikke brukes. Norges Bank har derfor ingen merknader til at det gis hjemmel til å pålegge bankene å avvise elektroniske betalinger som mangler KID. Det forutsettes imidlertid at departementet vurderer ulempene ved en slik avvisning mot de forvaltningsmessige fordelene avvisning medfører.

Den norske Bankforening og Sparebankforeningen har avgitt felles høringsuttalelse. Bankforeningene uttaler at de i utgangspunktet er positive til at det legges til rette for elektronisk betaling, og viser til at dette har vært etterspurt lenge av bankenes kunder. De bemerker imidlertid at de «*prinsipielt er skeptiske til at bankene, som nøytral betalingsformidler, gjennom lov pålegges å utøve en kontrollfunksjon når lovgiver samtidig må oppfattes som en av partene i betalingsstransaksjonen. Når banknæringen likevel ikke vil gå mot forslaget om KID-kontroll, skyldes dette at vi erkjenner at denne kontrollplikten er en nødven-*

dig forutsetning for å kunne åpne for elektronisk betaling av skatt, toll og avgifter.»

Bankforeningene anser at *«Det er helt sentralt for bankene at plikten til å oppgi KID i forbindelse med betalingsoppdraget legges på betaler gjennom lov eller forskrift.»*

Bankforeningene mener videre at kontroll av KID og avvisning av betalingsoppdrag uten gyldig KID er den aktuelle løsning for å sikre tilstrekkelig informasjon om betalingene. De uttaler på denne bakgrunn at *«de konkrete lovforslagene som hjemler forskrifter om bankenes avvisningsplikt, rekker (de) i sin foreslåtte form lenger enn det som er nødvendig.»* Det uttales videre at *«de kontrollplikter som bankene pålegges, skal være nøye vurdert av lovgiver. Vi finner det derfor lite forenlig med legalitetsprinsippet at lovgiver gir slike generelle fullmakter til gjennom forskrift å pålegge bankene nye kontrolloppgaver.»*

Når det gjelder gjennomføringen av avvisning av elektroniske betalingsoppdrag uten gyldig KID, vises det til at det ikke kan registreres KID på transaksjoner som kommer i det internasjonale SWIFT-formatet. Det uttales at antallet transaksjoner i SWIFT-format kan komme til å øke. For øvrig uttales at det vil være uproblematisk med avvisning av transaksjoner fra elektroniske oppdragsmedier som har «on-line»-forbindelse med banken. I slike tilfeller vil betaler få umiddelbar melding om en eventuell avvisning. For kunder som sender elektroniske betalingsoppdrag «off-line» eller ved filoverføringer, vil det imidlertid variere hvor raskt betaler vil få melding om avvisning. For å bedre dette, må det gjøres endringer i systemene både hos bankene, leverandører av regnskapssystemer og hos betalene. Av hensyn til dette arbeidet, anbefaler bankforeningene at ikrafttredelse av lov-/forskriftsendringene tidligst skjer med virkning fra 1. november 2000.

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler følgende:

«NHO ser det som positivt at det nå legges til rette for elektronisk betaling av skatt, toll og avgifter. De forslag til løsninger som fremsettes i høringsnotatet foranleder ingen kommentarer fra vår side.»

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon uttaler:

«HSH støtter Finansdepartementets endringsforslag om å innføre endringer i regelverket for å tilrettelegge for elektronisk innbetaling av skatt, toll og avgifter. Vi er også enig i at en forutsetning for en slik tilrettelegging er at det innføres systemer for kundeidentifikasjon av innbetalinger. Slike systemer bør være av den art som avviser alle innbetalinger hvor kundeidentifikasjon ikke er angitt. HSH tror det etter hvert vil bli et marginalt problem at næringslivet ikke har elektroniske betalingssystemer som overfører KID-numre.»

Skattedirektoratet er positiv til at det ved de foreslåtte lovendringer gis hjemmel til å pålegge bankene å avvise elektroniske betalingsoppdrag som mangler gyldig KID. Direktoratet uttaler følgende om den foreslåtte lovteksten:

«Det bemerkes at formuleringen «Departementet kan videre gi regler om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger», muligens vil være mer presis enn den formuleringen som er foreslått i høringsnotatet.»

Ligningsutvalget uttaler at de ser positivt på at det foreslås å åpne for elektronisk betaling, og at de ikke har merknader til de foreslåtte lov- og forskriftsbestemmelsene. Til forslaget om å pålegge bankene å avvise betalingsoppdrag uten gyldig kundeidentifikasjon uttales:

«Ligningsutvalget ser det som svært viktig at betalingssystemet samtidig med overføringen foretar kontroll mot KID, slik at en evt. avvisning på grunn av ugyldig KID mv. kan forekomme før betalingsoppdraget aksepteres av banken. Betaleren vil derved straks bli varslet hvis et betalingsoppdrag ikke kan gjennomføres eller på grunn av mangler må avvises.

