



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 1

(2000–2001)

---

Skatte- og avgiftsopplegget 2001 –  
lovendringer



## Innhold

<b>0</b>	<b>Innledning</b> .....	9	<b>5</b>	<b>Formuesskattefritak for nærings- eiendeler</b> .....	22
<b>1</b>	<b>Beskatning av aksjeutbytte</b> .....	11	5.1	Innledning og sammendrag .....	22
1.1	Innledning og sammendrag .....	11	5.2	Gjeldende rett .....	22
1.2	Gjeldende rett – skatt på aksjesel- skaper og aksjonærer .....	11	5.3	Stortingsvedtaket .....	23
1.3	Andre nordiske land .....	11	5.4	Generelle merknader .....	23
1.4	Departementets vurderinger og for- slag .....	12	5.5	Generelle vurderinger om avgrens- ningen av formuesskattefritaket .....	24
1.4.1	Generelt .....	12	5.5.1	Innledning .....	24
1.4.2	Aksjer eiet av aksjeselskaper .....	12	5.5.2	Virksomhetskrav .....	24
1.4.3	Forholdet til vederlag fra selskapet ved likvidasjon, innløsning av enkelt aksje og salg av aksje til selskapet ....	13	5.5.3	Aksjer .....	25
1.4.4	Forholdet til delingsmodellen .....	13	5.5.3.1	Innledning .....	25
1.4.5	Forholdet til avkastning på fordrin- ger mv. i selskapet .....	14	5.5.3.2	Aksjer i børsnoterte selskaper og selskaper notert på SMB-listen .....	25
1.4.6	Utbytte til kommuner .....	14	5.5.3.3	Aksjer i ikke-børsnoterte selskaper ...	25
1.5	Ikrafttredelse .....	14	5.5.4	Andeler i deltakerlignede selskaper ..	26
<b>2</b>	<b>RISK-regulering av grunnfonds- bevis</b> .....	15	5.5.5	Avledede finansielle instrumenter .....	26
2.1	Innledning og sammendrag .....	15	5.6	Nærmere om den objektive avgrens- ning av formuesskattefritaket .....	27
2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	15	5.6.1	Innledning .....	27
<b>3</b>	<b>Endringer i reglene om beregnet personinntekt (delingsmodellen)</b> .	18	5.6.2	Realkapital .....	27
3.1	Innledning og sammendrag .....	18	5.6.2.1	Driftsmidler .....	27
3.2	Identifikasjon mellom nærstående ....	18	5.6.2.2	Varebeholdning .....	27
3.2.1	Gjeldende rett .....	18	5.6.2.3	Jordbrukseiendom .....	27
3.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	18	5.6.2.4	Særlig om realkapital knyttet til velferdstiltak .....	28
3.3	Begrensning av personinntekt for ikke-liberale foretak .....	19	5.6.2.5	Bolig- og fritidseiendommer .....	28
3.3.1	Gjeldende rett .....	19	5.6.2.6	Andre private formuesgoder .....	28
3.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	19	5.6.3	Immateriell kapital .....	28
3.4	Verdsettelse av kapitalavkastnings- grunnlaget .....	19	5.6.4	Generelt om finansielle eiendeler .....	29
3.4.1	Gjeldende rett .....	19	5.6.4.1	Innledning .....	29
3.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	19	5.6.4.2	Om valg av metode for å begrense skattefritaket for finansielle eiendeler	29
<b>4</b>	<b>Reduksjon i avskrivningssatsen på forretningsverdi (goodwill)</b> .....	21	5.6.5	Finansielle eiendeler eiet av delings- pliktig ikke-børsnotert aksjeselskap og delingspliktig deltakerlignet selskap .....	30
			5.6.5.1	Fordringer og kontanter .....	30
			5.6.5.2	Aksjer og andeler i underliggende selskaper .....	31
			5.6.6	Finansielle eiendeler i enkeltmanns- foretak .....	31
			5.6.6.1	Innledning .....	31
			5.6.6.2	Skattefritak for finansielle eiendeler i virksomheten innenfor rammen av skattyters samlede gjeld .....	32

5.6.6.3	Begrensning i formuesfritak når finansielle eiendeler i virksomheten overstiger skattyters samlede gjeld ..	32	9.4.1	Innledning .....	48
5.7	Verdsettelse av eiendelene .....	32	9.4.2	Nærmere om forslaget .....	48
5.7.1	Generelt .....	32	<b>10</b>	<b>Reise mellom hjem og arbeidssted .....</b>	<b>49</b>
5.7.2	Aksjer og andeler i utenlandske selskaper .....	33	<b>11</b>	<b>Endring av minstegrensen for innkreving av restskatt .....</b>	<b>51</b>
5.8	Vurderinger og forslag til begrensninger i gjeldsfradraget .....	34	11.1	Innledning .....	51
5.8.1	Innledning .....	34	11.2	Høringen .....	51
5.8.2	Metodevalg .....	34	11.3	Bakgrunn og gjeldende rett .....	51
5.8.3	Hvilken gjeld som skal fordeles .....	34	11.4	Høringsinstansenes merknader .....	51
5.8.4	Fordelingsgrunnlaget .....	35	11.5	Departementets vurderinger og forslag .....	52
5.8.5	Vurderinger og forslag til subjektiv avgrensning av formuesskattefritaket .	35	11.6	Ikrafttredelse .....	53
5.9	Opphevelse av skattebegrensningsregelen .....	36	11.7	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	53
5.10	Endringer i annen lovgivning. ....	36	<b>12</b>	<b>Endringer i ligningsloven ved innføring av permanent ordning med forhåndsutfylt selvangivelse .</b>	<b>53</b>
5.11	Virkningstidspunkt .....	36	12.1	Innledning .....	53
<b>6</b>	<b>Kollektive pensjonsordninger i arbeidsforhold – endring av skatteloven §§ 6–46 og 6–47 .....</b>	<b>37</b>	12.2	Bakgrunn .....	53
6.1	Innledning .....	37	12.3	Høring .....	53
6.2	Premiefond .....	37	12.4	Departementets vurderinger og forslag til endringer i ligningsloven .....	54
6.3	Fortsettelsesforsikring .....	38	12.4.1	Forholdet til de øvrige selvangivelsesformer .....	54
6.4	Provenyvirkninger .....	38	12.4.2	Skattyters alminnelige opplysningsplikt .....	55
<b>7</b>	<b>Innføring av et særskilt jordbruksfradrag ved inntektsligningen .....</b>	<b>40</b>	12.4.3	Nærmere om hva forhåndsutfylt selvangivelse skal inneholde .....	56
7.1	Innledning .....	40	12.4.4	Hvilke skattytere skal levere forhåndsutfylt selvangivelse .....	56
7.2	Bakgrunnen for forslaget .....	40	12.4.5	Særlig om ektefeller .....	57
7.3	Høring .....	40	12.4.6	Elektronisk signatur og levering .....	59
7.3.1	Innledning .....	40	12.4.7	Hvor forhåndsutfylt selvangivelse skal leveres .....	59
7.3.2	Departementets merknader i høringsrunden .....	40	12.4.8	Selvangivelsesfrist .....	60
7.3.3	De avgitte høringsuttalelser .....	41	12.4.9	Ligningsoppgaver .....	62
7.4	Departementets vurderinger og forslag .....	43	12.4.10	Skattelister .....	63
7.5	Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget .....	44	12.4.11	Hjemmel til særskilt klagefrist ved bruk av forhåndsutfylt selvangivelse .	63
<b>8</b>	<b>Opphevelse av forsørgerfradraget</b>	<b>45</b>	12.4.12	Forsinkelsesavgift .....	64
<b>9</b>	<b>Særfradrag for forsørgelse .....</b>	<b>46</b>	12.4.13	Tilleggsskatt ved opplysningssvikt eller oppgavesvikt til andre kommuner enn bostedskommunen (utenbys kommune) .....	64
9.1	Innledning .....	46	12.4.14	Andre forhold .....	65
9.2	Om ordningen med særfradrag for forsørgelse .....	46	12.5	Ikrafttredelse .....	65
9.2.1	Vilkår for fradrag .....	46	<b>13</b>	<b>Omgjøring av ligningsnemndene til rene klage- og overprøvningsorganer .....</b>	<b>66</b>
9.2.2	Omfanget .....	46	13.1	Innledning .....	66
9.3	Kontroll med ordningen og misbruksfaren .....	47			
9.4	Departementets vurderinger og forslag .....	48			

13.2	Historikk og gjeldende rett .....	66	15.4	Andre lands regler om bindende forhåndsuttalelser .....	82
13.2.1	Historikk .....	66	15.4.1	Innledning .....	82
13.2.2	Gjeldende rett .....	66	15.4.2	Sverige .....	82
13.3	Høringsrunden – høringsinstansenes synspunkter og kommentarer .....	67	15.4.3	Danmark .....	83
13.4	Departementets vurderinger og forslag .....	70	15.4.4	Finland .....	84
<b>14</b>	<b>Endringer i ligningsloven og andre lover i forbindelse med omorganisering av ligningsforvaltningen .....</b>	<b>73</b>	15.5	Næringslovutvalgets forslag til bindende forhåndsuttalelser .....	87
14.1	Innledning .....	73	15.6	Høringsuttalelser vedrørende næringslovutvalgets forslag .....	87
14.2	Gjeldende rett .....	73	15.7	Zimmerutvalgets utredning om bindende forhåndsuttalelser i merverdiavgiftssaker .....	87
14.3	Departementets vurderinger og forslag .....	73	15.8	Høringsuttalelser vedrørende Zimmerutvalgets utredning .....	88
14.3.1	Omorganiseringsforslaget .....	73	15.9	Departementets vurderinger og forslag .....	89
14.3.2	Endringer i ligningsloven kapittel 2 – ligningsmyndighetene .....	73	15.9.1	Innledning .....	89
14.3.3	Andre endringer i ligningsloven .....	74	15.9.2	Området for bindende forhåndsuttalelser .....	89
14.3.4	Endringer i skattebetalingsloven .....	75	15.9.2.1	Innledning .....	89
14.3.5	Endringer i svalbardskatteloven .....	75	15.9.2.2	Skatt .....	90
14.3.6	Endring i petroleumsskatteloven .....	76	15.9.2.3	Merverdiavgift mv. ....	90
14.3.7	Endring i skatteloven .....	76	15.9.2.4	Nærmere avgrensning av området ...	91
14.3.8	Ikrafttredelse .....	76	15.9.2.5	Særlig om skatteavtaler mv. ....	91
<b>15</b>	<b>Bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker .....</b>	<b>77</b>	15.9.3	Hvem som kan be om forhåndsuttalelse .....	92
15.1	Innledning og sammendrag .....	77	15.9.4	Tidspunkt for å be om forhåndsuttalelse .....	93
15.2	Lignings- og avgiftsforvaltningen i Norge .....	77	15.9.5	Kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser – organvalget .....	93
15.2.1	Ligningsforvaltningen .....	77	15.9.5.1	Lokal eller sentral organløsning .....	93
15.2.1.1	Innledning .....	77	15.9.5.2	Nemnd eller administrativ løsning ...	93
15.2.1.2	Ligningsmyndighetene i kommunen .....	77	15.9.6	Virkningen av en bindende forhåndsuttalelse .....	95
15.2.1.3	Ligningsmyndighetene i fylket .....	78	15.9.7	Administrativ klageadgang og domstolsprøving .....	95
15.2.1.4	Sentrale ligningsmyndigheter .....	78	15.9.7.1	Administrativ klage over forhåndsuttalelse .....	95
15.2.1.5	Særskilte sentrale ligningsmyndigheter .....	78	15.9.7.2	Domstolsprøving av forhåndsuttalelse .....	96
15.2.2	Merverdiavgiftsforvaltningen .....	78	15.9.7.3	Administrativ klage og domstolsprøving av det etterfølgende forvaltningsvedtaket .....	97
15.3	Forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker – gjeldende rett .....	79	15.9.8	Saksbehandlingsregler .....	97
15.3.1	Innledning .....	79	15.9.8.1	Innledning .....	97
15.3.2	Skatt .....	79	15.9.8.2	Krav til anmodningen .....	97
15.3.2.1	Petroleumsskatteloven § 6 .....	79	15.9.8.3	Avvisning av anmodning om forhåndsuttalelse .....	97
15.3.2.2	Petroleumsskatteloven § 10 .....	80	15.9.8.4	Saksbehandlingsfrister .....	98
15.3.2.3	Skatteloven §§ 11–21 Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper .....	80	15.9.9	Gebyr .....	98
15.3.2.4	Skatteloven § 11–22 Skattefritak ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet .....	80	15.9.10	Publisering .....	99
15.3.2.5	Ikke-bindende forhåndsuttalelser fra ligningsmyndighetene .....	80	15.9.11	Skatte- og avgiftsmyndighetens alminnelige veiledningsplikt .....	99
15.3.3	Merverdiavgift og investeringsavgift .....	81			
15.3.4	Toll .....	82			

15.9.12	Hjemmel for bindende forhåndsuttalelse .....	99	16.4.2.1	Utgangspunkter .....	120
15.10	Ikrafttredelse .....	100	16.4.2.2	Prosjektbeskrivelse for NVEs rapportering av grunnlag for og beregning av fordelingsnøkler basert på GAV ...	121
15.11	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	100	16.4.2.3	Departementets vurderinger og forslag .....	123
<b>16</b>	<b>Kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt på kraftanlegg</b> ..	<b>101</b>	16.4.3	Kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift etter 1. januar 1997 .....	124
16.1	Innledning og sammendrag .....	101	16.4.3.1	Utgangspunkter .....	124
16.1.1	Innledning .....	101	16.4.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	125
16.1.2	Sammendrag .....	102	16.4.4	Kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 2000 .....	126
16.2	Praksis for fordeling av samlet taksert verdi i kommunekryssende kraftanlegg for eiendomsskatteformål .....	104	16.4.4.1	Utgangspunkter .....	126
16.3	Valg av hovedmodell for nye, permanente regler om kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg .....	107	16.4.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	126
16.3.1	Innledning .....	107	16.5	Regler om korreksjon av fordelingen for kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000 – påkostninger og utvidelser	126
16.3.1.1	Departementets forutsetninger og hensyn ved utvikling og vurdering av de ulike modeller for permanente fordelingsregler .....	107	16.5.1	Innledning .....	126
16.3.1.2	Oversikt over de hovedmodeller for fordelingsregler som vurderes nedenfor .....	109	16.5.2	Kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr 1. januar 1997 -påkostninger og utvidelser .....	127
16.3.2	Fordeling etter overgangsregelen av 18. desember 1998/ historisk fordeling .....	109	16.5.2.1	Utgangspunkter .....	127
16.3.2.1	Om overgangsregelen .....	109	16.5.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	127
16.3.2.2	Uttalelser om fordeling etter overgangsregelen/historisk fordeling .....	110	16.5.3	Øvrige kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000 .....	128
16.3.2.3	Departementets vurderinger .....	111	16.6	Regler om kommunefordeling basert på kostpris for driftsmidler/investert kapital for kraftanlegg satt i drift etter 1. januar 2000 .....	128
16.3.3	Fordeling etter skatteloven § 18–7 ....	113	16.6.1	Innledning .....	128
16.3.3.1	Om bestemmelsen i skatteloven § 18–7 .....	113	16.6.2	Nye kraftanlegg uten tilknytning til eldre reguleringsanlegg .....	128
16.3.3.2	Uttalelser om fordeling etter skatteloven § 18–7 .....	114	16.6.3	Nye kraftanlegg med tilknytning til eldre reguleringsanlegg .....	128
16.3.3.3	Departementets vurderinger .....	115	16.6.4	Påkostninger og utvidelser i nye kraftanlegg .....	129
16.3.4	Fordeling basert på gjenanskaffelsesverdi pr. 1. januar 1997 (GAV) og kostpris på driftsmidler i kraftanlegg	117	16.6.5	Anleggsdeler som ikke er satt i drift 1. januar i ligningsåret og som verdsettes etter skatteloven § 18–5 sjette ledd .....	129
16.3.4.1	GAV-modellen – utgangspunkter .....	117	16.6.5.1	Utgangspunkter .....	129
16.3.4.2	Uttalelser om fordeling basert på driftsmidlenes kostpris/GAV .....	118	16.6.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	129
16.3.4.3	Departementets vurderinger og forslag .....	118	16.7	Om omfordeling etter interkommunal avtale .....	129
16.4	Regler om kommunefordeling basert på GAV for kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000 .....	119	16.7.1	Bakgrunn og behov for interkommunale fordelingsavtaler .....	129
16.4.1	Innledning .....	119	16.7.2	Departementets vurderinger og forslag .....	130
16.4.2	Kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 1997 .....	120			

16.8	Regler om gjennomføring av kommunefordelingen .....	131	18.4.5	Likvidasjon av selskap .....	143
16.8.1	Ligningsmyndighetenes oppgaver ....	131	18.5	Transaksjoner med virkninger over landegrensene .....	143
16.8.1.1	Utgangspunkter etter gjeldende rett .	131	18.5.1	Innledning .....	143
16.8.1.2	Departementets vurderinger og forslag .....	132	18.5.2	Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet, og ved bytte av aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet .....	143
16.8.2	Ligningsmyndighetenes kompetansefordeling .....	132	18.5.3	Omdanning fra aksjeselskap til filial av utenlandsk selskap, og omdanning fra filial av utenlandsk selskap til aksjeselskap .....	144
16.8.2.1	Utgangspunkter etter gjeldende rett .	132	18.5.4	Fusjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser .....	144
16.8.2.2	Departementets vurderinger .....	133	18.6	Departementets vurderinger .....	144
16.8.3	Ligningsmyndighetenes saksbehandling og beslutningsgrunnlag .....	133	18.6.1	Konserninterne transaksjoner .....	144
16.8.3.1	Utgangspunkter etter gjeldende rett .	133	18.6.2	Omstrukturering av innenlandsk virksomhet .....	145
16.8.3.2	Departementets vurderinger .....	133	18.6.3	Transaksjoner over landegrensene ...	145
16.8.4	De eiendomsskattepliktiges oppgaver og partsstilling ved fastsettelse av kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget .....	134	18.7	Oppsummering .....	146
16.8.4.1	Utgangspunkter etter gjeldende rett .	134	<b>19</b>	<b>Omtale av skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold .....</b>	<b>147</b>
16.8.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	135	19.1	Innledning .....	147
16.8.5	Kommunenes oppgaver og partsstilling ved fastsettelse av kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlaget .....	135	19.2	Gjeldende rett .....	147
16.8.5.1	Utgangspunkter etter gjeldende rett .	135	19.3	Utenlandsk rett .....	147
16.8.5.2	Departementets vurderinger og forslag .....	136	19.3.1	Danmark .....	147
16.9	Merknader til de enkelte bestemmelser i lovutkastet .....	136	19.3.2	Sverige .....	148
16.10	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	138	19.3.3	Finland .....	148
<b>17</b>	<b>Ikrafttredelse av nye regler om skattlegging av obligasjoner .....</b>	<b>140</b>	19.4	Departementets vurderinger .....	148
<b>18</b>	<b>Omtale av saker etter dagjeldende lov 9. juni 1961 nr. 16 - departementets praksis i 1999 .....</b>	<b>141</b>	<b>20</b>	<b>Opprettinger i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) .....</b>	<b>150</b>
18.1	Innledning og sammendrag .....	141	20.1	Oppretting i skatteloven § 4–1 .....	150
18.2	Generelt om loven .....	141	20.2	Oppretting i skatteloven § 5–14 .....	150
18.3	Praksis etter avsnitt I § 2 i 1999 – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern .....	142	20.3	Oppretting i skatteloven § 19–2 .....	150
18.4	Praksis etter avsnitt II første til tredje ledd i 1999 .....	142	<b>21</b>	<b>Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter .....</b>	<b>150</b>
18.4.1	Generelt om materialet .....	142	<b>Forslag til lover .....</b>	<b>153</b>	
18.4.2	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskapet .....	142	<b>Vedlegg</b>		
18.4.3	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot fullt vederlag i kontanter .....	143	1	Gjengivelse av paragrafer med fradragbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter .....	166
18.4.4	Omdanning fra interkommunal bedrift og stiftelse til aksjeselskap .....	143	2	Skattedirektoratets brev av 11. april 2000 til Finansdepartementet .....	214







DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 1

## (2000–2001)

---

## Skatte- og avgiftsopplegget 2001 – lovendringer

*Tilråding fra Finansdepartementet av 22. september 2000,  
godkjent i statsråd samme dag.*

### 0 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til:

- Lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- Lov om endring i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- Lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- Lov om endring i lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer m.v.
- Lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- Lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforkomster m.v.
- Lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- Lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- Lov om oppheving av lov 18. desember 1998 nr. 75 om overgangsregel til lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov om endring i lov 17. desember 1999 nr. 94

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

- Lov om endring i lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon

I denne proposisjonen inngår:

1. Forslag om beskatning av aksjeutbytte
2. Forslag om RISK-regulering av grunnfondsbevis
3. Forslag om endringer i reglene om beregnet personinntekt (delingsmodellen)
4. Forslag om reduksjon i avskrivningssatsen på forretningsverdi (goodwill)
5. Forslag om formuesskattefritak for næringsseideler
6. Forslag om endringer i reglene om kollektive pensjonsordninger i arbeidsforhold – endring av skatteloven §§ 6–46 og 6–47 bokstav d
7. Forslag om innføring av et særskilt jordbruksfradrag ved inntektsligningen
8. Forslag om opphevelse av forsørgerfradraget
9. Forslag om endringer i reglene om særfradrag for forsørgelse
10. Forslag om endring i reglene om reise mellom hjem og arbeidssted
11. Forslag om endring i minstegrensen for innkreving av restskatt

12. Forslag om endringer i ligningsloven ved innføring av permanent ordning med forhåndsutfylt selvangivelse
13. Forslag om omgjøring av ligningsnemndene til rene klage- og overprøvingsorganer
14. Forslag om endringer i ligningsloven og andre lover i forbindelse med omorganiseringen av ligningsforvaltningen
15. Forslag om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker
16. Forslag om endring av kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt på kraftanlegg
17. Forslag om utsatt ikrafttredelse av nye regler om skattlegging av obligasjoner
18. Omtale av saker etter lov av 9. juni 1961 nr. 16 – departementets praksis i 1999
19. Omtale av skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold
20. Forslag om opprettinger i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
21. Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

# 1 Beskatning av aksjeutbytte

## 1.1 Innledning og sammendrag

---

Som det fremgår av omtalen i St.prp. nr. 1 (2000–2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak arbeider departementet med en omlegging av næringsbeskatningen. Disse endringene kan ikke tre i kraft før fra inntektsåret 2002. For 2001 fremmer departementet forslag om å skjerpe utbyttebeskatningen. Det foreslås å redusere aksjonærens rett til godtgjørelse, slik at godtgjørelsen begrenses til utbytte multiplisert med 50 pst. av mottakers skattesats. Utbytte vil dermed normalt bli beskattet med 14 pst. på mottakerens hånd, i tillegg til forutgående selskapsskatt på 28 pst.

Forlaget gjelder utdeling fra alle selskaper mv. som i dag omfattes av godtgjørelsesreglene. De vil dermed få virkning for aksjonær/andelshaver i aksjeselskap, allmennaksjeselskap og likestilte selskaper og sammenslutninger etter skatteloven § 10-1.

For å forhindre omgåelser av utbytteskatten, foreslås det også endringer i gevinstbeskatningen ved innløsning av aksjer, likvidasjon av selskapet og ved aksjonærs salg av aksjer til selskapet.

Det foreslås videre at den økte beskatningen av utbytte og gevinst ikke skal omfatte aksjer eid av andre aksjeselskaper.

## 1.2 Gjeldende rett – skatt på aksjeselskaper og aksjonærer

---

Aksjeselskapers inntekt beskattes som alminnelig inntekt med en skattesats på 28 pst. Aksjeselskaps alminnelig inntekt inkluderer også overskudd som deles ut til aksjonærene i form av utbytte.

Utbytte er i utgangspunktet skattepliktig som alminnelig inntekt for aksjonærene. For å unngå at inntekten også beskattes på aksjonærens hånd, gjelder godtgjørelsesmetoden. Ved beskatning av utbytte på aksjonærens hånd godtgjøres aksjonæren den skatten selskapet har betalt på overskuddet. Dette gjøres ved at aksjonæren gis et fradrag i utlignet skatt med et beløp tilsvarende det mottatte utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats. Dette medfører at utbyttet beskattes med samme skattesats som tilbakeholdt overskudd og med samme skattesats som annen kapitalinntekt.

Godtgjørelsesmetoden bygger på at utdelt utbytte allerede er beskattet i selskapet. I enkelte tilfeller vil imidlertid selskapet kunne utdele ubeskattet egenkapital. I 1994 vedtok derfor Stortinget at aksjeselskaper som deler ut ubeskattet kapital skal betale korreksjonsskatt. Korreksjonsskatten hindrer at det blir utdelt utbytte med rett til godtgjørelse for aksjonæren uten at inntekten som ligger til grunn er fullt ut beskattet på selskapets hånd.

Aksjeutbytte utdelt til utenlandske aksjonærer beskattes i utgangspunktet med en kildeskatt på 25 pst. Godtgjørelsesmetoden gjelder ikke for utenlandske aksjonærer. I en rekke skatteavtaler er det gitt bestemmelser som reduserer kildeskatten, normalt til mellom 0 og 15 pst.