Det synes derimot ikke å være akseptabelt at betaleren, f. eks. som ved bruk av såkalte bedriftsterminaler, først får melding om avvisning av betalingsoppdraget på et senere tidspunkt. En slik situasjon vil skape usikkerhet for brukeren, være uoversiktlig, og vil kunne resultere i at betalingsfrister ikke overholdes.»

Norsk Bedriftsforbund støtter forslagene til endringer i regelverket, og uttaler følgende:

«Norsk Bedriftsforbund ser positivt på at betaling til det offentlige skal kunne skje ved bruk av elektroniske betalingsinstrumenter. Betaling av skatt, toll og avgifter medfører betydelige administrasjonskostnader for små og mellomstore bedrifter i dag. En forenkling med hensyn til at betalingen kan utføres elektronisk vil kunne bedre på denne situasjonen.»

Oslo kemnerkontor uttaler at åpning for elektronisk betaling må forutsette at betalingsformidler effektivt avviser elektroniske betalinger som mangler gyldig KID.

5.4 Departementets vurderinger

Departementet foreslår at det gjennomføres endringer i samsvar med forslaget i høringsnotatet.

Alle høringsinstansene som hadde merknader, var positive til forslaget om å åpne for elektronisk betaling av de aktuelle skatter, toll og avgifter. Den norske Bankforening og Sparebankforeningen hadde imidlertid enkelte innvendinger til departementets forslag til endringer i regelverket. Ligningsutvalget hadde merknader til hvilke former for elektronisk betaling som bør avvises ved mangelfull KID.

Bankforeningene bemerker at den foreslåtte lovhjemmel til å gi bestemmelser i forskrift om bankenes plikt til å avvise betalingsoppdrag, er videre enn det som er nødvendig for å gi pålegg om kontroll av KID og eventuell avvisning ved ugyldig KID. Departementet er enig i denne vurderingen, men antar at det i fremtiden vil tilbys nye løsninger som sikrer effektiv elektronisk betaling og tilhørende kontrollmekanismer. De foreslåtte lovendringene vil åpne for at det gjennom forskrift gis bestemmelser som er tilpasset de løsningene som til enhver tid anses hensiktsmessige og forsvarlige i forhold til den teknologiske utviklingen. Eventuelle endringer i disse forskriftene vil på vanlig måte være gjenstand for alminnelig høring. Hvilken informasjon det kan stilles krav om at bankene skal kontrollere med hjemmel i disse bestemmelsene vil for øvrig, ut fra den sammenheng de står i, være begrenset til informa-

sjon som er relevant for betalingsformidling. Kontrolloppgaver ut over dette er det ikke aktuelt å pålegge i medhold av de foreslåtte lovbestemmelser. Departementet anser det derfor som hensiktsmessig og forsvarlig at hjemlene til å gi slike regler formuleres på en måte som åpner for en fortløpende tilpasning til den teknologiske utviklingen på området.

Bankforeningene peker videre på at det ikke kan registreres KID på betalingsoppdrag i SWIFT-format. Departementet har ikke oversikt over omfanget av slike betalingsoppdrag på skatte-, toll- og avgiftsområdet. Hvilke konsekvenser dette bør få, vil bli tatt opp i forbindelse med utarbeidelsen av de aktuelle forskriftsbestemmelsene.

Bankforeningene anbefaler at lov- og forskriftsbestemmelsene som åpner for elektronisk betaling ikke bør tre i kraft før 1. november 2000. Dette av hensyn til betalernes, bankenes og systemleverandørenes tilrettelegging av systemer og rutiner for å møte de nye kravene på en hensiktsmessig måte. Departementet bemerker at de foreslåtte lovendringene kun gir departementet hjemmel til å gi bestemmelser om bruk av f.eks. KID og bankenes plikt til å avvise betalingsoppdrag uten gyldig KID. Lovendringene bør derfor kunne tre i kraft straks. Ikrafttredelse av de aktuelle forskriftsbestemmelser vil imidlertid måtte skje på et senere tidspunkt. Departementet vil i den forbindelse ta hensyn til de behov for tilpasninger som er tatt opp fra bankforeningene samt behovet for informasjon til banker, betalere og systemleverandører mv.

Skattedirektoratet hadde forslag til en endret formulering i bestemmelsene som gir departementet hjemmel til å gi regler om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag. I høringsnotatet ble det foreslått bestemmelser som ga hjemmel til å pålegge avvisning av «betalingsoppdrag hvis det gis mangelfulle opplysninger.» Departementet er enig med direktoratet i at formuleringen «betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger» er mer presist, og forslår derfor denne ordlyden.

Ligningsutvalget uttalte at det vil være uakseptabelt dersom betalingsoppdrag uten gyldig KID ikke blir avvist umiddelbart. Dette kan bl.a. skje når betalingsoppdraget sendes til banken uten å bli behandlet i bankenes betalingsformidlingssystemer umiddelbart («off-line»). Det ble bl.a. vist til at avvisning som skjer etter at betalingsoppdraget er sendt, kan føre til usikkerhet for betaler og betalingsmislighold. Når betaler registrerer betalingsoppdraget direkte i bankens system («on-line»), skal avvisningen skje umiddelbart.

Departementet mener at det ikke vil være forsvarlig å åpne for elektronisk betaling uten at det etableres systemer og rutiner som sikrer at betalingsmottaker får tilstrekkelig informasjon om betalingen. Slike systemer er knyttet til bestemte typer kontoer og omfatter alle elektroniske betalingsoppdrag til disse kontoene. KID-kontroll og eventuell avvisning må derfor skje for alle elektroniske innbetalinger til slike kontoer, uavhengig av om det er et «on-line»- eller «off-line»-betalingsoppdrag.

Departementet viser til at avvisning etter at betalingsoppdraget er sendt, bare skal kunne skje i «off-line»-løsninger. Slike løsninger er stort sett bare brukt av næringsdrivende. I «on-line»-løsninger, som brukes av de fleste privatpersoner, vil betalingsoppdraget ikke bli mottatt hvis det mangler gyldig KID, slik at betaler får umiddelbar beskjed om avvisningen. Eventuell usikkerhet for de som benytter «off-line»-løsninger vil for øvrig kunne reduseres ved

å etablere rutiner som sikrer at KID registreres. Det vil også fortsatt være mulig å betale kontant eller med blankettbasert giro, dersom man ønsker å unngå risiko for avvisning på grunn av manglende/ugyldig KID.

Departementet mener at denne ulempen ikke bør være til hinder for en løsning som vil avhjelpe problemet med uidentifiserte betalinger. Dette problemet gjelder i dag særlig for merverdiavgift. Men også for skatt, årsavgift for kjøretøy og andre typer krav hvor det er et høyt antall transaksjoner vil det lett kunne bli mange uidentifiserte elektroniske innbetalinger dersom ikke KID benyttes. Åpning for elektronisk betaling av slike krav forutsetter derfor at det innføres et krav om bruk av KID. Dette vil også legge til rette for full utnyttelse av det effektiviseringspotensiale bruken av elektronisk betaling har. Finansdepartementet foreslår derfor at det generelt åpnes for elektronisk betaling av de fleste skatter, toll og avgifter. Videre må det, for å begrense antallet uidentifiserte innbetalinger, samtidig innføres krav om bruk av KID og avvisning av betalingsoppdrag uten gyldig KID for de skatte-, toll- og avgiftsarter hvor det er et stort antall transaksjoner. Dette gjelder merverdi- og investeringsavgift, årsavgift og omregistreringsavgift for motorkjøretøy, toll, arveavgift, skatt, skattetrekk og arbeidsgiveravgift mv. For avgifter etter særavgiftsloven er det foreløpig ikke behov for å avvise elektroniske betalinger, selv om de mangler gyldig KID. Det foreslås likevel å gi hjemmel også i særavgiftsloven til å fastsette regler om avvisning på dette området.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i særavgiftsloven § 1, forslag til endring av skattebetalingsloven § 12 nr. 3, forslag til nytt annet punktum i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 første ledd, forslag til nytt fjerde ledd i arveavgiftsloven § 33, forslag til nytt sjette ledd i tolloven § 9 og forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 35 tredje ledd.

5.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

6 Hjemmel til særskilt klagefrist ved bruk av forhåndsutfylt selvangivelse

6.1 Innledning

Ved ligningen for inntektsåret 1998 ble det gjennomført en landsdekkende prøveordning med utsendelse og innlevering av forhåndsutfylt selvangivelse. For inntektsåret 1997 var en begrenset prøveordning blitt gjennomført i fem utvalgte kommuner. Departementet har i Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) kapittel 27 foreslått å videreføre den landsomfattende prøveordningen ytterligere ett år. Det heter avslutningsvis i ovennevnte kapittel i Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) at:

«En fortsatt prøvedrift krever ingen lovendringer på nåværende tidspunkt. Etter at den endelige evalueringen foreligger vil det imidlertid kunne bli aktuelt å vurdere om det skal foretas endringer med virkning for inntektsåret 1999 i klagefristen for skattytere med utlegg i juni. Det vises her til at den gjeldende fristen kan bli kort dersom den utløper på et tidspunkt hvor mange normalt avvikler sommerferie.»