Det er alminnelig skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer og fradragrett for tap. Aksjegevinster beskattes som alminnelig inntekt. RISK-metoden (Regulering av Inngangsverdien med Skattlagt Kapital) er innført for å avverge at inntekt skattlagt på selskapets hånd også blir skattlagt hos aksjonærene gjennom skattlegging av verdistigningen på aksjene.

Metoden innebærer at det ved beregning av aksjegevinst tas hensyn til endring i tilbakeholdt skattlagt kapital i selskapet i løpet av aksjonærens eiertid. Dette gjøres ved at inngangsverdien på aksjene i selskapet oppreguleres med netto økning, eventuelt nedreguleres med netto reduksjon, av selskapets tilbakeholdte skattlagte inntekt i løpet av eiertiden. Dette betyr at den del av verdistigningen på aksjen som reflekterer tilbakeholdt skattlagt kapital i selskapet ikke blir gevinstbeskattet hos aksjonæren når han realiserer aksjen. Metoden innebærer at aksjegevinster som skyldes andre forhold enn tilbakeholdt overskudd beskattes med en sats på 28 pst.

## 1.3 Andre nordiske land

---

Nedenfor følger en kort beskrivelse av utbytte- og gevinstbeskatningen i andre nordiske land. Som det fremgår av fremstillingen beskattes kapital som utdeles som utbytte i større eller mindre utstrekning både hos selskap og mottaker i de øvrige nordiske land.

### Sverige

Med virkning fra og med inntektsåret 1995 gjeninnførte Sverige et system med beskatning av aksjeutbytte også på mottakers hånd. Likeledes er aksjegevinster skattepliktig fullt ut som kapitalinntekt. Det er gitt regler som unntar utbytte fra skatteplikt dersom aksjene er eiet av et selskap i næring. Eier et selskap minst 25 pst. av aksjene i et annet selskap, anses dette som aksjer eiet i næring. Også lavere eierandel aksepteres dersom skattyter dokumenterer at eierandelen har sammenheng med den virksomheten som drives i det selskapet som mottar utbytte. I praksis er eierandeler ned til 10 pst. blitt akseptert som næringsaksjer.

For å stimulere til investering i små- og mellomstore foretak er utbytte fra ikke-børsnoterte selskaper til fysiske personer som tilsvarende en avkastning på 70 pst. av renten på statsobligasjoner skattefritt. Avkastningen skal beregnes på grunnlag av kostprisen på aksjene.

I Sverige beskattes overskudd i aksjeselskaper med en skattesats på 28 pst. Utbytte fra aksjeselskapet skattlegges som kapitalinntekt med en sats på 30 pst.

Det er i tillegg særregler for beskatning av aktive aksjonærer i såkalte «fåmannsforetak».

### Finland

I Finland skattlegges overskudd i aksjeselskaper med en sats på 29 pst. Ved beskatning av aksjeutbytte skiller det i Finland mellom børsnoterte og ikke-børsnoterte selskaper.

Utbytte på aksjer i børsnoterte selskaper beskattes som kapitalinntekt med en sats på 29 pst. I likhet med det som gjelder i Norge gis det godtgjørelse for den skatt selskapet har betalt på overskudd, hvilket i praksis gjør utbytte fra børsnoterte selskaper skattefrie på aksjonærenes hender.

For ikke-børsnoterte aksjeselskaper er utbytte inntil 13,5 pst. av aksjenes verdi skattefritt på aksjonærens hånd på samme måte som i børsnoterte selskaper. Aksjeverdien er beregnet på grunnlag av selskapets substansverdier (i hovedregelen fastsatt til skattemessig nedskrevet verdi). Overskytende utbytte skattlegges med progressive skattesatser som arbeidsinntekt.

### Danmark

I Danmark skattlegges overskudd i aksjeselskaper med en sats på 32 pst.

Utbytte til fysiske personer inngår i skattegrunnlaget aksjeinntekt. Aksjeinntekt beskattes etter et 2-trinnsystem. Aksjeinntekter inntil DK

36 000 skattlegges med en sats på 25 pst., mens aksjeinntekt ut over dette skattlegges med 40 pst.

For aksjeselskaper beskattes mottatt aksjeutbytte i utgangspunktet som selskapsinntekt med en skattesats på 32 pst. I utbytte skal det likevel gjøres et fradrag på 34 pst. før skatten beregnes. Utbytte er skattefritt dersom mottakene selskaper eier minst 25 pst. av aksjene i det utdelene selskap.

## 1.4 Departementets vurderinger og forslag

### 1.4.1 Generelt

Departementet foreslår en skjerpet beskatning av utbytte gjennom en reduksjon av aksjonærens godtgjørelsesfradrag. I dag beregnes godtgjørelsen til mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats på alminnelig inntekt. Det foreslås at godtgjørelsesfradraget halveres ved at godtgjørelsen beregnes til mottatt utbytte multiplisert med 50 pst. av aksjonærens skattesats på utbytte. Dette medfører at utbytte som hovedregel beskattes på aksjonærens hånd med 14 pst. Det vises til utkast til endring i skatteloven § 10–12.

Reglene skal etter forslaget gjelde utdeling fra alle selskaper mv. som i dag omfattes av godtgjørelsesreglene. De vil dermed få virkning for aksjonær/andelshaver i aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger. Som likestilte selskaper og sammenslutninger anses sparebank og annet selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap, samvirkeforetak og selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital, jfr skatteloven § 10–1. I skatteloven § 8–10 flg. er det særskilte regler for beskatning av skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper. Godtgjørelsesreglene gjelder for utdeling fra slike selskaper. Endringen i godtgjørelsesfradraget vil dermed også få virkning for utbytte fra slike selskaper.

I omtalen nedenfor er det for enkelthets skyld bare benyttet betegnelsene aksjeselskaper og aksjonær. Der ikke annet fremgår skal tilsvarende gjelde også for de selskaper som er nevnt ovenfor.

### 1.4.2 Aksjer eiet av aksjeselskaper

En stor del av norske aksjeselskaper eies av andre aksjeselskaper. En generell halvering av godtgjørelsesfradraget, innebærer at utbytte som utdeles til and-

re aksjeselskap vil bli beskattet hos eierselskapet. Utbytte vil deretter kunne bli beskattet når det utdeles videre til eierselskapets aksjonærer, og vil dermed i slike tilfeller kunne bli beskattet i flere ledd (kjedebeskatning). Dette vil innebære en større skatteskjerpelse for utbytte utdelt til andre aksjeselskap enn for utdeling til andre eiere. Dette har uheldige virkninger bl.a. for etablerte konsernstrukturer. Et slikt system for beskatning av utbytte vil kunne gi insitament til å omorganisere eierstrukturen slik at kapitalen kan flyttes fra en virksomhet til en annen uten å gå veien om kjedebeskatning. Det vil også kunne påvirke etableringen av nye selskapsstrukturer. Disse forholdene tilsier at forslaget om å halvere godtgjørelsesfradraget bør begrenses slik at det ikke gjelder utbytte mottatt av andre aksjeselskap.

En modell hvor det generelt gis full godtgjørelse ved utdeling av utbytte til aksjeselskaper kan gjøre det gunstigere for personlige aksjonærer å eie aksjer gjennom et aksjeselskap (privat holdingselskap) fremfor å eie dem direkte. Aksjonæren vil på denne måten kunne få utsatt beskatningen av utbytte fra datterselskapet til det tas ut av eierselskapet. Dette kan tenkes å åpne for uheldige tilpasninger og omgåelser. På den annen side øker ikke den personlige aksjonærens rådighet over midlene særlig ved at de utdeles som utbytte fra datterselskapet til det private holdingselskap. Departementet har på den bakgrunn vurdert om fritaket bør begrenses til f.eks. bare å gjelde utbetaling av utbytte til aksjeselskaper som har en viss eierandel i det utdelende selskapet. Det legges imidlertid til grunn at det foreliggende forslaget om utbytteskatt bare skal gjelde for inntektsåret 2001. Faren for omgåelser vil dermed bli begrenset.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at aksjeselskaper generelt unntas fra beskatning for utbytte utdelt fra andre aksjeselskaper.

#### **1.4.3 Forholdet til vederlag fra selskapet ved likvidasjon, innløsning av enkelt aksje og salg av aksje til selskapet**

Innløsning av enkelt aksje og oppgivelse av aksjen ved likvidasjon av selskapet anses som realisasjon, jf. skatteloven § 10–37. Likeledes anses aksjonærs salg av en aksje til selskapet som realisasjon. Vederlag som aksjonæren får fra selskapet i slike tilfeller beskattes dermed etter gevinstskattereglene og ikke som utbytte. Realiteten i slike tilfeller er imidlertid at aksjonæren, på samme måte som ved utbytte, får utdelt kapital fra selskapet. Utdeling i forbindelse med innløsning av aksjer kan for eksempel skje ved at aksjer innløses forholdsvis

eller at aksjonærer selger forholdsvis like mange aksjer til selskapet, noe som for aksjonærene vil ha tilsvarende virkning som en utbytteutdeling. Det vil dermed kunne oppstå et press mot tilpasninger der utdelinger til aksjonærene forsøkes omgjort til gevinster. Dette tilsier at aksjonærens avkastning bør skattlegges likt uavhengig av om den tas ut som utbytte eller gevinst.

Ved realisasjon av aksjer skal inngangsverdien opp- eller nedreguleres med endringer i tilbakeholdt skattlagt kapital i selskapet etter den såkalte RISK-metoden. RISK-metoden skal medføre at gevinst på aksjer som skyldes tilbakeholdt skattlagt kapital i selskapet ikke skal beskattes på aksjonærens hånd ved realisasjon av aksjene.

For å motvirke omgåelser fra utbytteskatten ved innløsning av aksje, likvidasjon og salg av aksje til selskapet, foreslår departementet at aksjonæren bare får benytte halvparten av akkumulert positivt RISK-beløp på realisasjonstidspunktet når aksjer realiseres på denne måten. Er RISK-beløpet negativt, foreslår departementet at inngangsverdien fortsatt skal nedreguleres med hele RISK-beløpet.

Aksjeselskaper skal etter forslaget unntas fra halveringen av godtgjørelsesfradraget. For slike selskaper bør det følgelig ikke strammes inn i gevinstreglene.

Andeler i verdipapirfond omsettes normalt ikke i annenhåndsmarkedet, men gjennom innløsning av fondsandelen. Dette sidestilles formelt med innløsning av enkelt aksje. Verdipapirfond deler normalt ikke ut utbytte. Det vil derfor ikke oppstå press mot tilpasninger der utdelinger forsøkes omgjort til gevinst. Etter departementets syn tilsier dette at RISK-reguleringen ikke reduseres ved gevinstberegningen ved innløsning av fondsandeler. Departementet foreslår derfor at akkumulert RISK-beløp ikke reduseres når andelseieren realiserer andelen ved innløsning av andelen. Det vises til at utbytte utdelt til verdipapirfond ikke vil bli rammet av forslaget om redusert godtgjørelse. Beskatning av andeler i verdipapirfond vil dermed ikke bli berørt av forslaget. Det vises til utkast til endring i skatteloven § 10–12.

#### **1.4.4 Forholdet til delingsmodellen**

Dersom det innføres økt skatt på utbytte, reiser det spørsmål om forholdet til delingsmodellen. Foretas det ikke tilpasninger vil aktive aksjonærer i delingselskaper bli tilordnet personinntekt gjennom deling samtidig som de beskattes etter utbyttereglene for uttak fra selskapet (i tillegg til den ordinære selskapsbeskatningen). Dette vil virke urimelig. Etter departementets syn bør ikke inntekt som beskattes

som personinntekt samtidig ilegges utbytteskatt ved uttak.

For å unngå utbyttebeskatning ved utdeling av inntekt tilsvarende den beregnede personinntekten, foreslår departementet at aksjonær som er tilordnet beregnet personinntekt fra selskapet skal ha full godtgjørelse for utbytte som ikke overstiger den beregnede personinntekten.

#### 1.4.5 Forholdet til avkastning på fordringer mv. i selskapet

Det kan tenkes at aksjonærer i aksjeselskap på ulike måter søker å få utbetalt overskudd fra aksjeselskap på annen måte enn ved aksjeutbytte for å unngå utbytteskatt. En måte kan være å kamuflere utbytte som renter på lån. Mer generelt kan en utbytteskatt føre til at selskapet velger finansiering gjennom lån, f.eks. ansvarlige lån hvor avkastningen avhenger av overskuddet i selskapet, i stedet for utvidelse av aksjekapitalen. Departementet vil vise til at ligningsmyndighetene må vurdere ulike former for tilpasninger konkret, og vurdere om f.eks. utbetalinger som av partene betegnes som renter, i realiteten er et utbytte. Departementet har vurdert om det bør foreslås regler for å unngå tilpasninger som nevnt. Det legges imidlertid til grunn at behovet for slike regler er begrenset gitt at beskatning iht. det foreliggende forslaget om utbytteskatt bare skal gjelde t.o.m. inntektsåret 2001.

#### 1.4.6 Utbytte til kommuner

Kommuner og fylkeskommuner er som hovedregel fritatt for skatteplikt, jf. skatteloven § 2–30 første ledd bokstav c. Dette innebærer at kommuner generelt sett ikke er skattepliktig for utbytte og aksjegevinster.

I skatteloven § 2–5 er det gjort enkelte unntak fra hovedregelen om skattefrihet. Det gjelder blant annet unntak fra skattefriheten for inntekt som er knyttet til virksomhet som går ut på produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft. Det siktes her til virksomhet kommunene driver i forvaltningsbedrifter eller foretak som ikke er egne skattesubjekter, og uavhengig av hvor virksomheten drives.

Kommuner og fylkeskommuner er videre skattepliktige for gevinst ved realisasjon av aksjer og

andeler i aksjeselskaper eller likestilte selskaper som driver slik virksomhet. Ved beregning av skattemessig inngangsverdi på aksjene, kommer de alminnelige regler om RISK-regulering til anvendelse, jf. sktl. § 10–32.

Skatteloven § 2–5 har ikke tilsvarende unntak fra den generelle skattefriheten etter § 2–30 for utbytte som kommuner og fylkeskommuner mottar fra kraftselskap. Etter departementets syn kan det heller ikke innfortolkes noen slik skatteplikt for utbytte i bestemmelsen om kommuners skatteplikt for virksomhet som går ut på produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft. Økt skatt på utbytte i form av redusert godtgjørelse vil derfor ikke å få betydning for kommuner og fylkeskommuner. Dette gjelder også utbytte på kommuners aksjer i kraftselskap.

Når det gjelder endringen i gevinstreglene, er disse som nevnt ovenfor begrunnet med sammenhengen mellom utbyttebeskatningen og gevinstbeskatningen. Når utbytte fortsatt vil være skattefritt for kommuner, tilsier dette at det ikke foretas endringer i gevinstreglene for kommuners gevinster ved innløsning av aksjer mv. i kraftselskap. Departementet foreslår på denne bakgrunn at endringene i gevinstreglene ikke gjøres gjeldende for kommuners gevinster på aksjer i kraftselskap.

### 1.5 Ikrafttredelse

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10–12 første og annet ledd og § 10–32 annet ledd.

Departementet varslet i pressemelding 5. september 2000 at det ville bli foreslått endringer i gevinst- og utbyttebeskatningen med virkning fra og med 5. september 2000 for å unngå skattemotivert tapping av selskaper i tiden mellom forslaget ble kjent og årsskifte. Varslingen av forslaget skapte etter departementets syn en forutberegnlighet for skattyterne som gjør det lite betenkelig å gi forslaget virkning fra 5. september 2000. Departementet foreslår på denne bakgrunn at endringene som foreslås i utbyttebeskatningen trer i kraft for utbytter som er besluttet utdelt 5. september 2000 eller senere. Tilsvarende foreslås det at endringene i gevinstreglene trer i kraft for aksjer realisert 5. september 2000 eller senere.

## 2 RISK-regulering av grunnfondsbevis

### 2.1 Innledning og sammendrag

---

RISK-metoden (Regulering av Inngangsverdi med Skattlagt Kapital) har som formål å forhindre dobbeltbeskatning av aksjeselskap og aksjonærer ved beskatning av gevinst ved salg av aksjer. I Ot.prp. nr. 35 (1990–91) uttalte departementet at det ikke var behov for å innføre en tilsvarende regulering av inngangsverdien for grunnfondsbevis. Departementets standpunkt ble begrunnet med at en eier av grunnfondsbevis har en annen rettslig stilling overfor innretningens formue enn aksjonæren har overfor aksjeselskapets formue.

Etter forslag fra finanskomiteen ble RISK-metoden likevel gjort gjeldende fullt ut også for grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger.

Den gjeldende RISK-regulering av grunnfondsbevis harmonerer som nevnt ovenfor ikke med grunnfondsbevisseierens rettslige stilling overfor innretningens formue. Sparebanker mv. har ingen eiere i alminnelig forstand, og tilbakeholdt overskudd vil ikke spesielt komme eiere av grunnfondsbevis til gode.

Dette gjør at det kan oppstå et klart misforhold mellom endringene i grunnfondsbevisets skattemessige inngangsverdi som følge av RISK-reguleringen i løpet av eiertiden, og endringen i grunnfondsbevisets markedsverdi i løpet av samme tidsrom.

Departementet foreslår at inngangsverdien for grunnfondsbevis i sparebanker som har avsatt midler i et særskilt utjevningsfond, reguleres med grunnfondsbevisets andel av endringer i størrelsen på sparebankens utjevningsfond i løpet av eiertiden. Grunnfondsbevis i sparebanker som ikke har avsatt midler i et utjevningsfond vil etter forslaget ikke lenger bli RISK-regulert. Det foreslås videre at grunnfondsbevis i gjensidige forsikringsselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak ikke skal RISK-reguleres.

### 2.2 Departementets vurderinger og forslag

---

Formålet med RISK-reguleringen er å forhindre at tilbakeholdt beskattet overskudd som er tillagt egenkapitalen eller formuen i selskap eller likestilt innretning som er selvstendig skattesubjekt, ikke skal beskattes om igjen ved realisasjon av egenkapitalinstrumentet i selskapet eller innretningen.

For at skattlegging av gevinst ved realisasjon av egenkapitalinstrument skal kunne innebære et større eller mindre element av dobbeltbeskatning av selskapsformuen, er det en forutsetning at egenkapitalinstrumentet gir eiendomsrett til selskapets egenkapital. Aksjer oppfyller denne forutsetningen. Sammen eier aksjonærene hele selskapsformuen i aksjeselskapet. Derfor vil markedsverdien på aksjene som hovedregel stige i takt med at den beskattede selskapsformuen øker. Full gevinstbeskatning av differansen mellom aksjens historiske kostpris og realisasjonsvederlaget vil i slike tilfeller føre til at den del av gevinsten som eventuelt skyldes økning i selskapets beskattede formue også blir beskattet på aksjonærens hånd.

På dette punkt er det en vesentlig forskjell på aksjer og grunnfondsbevis. Grunnfondsbevis gir ikke eiendomsrett til sparebankens samlede egenkapital. De gir i utgangspunktet bare rett til utbytte, samt en svært betinget rett til innløsning eller tilbakebetaling av grunnfondsbeviset. Slik innløsning eller tilbakebetaling av grunnfondsbeviset vil antagelig forekomme svært sjelden i praksis. Derfor prises grunnfondsbevisene i markedet ut fra forventet utbytte. Utbytteutdelingen kan som hovedregel bare skje på grunnlag av årsoverskuddet i siste inntektsår, og ikke på grunnlag av akkumulert overskudd fra tidligere år. Derfor vil akkumulert overskudd i innretningen heller ikke påvirke grunnfondsbevisets markedsverdi i særlig grad.

Fra 1990 har sparebankene, gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger hatt adgang til å avsette midler til utjevningsfond. Denne avsetningsadgangen innebærer at det i gode år kan avsettes midler til utjevningsfond, som skal sikre utbytteutbetalinger også i dårlige år. Avsetningsadgangen var opprinnelig begrenset slik at de årlige avsetningene til utjevningsfond og kontantutbytte

til sammen ikke kunne utgjøre større andel av årsoverskuddet enn grunnfondskapitalens andel av innretningens totale ansvarlige kapital minus ansvarlig lånekapital. Utjevningfondets maksimale størrelse kunne ikke overstige 3 års normal forrentning av grunnfondskapitalen. Avsetning til utjevningfond krever samtykke fra Kredittilsynet.

Fra og med inntektsåret 1995 ble sparebankenes avsetningsadgang til utjevningfondet utvidet slik at de årlige avsetningene til utjevningfond og kontantutbytte til sammen ikke kan utgjøre større andel av årsoverskuddet enn grunnfondsbeviskapitalens og utjevningfondets andel av sparebankens totale ansvarlige kapital, minus ansvarlig lånekapital og overkursfond. Samtidig ble taket på utjevningfondets størrelse opphevet. Viktigere i relasjon til gevinstbeskatningen av grunnfondsbevis og spørsmålet om grunnfondsbevis bør RISK-reguleres, er at forskrift om grunnfondsbevis i sparebanker nå bestemmer at ved eventuell avvikling av banken skal grunnfondskapitalen, overkursfond og utjevningfond tilfalle grunnfondsbeviserne, forutsatt at alle kreditorene har fått fullt oppgjør. Det er ikke vedtatt tilsvarende liberalisering for så vidt gjelder størrelsen på og anvendelsen av utjevningfond i gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger. Ved en eventuell underskuddssituasjon eller ved avvikling av banken, skal utjevningfondet, sparebankfondet (grunnfondet) og eventuelt gavefond nedskrives forholdsmessig.

Etter departementets syn skal RISK-reguleringen av grunnfondsbevis ikke beregnes på bakgrunn av endring av den forholdsmessige andel av sparebankens/innretningens beskattede kapital som tilsvarende grunnfondskapitalens (eventuelt også utjevningfondets og overkursfondets) samlede andel av bankens egenkapital. Som fremholdt ovenfor gir ikke grunnfondsbevis uten videre eiendomsrett til noen andel av sparebankens egenkapital utover det innskudd som ble innbetalt ved utstedelse av grunnfondsbeviset. Dette endres ikke ved at samlet utbytteutdeling til grunnfondsbeviserne det enkelte år skal ligge innenfor den andel av årsoverskuddet som tilsvarende grunnfondsbeviskapitalens og eventuelt utjevningfondets samlede andel av sparebanken/innretningens totale ansvarlige kapital.

Etter departementets vurdering bør grunnfondsbevis i sparebanker som har avsatt midler til utjevningfond RISK-reguleres på grunnlag av endringer i dette fondets størrelse i løpet av eiertiden. Utjevningfondet kan anses som grunnfondsbevisernes andel av tilbakeholdt overskudd i sparebanken. Prinsipielt sett innebærer dette at grunnfondsbeviserne i sparebanker anerkjennes å ha en sær-

lig rett til utjevningfondet, selv om grunnfondsbeviserens faktiske tilgang til dette fondet vil være sterkt begrenset. Grunnfondsbeviserne i gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger har som nevnt ovenfor ikke en slik rett til utjevningfondet som grunnfondsbeviserne i sparebanker. Etter departementets vurdering bør det derfor ikke foretas RISK-regulering av grunnfondsbevis i gjensidige forsikringsselskaper eller kredittforeninger.

Forretningsbanker og forsikringsselskaper kan heller ikke avvikes uten myndighetenes godkjenning. Aksjonærens svært begrensede tilgang til selskapsformuen i slike institusjoner har etter gjeldende rett ikke innvirkning på RISK-reguleringen av aksjene. Avgjørende i denne sammenheng er imidlertid, til forskjell fra grunnfondsbeviserne i sparebanker, at aksjonærene vil ha eiendomsrett til selskapsformuen dersom forretningsbanken eller forsikringsaksjeselskapet avvikes. Legger en det samme synspunktet til grunn i forhold til eiendomsretten til sparebankens formue, tilsier det etter departementets vurdering at grunnfondsbevis i sparebanker bør RISK-reguleres bare på grunnlag av endringer i sparebankens utjevningfond, dvs. den delen av tilbakeholdt overskudd som kan tilføres eierne som utbytte.

På denne bakgrunn fremmer departementet forslag om at grunnfondsbevis i sparebanker skal RISK-reguleres på grunnlag av endring i sparebankens utjevningfond i løpet av eiertiden. Det vises til utkast til endringer i skatteloven § 10–34.

For grunnfondsbevis i sparebanker som har opprettet utjevningfond, vil RISK-reguleringen det enkelte år, som fastsettes med virkning pr. 1. januar i sparebankens ligningsår (året etter inntektsåret), avhenge av om fondets størrelse er uendret, økt eller redusert. I det første tilfellet blir RISK-beløpet 0. Hvis fondet tilføres midler, blir RISK-beløpet positivt. Hvis fondet reduseres eller tappes helt, enten fordi midlene benyttes til utbytte til grunnfondsbeviserne, eller fordi banken går med underskudd blir RISK-beløpet negativt.

Negativ RISK-regulering som følge av nedskrivning av utjevningfondet for å dekke underskudd i sparebanken, kan føre til at grunnfondsbevisets skattemessige inngangsverdi faller under historisk kostpris uten at dette motsvares av utdelinger fra sparebanken. For å unngå nedskrivning av historisk kostpris på dette grunnlag, foreslår departementet at det ved fastsettelse av grunnfondsbevisets skattemessige inngangsverdi ses bort fra akkumulert negativ RISK som innebærer at inngangsverdien blir lavere enn historisk kostpris, i den utstrekning det negative RISK-beløpet skyldes nedskrivning av utjevningfondet for å dekke regnskapsmessig tap i



banken i løpet av eiertiden. Akkumulert negativ RISK i løpet av eiertiden som skyldes mottatt utbytte utbetalt av midler på utjevningsfondet, skal naturligvis tas hensyn til ved fastsettelse av grunnfondsbevisets skattemessige inngangsverdi. Det vises til utkast til endringer i skatteloven § 10–32.

Departementets forslag innebærer at grunnfondsbevis i sparebanker som ikke har opprettet og avsatt midler til utjevningsfond ikke lenger blir gjenstand for RISK-regulering. Det innebærer at

den årlige RISK-reguleringen for grunnfondsbevis i disse sparebankene faller bort fra og med 2000. Departementets forslag innebærer også at RISK-reguleringen for grunnfondsbevis i gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger faller bort fra og med 2000.

Departementet foreslår at den enkelte grunnfondsbeviser beholder opparbeidede RISK-beløp tilknyttet grunnfondsbevis anskaffet før 1. januar 2000.

## 3 Endringer i reglene om beregnet personinntekt (delingsmodellen)

### 3.1 Innledning og sammendrag

I kapittel 2.3 i St.prp. nr. 1 (2000–2001) foreslås enkelte innstramminger i delingsmodellen. Forslagene krever endringer i skatteloven, og disse endringene omtales nedenfor. For en nærmere redegjørelse for bakgrunnen for forslagene vises det til omtalen i St.prp. nr. 1.

### 3.2 Identifikasjon mellom nærstående

#### 3.2.1 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 12–10 første ledd skal det regnes personinntekt av et foretaks inntekt for deltaker eller aksjonær som deltar aktivt i driften av foretaket (aktivitetskravet), og som alene eller sammen med andre aktive deltakere eller aksjonærer eier minst to tredjedeler av foretaket eller har rett til mer enn to tredjedeler av utbyttet (eierkravet).

Det følger av skatteloven § 12–11 første ledd at aksje eller andel eid av *den aktives nærstående* likestilles med aksje eller andel eid av den aktive skattyteren selv. Ved vurderingen av om eierkravet i § 12–11 første ledd er oppfylt, skjer det dermed en identifikasjon mellom nærstående.

Kretsen av personer som skal anses som skattyterens nærstående er i dag forskjellig for foretak klassifisert som såkalt liberalt foretak (foretak hvor den aktives arbeidsinnsats på grunn av bransje, særlige kvalifikasjoner eller andre forhold muliggjør en særlig stor foretaksinntekt, jf. skatteloven § 12–17 annet ledd), og for andre foretak (såkalt ikke-liberalt foretak).

For ikke-liberalt foretak regnes skattyterens ektefelle, samboer og mindreårige barn som nærstående. For liberalt foretak regnes i tillegg alle skattyters slektninger i rett nedstigende eller oppstigende linje, søsken og ektefelles eller samboers foreldre og barn som nærstående.

#### 3.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Behovet for identifikasjonsregler oppstår når aksjer eller andeler ikke eies av den som utøver aktivite-

ten i selskapet, men av personer den aktive har et så nært økonomisk forhold til at det foreligger et *interessefellesskap* mellom den aktive og passiv aksjonær eller deltaker. Et slikt interessefellesskap kan innebære at den aktive har den samme reelle innflytelse over de økonomiske og forvaltningsmessige disposisjoner i selskapet som om han selv hadde vært den formelle eier av aksjene eller andelene. Interessefellesskap mellom nærstående kan også lede til forsøk på illojale tilpasninger (omgåelser), ved at en aktiv aksjonær eller deltaker avhender aksjene/andelene til en nærstående i den hensikt å unngå at det fastsettes personinntekt, mens han i realiteten beholder sine økonomiske og forvaltningsmessige interesser i selskapet.

Det er en viktig forutsetning at regelen om objektiv identifikasjon bare skal gjelde i tilfeller hvor det er et nært interessefellesskap mellom den aktive og aksjonæren eller deltakeren. En ville ellers kunne ramme forhold hvor den aktive ikke har reell innflytelse i selskapet, og hvor det derfor ikke foreligger noe vesentlig interessefellesskap.

På den annen side må det tas hensyn til at identifikasjonsregelen, for å være hensiktsmessig og effektiv, må ramme de tilfeller der det faktisk er et slikt interessefellesskap mellom den aktive og passiv aksjonær/deltaker. Dette er av stor betydning for å kunne gjennomføre en skattemessig likebehandling av inntekt av arbeid, og for å forebygge klare omgåelser av delingsmodellen.

Kretsen av nærstående for *liberale foretak* ble utvidet ved lov av 17. desember 1999 nr. 94, som følge av budsjettavtalen mellom sentrumspartiene og Arbeiderpartiet. Endringen er gitt virkning fra og med inntektsåret 2000. Utvidelsen innebærer at vilkårene (eierkravet) for å komme inn under delingsmodellen er forskjellige for henholdsvis liberale og ikke-liberale foretak. Konsekvensen er at en i liberalt foretak lettere oppfyller vilkårene for deling enn i ikke-liberalt foretak, fordi kretsen av personer skattyter skal identifiseres med er snevrere for ikke-liberalt foretak. Det foreligger ikke hensyn som skulle tilsi en slik forskjellsbehandling når det gjelder vilkårene for å komme inn under delingsmodellen.

Etter departementets vurdering er kretsen av

personer som omfattes av identifikasjonsregelen for ikke-liberalt foretak *for snever* til at de aktuelle tilfeller av interessefellesskap fanges opp. Videre taler hensynet til likebehandling med liberalt foretak for en utvidelse av kretsen av nærstående i ikke-liberalt foretak. På denne bakgrunn foreslås det at kretsen av nærstående utvides for ikke-liberalt foretak, slik at denne blir den samme som for liberalt foretak.

Det vises til forslag om endring av skatteloven § 12–11. Det foreslås at endringen skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2001. Dette innebærer at endringen ikke får betydning for vurderingen av om vilkårene for deling (eierkravet) er oppfylt i 2000, men først fra 2001.

### 3.3 Begrensning av personinntekt for ikke-liberale foretak

#### 3.3.1 Gjeldende rett

Beregnet personinntekt etter delingsmodellen skal i utgangspunktet begrenses til 16 ganger folketrygdens grunnbeløp (G), jf. skatteloven § 12–17. Beregnet personinntekt mellom 75 G og 134 G skal likevel ikke begrenses.

Personinntekt fra foretak hvor den eller de aktives arbeidsinnsats på grunn av bransje, særlige kvalifikasjoner eller andre forhold muliggjør en særlig stor foretaksinntekt (såkalte liberale foretak), skal ikke begrenses.

#### 3.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn medfører gjeldende regler for begrensning av personinntekt for ikke-liberale foretak at en for liten del av inntekten fra foretaket klassifiseres som arbeidsinntekt. Det er grunn til å tro at den reelle avkastningen av arbeidet er høyere enn det som reflekteres gjennom personinntekten etter begrensning. Departementet foreslår derfor å endre begrensingsreglene. Det foreslås at personinntekten i utgangspunktet skal begrenses til 23 G. Beregnet personinntekt over 75 G, skal ikke begrenses.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 12–17. Det foreslås at endringen skal tre i kraft fra inntektsåret 2001. De nye reglene for begrensning vil dermed få virkning for personinntekt som tilordnes i inntektsåret 2001. For personinntekt fra aksjeselskaper vil dette dermed gjelde personinntekt av inntekt opptjent i selskapet i 2000 og som tilordnes den aktive i inntektsåret 2001.

### 3.4 Verdssettelse av kapitalavkastningsgrunnlaget

#### 3.4.1 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav d skal eiendeler som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget verdsettes til middelverdien av eiendelens inngående og utgående verdi. Hovedregelen er at eiendelen skal fastsettes til skattemessig verdi. Ikke-avskrivbare eiendeler skal verdsettes til den høyeste verdi av eiendelens historiske kostpris og ligningsverdi (verdien som er lagt til grunn ved formuesligningen).

Alternativt kan skattyteren kreve verdsetting etter en av de tre verdsettelsesmetodene i § 12–13 bokstav d nr. 2–4:

- Bokført verdi i regnskap oppgjort etter reglene i regnskapsloven,
- andel av forsikringsverdi pr. 31. desember 1990,
- omsetningsverdi fastsatt ved takst. De to siste verdsettelsesmetodene gjelder bare for driftsmidler anskaffet før 1. januar 1992.

De to siste verdsettelsesmetodene gjelder bare for driftsmidler anskaffet før 1. januar 1992.

#### 3.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn var det rimelig at det i forbindelse med skattereformen ble innført en valgfrihet mht. bruk av verdsettelsesprinsipper. Den skattemessige verdien av driftsmidlene i enkelte foretak kunne være svært lav pga. de liberale avskrivningsreglene som gjalt før skattereformen. Begrunnelsen for å fortsatt ha denne valgfriheten er imidlertid ikke lenger gyldig, idet det er gått over 8 år siden reformen.

At delingspliktige kan velge mellom bruk av regnskapsmessig og skattemessig verdi, er en lite begrunnet fordel for skattyterne. Dersom de skattemessige avskrivningssatsene er gunstigere enn reelt økonomisk verdifall, er det i seg selv en fordel for skattyterne. Innenfor delingsmodellen kan de imidlertid i tillegg spare skatt ved å la regnskapsmessige verdier inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget. Dette skaper også utilsiktede tilpasningsmuligheter som i en del tilfeller synes å bli utnyttet. For eksempel er det mulig å spare store beløp i skatt gjennom å omdanne virksomhet slik at en regnskapsmessig kan oppskrive ervervet forretningsverdi.

Det er generelt uheldig at regnskapsføringen får skattemessig virkning. Regnskapet til bedriftene bør gi informasjon om de reelle økonomiske for-

holdene i bedriftene, og i minst mulig grad være påvirket av rene skattemessige disposisjoner. Der som økt regnskapsmessig verdi på eiendelene gir lavere skatt, er det fare for at dette hensynet veier tyngre enn hensynet til å gi korrekt informasjon om verdien på eiendelene. Dermed reduseres regnska- penes informasjonsverdi. Det vil være til ulempe for såvel kreditorer og eiere som for allmennheten.

Ved bare å tillate verdsettelse til skattemessig verdi vil en unngå disse uheldige forholdene. Et slikt system vil også bli langt lettere å håndtere for ligningsmyndighetene.

Departementet foreslår derfor at en skattyter ikke skal kunne kreve at eiendeler verdsettes til regn- skapsmessig verdi fra og med inntektsåret 2000. Delingspliktige skal likevel kunne kreve fortsatt verdsettelse til regnskapsmessig verdi for eiende- ler som ble verdsatt til regnskapsmessig verdi ved beregningen av kapitalavkastningsgrunnlaget i 1999.

Det vises til endring i skatteloven § 12-13. Det foreslås at endringen skal tre i kraft fra og med inn- tektsåret 2000.

## 4 Reduksjon i avskrivningssatsen på forretningsverdi (goodwill)

Departementet foreslår å endre avskrivningssatsen for ervervet forretningsverdi jf. skatteloven § 14–43 første ledd, bokstav b fra 30 til 20 prosent.

Avskrivning på ervervet forretningsverdi ble innført ved lov 1. juni 1984 nr. 33 med lineær avskrivning på inntil en femtedel per år.

Ved skattereformen 1992 ble skatteloven endret slik at ervervet forretningsverdi skulle avskrives etter saldosystemet under saldogruppe a etter en sats på inntil 30 prosent. Tilsvarende skulle gevinst inntektsføres med 30 prosent.

Ved lovendringer i 1993 ble det opprettet en egen saldogruppe for ervervet forretningsverdi og avskrivningssatsen på 30 prosent ble opprettholdt, samtidig ble reglene endret slik at negativ saldo (gevinst) ved realisasjon av forretningsverdi skulle overføres til gevinst- og tapskonto. Dette innebar en inntektsføring med 20 prosent per år. Endringen ble i Innst. O. nr. 76 (1992–1993) begrunnet med ønske om å holde gevinsten utenom delingsmodellen og dermed unnta den fra personinntekten. Det ble i denne forbindelse ikke pekt på de ulemper som kunne oppstå ved at det var to ulike prosentsetninger for henholdsvis avskrivning og inntektsføring.

Det finnes svært mange forskjellige former for forretningsverdi og det er derfor vanskelig å fastslå generelt hvilket reelt verdifall forretningsverdi har. Departementet mener imidlertid at avskrivningssatsen på 30 prosent er høy i forhold til reelt økonomisk verdifall. Den høye satsen kombinert med andre regler kan medføre store tilpasningsmuligheter for skattytere.

Ved salg av næringsvirksomhet kan kjøper avskrive salgssummen av forretningsverdien med

inntil 30 prosent, mens selger på sin side inntektsfører gevinsten med 20 prosent. Periodiseringsforskjellen innebærer asymmetri i beskatningen av inntekter og utgifter.

Kjøper er tjent med at forretningsverdien utgjør så stor andel som mulig av salgssummen på grunn av den høye avskrivningssatsen på 30 prosent. For ligningsmyndighetene er det vanskelig å avgjøre hvor stor del av kjøpesummen som skal henføres til forretningsverdi og hvor stor del som skal henføres til de øvrige eiendelene.

For delingsforetak innebærer reglene at salgssummen på selgers hånd blir beskattet som kapitalinntekt og ikke medtatt i personinntekten. På kjøpers side vil avskrivningsfradraget redusere personinntekten. Dette gir også asymmetri i beskatningen. Videre vil høy verdsettelse av forretningsverdi innebære et høyere kapitalavkastningsgrunnlag slik at beregnet personinntekt reduseres ytterligere. Konsekvensen er økt press for at verdien av forretningsverdi skal settes høyere enn virkelig verdi.

Ved salg av personlig virksomhet til aksjeselskap som selger selv eier, gir reglene mulighet for vesentlige skattebesparelser og dermed skattemessige motiver til omorganisering. De nevnte konsekvensene er spesielt gunstige for omorganisering i slike tilfeller, siden det er et klart interessefelleskap mellom kjøper og selger.

Ved å endre avskrivningssatsen på forretningsverdi fra 30 til 20 prosent vil de skattemessige tilpasninger som beskrevet ovenfor reduseres.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 14–43 første ledd, bokstav b.

## 5 Formuesskattefritak for næringseiendeler

### 5.1 Innledning og sammendrag

Et stortingsflertall bestående av Fremskrittspartiet, Høyre, Venstre, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Kystpartiet ba i stortingsvedtak av 16. juni 2000 om at Regjeringen legger fram forslag om fritak for formuesskatt for næringsaktiva. Regjeringen ser det ikke ønskelig å innføre et slikt fritak, men legger stortingsvedtaket til grunn i budsjettet for 2001. I St.prp. nr. 1 (2000–2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtaket presenterer imidlertid Regjeringen et alternativt formuesskatteopplegg som gir økt skattemessig likebehandling og bedre fordeling enn forslaget om å fritta næringseiendeler.

Departementet legger i dette kapittelet fram forslag om fritak for formuesskatt for næringseiendeler. Departementets forslaget innebærer at persons eiendeler i virksomhet, som bl.a. fast eiendom, driftsmidler og varelager, fritas for formuesskatt. For aksjonærer i delingspliktig ikke-børsnotert aksjeselskap og deltakere i delingspliktig deltakerlig net selskap, foreslås det at virksomhetseiendelene i selskapet fritas for formuesskatt i forbindelse med verdsettelsen av aksjene og andelene. Aksjer i børsnotert selskap og ikke-børsnotert selskap som ikke er delingspliktig skal etter forslaget ikke fritas for formuesskatt på eiendeler i selskapet.

For å kunne skille virksomhetseiendeler fra andre typer eiendeler foreslår departementet at eiendeler som faller inn under kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen som hovedregel også skal være fritatt for formuesskatt. Avgrensingen av finansielle eiendeler som skal regnes som næringsseiendeler skaper likevel særlige problemer, etter som disse er holdt utenfor kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen. Departementet foreslår derfor særlige regler for slike formuesobjekter.

Det foreslås videre at den formuesskattepliktiges gjeld som hovedregel fordeles forholdsmessig mellom fritatt formue og formuesskattepliktig formue. Også fritatt formue må således verdsettes.

Departementet foreslår at de generelle reglene for å fastsette eiendelenes formuesverdi i hovedsak skal videreføres. Aksjerabattene foreslås imidlertid fjernet. Det foreslås også endringer i reglene for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper.

Skattebegrensingsregelen i skatteloven § 17–10 og § 17–11 foreslås opphevet.

Forslagene foreslås å tre i kraft fra og med inntektsåret 2001.

### 5.2 Gjeldende rett

Skattytere som er bosatt i Norge ved årsskiftet er formuesskattepliktig for sine eiendeler i Norge og utlandet. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper ble fritatt for formuesskatteplikten i forbindelse med vedtakelsen av skattereforamen, jf. skatteloven § 2–36. Formuesskattefritaket ble også gjort gjeldende for andre selskaper og sammenslutninger som er likestilte med aksjeselskap i den forstand at hele selskapsformuen eies av utenforstående. Andre juridiske personer herunder sparebanker, gjensidige forsikringselskaper, næringsdrivende stiftelser mv. er formuesskattepliktige. Skattytere bosatt i utlandet kan bli begrenset formuesskattepliktig til Norge når de eier fast eiendom eller løsøre her i riket.

Skattepliktig formue fastsettes i utgangspunktet til omsetningsverdien per 1. januar i ligningsåret av skattyters eiendeler med økonomisk verdi. Dette medfører blant annet at all fast eiendom, løsøre, varelager, driftsmidler mv. er formuesskattepliktig. Videre er kontanter, fordringer og obligasjoner formuesskattepliktig. I gjeldende formuesskatteplikt system verdsettes spesielt boliger og ikke-børsnoterte aksjer lavt. Vanskeligheter med å registrere eller fastslå verdien av enkelte objekter har medført at formue av fast eiendom og anlegg i utlandet, fordringer på fremtidige periodiske ytelser og enkelte immaterielle rettigheter er fritatt for formuesskatt. Skattyters gjeld kommer til fradrag i bruttoformuen. Det er skattyters nettoformue som er gjenstand for formuesbeskatning.

Aksjeselskap er som nevnt fritatt for formuesskatt. Selskapsformuen blir imidlertid skattlagt ved at formuesverdiene av aksjene inngår i formuesgrunnlaget for aksjonærene. I nettolignede selskaper, eksempelvis ansvarlig selskap og kommandittselskap mv., fastsettes nettoformuen på selskapets hånd og fordeles forholdsmessig på deltakernes hender.

Ved beregningen av formuesskatten til staten gis det for inntektsåret 2000 et bunnfradrag på 120 000 kroner i skatteklasse 1 og 150 000 kroner i skatteklasse 2. Deretter ilegges 0,2 prosent av de første 420 000 i klasse 1 og 430 000 i klasse 2. Av overskytende beløp ilegges det 0,4 prosent i begge klasser.

Ved beregningen av formuesskatten til kommunen gis det for inntektsåret 2000 et bunnfradrag på 120 000 kroner. Satsen må ikke være høyere en 0,7 prosent og ikke lavere enn 0,4 prosent.

### 5.3 Stortingsvedtaket

Regjeringen forstår stortingsvedtaket av 16. juni 2000 slik at formuesskattefritaket skal skje innenfor Regjeringens ordinære skatte- og avgiftsopplegg for 2001. I dette kapitlet fremmer departementet forslag til hvordan et slikt formuesskattefritak kan gjennomføres. Det vises for øvrig til omtalen i St.prp. nr. 1 (2000–2001).

### 5.4 Generelle merknader

Kapitalinntekter behandles i det nåværende inntektsskattesystemet klart forskjellig fra inntektstypen arbeids- og pensjonsinntekter. Kapitalinntekter har ikke bruttoskatter (folketrygdavgift og toppskatt), og er ikke pensjonsgivende i folketrygden. Da skattereformen ble vedtatt i 1991 var det bred politisk enighet om at kapital anvendes samfunnsøkonomisk mer effektivt når skattebelastningen på kapitalavkastning er flat og nøytral. Så vel fordelings- som effektivitetshensyn tilsier etter departementets vurdering at formuesskatt har en sterk rettiggelse ved flat inntektsbeskatning av kapitalavkastning.

Den gjeldende formuesbeskatning er beheftet med en del svakheter. Ideelt burde formuesskatten, i likhet med inntektsskatten, utformes slik at den ikke påvirker den effektive beskatning mellom ulike formuesplasseringer.

Noen av de svakheter formuesskatten er beheftet med, for eksempel fordi enkelte formuesobjekter vanskelig lar seg registrere og verdsette, er det ikke lett å gjøre noe med på kort sikt. Andre svakheter bør kunne rettes opp, først og fremst gjennom endringer i verdsettelsesgrunnlaget og verdsettelsespraksis. Siktemålet burde være et mer nøytralt verdsettelsesgrunnlag som har som utgangspunkt et mål om tilnærmet lik beskatning av alle eiendeler som lar seg registrere og verdsette. I tillegg bør en i verdsettelsespraksis legge stor vekt

på likhetsprinsippet slik at sammenlignbare formuesobjekter av samme art blir gjenstand for den samme beskatningen.

Formuesskatten gir, selv om den har svakheter, en utjevning av skattebyrden mellom generasjoner og mellom ulike inntektsgrupper. En riktig utformet formuesskatt vil etter departementets vurdering også sikre en mer effektiv utnyttelse av kapitalen enn etter gjeldende regler, og i enda større grad enn ved å frita næringseiendeler.

Skattereformen er basert på at mest mulig skattemessig nøytralitet mellom alle former for kapitalanvendelse gir størst verdiskapning i økonomien. Dette prinsipielle utgangspunktet er solid forankret i et stort antall faglige utredninger og vurderinger. Det kan på dette grunnlaget reises prinsipielle innvendinger mot et formuesskattefritak for enkelte kapitalanvendelser.

Som påpekt i tidligere utredninger av spørsmålet om å frita næringseiendeler for formuesskatt, blant annet i Revidert Nasjonaldbudsjett 1993, er det en rekke økonomiske og administrative hensyn som taler mot et fritak for næringseiendeler. En slik omlegging vil blant annet, isolert sett, redusere provenyet av formuesskatten med inntil 2,5 milliarder kroner, avhengig av systemets utforming. Samtidig er det dårlig fordelingspolitikk, ettersom det er personer med de høyeste inntektene og formuene som får de største skattelettelsene. En formuesbeskatning avgrenset mot næringseiendeler reiser en rekke praktiske avgrensingsproblemer. Dette vil særlig gjelde enkeltmannsforetak og ansvarlige selskaper hvor det ikke er noe klart skille mellom bedriftens næringseiendeler og eiernes privatkapital. Et fritak vil dessuten innebære et insitament for skattytere til å henføre mest mulig av sin private formue inn i fritaksområdet, og gjeld ut av fritaksområdet. Et press mot omklassifisering av privatkapital til bedriftens kapital vil medføre at likningsmyndighetenes kontrolloppgaver blir langt vanskeligere. En ordning hvor skattyters påstand i hovedsak legges til grunn vil i stor grad kunne åpne for omgåelsesmuligheter, samt fare for ligningsmessig forskjellsbehandling. Forslaget kan også føre til store avgrensingsproblemer og mange rettstvister om hvordan reglene skal tolkes.

En slik omlegging går etter Regjeringens oppfatning i motsatt retning av hva som er den beste løsning. Etter Regjeringens oppfatning burde formuesskatten heller endres i retning av et bredere grunnlag, høyere bunnfradrag og lavere sats. Det vises til omtale av et slikt alternativ i St.prp. nr. 1 (2000–2001).

I det følgende ligger stortingsflertallets vedtak til grunn.

## 5.5 Generelle vurderinger om avgrensningen av formuesskattefritaket

### 5.5.1 Innledning

I stortingsvedtaket bes Regjeringen legge fram forslag om fritak for formuesskatt på næringsseiere. Verken vedtaket eller den forutgående stortingsdebatten gir retningslinjer for hvilke eiendeler som skal anses som slike formuesobjekter. Nedenfor foretar departementet derfor en nærmere drøftelse og avgrensning av de ulike typer aktiva som skal anses som næringsseiere.

### 5.5.2 Virksomhetskrav

Et fritak for formuesskatt på næringsseiere må etter departementets oppfatning forutsette at disse har tilknytning til en virksomhet. På den bakgrunn må det trekkes en grense mot tilfeller der aktiviteten som utøves ikke er virksomhet men passiv kapitalforvaltning eller annen ikke-økonomisk aktivitet, herunder hobbyaktivitet. Eiendeler knyttet til slike aktiviteter skal ikke fritas. Hvorvidt en aktivitet skal anses som virksomhet eller ikke, er ikke noe nytt vurderingstema. Denne grensedragningen har skatterettslig betydning ved blant annet beregning av personinntekt, stedbundet beskatning, tidspunkt for inntekts- og utgiftsføring og tapsfradrag. Etter departementets oppfatning vil denne avgrensningen derfor ikke skape nye problemer.