Skattedirektoratet har i brev av 5. november 1999 til departementet anbefalt at det fastsettes en særskilt klagefrist for de som anvender forhåndsutfylt selvangivelse og som får ligningen utlagt i juni måned. Departementet har på bakgrunn av dette funnet å ville tilrå endring av ligningsloven § 4-2 nr. 7 med sikte på fastsettelse av slik særskilt klagefrist i forskrift.

6.2 Gjeldende rett

Klage over ligning må leveres innen 3 uker etter at utleggingen ble kunngjort, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 4 første punktum. Av ligningsloven § 4-2 nr. 7 følger det at departementet i forskrift kan gi særregler for saksbehandlingen og utlegging av skattelister. For øvrig skal ligningsloven gjelde tilsvarende for skattytere som anvender forhåndsutfylt selvangivelse.

Ved kgl. res. av 5. desember 1997 er myndigheten til å fastsette de nærmere regler om prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse delegert til Skattedirektoratet. Slik forskrift er fastsatt 16. desember 1997.

Forskriften inneholder ikke særskilte regler med hensyn til frist for klage over ligning. Dette innebærer at den alminnelige klagefristen på 3 uker i ligningsloven § 9-2 nr. 4 vil gjelde, jf. ovenfor.

6.3 Departementets vurderinger

Hovedtyngden av personlige skattytere med forhåndsutfylt selvangivelse vil få sin ligning utlagt i juni. I følge Skattedirektoratets planer vil juni-utlegget i 2000 bli lagt ut mot slutten av måneden. Etter gjeldende regler vil klagefristen for denne gruppen i så fall utløpe medio juli 2000. Dette vil være på et tidspunkt hvor mange avvikler sommerferie og gjerne er bortreist. Tidspunktet for utleggingen kombinert med de gjeldende fristreglene vil kunne gjøre det

praktisk vanskelig for mange å utøve sin rett til å klage over ligningen. Departementet finner dette uheldig og vil tilrå at det fastsettes en særskilt klagefrist for disse tilfellene.

Prinsipielt bør en så vidt sentral bestemmelse som fristen for å klage over ligningen fremgå av loven. Dette har sammenheng med reglenes tilgjengelighet. Gjeldende rett er i overensstemmelse med dette syn, jf. ovenfor. Departementet foreslår imidlertid at de nærmere regler om fristen for å klage over ligning gjennom forhåndsutfylt selvangivelse med utlegg i juni fastsettes i forskrift. Ligningsloven § 4-2 nr. 7 foreslås tilpasset dette, da den etter sin nåværende ordlyd ikke gir hjemmel til å fastsette særskilte klagefrister. Ved valget av denne lovteknikk har departementet lagt avgjørende vekt på at dette vil være en særskilt klagefrist med tilknytning til et prosjekt som er under prøvedrift også for inntektsåret 1999. Behovet for og plasseringen av en slik særskilt fristregel vil bli vurdert på nytt dersom ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse gjøres permanent. Gjennom hjemmelsbestemmelsen vil det også bli gitt et signal om at det her vil kunne gjelde særskilte klagefrister. Videre vil det være tale om en forlengelse av fristen som vil være til gunst for skattyterne. Endelig vises det til at skattyter vil motta melding om skatteoppgjøret samtidig eller kort tid etter utleggingen av skattelistede, jf. ligningsloven § 8-9. Det vil her kunne inntas opplysninger om den særskilte klagefrist som gjelder ved utlegg i juni.

Når det gjelder den nærmere utforming og lengden av den særskilte klagefristen finner departementet det hensiktsmessig å overlate dette til Skatteministeriet, som i henhold til delegasjon innehar kompetanse til å fastsette regler i forskrift. Det vises her til at det vil kunne være behov for en viss fleksibilitet i forhold til det videre arbeidet med ligningen for inntektsåret 1999. Det tas sikte på at klagefristen ikke bør utløpe i feriemåneden juli, men først et stykke ut i august.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 4-2 nr. 7.

7 Presisering av skattefritak for gevinst i pengespillet Kjempeflax mv.

7.1 Innledning

Norsk Tipping AS har innført et nytt pengespill som kalles Kjempeflax.

Gevinsten i spillet utbetales med en fast sum pr. måned i et visst antall år. Det månedlige premiebeløpet vil bli regulert med økningen i Statistisk sentralbyrås konsumprisindeks. Samlet gevinst kan utgjøre millionbeløp.

Departementet har foretatt en vurdering av de skattemessige sidene ved det nye spillet og foreslår lovendringer som presiserer at gevinst i lotteriet skal være fritatt fra inntektsskatteplikt og at fordring på gjenstående utbetaling av gevinsten skal være fritatt fra formuesskatteplikt.