En virksomhets eiendeler kan etter sin art inndeles i real-, finans- og immateriell kapital. Et formuesskattefritak for næringsseiere forutsetter at det er mulig å skille slike eiendeler fra eiendeler av privat karakter på en hensiktsmessig måte.

Et slikt skille er allerede langt på vei innført for foretak som omfattes av delingsreglene. Etter skatteloven § 12–13 skal slike virksomheters inntekt deles i en arbeidsinntektsdel og en kapitalinntektsdel. Etter som avkastning på realkapital og immateriell kapital vanskelig lar seg måle reelt, skal det fastsettes et kapitalavkastningsgrunnlag etter nærmere regler i skatteloven § 12–13 annet ledd. Formålet med kapitalavkastningsgrunnlaget er primært å identifisere og verdsette skattyters eiendeler hvis avkastning har bidratt til virksomhetsinntekten, jf. oppregningen av eiendeler i skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav a nr. 1 til nr. 4. Slik beregnet inntekt anses som kapitalinntekt i virksomheten, og skal holdes utenfor personskattegrunnlaget.

Kapitalavkastningsgrunnlaget omfatter kun virksomhetskapskapital. Tilsvarende skal kun eiendeler

som anses som virksomhetskapskapital unntas formuesskatt. Departementet foreslår derfor at grensen i utgangspunktet trekkes likt for eiendeler som inngår i delingsmodellens kapitalavkastningsgrunnlag og eiendeler som skal være skattefrie næringsseiere.

Selv om kapitalavkastningsgrunnlaget bare skal beregnes for delingspliktige virksomheter, er begrepet innarbeidet. Ved å ta utgangspunkt i hvilke eiendeler som skal inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget vil en lette vurderingen av hvilke eiendeler som skal fritas for formuesskatt, både for skattyterne og ligningsmyndighetene. Hensynet til konsekvens og harmoni i skattesystemet tilsier at det ikke stilles forskjellige krav til formuesobjektets art i de to relasjoner. En samsvarende grensedragning vil også innebære den praktiske fordel at spørsmålet om tilordning ikke fremtrer som noe nytt vurderingstema, men at vurderingen kun gis betydning i ytterligere en relasjon. En slik fremgangsmåte vil også innebære administrative fordeler.

Oppregningen i skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav a nr. 1 til nr. 4 vil ikke omfatte all real-, finans- og immateriell kapital som vil kunne inngå i skattyters næringsformue. For eksempel inngår ikke bankinnskudd og fordringer, bortsett fra kundefordringer, i kapitalavkastningsgrunnlaget. På den annen side omfatter grunnlaget eiendeler som ikke skal medregnes i formuesskattegrunnlaget, som for eksempel ervervet forretningsverdi som uttrykkelig er unntatt fra formuesskatt etter skatteloven § 4–2 første ledd bokstav f. Etter departementets oppfatning bør kapitalavkastningsgrunnlaget derfor bare fungere som et utgangspunkt ved identifisering av hvilke eiendeler som skal fritas for formuesskatt.

Etter skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav a er det et vilkår for å tilordne eiendeler til kapitalavkastningsgrunnlaget at de har «*virket i virksomheten eller selskapet*». At en eiendel har virket i virksomheten er forstått slik at gjenstanden må være i bruk eller har vært tatt i bruk på en slik måte at den har bidratt til virksomhetsinntekten. En eiendel som ikke er tatt i bruk, eller som tidligere har vært i bruk, men som ikke lenger har en «*driftsmessig verdi for foretaket også i nær fremtid*», skal ikke tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget, jf. Ot.prp. nr. 19 (1994–95) side 159. Dette vil blant annet omfatte eiendeler som ved årsskiftet står for salg, er konfiskert, eller hvis bruk på annen måte definitivt er opphørt. Videre faller for eksempel næringsbygg under oppførelse utenfor kapitalavkastningsgrunnlaget. Konkrete planer om utnyttelse av eiendommen er ikke tilstrekkelig, det er først når bygget er ferdig det anses å ha en driftsmessig verdi for virksomheten.



Det kreves likevel ikke at eiendelen må ha virket i virksomheten i løpet av inntektsåret. Midlertidig ikke-bruk medfører ikke at en eiendel skal holdes utenfor kapitalavkastningsgrunnlaget. Videre skal eiendeler som står i beredskap eller er under ombygging/påbygging anses å ha virket i virksomheten selv om de i løpet av inntektsåret ikke har vært i bruk.

Det er eiendeler som tilordnes virksomhetsformuen som skal fritas fra formuesskatt, jf. ovenfor. Dette kan gi skattyter et sterkt insitament til å overføre eiendeler til virksomheten uten at de reelt sett er ment å bidra til foretakets avkastning, eller på en annen måte aktivt skal inngå i virksomhetens økonomiske aktiviteter. For å hindre dette, foreslår departementet at det i formuesskattesammenheng stilles tilsvarende krav som det i skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav a stilles til eiendeleres funksjon i virksomheten. Dette innebærer at kun eiendeler som har «*virket i virksomheten eller selskapet*», vil kunne omfattes av formuesskattefritaket. Kravet foreslås i utgangspunktet å omfatte all real- og immateriell kapital som skal tilordnes virksomhetsformuen. Begrepetts innhold ved beregningen av kapitalavkastningsgrunnlaget vil således få tilsvarende betydning i formuesskattesammenheng. Når det gjelder finanskapital gjør særlige forhold seg gjeldende, jf. nedenfor kapittel 5.6.4 til 5.7.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4–2 annet ledd og til § 4–2 nytt fjerde ledd.

### 5.5.3 Aksjer

#### 5.5.3.1 Innledning

I dette kapitlet skilles det ikke mellom aksjer i aksjeselskap og aksjer i allmennaksjeselskap.

Næringseiendeler som eies av aksjeselskap er allerede i dag fritatt for formuesskatt. Eiendelene i et aksjeselskap kan i utgangspunktet ikke anses å utgjøre næringseiendeler for aksjonæren. At selskapet selv driver næring og eier næringseiendeler, gjør ikke aksjer til eiendeler i aksjonærens næring. Selv om aksjonæren driver egen næring, skal det også mye til for at aksjene anses eid i denne næringen. For at aksjene skal anses å være eiet i næring, må aksjene være med å utgjøre selve næringen. Høyesterett har i en dom referert i Rt. 1976 side 1467 lagt til grunn at: «*Det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeervervet og aksjonærens egen virksomhet*» for at aksjene skal anses å være eiet i næring. Nedenfor drøfter departementet om enkelte aksjonærer bør fritas for formuesskatt på sine aksjer. Når det nedenfor brukes uttrykket fritatt for formuesskatt menes med dette at aksjonærene skal

fritas for formuesskatt knyttet til selskapets næringseiendeler, og ikke for eventuelle private eiendeler i selskapet.

#### 5.5.3.2 Aksjer i børsnoterte selskaper og selskaper notert på SMB-listen

Departementet forstår Stortingets forutsetninger slik at også enkelte aksjonærer skal fritas for formuesbeskatning. Aksjonærer som har en særlig tilknytning til virksomheten i selskapet skal fritas for formuesskatt på den del av aksjenes verdi som utgjør næringseiendeler i selskapet

Departementet drøfter først om aksjonærer i børsnoterte selskaper skal fritas fra formuesskatt knyttet til aksjene.

I prinsippet bør vurderingen av om børsnoterte aksjer er næringseiendeler gjøres i forhold til det enkelte skattesubjekt. Hvis skattesubjektet driver virksomhet, må det avgjøres om aksjene har virket i virksomheten. Personlig eide aksjer vil oftest anses eiet utenfor virksomhet, fordi personen ikke identifiseres med selskapets virksomhet. Det antas å være meget få personlige skattytere som kan anses å eie børsnoterte aksjer i virksomhet. Noen selskaper eier imidlertid aksjer i virksomhet. Grensen vil være meget skjønnsmessig og vanskelig å trekke. Det vises i den forbindelse til det store antall tvister om dette temaet før 1992, da gevinstskatte-reglene var ulike for aksjer i og utenfor virksomhet. Etter departementets oppfatning bør det ikke innføres en generell regel om at aksjonærer som eier aksjer i næring skal fritas for formuesskatt på aksjene.

Børsnoterte aksjer er svært likvide. Fortsatt formuesskatteplikt på eierens hånd vil etter departementets mening virke nøytralt i forhold til plassering av penger blant annet i verdipapirfond (aksjefond, obligasjonsfond), bankinnskudd og obligasjoner. I tillegg vil fortsatt formuesbeskatning av børsnoterte aksjer ha en positiv fordelings effekt.

Departementet foreslår derfor at børsnoterte aksjer skal være formuesskattepliktige uansett om eieren eier aksjene i virksomhet eller ikke. Dette gjelder også aksjer notert på SMB-listen ved Oslo børs.

#### 5.5.3.3 Aksjer i ikke-børsnoterte selskaper

Som nevnt foran bør formuesskattefritaket på aksjonærens hånd bare gjelde for de aksjonærer som har en særlig sterk tilknytning til den virksomhet som drives i aksjeselskapet. Departementet har vurdert flere alternative avgrensninger av hvilke eiere av ikke-børsnoterte aksjer som skal fritas for formuesskatt, uten å knytte dette til kriteriet aksjer i næring. En lite heldig avgrensning er å fritta alle ei-

ere av ikke-børsnoterte aksjer for formuesskatt på den del av verdien som representerer næringsseideler. En slik løsning innebærer at en ikke foretar noen vurdering av om aksjonæren har noen særlig tilknytning til virksomheten.

Departementet har vurdert å avgrense fritaket til aksjonærer som eier en minste andel av aksjene i det ikke-børsnoterte selskapet. Synspunktet er da at den aksjonær som eier mer enn en viss prosent av aksjene i et selskap, har en så nær tilknytning til selskapet at hans interesse i selskapet går utover den rent finansielle. Et slikt kriterium vil være relativt enkelt å håndheve. Det må imidlertid etableres et sett nye kriterier med påfølgende nye administrative rutiner hvis en skal lage et slikt system. Det må gis regler for direkte og indirekte eierskap, identifikasjonsregler, samt at det må avgjøres hvor stor eierposten må være for at fritak skal kunne gis. En slik regel vil også slå tilfeldig ut i forhold til de aksjonærer som eier en aksjepost som er på grensen til å oppfylle vilkåret for skattefrihet.

Departementet har videre vurdert om avgrensingen av hvilke aksjer som skal være fritatt skal knyttes opp mot vilkårene i delingsmodellen. Departementet antar at de selskaper som omfattes av delingsmodellen generelt har eiere som står nærmere virksomheten enn andre aksjeeiere.

Denne tilnærmingen har etter departementets syn den fordel i forhold til andre grensedragninger at en kan bygge på en allerede innarbeidet modell. Å knytte skattefritaket til allerede etablerte kriterier i skatteloven vil innebære en administrativ lettelse. Ligningsmyndighetene må allerede nå ta standpunkt til om det skal beregnes personinntekt fra aksjeselskaper.

Tilknytningen til delingsmodellen kan tenkes gjennomført på flere måter. For det første kan en begrense formuesskattefritaket til de aktive aksjonærene. For det annet kan en gi formuesskattefritak også for aksjer eiet av personer den aktive skal identifiseres med. For det tredje kan en gi alle aksjonærer i et delingspliktig selskap fritak for formuesskatt på aksjene.

Aksjonærene i delingspliktige foretak betaler, i motsetning til aksjonærer i andre foretak, bruttoskatter (toppskatt og trygdeavgift) av den beregnede personinntekten. Det er den enkelte aktive som får tilordnet personinntekten og bruttoskattene, men selskapet plikter etter skatteloven § 16–40 å refundere slik skatt til den aktive. Det er derfor som regel det delingspliktige selskap som til slutt betaler skatten. Indirekte belastes da alle aksjonærene for skatten.

Et fritak for alle aksjonærene i delingspliktig ik-

ke-børsnoterte selskap vil også være enkel å administrere. Både skattyter og ligningsmyndighetene må allerede i dag ta stilling til om et selskap er delingspliktig. Når det er avgjort, vil det etter forslaget følge automatisk at alle aksjonærer er fritatt for formuesskatt av næringsseidene i selskapet. En ordning hvor det ikke gjøres forskjell på aksjonærene i et delingspliktig selskap vil også redusere faren for skattemotiverte eier- og utbyttestrukturer. En avgrensning til bare aktive aksjonærer eller til aktive aksjonærer og de som identifiseres med dem, vil lett kunne få tilfeldige og lite rimelige utslag og vil dessuten komplisere regelverket.

Departementet foreslår etter dette at aksjonær i ikke-børsnotert aksjeselskap som er delingspliktig, ikke skal betale formuesskatt på den del av aksjenes verdi som utgjør næringsseideler i selskapet.

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

#### 5.5.4 Andeler i deltakerlignede selskaper

Selv om deltakerne normalt anses å drive virksomhet gjennom sin deltakelse i det deltakerlignede selskapet, vil de enkelte deltakerne også her ha forskjellig nærhet til selskapets eiendeler. Departementet foreslår at det også for disse må oppstilles et krav om at selskapet er delingspliktig for at deltakerne skal få fritak for selskapets næringsseideler. Det bør etter departementets oppfatning ikke være forskjellige vilkår for skattefritak avhengig av hvordan virksomheten er organisert. En forskjellsbehandling basert på organisasjonsform vil lede til manglende symmetri i formuesbeskatningen. Et fritak for alle deltakere i deltakerlignede selskaper ville medført at det vil bli svært gunstig å organisere virksomhet i et slikt selskap i motsetning til i aksjeselskaps form. Dette ville også gjelde for den virksomhet som allerede drives i aksjeselskap.

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

#### 5.5.5 Avledede finansielle instrumenter

Etter departementet vurdering må opsjoner, utstedelsesretter og andre skattepliktige finansielle instrumenter som er utledet av et underliggende finansielt objekt (derivater) behandles på samme måte som børsnoterte aksjer. Det foreslås derfor at slike finansielle eiendeler ikke skal omfattes av formuesfritaket, uavhengig av type underliggende finansielt objekt.

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

## 5.6 Nærmere om den objektive avgrensning av formuesskattefritaket

### 5.6.1 Innledning

I foregående kapittel har departementet trukket opp generelle retningslinjer for formuesskattefritaket. Av departementets forslag foran følger at det er personlig næringsdrivende samt alle aksjonærer og deltakere i delingspliktige selskaper som skal omfattes av formuesskattefritaket.

Personlig næringsdrivende får beregnet formue i virksomheten (enkeltmannsforetaket) og sin private formue samlet. Aksjonærer i ikke-børsnoterte selskaper beskattes i dag for eiendelene i selskapet ved at selskapets eiendeler inngår i verdsettelsen av aksjene. Deltakere i deltakerlignede selskaper beskattes for eierandeler i selskapet. Beregningen av eierandelens formuesverdi foretas imidlertid på selskapet hånd. Deltakerne beskattes ikke som eiere av selskapets enkelte eiendeler men for en andel av selskapets nettoformue.

I dette kapitlet foretar departementet en nærmere avgrensning mellom hvilke eiendeler som skal anses som næringsseiendeler, og dermed fritas fra formuesskatt, og hvilke eiendeler som ikke skal anses som næringsseiendeler og som dermed skal beskattes ordinært. Av det ovenstående følger at dette skillet bare skal trekkes ved beregningen av skattepliktig formue for en personlig næringsdrivende, og ved beregningen av formuesverdien av aksjer i delingspliktige ikke-børsnoterte selskaper og andeler i delingspliktige deltakerlignede selskaper.

### 5.6.2 Realkapital

#### 5.6.2.1 Driftsmidler

Etter skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav a nr. 1 skal varige og betydelige driftsmidler tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Med driftsmidler forstås her fysiske formuesobjekter som er anskaffet til eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende virksomhet. Alle typer driftsmidler som har virket i virksomheten er omfattet, uavhengig av om eiendelene er avskrivbare eller ikke. Begrepet innbefatter blant annet tradisjonelle driftsmidler som maskiner, transportmidler, driftsbygninger og andre næringseiendommer. Videre vil funksjonærboliger, grunnarealer og tomter omfattes. Dyrket mark skal tas med i jordbruksvirksomhet, såfremt den har vært brukt i et slikt omfang at det foreligger virksomhet. Det samme gjelder for kulturbeite og utmark under forutsetning av at den brukes i husdyrhold. Skogsgrunn og påstående skog skal tas med

selv om det ikke har vært avvirket i skogen vedkommende år.

Departementet er av den oppfatning at disse driftsmidler skal inngå i et foretaks virksomhetsformue. Departementet foreslår derfor at skatteloven i § 12–13 annet ledd bokstav a nr. 1 gis tilsvarende anvendelse ved fastsettelsen av skattyters skattefrie formue.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4–2 annet ledd og til § 4–2 nytt fjerde ledd.

#### 5.6.2.2 Varebeholdning

Etter skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav a nr. 2 inngår «varer» i kapitalavkastningsgrunnlaget. Med varer forstås her skattelovens ordinære varebegrep, det vil normalt si fysiske omsetningsgjensstander som virksomheten tar sikte på å omsette. Begrepet omfatter blant annet råvarer, halvfabrikater, emballasje på lager, hjelpestoffer på lager, reservedeler og materialer for vedlikehold og nyanlegg. Varebegrepet omfatter både kjøpte og egentilvirkede varer. Videre vil arbeid under utførelse for salg omfattes. Således vil en byggmesters hus under oppføring for salg, eller tomt og tomteområde innkjøpt for senere oppføring av bygning for salg, kunne anses som varer.

Departementet er av den oppfatning at varer normalt skal inngå i et foretaks virksomhetsformue. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav a nr. 2 gis tilsvarende anvendelse ved fastsettelsen av skattyters skattefrie formue.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4–2 annet ledd og til § 4–2 nytt fjerde ledd.

#### 5.6.2.3 Jordbrukseiendom

Etter skatteloven § 4–11 første ledd skal jordbrukseiendom verdsettes «under ett» med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen. Denne felles verdsettelsen vil også omfatte realkapital som etter departementets forslag faller utenfor det skattefrie området, eksempelvis kår bolig og våningshus. Etter departementets oppfatning bør i prinsippet kår bolig og våningshus ikke fritas for formuesskatt. Bl.a. på grunn av at jordbrukseiendom som sådan ofte er underlagt offentligrettslige salgsbegrensninger, vil det kunne være vanskelig å fastsette en individuell omsetningsverdi på eiendommens skattepliktige formuesobjekter. Departementet foreslår derfor at jordbrukseiendommer, inntil videre, generelt fritas for formuesskatt. Departementet tar sikte på å komme tilbake med nærmere verdsettelsesregler for landbrukseiendeler som ikke kan anses som driftsmidler i forbindelse med forslag til nye

takseringsregler for boliger. Disse vil da bli tatt med i det formuesskattepliktige grunnlaget.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4–2 annet ledd og til § 4–2 nytt fjerde ledd.

#### 5.6.2.4 Særlig om realkapital knyttet til velferdstiltak

Etter skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav b skal eiendeler som benyttes til velferdstiltak og som for det vesentlige brukes utenom arbeidstid, ikke tilordnes kapitalavkastningsgrunnlaget. Eksempel på dette vil være en virksomhets bedriftshytte. Unntaket gjelder likevel ikke der de ansatte blir fordelsbeskattet for bruken; i så tilfelle vil formuesgjenstanden inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget. Dette gjelder også der objektet er brukt til velferdstiltak i brukernes arbeidstid.

Departementet er av den oppfatning at tilsvarende regel bør gjelde ved avgrensningen av skatteters virksomhetsformue.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4–2 annet ledd og til § 4–2 nytt fjerde ledd.

#### 5.6.2.5 Bolig- og fritidseiendommer

Skattyterens private bolig- og fritidseiendommer er ikke næringseiendeler og skal ikke omfattes av unntaket. Det må imidlertid trekkes en grense mot driftsmidler og varer som har virket i virksomheten og som derfor er en del av kapitalavkastningsgrunnlaget.

Etter skatteloven § 12–13 annet ledd vil enkelte bolig- og fritidseiendommer kunne omfattes av kapitalavkastningsgrunnlaget, jf. eksempelvis omtalen av arbeider- og funksjonærboliger i kapittel 5.6.2.1. Videre vil en bolig- eller fritidseiendom under oppføring for salg kunne regnes som vare for et byggforetak, jf. kapittel 5.6.2.2. Inn i kapitalavkastningsgrunnlaget inngår også normalt eiendeler som nyttiggjøres av bestemte ansatte som naturalgode, f.eks. en bolig som leies ut til lav pris til en ansatt.

Hvis en eiendom benyttes delvis privat for skattyteren og delvis som driftsmiddel i virksomhet, må det skje en fordeling av verdiene som skal regnes med til kapitalavkastningsgrunnlaget. Når en bygning for en fysisk avgrenset del har vært brukt utelukkende i virksomhet, mens resten har vært brukt privat av eieren, skal bare den del som utelukkende har vært brukt i virksomheten være med i kapitalavkastningsgrunnlaget.

Departementet foreslår at grensen for når en bolig- eller fritidseiendom skal regnes som næringseiendeler skal avgrenses på samme måte som ved avgrensningen av kapitalavkastningsgrunnlaget.

#### 5.6.2.6 Andre private formuesgoder

Næringseiendeler tilknyttet virksomheten må skilles fra eiendeler som brukes til den formuesskattepliktiges private formål. Utgangspunktet må også her være om eiendelen er en del av kapitalavkastningsgrunnlaget. En bil kan f.eks. være næringseiendel fordi den inngår som driftsmiddel eller som varelager i en virksomhet.

Enkelte gjenstander brukes både i og uten for virksomhet, for eksempel drosjeeierens drosjebil som etter arbeidstid fungerer som privatbil for drosjeeieren. I Lignings-ABC 1999 side 711 skriver Skattedirektoratet:

«Videre forekommer det at hele formuesobjektet, for eksempel en bil, noen ganger brukes i næring og til andre tider utenfor næring. Er objektet godtatt som driftsmiddel i næring, skal det tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget uten noen ytterligere vurdering av forholdet mellom næringsbruk og for eksempel privat bruk.»

Når en eiendel har virket i virksomheten, har den bidratt til verdiskapningen i virksomheten. Den utgjør da en del av næringseiendelene i virksomheten. På den annen side vil en da kunne unngå formuesskatt ved å bruke eiendeler delvis i virksomheten og delvis til annen, typisk privat, bruk. Det avgjørende må likevel være om eiendelen faller innenfor kapitalavkastningsgrunnlaget eller ikke. Det ville ikke være riktig å helt unnta eiendeler som delvis brukes privat. En regel om at en skulle unnta fra kapitalavkastningsgrunnlaget eiendeler som for en stor del eller for det vesentlige brukes privat ville være vanskelig å håndheve. Kravet om at eiendelen skal ha virket i virksomheten, jf. omtalen i kapittel 5.5.2, vil dessuten danne den nedre grensen for når en eiendel skal regnes som næringseiendel.

#### 5.6.3 Immateriell kapital

Etter skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav a nr. 4 skal ervervet forretningsverdi og annet ervervet immaterielt formuesobjekt tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Begrepet «immaterielt formuesobjekt» er vidtrekkende og omfatter en svært uensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker det alle eiendeler av ikke-fysisk art som har økonomisk verdi. I tillegg til know-how og forskning og utvikling, omfattes eksempelvis begrensede rettigheter og ulike rettigheter som følger av åndsretten, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) side 116.

Enkelte immaterielle eiendeler er unntatt fra formuesskatt i medhold av skatteloven § 4–2. Dette omfatter bl.a. forretningsverdi og egenutviklet tek-

nisk, merkantil eller annen kunnskap. For børsnoterte aksjer vil imidlertid slike verdier gjenspeile seg i kursen, og dermed bli formuesbeskattet på aksjonærens hånd.

Departementet er av den oppfatning at andre ervervede immaterielle eiendeler enn forretningsverdi bør kunne anses som næringseiendeler. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 12–13 annet ledd bokstav a nr. 4 gis tilsvarende anvendelse ved avgrensningen av skattyters virksomhetsformue.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4–2 annet ledd og til § 4–2 nytt fjerde ledd.

## 5.6.4 Generelt om finansielle eiendeler

### 5.6.4.1 Innledning

Behandlingen av finansielle eiendeler reiser særlige spørsmål. Med finansielle eiendeler siktes det til alle formuesskattepliktige eiendeler av finansiell karakter, så som aksjer og andeler i selskaper og innretninger, bankinnskudd og andre pengefordringer, avledede finansielle instrumenter (derivater), kontanter mv.

Alle virksomheter vil ha et innslag av finansielle eiendeler. Omfanget og type finansielle eiendeler vil imidlertid variere med virksomhetens art og størrelse. En fordringsmasse og kontantbeholdning av en viss størrelse vil normalt inngå i, og være nødvendig for, de fleste virksomheter. Det typiske eksemplet er kundefordringer som oppstår ved salg av varer og utførte tjenester i virksomheten. Det samme gjør seg gjeldende for enkelte andre kortsiktige fordringer, som for eksempel krav på refusjon av innbetalt merverdiavgift. En viss likviditetsreserve i form av bankinnskudd og kontantbeholdning vil normalt også være nødvendig i en virksomhet. Også enkelte langsiktige fordringer, som for eksempel lån til kunder eller leverandører, kan ha en nær tilknytning til virksomheten.

Departementet har foran i kapittel 5.5.3.2 og i kapittel 5.5.5 foreslått at aksjer i børsnoterte selskaper, aksjer i selskaper notert på SMB-listen ved Oslo Børs og avledede finansielle instrumenter (derivater mv.), skal være skattepliktige. Videre er det i kapittel 5.5.3.3 og i kapittel 5.5.4 foreslått at aksjer i ikke-børsnotert aksjeselskap som ikke er delingspliktig, og andeler i deltakerlignet selskap som ikke er delingspliktig, skal være formuesskattepliktig. En må da også sikre at disse finansielle eiendeler kommer til beskatning når de er tilordnet et enkeltmannsforetak, eller eiet av et delingspliktig ikke-børsnotert aksjeselskap eller delingspliktig deltakerlignet selskap. Departementet kommer tilbake til dette nedenfor.

Etter departementets syn bør imidlertid andre finansielle eiendeler som inngår i enkeltmannsforetak, eller som eies av et delingspliktig ikke-børsnotert aksjeselskap eller et delingspliktig deltakerlignet selskap, omfattes av formuesskattefritaket dersom de er nært knyttet til virksomheten og eiendelene er nødvendige i virksomheten på verdsettelsestidspunktet.

Det generelle problemet med et formuesskattefritak også for finansielle eiendeler er at det vil skape betydelige insentiver til å legge private formuesobjekter av denne karakter inn i virksomheten, eller til å la overskuddslikviditet forbli i virksomheten. Skattyteren kan da se seg tjent med å konstruere næringsbehov og dermed også skattefritak for finansielle eiendeler som i realiteten har lite eller intet med virksomheten å gjøre.

Etter departementets syn er det derfor nødvendig å oppstille visse begrensninger for hvilke, og i hvilket omfang, finansielle eiendeler i en virksomhet skal fritas for formuesskatt. Dersom dette ikke gjøres vil det være relativt enkelt for næringsdrivende å unndra privat formue fra beskatning.

### 5.6.4.2 Om valg av metode for å begrense skattefritaket for finansielle eiendeler

Det kan tenkes flere fremgangsmåter for å skille ut de finansielle eiendelene som enten ikke har nær tilknytning til virksomheten eller som må anses overflødige i denne, og som dermed bør formuesbeskattes på ordinært vis. Metodevalget må baseres på en størst mulig forening av hensynet til enkelhet på den ene side og hensynet til treffsikkerhet på den annen side.

Ved utformingen av de nærmere avgrensningskriterier er det etter departementets vurdering hensiktsmessig å skille mellom på den ene side virksomhet som utøves i enkeltmannsforetak og på den annen side virksomhet som utøves gjennom delingspliktige ikke-børsnotert aksjeselskap eller delingspliktig deltakerlignet selskap. Når disse organisasjonsformer i denne sammenheng kan behandles forskjellig, skyldes dette at privatformue og næringsformue fastsettes samlet på skattyters hånd når virksomheten er organisert som enkeltmannsforetak, mens formuesverdien av en eierandel i ikke-børsnotert aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap fastsettes separat, og uavhengig av eierens øvrige formue.

En samlet fastsettelse av privat- og næringsformue for personlige næringsdrivende medfører at omfanget av skattefritaket for finansielle eiendeler i virksomheten kan ses i sammenheng med fordelingen av skattyters samlede gjeld, i og utenfor virk-

somheten, til henholdsvis den skattepliktige eller skattefrie formue. Dersom de finansielle eiendeler i virksomheten tilordnes et tilsvarende gjeldsbeløp forlods, før den resterende gjeld fordeles mellom skattefrie og skattepliktige eiendeler, vil det etter departementets syn ikke være noe i veien for at alle finansielle eiendeler i virksomheten fritas for formuesskatt, når disse ikke overstiger skattyters samlede gjeld. Denne tilnærmingen vil lede til at det i de langt fleste tilfeller ikke blir nødvendig å foreta noen konkret vurdering av om finansielle eiendeler i virksomheten er knyttet til næringen eller ikke. Metoden er således meget enkel å praktisere samtidig som den vil være robust mot tilpasninger i virksomheter der skattyters næringsformue og privatformue ellers er tett sammenvevd. Det redegjøres nærmere for metoden nedenfor i kapittel 5.6.6.

Denne tilnærmingen er i praksis ikke gjennomførbar når virksomheten er organisert som ikke-børsnotert aksjeselskap eller deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 10–40. De enkelte deltakerens personlige gjeld er her adskilt fra selskapets formue og gjeld på en slik måte at det ikke er mulig å tilordne denne til selskapets finansielle eiendeler, slik en kan gjøre når virksomheten er organisert som enkeltmannsforetak. Videre vil det etter dagens nettoligning av deltakere, heller ikke være mulig å tilordne deltakerne en brutto eierandel i selskapets enkelte eiendeler og gjeld. Når virksomheten er organisert i selskaps form, må en dermed benytte andre kriterier for å begrense skattefritaket for finansielle eiendeler. Dette behandles i det følgende kapittel.

### 5.6.5 Finansielle eiendeler eiet av delingspliktig ikke-børsnotert aksjeselskap og delingspliktig deltakerlignet selskap

#### 5.6.5.1 Fordringer og kontanter

Fordringer, herunder bankinnskudd og kontanter, vil inngå som naturlige elementer i de fleste virksomheter. Slike eiendeler bør etter departementets syn omfattes av skattefritaket i den utstrekning de har tilknytning til og er nødvendig i virksomheten. I kapittel 5.8.5 foreslår departementet at finansieringsforetak mv. ikke skal omfattes av formuesfritaket. Fremstillingen i det følgende har derfor ikke relevans for fordringer som eies av slike foretak, selv om de er delingspliktige.

Når fordringer og kontanter i selskapet fritas fra formuesskatt, samtidig som slike formuesobjekter er skattepliktig på aksjonærens/deltakerens hånd, skapes et betydelig insentiv i retning av å kamufle-

re privat formue som fordringsmasse eller kontantbeholdning i virksomheten. Den formelle overbygning rundt slike tilpasninger kan variere, for eksempel kan den ta form av store kapitalinnskudd i virksomheten under påskudd av fremtidige utvidelsesplaner, eller det kan etableres en fordring der selskapets midler lånes ut til aksjonæren/deltakerne. I de tilfeller hvor det ikke er gjort noen bevisste forsøk på å «omklassifisere» privat formue til skattefrie selskapsformue bør, etter departementets oppfatning, også formue som er overflødig eller ikke nødvendig for å utøve den aktuelle virksomhet, være skattepliktig.

Det kan være vanskelig å trekke denne grensen basert på rene skjønnsmessige vurderinger. Departementet har derfor vurdert om skattefritaket for fordringer og kontanter kan begrenses utelukkende ut fra objektive kriterier. Det er flere tenkelige avgrensingskriterier, for eksempel kan fritak nektes for den delen av samlet fordringsmasse og kontantbeholdning som overstiger et visst beløp eller som overstiger en viss andel av foretakets realaktiva, kortsiktige gjeld eller omsetning. Problemet med disse kriteriene er at ingen av dem egner seg like godt for alle bransjer og for virksomhet av varierende størrelse i samme bransje. Det kan da bli nødvendig å etablere ulike avgrensingskriterier for virksomheter av forskjellig art og størrelse, og dette vil bidra til å komplisere regelverket og skape nye avgrensingsproblemer. Departementet er på denne bakgrunn kommet til at det ikke er tilrådelig å begrense skattefritaket utelukkende etter objektive kriterier.

Etter departementets oppfatning bør imidlertid visse fordringer positivt unntas fra formuesfritaket. Fordringer selskapet har på aksjonærene/deltakerne eller deres nærstående vil som regel ikke ha tilknytning til virksomheten og det vil skape en lite akseptabel asymmetri i regelverket dersom deltakerne eller eventuelt deres nærstående skal kunne få fradrag for sin gjeld til selskapet samtidig som fordringen ikke inngår i selskapets skattepliktige formue. Departementet foreslår derfor at fordringer på aksjonærene/deltakerne og deres nærstående ikke skal fritas fra formuesskatt. Det foreslås at kretsen av nærstående personer trekkes på samme måte som delingsmodellens identifikasjonsregel, jf. skatteloven § 12–11 første og annet ledd.

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

For andre fordringer og kontanter foreslår departementet at formuesfritak avskjæres i den utstrekning eiendelene etter en objektiv vurdering ikke har tilknytning til den aktuelle virksomhet, eller ikke er nødvendig i virksomheten.

For enkelte fordringer vil det være problematisk å avgjøre om det har tilknytning til virksomheten eller ikke. Kravet til tilknytning vil være sammenfallende med det som gjelder ved realisasjon av fordringen.

Tilknytningskriteriet vil normalt ikke være problematisk i forhold til kundefordringer. Her vil vurderingstemaet heller være om disse ved årsskiftet har et unaturlig høyt volum som et resultat av at kreditor og debitor kan ha en felles interesse i å skyve forfallstidspunktet til over årsskiftet. Også i forhold til kontantbeholdningen vil temaet være om denne fremstår som unaturlig høy ved årsskiftet.

I vurderingen av om fordringsmassen og kontantbeholdningen er nødvendig i virksomheten bør det tas hensyn til at likviditetsreserven i en virksomhet vil kunne variere som følge av naturlige svingninger i omsetningsmønsteret, og at det i enkelte bransjer vil være naturlig at den ved årsskiftet kan være noe høyere enn ellers i året.

Denne vurderingen antas å reise særlige vanskeligheter når høy likviditetsreserve ved årsskiftet begrunnes med planer om fremtidige utvidelser i virksomheten, eller med at det foreligger planer om reinvestering av driftsmidler. For å lette de skjønsmessige avveininger og for å hindre omgørelser, skal det i denne vurderingen ikke tas hensyn til fremtidige utvidelsesplaner, som ikke er iverksatt før årsskiftet. Det samme skal gjelde for det tilfellet at driftsmidler er realisert og det planlegges reinvesteringer, med mindre det kan påvises at reinvestering allerede er foretatt ved årsskiftet, f.eks. ved at det kan fremlegges kopi av skriftlig kjøpekontrakt. Ved å oppstille ovennevnte kriterier for den skjønsmessige vurdering antar departementet at praktiseringen av reglene på dette punkt vil bli betydelig mindre komplisert.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4-2 annet ledd.

#### *5.6.5.2 Aksjer og andeler i underliggende selskaper*

Det er i kapittel 5.5.3.2 foreslått at aksjer i børsnoterte selskaper og aksjer i selskaper notert på SMB-listen ved Oslo Børs skal være skattepliktige fullt ut. Det samme gjelder avledede finansielle instrumenter (derivater mv), jf. kapittel 5.5.5. Skattefritak for slike finansielle eiendeler skal ikke kunne oppnås ved å legge disse inn i et delingspliktig ikke-børsnotert aksjeselskap eller et delingspliktig deltakerlignet selskap. For at aksjonærene og deltakerne skal bli effektivt beskattet for verdien av børsnoterte aksjer mv. som eies av delingspliktig selskap, må disse eiendeler medregnes til full verdi ved be-

regningen av den skattemessige formuesverdien av aksjene og andelene.

Delingspliktige ikke-børsnotert aksjeselskap og delingspliktig deltakerlignet selskap kan eie andeler i underliggende ikke-børsnotert aksjeselskap eller deltakerlignet selskap. Dette reiser spørsmål om i hvilken utstrekning næringseiendeler i det underliggende selskapet skal medregnes som skattefrie eller skattepliktige ved beskatningen av aksjonærene og deltakene i eierselskapet.

Departementet viser til vurderingene i kapittel 5.5.3.3 og i kapittel 5.5.4, og legger til grunn at det underliggende selskapet må være delingspliktig for at næringseiendelene i dette selskapet skal fritas fra formuesskatt ved beregningen av formuesverdien av aksjer og andeler i (det delingspliktige) eierselskapet.

Dersom det underliggende selskapet er delingspliktig, vil næringseiendelene skilles ut ved verdsettelsen av aksjene eller andelene i dette selskapet. Den (reduerte) verdien av aksjene eller andelene i det underliggende selskapet skal da inngå i verdsettelsen av aksjene eller andelene i eierselskapet. Dersom det underliggende selskapet ikke er delingspliktig, skal det ikke foretas noen utskillelse av næringseiendeler ved verdsettelsen av aksjene eller andelene i dette selskapet. Den fulle verdi av aksjene eller andelene i det underliggende selskapet skal da inngå i verdsettelsen av aksjene eller andelene i eierselskapet.

### **5.6.6 Finansielle eiendeler i enkeltmannsforetak**

#### *5.6.6.1 Innledning*

Når virksomheten drives i enkeltmannsforetak, er det ikke noe organisatorisk skille mellom virksomheten og skattyteres privatøkonomi. Det hører til unntakstilfellene at virksomhet som drives i enkeltmannsforetak er underlagt full regnskapsplikt, sml. lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) § 1-2 nr. 11. Et skille mot skattyters privatøkonomi trekkes likevel gjennom plikten til å utarbeide og levere næringsoppgave, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 1, og via plikten til å registrere regnskapsopplysninger, jf. regnskapsloven § 1-2 annet ledd.

Denne tette kobling mellom skattyters privatformue og virksomhetsformue tilsier at det ved behandlingen av finansielle eiendeler i enkeltmannsforetak bør legges stor vekt på å etablere regler som er robuste mot tilpasninger og som er enkle å praktisere. På denne bakgrunn foreslår departementet en metode hvor det innrømmes skattefritak for alle finansielle eiendeler som er henført til virk-

somheten, under forutsetning av et tilsvarende gjeldsbeløp også tilordnes disse eiendeler forlods og dermed ikke går til fradrag i den skattepliktiges øvrige formue. Denne tilnærmingen kan også ses som et utslag av at skattyter alternativt kunne brukt den finansielle formuen til å nedbetale gjeld. Nedenfor redegjøres det nærmere for denne metoden.

For det tilfellet at finansformuen i virksomheten overstiger skattyters samlede gjeld, må skattefritak for overskytende finansielle eiendeler begrenses etter særlige kriterier. Det vises til omtale nedenfor.

#### 5.6.6.2 Skattefritak for finansielle eiendeler i virksomheten innenfor rammen av skattyters samlede gjeld

Departementets forslag innebærer at det på visse vilkår gis fullt formuesskattefritak for finansielle eiendeler som er tilordnet skattyters virksomhet, når virksomheten er organisert som enkeltmannsforetak. Med finansielle eiendeler som er tilknyttet skattyters virksomhet menes finansielle eiendeler av enhver karakter, så som bankinnskudd og andre fordringer, kontanter, aksjer i børsnoterte selskaper mv., og også aksjer i ikke-børsnoterte selskaper og andeler i deltakerlignede selskaper som nevnt i skatteloven § 10–40.

Betingelsen for at finansielle eiendeler som er tilordnet virksomheten fullt ut skal fritas fra formuesskatt, uten at det foretas noen nærmere vurdering av om disse er tilstrekkelig nært knyttet til virksomheten eller ikke, er at deres samlede skattemessige verdi ikke overstiger den skattemessige verdi av skattyterens samlede gjeld, dvs. både den gjeld som er tilordnet virksomheten og annen personlig gjeld som skattyteren har. Er dette vilkåret oppfylt fritas de finansielle eiendeler i virksomheten fra formuesskatt. Samtidig skal en andel av skattyters gjeld lik den skattemessige verdien av de skattefrie finansielle eiendeler forlods tilordnes til det skattefrie området. Den resterende gjeld skal fordeles mellom eiendeler som er fritatt fra formuesskatt og eiendeler som er formuesskattepliktige. Det vises til kapittel 5.8.4 for en nærmere redegjørelse for hvordan gjeldsfordelingen skal foretas.

Departementet legger til grunn at finansielle eiendeler som er tilordnet virksomheten sjelden vil overstige skattyters samlede gjeld i og utenfor virksomheten. Den her beskrevne metode vil da medføre at det i et stort flertall av tilfellene ikke blir nødvendig å foreta noen konkret vurdering av om de finansielle eiendeler er tilknyttet virksomheten og nødvendig i denne. Metoden fremstår da som svært enkel å praktisere.

#### 5.6.6.3 Begrensning i formuesfritak når finansielle eiendeler i virksomheten overstiger skattyters samlede gjeld

Når de finansielle eiendeler i virksomheten overstiger summen av skattyters gjeld i og utenfor virksomheten bortfaller grunnlaget for å fritta alle finansielle eiendeler i virksomheten fra formuesskatt uten nærmere vurdering.

For dette tilfellet bør det etter departementets syn foretas en konkret vurdering av om virksomheten er tilordnet finansielle eiendeler som ikke har tilknytning til virksomheten eller er nødvendig i denne, og om det i virksomheten er fordringer på skattyters nærstående, jf. definisjonen av nærstående foran. Vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning til virksomheten skal da foretas i forhold til alle finansielle eiendeler i virksomheten, dvs. både bankinnskudd og andre fordringer, aksjer, kontantbeholdning mv., og den skjønsmessige vurdering må basere seg på samme kriterier som angitt foran.

Departementet foreslår at i den utstrekning det i virksomheten er finansielle eiendeler som etter en konkret vurdering ikke anses tilknyttet virksomheten eller en nødvendig i denne, eller det er fordringer på skattyterens nærstående, skal disse trekkes ut av det skattefrie området inntil den skattemessige verdi av de finansielle eiendeler i virksomheten tilsvarer summen av skattyters gjeld i og utenfor virksomheten. De finansielle eiendeler i virksomheten, som etter dette er trukket ut av det skattefrie området, blir skattepliktig uten at noe gjeld kommer til fradrag.

## 5.7 Verdssettelse av eiendelene

### 5.7.1 Generelt

For å fordele gjeld mellom fritatte eiendeler nevnt i dette kapitlet og formuesskattepliktige eiendeler, se kapittel 5.8, må alle eiendeler i virksomheten fortsatt formuesverdssettes. Verdssettelsen vil også ha betydning i forhold til gjeldsfordeling mellom Norge og utlandet, og i forbindelse med fastsettelse av arveavgiftsgrunnlaget. Departementet foreslår at de generelle verdssettelsesreglene for å fastsette formuesverdiene i hovedsak skal videreføres. Departementet foreslår imidlertid visse endringer i verdssettelsesreglene som beskrives nedenfor.

Aksje i ikke-børsnotert aksjeselskap verdssettes i dag til 65 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret, fordelt etter pålydende. Aksje i aksjeselskap notert på SMB-



listen ved Oslo Børs, verdsettes til 65 prosent av kursverdien 1. januar i ligningsåret. Disse verdsettelsesreglene er unøytrale i forhold til verdsettelsen av investeringer i andre typer eiendeler, f.eks. bankinnskudd, obligasjoner mv. Departementet foreslår derfor at nevnte rabatter oppheves. Når aksjonærer i delingspliktig selskap fritas for formuesskatt på næringseiendeler i selskapet, er det ingen grunn til videreføre aksjerabatten for disse aksjonærene på eventuelle eiendeler som ikke er næringseiendeler. Eierne av øvrige ikke-børsnoterte aksjer bør tåle en normal skattebelastning, på linje med bl.a. bankinnskudd og børsnoterte aksjer. Det er også grunn til å peke på at verdsettingen av ikke-børsnoterte aksjer fremdeles vil være relativt lempelig, selv etter opphevelsen av aksjerabatten. Dette skyldes at formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer er vesentlig lavere enn markedsverdien, siden aksjene verdsettes med utgangspunkt i skattemessig verdi av selskapets eiendeler.

Departementet foreslår derfor at aksjer notert på SMB-listen ved Oslo Børs verdsettes til kursverdien, og at aksjer i ikke-børsnoterte selskaper verdsettes til formuesverdiene i selskapet.

Det vises til forslag til § 4–12 annet ledd.

### 5.7.2 Aksjer og andeler i utenlandske selskaper

Personer bosatt i Norge plikter å betale formuesskatt på verdien av sine andeler i utenlandske deltakerlignede selskaper. Utenlandske bosatte personer plikter videre å betale formuesskatt for sin andel i utenlandsk deltakerlignet selskap hvis selskapet oppfylder vilkårene for skatteplikt etter skatteloven § 2–3. Deltakerne anses da å drive virksomhet eller å ha eiendom i Norge

Etter skatteloven § 4–40 fastsettes formuesverdien av norske deltakeres andel til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter. Det er ikke gitt særlige regler for verdsettelsen av deltakerens andel i utenlandsk deltakerlignet selskap. Skattedirektoratet har i LigningsABC 1999 side 211 beskrevet en metode for verdsettelse i de tilfeller der en person bosatt i Norge eier andeler i et utenlandsk selskap. Ved fastsettelsen av eventuell skattepliktig inntekt og formue for norsk deltaker i utenlandsk selskap tas det utgangspunkt i det utenlandske selskaps finansregnskap som omarbeides til et årsoppgjør etter norske skatteregler.

Norske skattytere som eier aksjer i utenlandske selskaper er formuesskattepliktig til Norge for aksjeverdien. Er aksjene notert på børs, skal aksjene verdsettes til omsetningsverdien. For aksjer i ikke-

børsnoterte utenlandske selskaper er beregningsgrunnlaget antatt salgsverdi. Dette kan i mange tilfeller være høyere enn skattemessig formuesverdi. I utenlandske selskaper skal formuesverdien av aksjen settes til 65 prosent av beregningsgrunnlaget.

At beregningsgrunnlaget er forskjellig for aksjer i norske og utenlandske selskaper er i stor grad begrunnet i administrative forhold. For norske aksjer benyttes skattemessige formuesverdier som beregningsgrunnlag bl.a. fordi det er vanskelig å beregne markedsverdien av aksjer som sjelden omsettes, og fordi den skattemessige formuesverdien er kjent. Det kan være vanskelig for så vel skattytere som ligningsmyndighetene å fastsette skattemessige formuesverdier etter norske regler for eiendeler og gjeld i et utenlandsk selskap. Man antok i forbindelse med vedtakelsen av bestemmelsen at det da ville være enklere å beregne en «*antatt markedsverdi*», jf. Ot.prp. nr. 12 (1992–93).

Etter departementets oppfatning bør aksjer i norske aksjeselskaper og aksjer i utenlandske selskaper verdsettes på samme måte. At andeler i utenlandske deltakerlignede selskaper verdsettes etter samme prinsipper som for andeler i norske deltakerlignede selskaper taler også for en likebehandling når det gjelder aksjer.

Etter departementets oppfatning bør dette bare gjelde for skattytere som kan sannsynliggjøre de skattemessige formuesverdiene i selskapet. Dette kan gjøres på tilsvarende måte som for deltakerlignet selskap. For aksjer i selskap hvor aksjonærer ikke kan sannsynliggjøre dette ved for eksempel fremleggelse av selskapets finansregnskap, må aksjene verdsettes til antatt salgsverdi.

Departementet foreslår derfor at aksjer i utenlandske aksjeselskaper skal verdsettes etter samme prinsipper som aksjer i norske selskaper. Aksjer i ikke-delingspliktige utenlandske aksjeselskaper skal således verdsettes til aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi fordelt på aksjene.

Departementet foreslår videre at aksjer og andeler i delingspliktige utenlandske selskaper skal verdsettes etter samme prinsipper som for norske delingspliktige selskaper.

Å finne antatte norske skattemessige verdier med utgangspunkt i finansregnskapet vil innebære en betydelig grad av skjønn. Det vil være betydelige dokumentasjonsproblemer i slike tilfeller. Departementet foreslår at det gis hjemmel til å gi forskrift for nærmere regulering av verdsettelsen av aksjer og andeler i utenlandske selskaper, herunder krav til dokumentasjon av antatt skattemessig verdi.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4–

12 tredje ledd og til endring i skatteloven § 4–12 fjerde ledd bokstav a.

## 5.8 Vurderinger og forslag til begrensninger i gjeldsfradraget

### 5.8.1 Innledning

Når næringsseideler fritas fra formuesskatteplikt, tilsier symmetriprinsippet at det ikke bør gis fradrag for den delen av gjelden som knytter seg til næringsseidene. En annen løsning ville føre til store fradrag også i den bruttoformuen som ikke er næringsseideler, og som fortsatt skal beskattes. For å sikre en effektiv beskatning av annen formue enn næringsseideler, foreslår departementet at fradragretten for gjeld begrenses i tilfeller hvor formue skal fritas fra beskatning etter det forslag som her fremmes. I det følgende vurderes hvordan slike begrensningsregler bør utformes.

### 5.8.2 Metodevalg

Prinsipielt vil det være mest riktig å avskjære fradragrett for gjeld som er pådratt i tilknytning til næringsseideler som etter dette forslaget skal fritas for formuesskatt, og opprettholde fradragretten for gjeld som er pådratt i tilknytning andre formueseideler.