7.2 Departementets vurderinger og forslag

7.2.1 Fritak fra inntekts- og formuesskatt

Skatteloven av 1911 § 43 første ledd bokstav a hjemler skatteplikt for tilfeldige gevinster. I bokstav b er det gjort unntak for en del gevinster, blant annet gevinst fra Norsk Tipping AS.

Departementet legger til grunn at hensikten med bestemmelsen er å unnta gevinst fra Norsk Tipping AS uansett utbetalingsform. Dette bør tydeliggjøres i loven. Det fremmes derfor forslag om presisering av skatteloven av 1911 § 43 bokstav b, slik at de tilfeldige gevinster som nevnes i bokstaven unntas fra beskatning også om gevinsten utbetales ved flere utbetalinger i en periode. Det foreslås en tilsvarende endring i skatteloven av 1999 § 5-50 annet ledd.

For å avskjære tvil om formuesskatteplikt for fordringen på gjenstående utbetaling, foreslås det også uttrykkelig bestemmelse om unntak fra formuesskatteplikt på slike fordringer i skatteloven av 1911 § 38 bokstav f og skatteloven av 1999 § 4-2 første ledd bokstav k.

7.2.2 Særlig om Det Norske Pengelotteri

I skatteloven av 1999 § 5-50 annet ledd bokstav a er gevinst fra Det Norske Pengelotteri unntatt fra inntektsskatteplikt. Dette er en videreføring av tilsvarende unntaksbestemmelse i skatteloven av 1911 § 43 første ledd bokstav b. Det Norske Pengelotteri er ikke lenger en egen institusjon. Unntaket er dermed uten betydning og det foreslås strøket.

7.2.3 Ikrafttredelse

Det vises til forslag til endring av skatteloven av 1911 §§ 38 bokstav f og 43 første ledd bokstav b i skatteloven av 1999 §§ 4-2 første ledd bokstav k og 5-50 annet ledd.

Det foreslås at endringene trer i kraft fra og med inntektsåret 1999.

8 Enkelte opprettinger i skatteloven 1911 § 26 og skatteloven 1999 § 2-30

8.1 Skattefrihet for Statens investeringsfond for næringsvirksomhet i utviklingsland

Skatteloven § 26 første ledd bokstav e ble endret ved lov av 19. mars 1999 nr. 9. Ved lovendringen falt skattefritaket for Statens investeringsfond for næringsvirksomhet i utviklingsland ut av lovteksten med virkning fra 1. januar 1999.

På bakgrunn av dette foreslår departementet at skattefriheten gjenopprettes med virkning fra samme dato. Skattefritaket for nevnte fond er videreført i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-30 bokstav e nr. 8. Det er derfor ikke behov for å fremme tilsvarende endringsforslag i denne lov.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 26 første ledd bokstav e.

8.2 Omdanning av Kommunalbanken til Kommunalbanken AS

Norges Kommunalbank er fritatt for skatteplikt i medhold av skatteloven § 26 første ledd bokstav e.

Ved lov av 16. juli 1999 nr. 68 ble Norges Kommunalbank omdannet til aksjeselskap. Omdanningen ble vedtatt med virkning fra og med 1. november 1999. Det er i Ot.prp. nr. 44 (1998-99) Om lov om omdanning av Noregs Kommunalbank til aksjeselskap forutsatt at Kommunalbanken AS blir organisert og drevet som et ordinært finansieringsforetak, og gitt samme rammevilkår som andre finansieringsforetak organisert som aksjeselskap. Dette innebærer at selskapet er underlagt de vanlige regler for denne type finansieringsinstitusjoner, herunder også skatteplikten.

Etter omdannelsen pr. 1 november 1999 er det ikke lenger behov for å opprettholde skattefritaket for Norges Kommunalbank i skatteloven § 26 første ledd bokstav e. Departementet foreslår derfor at den tilsvarende bestemmelsen i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-30 første ledd bokstav e endres i tråd med dette.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav e.

Finans- og tolldepartementet

t i l r å r :

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

- lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov av 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endring i lov av 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motor-kjøretøyer og båter
- lov om endring i lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)
- lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov av 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endring i lov av 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motor-kjøretøyer og båter
- lov om endring i lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)
- lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

i samsvar med et framlagt forslag.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved.

Forslag til lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 26 første ledd bokstav e skal lyde:

Statens Landbruksbank og de til denne knyttede driftskredittlag, Statens Fiskarbank, Kommunalbanken, Den Norske Stats Husbank, Statens lånekasse for utdanning, Statens nærings- og distriktsutviklingsfond, SND Invest AS, *Statens investeringsfond for næringsvirksomhet i utviklingsland*, Statens Banksikringsfond og Statens Bankinvesteringsfond.

§ 38 første ledd ny bokstav f skal lyde:

Fordring på gevinst som nevnt i § 43 første ledd bokstav b som ikke er forfalt til betaling.