En metode der gjelden skal henføres til de ulike eiendeler vil i mange tilfeller bli svært vanskelig å praktisere både for skattyter og for ligningsmyndighetene. Ofte vil det ikke være mulig å identifisere i hvilken utstrekning en eiendel er finansiert med gjeld og ikke med egenkapital. Dette må avgjøres ut fra en helhetsvurdering, der en må legge vekt på den underliggende økonomiske realitet og ikke bare ytre formalia. Dette innebærer også at en i noen utstrekning må se hen til hvordan den samlede formue er finansiert, og at en ikke nødvendigvis fullt ut kan akseptere et opplegg hvor skattyter har valgt å gjeldsfinansiere visse formuesgoder og finansiere andre med egenkapital. Dette vil i mange tilfeller ikke reflektere de underliggende realiteter og åpner dessuten for store tilpasningsmuligheter. Et eksempel kan være belåning av privatboligen for å finansiere virksomheten. Dette leder igjen til at gjeldsfordelingen etter denne metoden ofte må basere seg på skjønnsmessige avveininger, der ligningsmyndighetene vil kunne ha problemer med å kontrollere skattyters påstand.

Departementet vil derfor ikke tilrå at en direkte tilordningsmetode benyttes, men foreslår i stedet at gjelden fordeles forholdsmessig etter en nærmere

angitt nøkkel mellom de skattefrie næringsseidene og annen formue.

I denne forbindelse vises også til at departementet i høringsnotat av 14. september 1998 foreslo å innføre en direkte tilordningsmetode for fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet, jf. § 4–31 første ledd og § 6–91 første ledd første punktum. Departementet har ennå ikke fremmet lovforslag i tråd med dette, blant annet fordi det i høringsrunden er anført betydelige motforestillinger mot å benytte en direkte fordelingsmetode. Departementet legger uansett til grunn at det vil være mer problematisk å benytte en direkte tilordningsmetode i forhold til bestemmelsen i dette kapittel enn i forhold til gjeldsfordeling mellom Norge og utlandet, fordi regelsett i dette kapittel vil omfatte langt flere skattytere.

### 5.8.3 Hvilken gjeld som skal fordeles

Gjeld per 1. januar i ligningsåret er fradragberettiget ved formuesligningen, jf. skatteloven § 4–1 første ledd.

Når skattyter driver virksomhet i enkeltmannsforetak, er det hans personlige gjeld (privat gjeld og regnskapsført foretaksgjeld) per denne dato som skal fordeles. For ektefeller som sambeskattes vil det være deres felles gjeld som skal fordeles. Eier skattyter (inklusive ektefellen) flere separate enkeltmannsforetak, ses disse under ett ved beregning av samlet gjeldsfradrag. Foran har departementet foreslått at finansielle eiendeler i virksomheten skal fritas fra formuesskatt så langt de dekkes av skattyters gjeld i og utenfor virksomheten. Som en konsekvens av dette foreslås at den delen av skattyters gjeld, i eller utenfor virksomheten, som svarer til den skattemessige verdien av de fritatte finansielle eiendeler i virksomheten, forlods skal tilordnes til det skattefrie området. I enkeltmannsforetak vil det etter dette bare være den resterende personlige gjeld etter forlods tilordning til fritatte finansielle eiendeler, som skal fordeles etter den fremgangsmåte som foreslås nedenfor.

I selskaper som nevnt i skatteloven § 10–40, dvs. ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv., fastsettes nettoformuen på selskapets hånd som om selskapet var skattyter. Formuesverdien av deltakerens andel settes til en forholdsmessig andel av selskapets nettoformue, jf. skatteloven § 4–40. Dette innebærer at det er selskapets regnskapsførte gjeld per 1. januar i ligningsåret, men ikke andelseiers gjeld utenfor selskapet, som skal fordeles etter de regler som her omtales.

Det fastsettes en separat formuesverdi for aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskaper og allmen-

naksjeselskaper, jf. skatteloven § 4–12. Ved beregning av denne formuesverdien skal selskapets gjeld fordeles etter reglene her.

For kommandittister og stille deltakere skal gjeld som ikke er fradragsberettiget etter skatteloven § 4–41 holdes utenfor før fordelingen foretas.

#### 5.8.4 Fordelingsgrunnlaget

Departementet foreslår at gjelden skal fordeles på grunnlag av forholdet mellom bruttoverdien av eiendeler som klassifiseres som næringsseideler, og som på dette grunnlag er fritatt for formuesskatt, og bruttoverdien av de formuesskattepliktige eiendeler. Bruttoverdien av eiendelene antas å være bedre egnet som fordelingsgrunnlag enn andre størrelser, som for eksempel netto avkastning.

I enkeltmannsforetak vil en del av gjelden være forlods tilordnet de finansielle eiendeler i virksomheten. De finansielle eiendeler i enkeltmannsforetak som er fritatt for formuesskatt og som er tilordnet gjeld forlods, skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget ved fordeling av den resterende gjelden.

Fordeling basert på bruttoverdien av eiendelene forutsetter at disse verdsettes. Det ideelle hadde vært om alle eiendeler kunne verdsettes til markedsverdi, men dette er urealistisk og fremstår ikke som noe aktuelt alternativ.

Det er nærliggende å basere seg på verdifastsettelse som allerede foreligger. Et alternativ vil være å benytte de skattemessige formuesverdier, eller eventuelt de skattemessige nedskrevne verdier av eiendelene. Skattemessige formuesverdi av eiendelene må i enkelte tilfeller fortsatt beregnes for næringsseideler av hensyn til fordelingen av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet og mellom ulike kommuner. Videre må det holdes en viss løpende oversikt over disse størrelser av hensyn til at foretaket kan skifte status i forhold til delingsreglene.

En svakhet ved å basere fordelingen på skattemessige verdier er at disse i svært varierende grad reflekterer den virkelige verdi av eiendelene. Finansielle poster som bankinnskudd, obligasjoner mv. og børsnoterte aksjer verdsettes til markedsverdi. Visse løse driftsmidler kan ha en lav skattemessig verdi og det samme vil gjelde mange faste næringsseidommer. Dette innebærer at forholdsvis mer gjeld blir fordelt til eiendeler som blir verdsett høyt, enn til eiendeler som blir verdsett lavt. Dette vil antakelig kunne slå ut både til skattyters gunst og til hans ugunst avhengig av hvilke eiendeler som blir beskattet og hvilke som skal fritas som næringsseideler.

For ikke-børsnoterte aksjeselskaper kan det være et alternativ å ta utgangspunkt i de regnskapsmessige balanseverdier. Disse vil normalt reflektere markedsverdiene bedre enn de skattemessige verdier. På den annen side kan dette ha uheldige sider ved at skattehensyn kan virke inn på regnskapsføringen, og dermed medvirke til å gjøre finansregnskapet mindre informativt.

På bakgrunn av dette foreslår departementet at gjelden skal fordeles forholdsmessig mellom skattemessige formuesverdi av eiendeler som er næringsseideler, og som på dette grunnlag fritas for formuesskatt, og skattemessig formuesverdi av formuesskattepliktige eiendeler.

Det vises til forslag til ny § 4–32 i skatteloven.

Når skattyter har formue i flere kommuner, skal gjelden fratrekkes forholdsmessig etter størrelsen av bruttoformuen i hver kommune, jf. skatteloven § 4–30. Etter skatteloven § 4–31 skal skattyter som har formue i fast eiendom mv. i utlandet, gis forholdsmessig fradrag for gjeld beregnet etter forholdet mellom formue som nevnt i utlandet og skattyterens øvrige bruttoformue. På bakgrunn av forslaget om gjeldsfordeling i dette kapittelet og nevnte to bestemmelser, er det behov for at forholdet mellom dem reguleres nærmere. Departementet foreslår at det i forskrift kan gis nærmere bestemmelser om regulering og utfylling av skatteloven §§ 4–30 til 4–32.

Det vises til forslag til ny § 4–33 i skatteloven.

#### 5.8.5 Vurderinger og forslag til subjektiv avgrensning av formuesskattefritaket

Aksjer i banker vil etter forslaget ikke bli fritatt for formuesskatt på eierens hånd. Det medfører at bankens eiendeler blir formuesbeskattet på aksjonærens hender. Det reiser spørsmålet om hvordan formue knyttet til sparebanker, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak skal behandles. Disse selskaper og sammenslutninger har ikke egentlige eiere til foretakets formuesmasse. Slike foretak svarer formuesskatt til staten med 0,3 prosent. Eiendeler i slike selskaper og sammenslutning vil for en stor del bestå av fordringer og aksjer. Etter departementets oppfatning bør alle næringsseideler i finansieringsforetak mv. behandles mest mulig likt hva angår formuesbeskatning. På denne bakgrunn bør disse foretak ikke fritas for formuesskatt på næringsseideler. Det samme bør gjelde for eventuelle delingspliktige finansieringsforetak.

Aksjer forsikringselskap vil etter forslaget heller ikke bli fritatt for formuesskatt. Gjensidige forsikringselskap formuesbeskattes på tilsvarende

måte som gjensidige finansieringsforetak. Etter departementets oppfatning bør alle næringseiendeler i forsikringselskaper behandles mest mulig likt hva angår formuesbeskatning. Dette medfører at disse foretak ikke bør fritas for formuesskatt på næringsaktiva.

Samvirkelag som omfattes av skatteloven § 10–50 har heller ikke noen egentlige eiere til foretakets formuesmasse. Foretaket svarer kun statsskatt med 0,3 prosent. På bakgrunn av at de fleste aksjonærer i aksjeselskap fortsatt skal svare formuesskatt av selskapets eiendeler, bør samvirkelag nevnt i skatteloven § 10–50 fortsatt svare formuesskatt.

## 5.9 Opphevelse av skattebegrensningsregelen

---

For personer med høy ligningsmessig formue, men med lav alminnelig inntekt, er det gitt en særskilt skattebegrensningsregel i skatteloven § 17–10, jf. § 17–11. Bestemmelsene fremgikk tidligere av Stortingets skattevedtak kapittel 5, men ble ved lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt, inntatt i skatteloven.

Dersom skattyters samlede skatter, med unntak for toppskatt og trygdeavgift, ved endelig ligning overstiger 80 prosent av korrigert alminnelig inntekt, skal formuesskatt til staten og dernest formueskatt til kommunen settes ned slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1 000 000 kroner kan likevel ikke settes under 0,6 prosent av den overskytende formuen.

Aarbakke-gruppen (NOU 1991: 17) foreslo å oppheve den daværende begrensningsregelen. Det ble blant annet lagt vekt på at lavere skattesatser reduserte behovet for en slik regel. I den grad en mente at formuesskatten oppfyller et selvstendig formål ved siden av inntektsbeskatningen, virket det videre etter Aarbakke-gruppens vurdering lite logisk med en regel som fjerner eller reduserer *formuesskatten* fordi den skattepliktige *inntekten* er lav. Regelen gir dessuten motiver til å redusere skattepliktig avkastning av formue (alminnelig inntekt). For skattytere som kan bestemme utbytte mv. selv, gir regelen et motiv til å konsentrere avkastningen i et enkelt år, i stedet for å la den komme som en jevn strøm år for år. Forslaget om å oppheve skattebegrensningsregelen må dessuten ses i sammenheng med at behovet for denne regelen reduseres når næringseiendeler fritas for formuesskatt.

Departementet anser således at behovet og begrunnelsen for den særskilte begrensningsregelen for formuesskatten ikke lenger er til stede. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 17–10 og § 17–11 oppheves med virkning fra inntektsåret 2001.

## 5.10 Endringer i annen lovgivning.

---

I arveavgiftsloven § 11 A er det gitt særlige regler for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og andeler i deltakerlignet selskap. Verdien av ikke-børsnoterte aksjer settes til 30 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi. Verdien av andeler i ansvarlig selskap og kommandittselskap fastsettes på tilsvarende måte. Aksjenes og andelens verdi ved arveavgiftsberegningen er altså avhengig av den skattemessige formuesverdien.

Etter departementets oppfatning taler sterke grunner for at fritaket for næringseiendeler ikke skal få virkning for arveavgiften. Hensyn til nøytralitet i beskatningen og fordeling taler for at omsetningsverdi bør legges til grunn ved verdsettelsen for arveavgiftsformål. En ytterligere reduksjon av arveavgiftsverdien på ikke-børsnoterte aksjer og andeler i deltakerlignede selskap vil forsterke de skjevheter som allerede i dag ligger i arveavgiften. Videre bør verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer og andeler i deltakerlignet selskap ses i sammenheng med den forestående revisjon av arveavgiften.

Departementet foreslår derfor at det presiseres at de regler som foreslås i dette kapitlet, ikke skal innebære noen endring av reglene i arveavgiftsloven § 11 A. Alle ikke-børsnoterte aksjer og andeler i deltakerlignet selskap skal ved arveavgiftsverdsettelsen verdsettes etter de regler som gjelder i dag. Det skal følgelig ikke i delingspliktige selskaper skilles mellom næringseiendeler og andre eiendeler, det skal heller ikke gjøres forholdsmessig fradrag for gjeld.

Det vises til forslag til endring i arveavgiftsloven § 11 A første ledd annet og tredje punktum.

## 5.11 Virkningstidspunkt

---

Departementet foreslår at lovendringene i dette forslaget skal tre i kraft med virkning fra inntektsåret 2001.

## 6 Kollektive pensjonsordninger i arbeidsforhold – endring av skatteloven §§ 6–46 og 6–47

### 6.1 Innledning

I Ot.prp. nr. 71 (1999–2000) Om lov om innskuddspensjon i arbeidsforhold, varslet Regjeringen at en inndekning av provenytapet ved innføring av innskuddspensjon i arbeidsforhold, så langt som mulig burde skje ved en generell innstramming i skatte-reglene for de skattefaviserte pensjonsordningene som finansieres av arbeidsgiver. Forslaget om en generell innstramming skyldes at Stortinget har forutsatt at innskuddspensjon i arbeidsforhold skal gis den samme skattemessige behandlingen som någjeldende private pensjonsordninger etter skatteloven (TPES) og foretakspensjonsordninger etter lov av 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon.

Departementets forslag til innstramming av skattereglene gjelder i første omgang for pensjonsordninger etter lov av 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon. Det vil senere fremmes tilsvarende forslag for innskuddsbaserte pensjonsordninger i arbeidsforhold, jf. Ot.prp. nr. 71 (1999–2000).

Departementet finner det i denne sammenheng hensiktsmessig å foreslå en reduksjon av det beløpet foretaket kan få inntektsfradrag for ved innbetaling til premiefond i en pensjonsordning etter lov om foretakspensjon. Forslaget omfatter også retten til fradrag for innbetaling til premiefond til en TPES-ordning, så lenge innbetalingen foretas innen den overgangsperioden som følger av overgangsbestemmelsene i lov om foretakspensjon.

Etter departementets oppfatning er det naturlig at den lovbestemte grensen for fondets størrelse, som følger direkte av lov om foretakspensjon, i utgangspunktet er sammenfallende med skattelovens grense for inntektsfradrag til premiefond. Som en konsekvens av de foreslåtte endringene i skatteloven, er det dermed behov for å endre lov om foretakspensjon.

Departementet foreslår i tillegg en reduksjon av fradragssrammen for fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4–9.

Det vises for øvrig til avsnitt 2.5 i St.prp. nr. 1 (2000–2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

### 6.2 Premiefond

Når den vedtatte endringen i skatteloven § 6–46 trer i kraft, gis det rett til inntektsfradrag for innbetaling til premiefond på inntil 150 pst. av gjennomsnittet av årets premie og årets premie i de to foregående årene. Dette gjelder likevel bare inntil de samlede midlene i premiefondet når en grense på ti ganger gjennomsnittet av årets premie og premie i de to foregående årene. Videre foretas det ingen løpende skattlegging av avkastningen. Midlene i fondet inngår heller ikke i formuesskattegrunnlaget for det foretaket som har opprettet foretakspensjonsordningen. Midler i fondet kan i visse tilfeller overføres til foretaket. I så fall blir det skattepliktig inntekt i tilbakeføringsåret.

Lov om foretakspensjon regulerer hva premiefondet kan og skal benyttes til. Det skal primært benyttes til dekning av fremtidige premieinnbetalinger. Fondsavsetningen gir derved foretaket en skattefavisert «bufferkapital» som foretaket kan trekke på for å dekke pensjonsforpliktelsene overfor de ansatte.

Etter departementets oppfatning er hele ordningen med premiefondet problematisk. Avsetningsadgangen til fondet er svært vid. Etter departementets syn er det liten grunn til å subsidiere oppbyggingen av slike fond, noe som tilsier en mer begrenset adgang til å foreta innbetaling med rett til fradrag i inntekten.

Premiefondet framstår som en skattefri «sparebøsse» for foretaket som har opprettet pensjonsordningen, siden de innstående midlene er fritatt for formuesskatt og løpende skatt på kapitalavkastningen. Ordningen gir foretaket en mulighet til å utsette beskatningen av årets overskudd, noe som kan gi vesentlige skattefordeler. Den gunstige beskatningen av premiefond står i en særstilling i det norske skattesystemet og er klart i strid med de prinsipper som ble lagt til grunn ved skattereformen i 1992. Midler avsatt på premiefond kommer i tillegg til de midlene som skal avsettes for å sikre opptjente pensjonsrettigheter blant ansatte og pensjonister, og ordningen er uansett skattefavisert ved at det gis fradrag for årets premie. Departementet kjenner ikke til at andre land har en like sterk skattefavisering av tjenestepensjonsordninger.

Etter departementets syn er det heller ikke noe spesielt ved kostnader til en foretakspensjonsordning som i seg selv begrunner at skattefavouriseringen av premiefondet bør opprettholdes. Dersom foretaket er forpliktet overfor de ansatte til å dekke pensjonsytelser, må det anses som en del av de ansattes lønns- og arbeidsvilkår og foretakets lønnskostnader i vid forstand. Forpliktelsene er dermed uavhengig av foretakets inntekt det enkelte år.

Departementet legger på denne bakgrunn opp til en nedtrappingsplan for skattefavouriseringen av premiefond. I løpet av en periode på tre til fire år bør den maksimale grensen på størrelsen av premiefond reduseres fra ti ganger til to ganger gjennomsnittet av årets og de to foregående års premie. Departementet foreslår i denne omgang at skatteloven § 6–46 endres slik at grensen for inntektsfradrag for innbetaling til premiefond settes ned fra 150 pst. til 50 pst. av gjennomsnittet av årets og de to foregående års premier. Samtidig foreslås det at grensen i samme bestemmelse for det beløpet som kan innbetales med rett til fradrag, settes ned fra ti til seks ganger det nevnte gjennomsnittet. For begge disse endringene er det skattelovens begrep "årets premie" som er avgjørende for hvor stort fradraget kan bli.

Skatteloven § 6–46 regulerer kun foretakets rett til fradrag. Grensen for hvor stort premiefondet kan bli før foretaket har en plikt til å tilbakeføre midler til seg, følger av lov om foretakspensjon § 10–4 første ledd. Etter denne bestemmelsen er det begrepet "årets premie" i foretakspensjonsloven som legges til grunn for beregningen av fondets størrelse. Departementet antar at "årets premie" i praksis vil være sammenfallende i de to lovene. Det er etter departementets vurdering hensiktsmessig med en sammenfallende øvre grense for fondets størrelse og skattelovens grense for rett til fradrag. Det foreslås således en endring av lov om foretakspensjon § 10–4 første ledd, slik at grensen for fondets størrelse reduseres fra ti til seks ganger gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier. Som en konsekvens av denne reduksjonen, vil grensen for når foretaket kan tilbakeføre midler fra premiefondet i henhold til foretakspensjonsloven § 10–4 annet ledd, endres til tre ganger det nevnte gjennomsnittet.

Midler som overføres fra premiefondet til foretaket i henhold til bestemmelsene i lov om foretakspensjon, skal tas til inntekt i tilbakeføringsåret. Skattebelastningen for foretaket som følge av at beløpsgrensen for tilbakeføringsplikten reduseres, kan imidlertid avhjelpest ved å benytte overgangsbestemmelsene om bruk av premiefondsmidler i lov om foretakspensjon.

### 6.3 Fortsettelsesforsikring

---

Når et medlem trer ut av en foretakspensjonsordning fordi vedkommende slutter i foretaket eller pensjonsordningen opphører, kan medlemmet selv velge om premiereserven skal sikres ved en fripolise eller om det skal tegnes en fortsettelsesforsikring i henhold til lov om foretakspensjon § 4–9. Fortsettelsesforsikringen viderefører vilkårene i den foretakspensjonsordningen forsikringen har utgått fra. Det gjelder selv om fortsettelsesforsikringen er en individuell forsikring og et eget rettsforhold mellom den som tegner forsikringen og forsikringsselskapet.

Det gis på visse vilkår rett til inntektsfradrag for premien til en slik fortsettelsesforsikring, jf. skatteloven § 6–47 bokstav d (vedtatt, men ikke trådt i kraft). Den årlige fradagsrammen er på 40 000 kroner. Den kommer i tillegg til fradagsrammen på et tilsvarende beløp for innbetaling til individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA).

Det er normalt personer med høyere inntekter som har midler til å tegne både fortsettelsesforsikring og IPA. Departementet foreslår på denne bakgrunn at skatteloven endres slik at det blir en samlet fradagsramme på i alt 40 000 kroner for individuelle pensjonsordninger som fortsettelsesforsikringer og IPA. En felles fradagsramme er i overensstemmelse med ligningspraksis, fordi fortsettelsesforsikringer utgått fra TPES-ordninger normalt behandles etter de samme skattereglene som IPA.

### 6.4 Provenyvirkninger

---

Det er svært usikkert hvor mange arbeidstakere som vil bli tilknyttet innskuddspensjon i arbeidsforhold. I 1998 var om lag 970 000 sysselsatte arbeidstakere i privat sektor ikke medlem i noen tjenestepensjonsordning. I NOU 1999: 32 Utkast til lov om innskuddspensjon i arbeidsforhold ble provenytapet av at innskuddsmidler i innskuddspensjon i arbeidsforhold fritas fra beskatning, beregnet til om lag 65 mill. kroner pr. 10 000 arbeidstakere. På usikkert grunnlag anslås provenytapet av å innføre innskuddspensjon til 250 mill. kroner påløpt i 2001. Det tilsvarer at 30–40 000 arbeidstakere får tilbud om tjenestepensjon neste år som følge av ordningen. Over tid vil imidlertid provenytapet kunne bli betydelig høyere.

De ulike forslagene til regelendringer anslås på usikkert grunnlag å innebære en innstramming på om lag 250 mill. kroner påløpt i 2001, men de vil få større betydning etter hvert som utbredelsen av innskuddspensjonsordninger øker. Hoveddelen av

innstrammingen skyldes forslaget om å redusere skattefavoriseringen av premiefond, og særlig reduksjonen i det maksimale taket på hvor stort pre-

miefondet kan være. Provenyvirkningen av forslaget om å innføre felles tak for fradrag til IPA og fortsettelsesforsikring, er liten.

## 7 Innføring av et særskilt jordbruksfradrag ved inntektslikningen

### 7.1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag om at det ved fastsettelsen av positiv inntekt fra jord- og hagebruksvirksomhet blir innført et særskilt fradrag på kr 36 000 per år. Forslaget har sin bakgrunn i at det i forbindelse med jordbruksoppgjøret for år 2000 ble foretatt en reduksjon av jordbrukets målpriser som er forutsatt kompensert gjennom et slikt fradrag.

### 7.2 Bakgrunnen for forslaget

I St. meld. nr. 19 (1999–2000) Om norsk landbruk og matproduksjon (Landbruksmeldingen), som ble framlagt for Stortinget den 17. desember 1999, ble det foreslått å redusere jordbruksavtalens målpriser. Regjeringen la til grunn at de reduserte inntektsmulighetene som følge av dette, i tilfellet måtte kompenseres gjennom tiltak på statsbudsjettet. På denne bakgrunn ble det foreslått at det ved likningen innføres et særskilt fradrag på inntil kr 36 000 i inntekt fra jord- og hagebruk per år.

Forslaget ble behandlet i Innst. S. nr. 167 (1999–2000) der flertallet i komiteen, alle unntatt medlemmene fra Høyre og Fremskrittspartiet, slutter seg til forslaget på dette punkt.

I jordbruksoppgjøret våren 2000 ble målprisene redusert tilsvarende 900 millioner kroner, jf. St. prp. nr. 82 (1999–2000) Om jordbruksforhandlingene 2000. Reduksjonen ble forutsatt kompensert gjennom et inntektsfradrag per driftsenhet. For inntektsåret 2000 skal fradraget være kr 18 000, for senere år kr 36 000. Det er lagt til grunn at fradraget innføres i forbindelse med behandlingen av budsjettet for 2001.

### 7.3 Høring

#### 7.3.1 Innledning

Det har av hensyn til tidsfaktoren ikke vært praktisk mulig å gjennomføre en alminnelig høringsprosess i saken. Departementet har likevel funnet det

ønskelig å innhente berørte parterers synspunkter på den tekniske utformingen av forslaget. Ved brev av 30. juni 2000 ble derfor et konkret forslag til lovtekst med merknader sendt til følgende:

Landbruksdepartementet  
Nærings- og handelsdepartementet  
Skattedirektoratet  
Norsk Bonde- og Småbrukarlag  
Norges Bondelag

Frist for å gi uttalelse ble satt til 7. august 2000.

Departementet la i høringsbrevet til grunn at forslaget må ligge innenfor den rammen for et jordbruksfradrag som er trukket opp i Landbruksmeldingen. Under meldingens punkt 6.3.4 avsnittet om Kompensasjon gjennom inntektsfradrag, er det blant annet uttalt følgende:

«Ut fra en helhetsvurdering mener Regjeringen en slik kompensasjon best kan gjennomføres ved at det ved skattleggingen innføres et inntektsfradrag i positiv næringsinntekt fra jord- og hagebruk på 36 000 kroner per bruk ved beregning av alminnelig inntekt. Fradragets størrelse skal begrenses av størrelsen på næringsinntekt fra jord- og hagebruk. Som jordbruksinntekt i denne forbindelse vurderes også tatt med de biinntekter som kan føres i næringsoppgaver for jordbruket. Fradraget vil ha en maksimal inntektsvirkning på 10 000 kroner pr. bruk. Det skal bare være ett fradrag pr. driftsenhet (eiendommer med felles næringsoppgave). Personer som deler næringsinntekt fra samme næringsoppgave skal kunne dele fradraget mellom seg. Det er videre et krav at minst én person av de som deler næringsinntekten skal være registrerte som bosatt på én av de konsesjonspliktige landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Beregningen av personinntekt berøres ikke av denne omleggingen, og dermed heller ikke pensjonsgrunnlaget.»

#### 7.3.2 Departementets merknader i høringsrunden

På bakgrunn av dette la departementet i brevet til de berørte parter til grunn at fradragets retten skal være begrenset til positiv næringsinntekt av jord- og hagebruk. Dette omfatter husdyrhold og all dyr-



king på friland. Utenfor faller inntekt av skogbruksvirksomhet, bortsett fra inntekt fra husbehovsskog som skal føres i næringsoppgaven for jordbruk. Videre la departementet til grunn at inntekt av gartneri, dvs. hvor normalt mer enn 50 prosent av verdien av salgsproduksjonen skjer i veksthus, faller utenfor. Det samme gjelder spesialproduksjon av f. eks. egg, fjørfe, svinekjøtt eller kyllingoppdrett med forholdsvis lite jordbruksareal knyttet til eiendommen.

Det ble antatt hensiktsmessig å avgrense begrepet «jord- og hagebruk» i lovteksten slik dette er gjort i forskrift av 5. oktober 1970 nr. 2 om Levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk. Etter forslaget kunne det gis fradrag i biinntekter i den grad disse kan tas med i næringsoppgaven for jordbruket, dvs. omsetning fra annen næring forutsatt at denne ikke overstiger kr 30 000. Videre kan det gis fradrag i inntekt fra utnytting av rett til jakt, fiske, jord, torv og sanking av bl. a. bær som drives i tilknytning til jordbruket og som ikke utøves som selvstendig næring eller som del av skogbruksvirksomhet med egen næringsoppgave.

Videre uttalte departementet i sitt høringsbrev:

«Det er forutsatt at fradraget bare skal gis i positiv næringsinntekt ved beregning av alminnelig inntekt slik at fradraget bare gis i den grad dette ikke bringer årets inntekt fra jordbruket lengre ned enn til kr 0. Det er også en grunnleggende forutsetning for fradraget at det utøves næringsvirksomhet, dvs. at driften objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, i hvert fall på noe lengre sikt. Ubenyttet fradrag skal ikke kunne fremføres til fradrag et senere år med positiv jordbruksinntekt.

I meldingen er fradraget knyttet opp til både «bruk» og «driftsenhet». Dette er ikke synonyme begrep, idet en driftsenhet vil kunne bestå av flere bruk. I Forskrift for produksjonstilskudd fastsatt av Landbruksdepartementet 1. juli 1999 § 2 nr. 2 er f. eks. en driftsenhet definert som en virksomhet (bedrift) med jordbruksdrift. Departementet legger til grunn at det i denne sammenheng er driftsenheten som er relevant i forhold til fradraget, jf. at dette er de bruk hvis omsetning skal tas inn i en felles næringsoppgave.

Personer som deler jordbruksinntekt fra samme næringsoppgave skal etter meldingen kunne dele fradraget mellom seg. Departementet legger til grunn at det da *må* skje en forholdsmessig fordeling, slik at den enkelte ikke kan bli tilordnet en større del av fradraget enn det andelen av jordbruksinntekten tilsier.

Med hensyn til boplikten er det i meldingen lagt til grunn at minst én person av de som deler

jordbruksinntekt skal være bosatt på én av de «konesjonspliktige» eiendommene som driftsenheten består av. Finansdepartementet er i tvil om dette er et hensiktsmessig vilkår, og har i utkastet lagt til grunn at det vil være tilstrekkelig at vedkommende er «registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av». Hvor en person er «registrert som bosatt» bestemmes av folkeregisterloven med forskrifter.

Ved til- og fraflytting, oppstart og opphør av næring i inntektsåret, vil departementet vurdere om fradraget bare skal gis når eieren har bodd på driftsenheten og drevet næring der i over halve året. En alternativ løsning kan være at fradraget avkortes f. eks. svarende til det antall hele måneder av inntektsåret virksomheten har vært drevet.»

### 7.3.3 De avgitte høringsuttalelser

#### - Avgrensningen av fradraget

Både Landbruksdepartementet, Skattedirektoratet og Norsk Bonde- og Småbrukarlag har hatt merknader til departementets vurdering av fradraget i forhold til inntekt fra gartneri og spesialproduksjon av f. eks. egg, fjørfe, svinekjøtt eller kyllingoppdrett med forholdsvis lite jordbruksareal knyttet til eiendommen.

*Landbruksdepartementet* kan ikke se at et slik unntak er i overensstemmelse med utformingen av inntektsfradraget, og viser til St. meld. nr. 19 (1999–2000) og St. prp. nr. 82 (1999–2000) Jordbruksoppgjøret 2000 og Stortingets behandling av denne. Landbruksdepartementet legger til grunn at begrepet «jord- og hagebruk» avgrenses i lovteksten slik det er gjort i forskrift av 5. oktober 1970 nr. 2 om Levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk. Forskriften innebærer ikke et unntak for gartneri og spesialproduksjon som nevnt. Departementet ser gjerne at det i lovteksten blir innarbeidet en henvisning til denne forskriften. For øvrig gis det uttrykk for at begrepet «jordbruksfradrag» i Finansdepartementets utkast bør erstattes med «inntektsfradrag i positiv næringsinntekt fra jord- og hagebruk».

*Skattedirektoratet* har ingen prinsipielle motforestillinger mot å knytte de fradragsberettigede til nevnte forskrift om levering av årsoppgave i jordbruket, men mener enkelte forhold må avklares nærmere.

Ett forhold som påpekes er at både gartnerivirksomhet «hvor normalt mer enn 50 prosent av verdien av salgsproduksjonen skjer i veksthus» og spesialproduksjon på «forholdsvis lite jordbruksareal knyttet til eiendommen», som departementet har

foreslått unntak for, i dag faller inn under forskriften. Direktoratet mener det vil være enklere å forvalte reglene i praksis dersom man på dette punkt følger forskriften, uten unntak for de nevnte gruppene.

*Norsk Bonde- og Småbrukarlag* uttaler at avgrensningen i høringsbrevet er både unaturlig og direkte uforståelig. Gartnerivirksomhet er en del av jordbruket, og bør ha rett til fradrag. Det samme gjelder i all hovedsak kraftfôrkrevende produksjon. Dersom produksjonen drives i strid med lover og forskrifter vedrørende krav til spredeareal mv. bør det ikke gis jordbruksfradrag.

Småbrukarlaget viser videre til departementets uttalelse om at det er en grunnleggende forutsetning for fradraget at det utøves næringsvirksomhet, og anfører:

«Norsk Bonde- og Småbrukarlag mener at resultatet av næringsvirksomheten må få avgjøre om driverne skal få jordbruksfradrag eller ikke. Denne setningen legger opp til en subjektiv vurdering av en næringsvirksomhet som etter Norsk Bonde- og Småbrukarlag er helt unødvendig og svært provoserende.»

#### - Bortforpaktning

*Skattedirektoratet* peker på at det normalt er forpakteren som driver og bruker jorda og som således er den næringsdrivende som skal levere næringsoppgave. Når det gjelder bortforpakteren kan han i forhold til næringsdrift og levering av næringsoppgave falle innenfor en av tre kategorier.

- i. Han er så lite aktiv at hans inntekt av bortleien anses som kapitalinntekt. Han regnes således ikke som næringsdrivende og leverer ikke næringsoppgave.
- ii. Han er i samme situasjon som i punktet foran, men leverer næringsoppgave uten å ha plikt til det.
- iii. Han er så vidt aktiv med vedlikehold på bygninger mv. at han anses som næringsdrivende, og faller inn under forskriften av 1970.

Direktoratet antar at det uansett bare er forpakteren som skal ha fradraget. Dette viser at det av reglene må fremgå at dersom det er flere fra samme bruk som leverer næringsoppgave, eller det er flere knyttet til samme bruk som anses som næringsdrivende, er det bare den som bruker/driver driftsenheten som er berettiget til fradraget.

#### - Ulike typer samdrift.

*Skattedirektoratet* viser videre til at departementet vil knytte den tekniske avgrensningen til «de bruk hvis omsetning skal tas inn i en felles næringsoppgave». I utgangspunktet har en ingen innvendinger til dette, men påpeker likevel at mange aktive jordbrukere, for å kunne utnytte driftsmidlene bedre og for å kunne få mer avløsning, søker forskjellige samarbeids- og/eller driftsløsninger. Det er viktig at regelverket tar hensyn til disse forholdene slik at noen, som etter intensjonene er berettiget til fradrag, ikke faller utenfor ordningen.

#### - Underskudd

Departementet la i høringsbrevet til grunn at fradraget bare skal kunne gis i positiv næringsinntekt. Dette innebærer at fradraget bortfaller for den del som bringer inntekten under kr 0.

*Norges Bondelag* har blant annet uttalt følgende:

«Som kjent kan inntekt ved alminnelig gårdsdrift variere meget fra ett år til et annet. Særlig i en etableringsfase, eller i år der avlingene svikter i kombinasjon med store investeringer/vedlikeholdsutgifter kan bondens inntekter bli svært lave. Utgangspunktet og hovedregelen for underskudd ved jordbruksnærings, som annen næring, er i henhold til skatteloven § 6–3 første ledd og § 14–6 første ledd, at underskudd kan fremføres mot senere positiv inntekt i inntil 10 år.

Sett hen til hva jordbruksfradraget er ment å kompensere for finner Norges Bondelag det urimelig om ikke jordbruksfradraget skal inngå som et inntektsfradrag på lik linje med andre kostnader i næringsvirksomhet. Driftsenheten som driver jordbruksnærings vil fra og med inntektsåret 2000 få reduserte inntektsmuligheter ved allerede foretatte kutt i målprisene. For f. eks. kornprodusentene innebærer reduksjonen av kornprisene et reelt inntektskutt allerede i år. At bonden ikke får kompensasjon for kuttet i målprisene i typiske etableringsår og i år med lav inntjening finner vi sterkt urimelig.

Det generelle minimumskravet som gjelder for retten til å fremføre underskudd, nemlig at det drives næring, må derfor her som ellers være et tilstrekkelig vilkår for at jordbruksfradrag skal kunne kreves fullt ut. I den grad netto næringsinntekt etter fradraget for jordbruksfradraget gir et underskudd, må dette underskuddet kunne fremføres etter de alminnelige regler.

Norges Bondelag krever at forslaget til lovtekst endres i tråd med ovennevnte slik at formålet med jordbruksfradraget oppnås. En slik endring vil også bidra til at regelverket blir enklere.»

## 7.4 Departementets vurderinger og forslag

Finansdepartementet legger fram forslag om at det ved fastsettelsen av positiv inntekt fra jord- og hagebruksvirksomhet blir innført et særskilt fradrag på kr 36 000 slik det er forutsatt i Landbruksmeldingen og i St. prp. nr. 82 (1999–2000) Om jordbruksforhandlingene 2000. For inntektsåret 2000 skal fradraget være kr 18 000. Bestemmelsen foreslås tatt inn i skatteloven som § 8–1 nytt sjettede ledd.

Departementet har ved utformingen av forslaget fulgt opp de føringer som er gitt i Landbruksmeldingen, spesielt det ovenfor gjengitte avsnitt 6.3.4 Kompensasjon gjennom inntektsfradrag.

Når det gjelder den nærmere avgrensning av hva slags inntekt som kan anses å falle inn under inntekt fra «jord- og hagebruk», finner departementet på grunnlag av de høringsuttalelser som er avgitt av Landbruksdepartementet, Skattedirektoratet og Norsk Bonde- og Småbrukarlag, at det ikke bør gjøres unntak for gartnerivirksomhet og mer fabrikkmessig produksjon. En vil således fravike høringsbrevet på dette punkt. Departementet er kommet til at det vil være mest hensiktsmessig å benytte som kriterium for fradraget en avgrensning tilsvarende den som følger av forskrift av 5. oktober 1970 nr. 2 om Levering av årsoppgave og avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæring og skogbruk. Dette vil gi en klarere regel, som vil være enklere å praktisere for likningsmyndighetene. Dette gjelder ikke minst fordi denne forskriften også regulerer den type inntekt som skal belegges med folketrygd mellomomsats, og derfor allerede er velkjent for etaten.

Departementet har likevel ikke funnet det hensiktsmessig å innarbeide en henvisning til forskriften i lovteksten. Dette blant annet fordi forskriften også gjelder for skogbruksinntekt, som forutsetningsvis ikke skal omfattes av fradraget. Når det gjelder biinntekter vises det til departementets redegjørelse i høringsbrevet, som er referert under punkt 7.3.2.

For å få fradrag må det videre være en forutsetning at det utøves næringsvirksomhet, dvs. at driften objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, i hvert fall på noe lengre sikt. Dette innebærer at det ikke vil kunne kreves fradrag i inntekt fra hobbyvirksomhet. Med hensyn til Småbrukarlagets kommentar til dette i høringsuttalelsen bemerkes at dette gjelder helt generelt. Det har således ikke vært meningen å legge opp til noen spesialordning for jordbruket i så måte.

Departementet legger til grunn for lovforslaget at fradraget bare skal gis i positiv næringsinntekt

ved beregning av alminnelig inntekt. Fradraget kan således bare gis i den grad dette ikke bringer årets inntekt fra jordbruket lengre ned enn til kr 0. Dette innebærer både at fradrag ikke blir aktuelt i annen inntekt samme år, f. eks. lønnsinntekt og skogbruksinntekt, og at fradraget ikke kan danne grunnlag for et underskudd som kan fremføres til fradrag i senere års overskudd. At fradraget bare skal skje i slik positiv inntekt er uttrykkelig uttalt i Landbruksmeldingen, jf. blant annet avsnitt 6.3.4. På samme måte forstår en også uttalelsen på side 133 i meldingen om at inntektsfradraget vil være like stort for alle bruk med næringsinntekt over kr 36 000. Det samme gjelder for så vidt også uttalelsen på side 134 om at fradraget gir en hensiktsmessig nedtrapping i overgangen mot rene hobbybruk, og vil stimulere til kostnadsreduksjoner på underskuddsbruk. Departementet kan derfor ikke se det er grunnlag for å foreslå en framføringsadgang for ubenyttet jordbruksfradrag slik Norges Bondelag krever i sin høringsuttalelse.

Slik det er redegjort for i departementets høringsbrev kan en driftsenhet bestå av flere bruk. Det er da driftsenheten som er relevant i forhold til retten til jordbruksfradrag, jf. at dette er de bruk hvis omsetning tas inn i en felles næringsoppgave. Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse påpekt at i forbindelse med forpaktning av jord kan også bortforpakteren i visse tilfeller levere næringsoppgave for jordbruket. Departementet er enig i at denne ikke bør omfattes av fradragsretten. Dette bør forbeholdes den som faktisk driver jorden. For å tydeliggjøre dette har Skattedirektoratet foreslått at det i lovteksten uttrykkelig uttales at fradraget gis «produsenten». En slik avgrensning vil også innebære at i de tilfeller der det foreligger kapitalinntekter og det leveres næringsoppgave fordi vedkommende anses som næringsdrivende grunnet en viss aktivitet med eksempelvis vedlikehold, vil dette ikke gi rett til fradraget. Departementet vil også bemerke at dersom bare en del av driftsenheten forpaktet bort, forutsetter en at bortforpakteren ikke har rett til fradrag med mindre han selv står for driften av en ikke ubetydelig del av bruket.

Direktoratet trekker i sin høringsuttalelse også fram forholdet til ulike typer samdrift, og at det er viktig å påse at regelverket tar hensyn til disse forhold slik at ikke noen, som etter intensjonene er berettiget til fradrag, faller utenom fradragsordningen. Departementet legger til grunn at både driftsenhetene som deltar og samdriften som hovedregel skal levere næringsoppgave. Det er imidlertid bare de deltakende driftsenheter som skal ha rett til fradrag. At fellesdriften faller utenfor følger av det foreslåtte vilkår om at fradraget tilkommer «produ-

senten». Departementet vil vurdere om det eventuelt kan være behov for å gi forskrift som nærmere regulerer disse forholdene.

Personer som deler jordbruksinntekt fra samme næringsoppgave skal etter meldingen kunne dele fradraget mellom seg. Departementet har i høringsbrevet lagt til grunn at det da **må** skje en forholdsmessig fordeling, slik at den enkelte ikke kan bli tilordnet en større del av fradraget enn det andelen av jordbruksinntekten tilsier. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette. Det bemerkes for øvrig at selv om driften av gården er delt f. eks. mellom far og ett av barna, og disse driver hver sin virksomhet og således leverer hver sin næringsoppgave, vil de bare ha krav på ett fradrag til sammen.

Med hensyn til boplikten er det i meldingen lagt til grunn at minst én person av de som deler jordbruksinntekt skal være bosatt på én av de «konsejnspliktige» eiendommene som driftsenheten består av. Finansdepartementet er i tvil om dette er et hensiktsmessig vilkår, og har i høringsbrevets utkast til lovbestemmelse lagt til grunn at det vil være tilstrekkelig at vedkommende er «registrert som bosatt på én av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av». Hvor en person er «registrert som bosatt» bestemmes av folkeregisterloven med forskrifter. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette. Departementet bemerker at det kan tenkes tilfeller der dette kravet bør praktiseres med en viss lempe. F. eks. kan det være tilfeller der et barn overtar driften av eiendommen. Eiendommen har bare en boenhet, som foreldrene fortsetter å disponere. At barnet tar bolig i rimelig nærhet, men altså utenfor selve bruket, bør kunne aksepteres.

Når det gjelder til- og fraflytting, oppstart og opphør av jordbruksvirksomhet i året, har Finansdepartementet i høringsbrevet uttalt at en vil vurdere om fradraget bare skal gis når eieren har bodd på driftsenheten og drevet næring der i over halve året, eventuelt om dette skal avkortes svarende til det antall hele måneder av inntektsåret virksomheten har vært drevet. Småbrukarlaget har i sin høringsuttalelse anbefalt avkorting av fradraget tilsvarende antall måneder av inntektsåret virksomheten har blitt drevet.

Departementet er kommet til at det mest hensiktsmessige her vil være en regel der fradraget er betinget av at brukeren har bodd på driftsenheten og drevet jordbruksvirksomhet der over halvparten

av inntektsåret. Dette blant annet fordi en slik regel vesentlig vil redusere tilfellene der det kan oppstå tvil og derfor vil være ligningsteknisk enklere å praktisere enn det alternativet som er skissert.

Det er i Landbruksmeldingen punkt 6.3.4 i avsnittet om Kompensasjon gjennom inntektsfradrag, lagt til grunn at det særskilte fradraget i jordbruksinntekt skal skje ved beregning av alminnelig inntekt. Videre er det uttalt at «Beregningen av personinntekt berøres ikke av denne omleggingen, og dermed heller ikke pensjonsgrunnlaget.»

Etter skatteloven § 12–12 første ledd er utgangspunktet for beregning av personinntekt alminnelig inntekt fra virksomheten eller selskapet. Etter departementets syn kan det slik lovteksten nå er formulert umiddelbart reises noe tvil mht. om det særskilte fradraget i jordbruksinntekt skal komme til fradrag ved beregningen av personinntekten. Departementet foreslår derfor at det i § 12–12 annet ledd ny bokstav f presiseres at jordbruksfradrag tillegges ved beregningen av personinntekten. For oversiktens skyld finner departementet også å foreslå at det presiseres at det særskilte fradraget for fiskere og fangstfolk, jf. § 6–60 og det særskilte fradraget for sjøfolk etter § 6–61 skal legges til ved beregning av personinntekt. Det har ikke vært reist tvil om en slik tolkning i praksis, men det er hensiktsmessig at det kommer eksplisitt til uttrykk i loven.

For inntektsåret 2000 er det forutsatt at jordbruksfradraget bare gis med det halve beløp. Det vises til ikrafttredelsesbestemmelsen romertall IV.

## 7.5 Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget

Forslaget antas ikke å medføre administrative konsekvenser av betydning.

På usikkert grunnlag anslås skatteletten av det særskilte fradraget til om lag 530 millioner kroner i påløpt virkning i 2001. Sammenlignet med referansesystemet for 2001 (dvs. lønnsjusterte 2000-regler) utgjør skatteletten av fradraget om lag 265 millioner kroner påløpt og om lag 630 millioner kroner i bokført virkning i 2001. Årsaken til at den bokførte virkning blir så høy skyldes at fradraget for 2000 først kommer til utbetaling ved skatteoppgjøret i 2001. Departementet vil understreke at disse siste anslagene er beheftet med betydelig usikkerhet.

## 8 Opphevelse av forsørgerfradraget

Det vises til St.prp. nr. 1 (2000–2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 2, der reglene om forsørgerfradrag i skatt og trygdeavgift foreslås opphevet. Forslaget må ses i sammenheng med at de generelle satsene for barnetrygd økes. Barnetrygd og forsørgerfradrag i skatt er i stor grad like ordninger som begge skal bidra til å dekke merutgifter ved å

forsørge barn. Av forenklingshensyn foreslås det at disse ordningene slås sammen. Forenklingen vil gjøre seg gjeldende både overfor skattyter/mottaker av banetrygd og ligningsmyndighetene. På denne bakgrunn foreslås det at skatteloven § 16–1 oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2001.

## 9 Særfradrag for forsørgelse

### 9.1 Innledning

Departementet legger med dette fram forslag til endringer i skatteloven § 6–80 om særfradrag for forsørgelse.

I dokument nr. 8:15 (1999–2000) kom stortingsrepresentant Siv Jensen med følgende forslag:

«Stortinget ber Regjeringen endre regelverk og praksis tilknyttet skatteloven § 76 slik at ordningen med særfradrag for forsørgelse praktiseres likt overfor alle skattytere med forsørgelsesansvar i utlandet og slik at fradragsretten begrenses til forsørgelse av foreldre og barn.»

Finanskomiteen behandlet forslaget i Innst. S. nr. 77 (1999–2000). I tråd med komiteens innstilling ble forslaget fra Siv Jensen avvist. Flertallet i komiteen har imidlertid bedt departementet foreta en nærmere undersøkelse av om det knytter seg misbruk til ordningen med særfradrag etter skatteloven § 76 (nå skatteloven § 6–80) og om praktiseringen av bestemmelsen innebærer uforholdsmessige byrder for likningsmyndighetene. Dersom slike forhold ble avdekket, skulle departementet komme tilbake til Stortinget med forslag til endringer i skatteloven.

### 9.2 Om ordningen med særfradrag for forsørgelse

#### 9.2.1 Vilkår for fradrag

Skattyter som forsørger andre enn barn som han/hun har krav på barnetrygd eller forsørgerfradrag for, har krav på et særfradrag i inntekten på 5 000 kroner for hver forsørget når det vil være urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skattlegging av forsørgeren. Det må her kreves at det er ytet et vesentlig tilskudd til forsørgelsen, og det må også vurderes i hvilken grad den forsørgede har behov for forsørgelsen. Fradraget er ikke begrenset til å gjelde forsørgelse innen en nærmere angitt familiekrets.

Frادrag for forsørgelse gis også når den forsørgede personen bor i utlandet, men i slike tilfeller kan fradraget begrenses til de faktiske utgifter.

Maksimumsbeløpet på 5 000 kroner for hver forsørget gjelder også da. Fradraget begrenses ikke selv om levekostnadene i det landet den forsørgede bor, er lavere enn i Norge.

Krav om fradrag for forsørgelse av personer bosatt i utlandet vil ofte medføre bevismessige problemer. Skattedirektoratet har derfor gitt retningslinjer for hva slags dokumentasjon som bør kreves framlagt i slike tilfeller. Det kreves som utgangspunkt dokumentasjon både for at forsørgelse foreligger og for at midlene faktisk er tilfalt rette vedkommende.