§ 43 første ledd bokstav b skal lyde:

Som inntekt regnes likevel ikke, *uansett om utbetaling skjer samlet eller oppdelt over en periode*, gevinster fra

-
- Det Norske Penge­lotteri
- Norsk Tipping A/S
- totalisatorspill som faller inn under lov av 12. juli 1927 nr. 3
- utlodninger som omfattes av lov om lotterier m. v. av 12. mai 1939
- Den norske stats premielån
- tiltak arrangert av massemedia og som er offentlig tilgjengelig. Departementet kan gi nærmere forskrift til utfyllelse av bestemmelsen, og kan i tvilstilfelle bestemme om et tiltak anses arrangert av massemedia.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 1999.

Forslag til lov om endring i lov av 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

I lov av 19. mai 1933nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endring:

I

§ 1 nytt annet punktum skal lyde:

Departementet kan videre gi regler om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag til lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

I lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt gjøres følgende endringer:

I

§ 12 nr. 3 annet og tredje punktum skal lyde:

Departementet *kan gi* regler om innbetalingsordningen og om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. Departementet *kan videre gi* regler om myndigheten til å råde over innbetalte midler, herunder om plikt for skatteoppkrever og banker til å overføre mottatte beløp til særskilte kontoer for skatt og om hvilke banker som kan føre disse kontoene.

§ 29 nr. 1 annet ledd oppheves.

II

§ 2 bokstav b oppheves.

Nåværende bokstav c og d blir ny bokstav b og c.

Bokstav e oppheves.

Nåværende bokstav f blir ny bokstav d og skal lyde:

Konkurs- og administrasjonsboer, for så vidt skyldneren går inn under noen av de grupper som er nevnt foran under a - c.

Nåværende bokstav g og h blir ny bokstav e og f.

§ 39 nr. 1 fjerde punktum skal lyde:

Det samme gjelder når det foretas forskottstrekk etter § 7 nr. 2 til dekning av skatt av samme formue eller inntekt som det er utskrevet forskottsskatt for.

§ 39 nr. 2 første punktum skal lyde:

Bestemmelsene i første ledd fritar ikke *etterskottspliktige som skal svare naturressursskatt* for plikten til å innbetale til vedkommende skatteoppkrever *naturressursskatt som* ikke er medregnet ved utlikningen av den skatt som blir innbetalt.

III

Endringene under I trer i kraft straks. Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001.

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

I lov av 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter gjøres følgende endring:

I

§ 1 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Departementet kan gi regler om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag til lov om endring i lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

I lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endring :

I

§ 33 nytt fjerde ledd skal lyde:

Departementet kan gi regler om innbetalingsordningen og om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag til lov om endringer i lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)

I lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 8 nr. 2 bokstav b skal lyde:

til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og *regnskapsførere*, revisjonsvesen, valutaregulering eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet,

§ 9 nytt sjette ledd skal lyde:

Departementet kan gi regler om innbetalingsordningen og om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

Ny § 16 B skal lyde:

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Toll- og avgiftsdirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til telenett eller teletjeneste å gi opplysninger om navn og adresse til en abonnent som ikke har offentlig telefonnummer, telefaksnummer eller personsøkenummer.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag til lov om endringer av lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

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

I

§ 35 tredje ledd skal lyde:

Departementet kan gi regler om innbetalingsordningen og om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

Ny § 48 a skal lyde:

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til telenett eller tele-tjeneste å gi opplysninger om navn og adresse til en abonnent som ikke har offentlig telefonnummer, telefaksnummer eller personsøkernummer.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

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

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

I

§ 3-13 nr 2 bokstav b skal lyde:

til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om *arbeidsmiljø*, regnskapsplikt og *regnskapsførere*, revisjonsvesen, valuta-regulering eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet,

Ny § 6-13 A skal lyde:

§ 6-13A Opplysninger om abonnent til telefonnummer mv.

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til telenett eller tele-tjeneste å gi opplysninger om navn og adresse til en abonnent som ikke har offentlig telefonnummer, telefaksnummer eller personsøkernummer.

II

§ 4-2 nr. 7 annet punktum skal lyde:

Departementet kan også fastsette skjema og gi særregler for saksbehandlingen, *utlegging av skattelister og klagefrister.*

III

Endringene under I trer i kraft straks. Endringen under II trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 1999.

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

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

I

§ 2-30 første ledd bokstav e nr. 3 oppheves. Nåværende nr. 4 til nr. 9 blir nr. 3 til nr. 8

§ 4-2 første ledd ny bokstav k skal lyde:

Fordring på gevinst som nevnt i § 5-50 annet ledd som ikke er forfalt til betaling.

§ 5-50 annet ledd skal lyde:

Som inntekt regnes ikke, *uansett om utbetaling skjer samlet eller oppdelt over en periode, gevinst fra*

- a) Norsk Tipping AS,
- b) totalisatorspill som omfattes av totalisatorspill-loven,
- c) utlodning som omfattes av lotteriloven,
- d) Den norske stats premielån,
- e) offentlig tilgjengelige tiltak arrangert av massemedier. Departementet kan gi forskrift for å utfylle forrige punktum, og kan i tvilstilfelle vedta at et tiltak skal anses som arrangert av massemedier.

§ 8-10 skal lyde:

Bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20 gjelder for aksjeselskap som er stiftet i henhold til aksjeloven og allmennaksjeselskap som er stiftet i henhold til allmennaksjeloven, og som krever ligning etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til bestemmelsene i §§ 8-11 til 8-20.

Ny overskrift til § 8-12 skal lyde:

§ 8-12 Forbud mot lån og sikkerhetsstillelse

§ 8-12 skal lyde:

Selskap innenfor ordningen kan ikke yte lån til *eller stille sikkerhet til fordel for* skattytere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i

selskapet. Tilsvarende gjelder for lån til *eller sikkerhetsstillelse til fordel for* selskap som slik skattyter har direkte eller indirekte eierinteresser i, eller til skattyterens nærstående. Som nærstående regnes skattyterens foreldre, ektefelle, ektefelles foreldre, barn, barnebarn, samboer eller samboers foreldre.

§ 8-13 første ledd skal lyde:

Selskap innenfor ordningen kan ikke drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide *skip eller flyttbare innretninger som nevnt i § 8-11 første ledd a og b.*

§ 8-14 første ledd skal lyde:

Vilkårene i §§ 8-11 til 8-19 må være oppfylt gjennom hele inntektsåret.

§ 8-14 tredje ledd nytt fjerde og femte punktum skal lyde:

Inntekt beregnet i foregående punktum reduseres i den utstrekning selskapet ved inntreden har fremførbart underskudd som nevnt i § 14-6. Deltakers andel av fremførbart underskudd som nevnt i § 10-43 fjerde ledd kommer kun til fradrag i andel av beregnet inntekt fra det samme selskapet.

§ 8-14 nytt fjerde ledd skal lyde:

Inntekt etter tredje ledd skal også fastsettes når et fartøy overføres til et selskap innenfor ordningen etter reglene i § 11-21. Det samme gjelder når fartøy er kommet inn i ordningen ved overføring av andel eller aksje i selskap som nevnt i §§ 10-40 og 10-60. Inntekten skal skattlegges i det mottakende selskapet i transaksjonsåret og fastsettes som om dette selskapet hadde vært eier av fartøyet i den periode det har vært avskrevet av andre selskaper i samme konsern.

§ 8-15 første ledd skal lyde:

Selskap innenfor ordningen er fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt med de unntak som følger av annet til *åttende* ledd.

§ 8-15 annet ledd skal lyde:

Renteinntekter, gevinster ved realisasjon av aksjer, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter er skattepliktige. Tilsvarende kostnader *og tap* er fradragsberettiget. Dette gjelder likevel ikke gevinst eller tap ved realisasjon av aksje eller andel som nevnt i § 8-11 første ledd d-g. Det gis kun fradrag for en andel av selskapets faktiske renteutgifter tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital. Ved beregning av rentefradraget skal eiendelens verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning. Underskudd fastsatt etter reglene i denne bestemmelsen kommer ikke til fradrag i inntekt fastsatt etter *fjerde og femte ledd og § 8-14 tredje ledd*, men kan fremføres mot senere inntekt fastsatt etter denne bestemmelse etter reglene i § 14-6. *Bestemmelsen i § 10-43 om fradragsbegrensning kommer*

ikke til anvendelse ved fastsettelse av inntekt som nevnt i første punktum for kommandittister og stille deltakere innenfor ordningen, eller for deltaker innenfor ordningen som eier andel i selskap som nevnt i § 10-60.

§ 8-15 tredje ledd skal lyde:

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap innenfor ordningen skal føre en konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt. Dersom aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet ikke er nystiftet, skal inngående saldo på kontoen ved inntreden i ordningen settes lik aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets totale egenkapital med fradrag for innbetalt aksjekapital og overkurs, og korrigert for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Skattepliktig inntekt legges til kontoen. Utdelinger som nevnt i femte ledd a nr. 1 til 3 og utlignet skatt trekkes fra kontoen. Ved realisasjon av børsnoterte aksjer og aksjer i selskaper som omfattes av § 8-11 første ledd g, skal kontoen korrigeres med reguleringer av aksjens inngangsverdi etter § 10-32 fjerde og femte ledd og § 10-34.

§ 8-15 nytt fjerde ledd skal lyde:

Når summen av skattyterens gevinst- og tapskonti ved inntreden i ordningen er positiv, skal dette beløpet inntektsføres etter reglene i §§ 14-45 og 14-47.

Nåværende fjerde og femte ledd blir femte og sjette ledd.

§ 8-15 syvende ledd skal lyde:

For selskap som nevnt i § 8-10 fastsettes et minste gjeldsrentefradrag tilsvarende 50 prosent av selskapets totale balanseførte kapital multiplisert med en normrente. Eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning. Aksjer i selskap som nevnt i § 8-11 første ledd g skal ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital ved beregningen foran. Ved verdsettelsen av eierselskapets andeler og aksjer i selskaper som omfattes av § 8-11 første ledd e og f som er ført etter egenkapitalmetoden, skal det ikke tas hensyn til slike selskapers balanseførte gjeld. Hvor andeler og aksjer som nevnt i foregående punktum er ført etter kostmetoden, er det den forholdsmessige andel av dette selskapets balanseførte kapital som skal legges til grunn for beregningen i eierselskapet. Dersom aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapets totale faktiske rentekostnader, inkludert andel av rentekostnader i selskap som nevnt i de to foregående punktum, er mindre enn det beregnede gjeldsrentefradraget, anses differansen som skattepliktig inntekt etter annet ledd første punktum. Departementet fastsetter normrente i forskrift.

Nåværende syvende ledd blir nytt åttende ledd.

§ 8-17 annet ledd annet og nytt tredje punktum skal lyde:

Utgangsverdien ved dette inntektsoppgjøret fastsettes til markedsverdien av selskapets eiendeler fratrukket gjeld. Inngangsverdien fastsettes til saldoen på kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet ved uttredelsesårets begynnelse, tillagt tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs og korrigert for

reguleringer etter § 10-32 fjerde og femte ledd og § 10-34 av inngangsverdien på selskapets børsnoterte aksjer og aksjer i selskaper som omfattes av § 8-11 første ledd g.

Nåværende tredje til femte punktum blir fjerde til sjette punktum.

§ 8-17 tredje ledd skal lyde:

Selskapet anses ikke trådt ut etter første ledd b dersom brudd på vilkårene etter § 8-11, § 8-12 og 8-13 første og annet ledd rettes innen to måneder etter at bruddet oppstod. Første *punktum* gjelder ikke ved *gjentatt* brudd på vilkår i §§ 8-12 og 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.

§ 8-18 tredje ledd skal lyde:

Utdeling som nevnt i § 8-15 *femte* ledd a nr. 3 regnes som utbytte på mottakende aksjonærs hånd, jf. §§ 10-10 til 10-13.

§ 8-18 fjerde ledd bokstav b tredje punktum skal lyde:

Konsernbidrag anses først tatt fra selskapets konto for skattlagt inntekt, jf. § 8-15 *tredje ledd*.

Ny § 8-19 skal lyde:

§ 8-19 Særlige regler om beregning av endring i skattlagt kapital (RISK) for aksjer i selskap innenfor ordningen

- (1) Avsatt utbytte til aksjonær innenfor ordningen som tas fra ubeskattet inntekt, skal ikke inngå i beregning av endring i selskapets skattlagte kapital etter § 10-34 annet ledd annet punktum. For utbytte som nevnt i første punktum gjelder tilsvarende for differanse mellom avsatt utbytte ved foregående årsoppgjør og besluttet utdelt utbytte i inntektsåret, jf. § 10-34 annet ledd tredje punktum.*
- (2) Utbytte fra selskap som nevnt i § 8-11 første ledd g, som har redusert det utdelende selskapets konto for skattlagt inntekt, skal legges til ved beregning av endring i skattlagt kapital etter § 10-34 annet ledd annet punktum i det mottakende selskapet.*
- (3) Konsernbidrag som har redusert det ytende selskapets konto for skattlagt inntekt, skal gå til fradrag ved beregning av endring i skattlagt kapital etter § 10-34 annet ledd annet punktum i det ytende selskapet i avsetningsåret.*
- (4) Konsernbidrag som nevnt i tredje ledd, skal legges til ved beregning av endring i det mottakende selskapets skattlagte kapital etter § 10-34 annet ledd annet punktum i avsetningsåret.*

Nåværende § 8-19 blir ny § 8-20.

II

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

Selskap innenfor ordningen som før denne lovs ikrafttreden har stilt garanti eller sikkerhet til fordel for skattyter utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet, må avvikle garanti- eller sikkerhetsstillelsen innen 1. januar 2002. Tilsvarende gjelder for sikkerhetsstillelse til fordel for selskap som slik skattyter har direkte eller indirekte eierinteresser i, eller til skattyters nærstående, jf. skatteloven § 8-12.

III

Endringene under I trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2000.
Endringen under II trer i kraft straks.