Hva som kan godtas som dokumentasjon må avgjøres etter en konkret vurdering av hver enkelt sak. Er den forsørgede skattyters ektefelle eller barn, kreves det normalt bare vigsels- eller fødselsattest. For andre personer skattyter forsørger, er dokumentasjonskravet strengere. Etter Skattedirektoratets retningslinjer kreves det i utgangspunktet attestasjon fra myndighetene i det land den forsørgede bor som bekrefter følgende opplysninger:

- Fødselsdato,
- tilknytning til skattyter,
- at den forsørgede er i live,
- den forsørgedes inntekt, og
- at den forsørgede ikke er helt eller delvis forsørget av andre.

Frادragkravet bør i tillegg dokumenteres med originaldokumenter som viser at beløpet faktisk er overført den forsørgede.

#### 9.2.2 Omfanget

I følge tall fra Statistisk sentralbyrå ble til sammen 12 010 skattytere innvilget særfradrag for forsørgelse etter skatteloven § 76 (någjeldende skattelov § 6–80) for inntektsåret 1998. Det samlede fradragbeløpet var på om lag 96 mill. kroner. Av disse hadde 633 skatteyttere et samlet fradrag på over 20 000 kroner. Det lar seg ikke tallfeste hvor stor andel av det samlede fradragbeløp som er knyttet til forsørgelse av personer bosatt i utlandet, fordi slike opplysninger ikke registreres særskilt.

På bakgrunn av de undersøkelsene finanskomiteen har bedt departementet om å foreta, har det blitt innhentet opplysninger fra åtte forskjellige lig-

ningskontorer om praktiseringen av og erfaringene med reglene om særfradrag for forsørgelse.

De undersøkelsene som er foretatt, viser at særfradrag for forsørgelse av personer bosatt i Norge i hovedsak gjelder samboer, samboers særkullsbarn og egne barn under utdanning uten rett til støtte fra Statens lånekasse. Fradrag for forsørgelse av personer bosatt i utlandet gjelder i første rekke skattyters barn og foreldre, men også andre slektninger som søsken, søskens barn, svigerforeldre, besteforeldre m.m.

Videre viser undersøkelsene at skattyter som krever fradrag for person bosatt i Norge, vanligvis bare krever fradrag for forsørgelse av én person, mens skattytere som krever fradrag for forsørgelse av personer bosatt i utlandet langt oftere krever for opptil mange forsørgede.

### 9.3 Kontroll med ordningen og misbruksfaren

Stortingets finanskomite har som nevnt bedt departementet undersøke om det knytter seg misbruk til ordningen med særfradrag og om praktiseringen av bestemmelsen innebærer uforholdsmessige byrder for likningsmyndighetene.

Når det gjelder krav om fradrag for forsørgelse av personer bosatt i Norge, vil ligningsmyndighetens mulighet for kontroll av om vilkårene for fradrag er til stede, være relativt gode. Ved ligningen får ligningsmyndighetene blant annet adgang til opplysninger om skattyters og den forsørgeds inntektsforhold. Det kan derfor lett avdekkes hvorvidt den forsørgede har hatt egen inntekt eller om skattyter gis personfradrag eller forsørgerfradrag for den forsørgede.

Ved krav om fradrag for forsørgelse av personer bosatt i utlandet, vil derimot norske ligningsmyndigheter ikke ha samme gode tilgang til opplysninger vedrørende den forsørgede. Som vist til ovenfor har Skattedirektoratet derfor gitt retningslinjer om hva slags dokumentasjon som bør kreves når det er spørsmål om fradrag for forsørgelse av personer bosatt i utlandet.

Undersøkelsen som er foretatt viser imidlertid at den dokumentasjonen ligningskontorene faktisk mottar i saker vedrørende fradrag for forsørgelse av personer bosatt i utlandet, er av svært varierende kvalitet.

Når det gjelder forsørgelse av personer bosatt i land som Norge lenge har hatt innvandring fra, sy-

nes dokumentasjonen gjennomgående å være av god kvalitet. Det er imidlertid et problem at det kan være vanskelig for ligningsmyndighetene å vurdere ektheten av den dokumentasjon som er framlagt. Dette skyldes særlig to forhold. For det første er det vanskelig å få avklart at det er rette myndighet i det land den forsørgede bor, som har gitt attestasjon vedrørende opplysningene som kreves, fordi det sjelden benyttes offisielle brevark. Videre er det et problem at norske ligningsmyndigheter ikke har oversikt over hvilke offisielle myndigheter i de ulike land som kan utstede slik dokumentasjon.

Er skattyter flyktning og kommer fra et land det er/har vært krig eller andre uroligheter, kan det nærmest være umulig å skaffe dokumentasjon overhodet. I slike tilfeller kan samfunnsstrukturen være brutt sammen slik at det offentlige system ikke fungerer, eventuelt kan skattyter være politisk flyktning og derfor ikke nå fram overfor hjemlandets myndigheter.

Dokumentasjon av oversendt beløp vil også ha varierende kvalitet avhengig av hvilket land midlene sendes til. I enkelte land fungerer bankvesenet dårlig, slik at pengene blir overlevert med kurér eller overlevert direkte. I andre tilfeller tilsier kulturelle forhold at pengene må overføres til andre enn den som forsørges, for eksempel til en mannlig slektning.

I tilfeller hvor dokumentasjonen er ufullstendig, må ligningsmyndighetene vurdere om det foreligger andre forhold som godtgjør forsørgelse. I tillegg til de rent kontrollmessige problemer med gjennomgang av dokumentasjonen, vil ligningsmyndighetene i slike saker utøve sterkt innslag av skjønn som kan medføre forskjellsbehandling av skattytere og at fradrag innrømmes/avvises på urettmessig grunnlag.

Når det gjelder misbruksrisikoen, må en se denne i sammenheng med de begrensede mulighetene etaten har til å drive kontroll på dette området. Denne typen saker reiser ofte vanskelige bevisspørsmål som er svært ressurskrevende for det enkelte ligningskontor. En mer omfattende kontroll vil muligens medføre at færre skattytere får innvilget fradrag, og muligens også redusere faren for forskjellsbehandling av skattytere. Men en intensivt kontroll på dette området bør neppe prioriteres ut i fra de relativt beskjedne beløp det kreves fradrag for. Ut fra de undersøkelsene som er foretatt, konkluderer også Skattedirektoratet med at det ikke er klare holdepunkter for at denne ordningen er mer utsatt for misbruk eller misbruksforsøk enn andre ordninger.

## 9.4 Departementets vurderinger og forslag

---

### 9.4.1 Innledning

Selv om Skattedirektoratet konkluderer med at misbruksfaren ikke er større med denne ordningen enn med andre fradragordninger, har undersøkelsen avdekket at den er svært arbeidskrevende for ligningsetaten. Videre viser undersøkelsen at den store graden av skjønn som ligningsmyndighetene må utøve i slike saker, kan medføre forskjellsbehandling av skattytere.

Som nevnt kan retten til særfradrag i prinsippet gjelde enhver person som er forsørget av skattyter. Også ved forsørgelse av andre personer enn nære slektninger kan det være rimelig at det tas hensyn til forsørgelsen ved skattleggingen av forsørgeren. Etter departementets oppfatning bør imidlertid adgangen til å kreve særfradrag begrenses til en personkrets hvor det er naturlig å si at det norske skattesystem bør bidra til forsørgelsen.

Dette er bakgrunnen for at departementet ser behov for å foreta endringer i skatteloven § 6–80 som begrenser adgangen til å kreve særfradrag for forsørgelse.

### 9.4.2 Nærmere om forslaget

Det er i dag et vilkår for å få særfradrag for forsørgelse at det ville være urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skattlegging av forsørgeren. Ved vurderingen av om dette vilkåret er oppfylt, vil ligningsmyndighetene i praksis se hen til slektskapsforhold mellom skattyteren og den forsørgede og om den forsørgede tilhører skattyters husstand. Etter departementets syn kan det derfor være hensiktsmessig å lovregulere hvilke personer skattyter kan kreve særfradrag for forsørgelse for.

En slik avgrensning bør ha som utgangspunkt at skattyter fortsatt skal kunne kreve fradrag for

personer som tilhører skattyters husstand. Selv om skattyter ikke alltid har juridisk plikt til å forsørge husstandsmedlemmer, synes det rimelig at forsørgelsen bør få virkning for skattleggingen. Når det gjelder forsørgelse av personer som skattyter ikke bor sammen med, foreslår imidlertid departementet innstramminger. Departementet foreslår at særfradrag for forsørgelse når den forsørgede ikke bor sammen med skattyter, skal begrenses til å gjelde ektefelle, barn og foreldre. Familiemedlemmer ut over denne kretsen har ikke samme nære tilknytning til skattyter, og det er derfor ikke like naturlig at skattyter gis fradrag for forsørgelse av dem.

En begrensning som her er foreslått vil kunne bidra til økt likebehandling av skattyterne. En lovbestemmelse som positivt angir hvilke personer det kan kreves fradrag for, vil redusere ligningskontorenes behov for å treffe skjønnsmessige avgjørelser, og dermed reduseres også faren for forskjellsbehandling.

Når det gjelder særfradrag for forsørgelse av barn, skal det fortsatt være et vilkår for fradrag at skattyter ikke mottar barnetrygd eller gis forsørgerfradrag for barnet. Videre skal barnet fortsatt anses selvforsørget dersom det har krav på lån fra Statens lånekasse.

Departementet foreslår videre at det settes en grense for hvor mange personer det kan kreves fradrag for. I forslaget som legges fram er grensen satt til fire personer. I praksis vil ikke denne begrensningen få betydning for mange skattytere. Forslaget fremmes i første rekke av hensyn til ligningsetatens behov for forenklinger på området. Grensen er imidlertid etter departementets syn fortsatt romslig, og vil i de aller fleste tilfeller være tilstrekkelig til at skattyter kan kreve fradrag for forsørgelse av den personkretsen som det etter forslaget skal kunne kreves fradrag for.

Det vises til vedlagte forslag til endringer i skatteloven § 6–80. Det foreslås at endringen gis virkning fra og med inntektsåret 2001.



## 10 Reise mellom hjem og arbeidssted

Etter gjeldende regler gis skattyter fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreise) med den del av samlet beregnet reisebeløp som overstiger 8 500 kroner i løpet av inntektsåret. Det foreslås at denne nedre beløpsgrensen justeres med angitt lønnsvekst, dvs. at den økes til 8 800 kroner.

Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2000–2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6–44 første ledd. Endringen får virkning fra og med inntektsåret 2001.

## 11 Endring av minstegrensen for innkreving av restskatt

### 11.1 Innledning

---

Finansdepartementet foreslår endringer i skattebetalingslovens regler om betaling av restskatt.

Minstegrensen for å kreve inn restskatt foreslås redusert fra 300 kroner til 100 kroner.

### 11.2 Høringen

---

Den 25. mai 1999 sendte departementet et notat på høring til 24 instanser, med høringsfrist 25. august 1999. Forslaget var en del av et større høringsnotat om endringer i reglene om betaling av restskatt, forhåndsskatt og resterende skatt. Disse har avgitt høringsuttalelse:

- Nærings- og handelsdepartementet
- Den norske Revisorforening
- Ligningsutvalget
- Norges kemner- og kommunekassererforbund
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens landsforening
- Skattefogdenes landsforening
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund

I tillegg har Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Akademikerne, Kommunenes Sentralforbund og Norges Skatterevisorerers landsforening uttalt at de ikke har merknader til forslagene.

Landsorganisasjonen i Norge (LO) har meddelt at de ikke vil uttale seg. Øvrige høringsinstanser har ikke avgitt uttalelse i saken.

Innholdet i høringsuttalelsene vil bli behandlet under punkt 4.

### 11.3 Bakgrunn og gjeldende rett

---

Etter skattebetalingsloven § 23 nr. 1 annet punktum blir restskatt under 300 kroner ikke innkrevet.

I Ot.prp. nr. 32 (1960–1961) pekte departementet på at forhøyelse av denne grensen kan friste enkelte skattytere til å søke forskuddsbetalingsregulert for å få en restskatt like under grensen. I Ot.prp. nr. 18 (1968–69) viste departementet til denne uttalelsen, men uttalte at det må være grunn til å

anta at det er relativt få skattytere som vil utnytte en slik mulighet.

I forbindelse med prøveordningen med forhåndstiltelt selvangivelse, vil skatteyterne i begynnelsen av april motta en foreløpig skatteberegning som viser eventuell restskatt sammen med den forhåndstiltelte selvangivelsen. Skattyterne kan da betale tilleggsforskudd slik at det står igjen 299 kroner.

Tap av skatteproveny som følge av dagens minstegrense, utgjorde 23,5 millioner kroner for 1995, 27 millioner kroner for 1996 og 26,5 millioner kroner for 1997. En opprettholdelse av minstegrensen kan medføre ytterligere avkall på proveny dersom flere av skattyterne lar 299 kroner gjenstå ubetalt ved betaling av tilleggsforskudd som følge av forhåndsinformasjonen om størrelsen på en eventuell restskatt. Opprettholdelse av grensen på 300 kroner vil i større grad enn tidligere medføre at skattyterne kan søke å regulere forskuddsbetalingsreguleringen slik at en får restskatt. De som innretter seg slik og andre som får restskatt, oppnår en tilfeldig fordel i forhold til andre skattytere, som ikke er tilskattet.

Den høye beløpsgrensen har vært begrunnet i hensynet til samfunnets total kostnader ved betaling og innfordring. Skatteoppkreverne foretar i dag en løpende vurdering av hvor aktiv innfordring som skal iverksettes for mindre restanser. Departementet mener at kostnadene ved innkrevingen ikke tilsier at beløpet må være så høyt som 300 kroner.

Departementet foreslo i høringsnotatet å redusere minstegrensen for restskatt som ikke innkreves til 100 kroner.

Minstegrensen for hva som pliktes innbetalt som resterende skatt for etterskuddspliktige skattytere er 100 kroner, jf. skattebetalingsloven § 27 nr. 6. Den foreslåtte endring vil medføre sammenfallende beløpsgrenser for de to skattearter.

### 11.4 Høringsinstansenes merknader

---

Den norske Revisorforening, Norges kemner- og kommunekassererforbund og Skattefogdenes landsforening slutter seg til forslaget.

Ligningsutvalget, Skattebetalerforeningen,

Skattedirektoratet og Skatteetatens landsforening har uttalt at en reduksjon av minstegrensen for innkreving av restskatt vil medføre en reduksjon av beløpsgrensen for fritak for forskuddstrekk (frikortgrensen).

Ligningsutvalget, Skattebetalerforeningen, Skatteetatens Landsforening og Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund mener endringen i kroneverdien ikke tilsier noen reduksjon av gjeldende minstegrense for innkreving av restskatt. Ligningsutvalget og Skattebetalerforeningen har uttalt at tap av proveny ikke synes å være særlig stort tatt i betraktning samfunnets total kostnader ved betaling og innfordring, og at det dreier seg om skatteoppgjøret for hele landet.

Skattefogdenes landsforening uttaler at de antar reduksjonen ikke vil medføre vesentlig merarbeid på innfordringsområdet som følge av at det ved innkreving av mindre restanser sjelden vil være aktuelt å iverksette mer arbeidskrevende innfordringstiltak.

Ligningsutvalget mener det bør være en viss romslighet fordi det ved utstedelsen av skattekort er en usikkerhet om forskuddet «treffer». De viser til at en tidligere hadde et oppgjørsfradrag som bl.a. skulle dekke slike restskatter i tillegg til at en hadde minsteløp for restskatter.

Ligningsutvalget har for øvrig uttalt at pensjonister som blir skattefrie etter skattebegrensingsregelen, og som har formue så vidt ovenfor skattefritt beløp vil få utlignet en formuesskatt som må betales dersom den overstiger 100 kroner.

## 11.5 Departementets vurderinger og forslag

---

Etter departementets vurdering bør minstegrensen reduseres til 100 kroner, primært for å motvirke at det foretas tilpasninger på forskuddsstadiet for å komme i posisjon til å utnytte minstegrensen. En grense på 300 kroner favoriserer skattytere med restskatt slik at de kan skaffe seg et fradrag i skatt på 299 kroner. De skattyterne som får tilgode har ikke denne muligheten. Bakgrunnen for fastsettelse av en minstegrense for innkreving av restskatt har vært behovet for å rasjonalisere innkrevingen. Regelen har ikke hatt som formål å redusere skatten for enkelte skattytere, selv om dette har vært en indirekte virkning av minstegrensen.

En reduksjon av minstegrensen vil etter departementets mening medføre at hensynet til en rasjonell innfordring blir ivarettatt samtidig med at andelen av utlignet skatt som blir betalt øker.

Opgjørsfradragets funksjon var, som Lignings-

utvalget uttaler, å redusere antallet mindre restskatter. Ved lov av 23. desember 1998 nr. 81 ble skattebetalingsloven § 7 nr. 2 siste setning endret ved at oppgjørsfradraget ble erstattet av en regel om at en prosentvis del av minstefradraget skal holdes utenfor beregningen av forskuddstrekket. Denne bestemmelse medfører, i likhet med det tidligere oppgjørsfradraget, at antallet mindre restskatter reduseres. Reduksjonen av minstegrensen til 100 kroner vil ikke få noen innvirkning på antallet mindre restskatter. Antallet mindre restskatter som innkreves vil imidlertid øke.

En reduksjon av minstegrensen for innkreving av restskatt vil isolert sett medføre at den såkalte frikortgrensen reduseres med 800 kroner. For å unngå en slik virkning foreslår departementet at fribeløpet for folketrygdavgift i folketrygdloven § 23–3 fjerde ledd økes med 800 kroner, det vil si fra 21 400 kroner til 22 200 kroner.

Personer som ikke blir ilignet skatt på grunn av skattebegrensingsregelen i skatteloven § 17–1 og som har formue så vidt over skattefritt beløp, vil som Ligningsutvalget har uttalt, kunne få utlignet formuesskatt som må betales dersom den overstiger 100 kroner. Formuesskatt skal kun svares for antatt formue over 120 000 kroner. Minstegrensen for betaling av restskatt innebærer i realiteten at skattefri formue kan være noe høyere. Denne virkningen av minstegrensen for betaling av restskatt har ikke vært tilsiktet, men det har ikke vært mulig å finne noen god måte å unngå dette på. Den maksimale merskatten som må betales som følge av dette er 299 kroner. På bakgrunn av at dette er skatt som tidligere har blitt utlignet, men som av innfordringsmessige grunner ikke har blitt krevet betalt, er dette etter departementets vurdering ingen avgjørende innvending mot forslaget.

Departementet foreslår på bakgrunn av vurderingen ovenfor at restskatt under 100 kroner ikke blir å innkreve. Samtidig foreslås fribeløpet for folketrygdavgift økt med 800 kroner. Det vises til forslaget til endring i skattebetalingsloven § 23 nr. 1 annet punktum og i folketrygdloven § 23–3 fjerde ledd første og annet punktum.

## 11.6 Ikrafttredelse

---

Endringen av minstegrensen for innkreving av restskatt foreslås å tre i kraft 1. januar 2001 med virkning fra og med skatteavregningen for inntektsåret 2000.

Endringen av fribeløpet for folketrygdavgift foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2000.

## 11.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Dersom minstegrensen for innkreving av restskatt i skattebetalingsloven § 23 nr. 1 annet punktum reduseres fra 300 kroner til 100 kroner vil de samlede skatteinntektene øke. Når en tar høyde for endret

betalingsmønster som følge av den foreløpige skatteberegningen i den forhåndsutfylte selvangivelsen forventer departementet en økning på 35 millioner kroner.

Forslaget antas for øvrig i liten grad å ha økonomiske eller administrative konsekvenser.

## 12 Endringer i ligningsloven ved innføring av permanent ordning med forhåndsutfylt selvangivelse

### 12.1 Innledning

Finansdepartementet legger her fram forslag til en rekke endringer i ligningsloven. Bakgrunnen for forslaget er at departementet nå foreslår at ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse skal gjøres permanent. Reglene om gjennomføring av prøveordningen med forhåndsutfylt selvangivelse er innført i forskrift om prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse 16. desember 1997 som er gitt med hjemmel i ligningsloven § 4-2 nr. 7. Etter departementets oppfatning tilsier reglenes karakter og hensynet til tilgjengelighet for skattyterne at de som utgangspunkt bør gis i lovs form. Forslaget til lovendringer er basert på at ordningen i hovedsak skal videreføres slik den er regulert i forskrift om prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse.

Departementet foreslår at endringene i ligningsloven skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2000.

### 12.2 Bakgrunn

Arbeidet med å forenkle selvangivelsen har pågått over flere år. Ved lov 22. desember 1989 nr. 97 ble det fra og med inntektsåret 1990 innført en ordning med forenklet selvangivelse (FSA). I St. meld. nr. 35 (1986–87) ble det uttalt at:

«Departementet er kommet til at en også i Norge inntil videre bør bygge på en ordning med bare begrenset forhåndsutfylling av selvangivelsen, kombinert med en forsikring fra skattyter vedrørende innholdet i oppgavene. Når systemet har vært i drift noen tid og datagrunnlaget er blitt av tilstrekkelig høy kvalitet, vil en kunne vurdere på nytt spørsmålet om en overgang til preutfylling av selvangivelsen.»

I Ot.prp. nr. 1 (1997–98) kapittel 16.2 ga departementet uttrykk for at datagrunnlaget i skatteforvaltningen nå hadde nådd en så høy kvalitet at det ikke ville være betenkelig å innføre en ordning med forhåndsutfylt selvangivelse. En foreslo å gjennomføre en prøveordning med obligatorisk bruk av slik selvangivelse i fem kommuner for inntektsåret

1997. Samtidig ble det uttalt at en tok sikte på å gjøre ordningen landsdekkende fra og med inntektsåret 1998. I Innst.O. nr. 5 (1997–98) sluttet Stortinget seg til prosjektet som det var skissert. Ligningsloven § 4-2 nr. 7 ble endret. Med hjemmel i denne bestemmelsen fastsatte Skattedirektoratet 16. desember 1997 forskrift om prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse.

Prøvedriften ble foretatt i kommunene Andebu, Askøy, Enebakk, Skedsmo og Tønsberg. Prøveordningen omfattet om lag 78 000 skattytere. I Ot.prp. nr. 1 (1998–99) konkluderte departementet med at erfaringene fra prøveprosjektet var tilfredsstillende. Departementet foreslo samtidig at prøveprosjektet skulle fortsette i inntektsåret 1998, og at det skulle utvides til å omfatte hele landet.

I Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) kapittel 27 anbefalte departementet at prøveordningen ble videreført også for inntektsåret 1999.

### 12.3 Høring

Finansdepartementets forslag til endringer i ligningsloven ved innføring av permanent ordning med forhåndsutfylt selvangivelse ble sendt på høring den 12. mai 2000 til 51 instanser, med høringsfrist 14. august 2000. Følgende instanser har avgitt realitetsuttalelse:

- Justisdepartementet
- Kommunenes sentralforbund
- Landslaget for Regnskapskonsulenter
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norsk tjenestemannslag
- Nærings- og handelsdepartementet
- Næringslivets hovedorganisasjon
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforening
- Verdipapirsentralen
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund

Følgende instanser hadde ingen merknader til forslagene:

- Akademikerne
- Arbeids- og administrasjonsdepartementet

- Barne- og familiedepartementet
- Datatilsynet
- Den norske advokatforening
- Den norske revisorforening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Forsvarsdepartementet
- Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Kredittilsynet
- Landbruksdepartementet
- Landsorganisasjonen i Norge
- Olje- og energidepartementet
- Skattefogdenes Landsforening
- Sosial- og helsedepartementet
- Statistisk sentralbyrå
- Utenriksdepartementet

I tillegg har også Norske Siviløkonomers Forening og Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring avgitt høringsuttalelse.

Høringsinstansene er positive til ordningen med forhåndstutfylt selvangivelse, og støtter forslaget om at ordningen nå gjøres permanent.

*Norges autoriserte regnskapsføreres forening* er også positive til forslaget om at ordningen gjøres permanent:

«Innledningsvis vil vi få nevne at NARF stiller seg positive til å innføre forhåndstutfylt selvangivelse som en permanent ordning. Vi har under prøveperioden opplevd at ordningen med forhåndstutfylt selvangivelse har utviklet seg i positiv retning, og antar at ordningen stadig vil bli bedre i tiden som kommer. Ordningen synes å ha innarbeidet seg godt i skattytermassen, hvilket gjør at tidspunktet for permanent innføring anses riktig.»

Tilsvarende uttaler *Norsk tjenestemannslag* følgende i sin høringsuttalelse:

«Innledningsvis vil vi gi uttrykk for at vi mener forholdene nå ligger til rette for å innføre forhåndstutfylt selvangivelse som en permanent ordning.»

*Skattedirektoratet* uttaler i brev 16. august 2000 til departementet at kvaliteten på ordningen med forhåndstutfylt selvangivelse er så god at den kan innføres som permanent ordning fra og med inntektsåret 2000. Departementet slutter seg til dette, og foreslår at ordningen gjøres permanent fra og med inntektsåret 2000.

Høringsinstansenes merknader til departementets forslag til lovfesting av ordningen, gjennomgås fortløpende i tilknytning til hvert enkelt lovforslag nedenfor.

## 12.4 Departementets vurderinger og forslag til endringer i ligningsloven

### 12.4.1 Forholdet til de øvrige selvangivelsesformer

Ved innføringen av prøveordningen med forhåndstutfylt selvangivelse ble det lagt til grunn at den forhåndstutfylte selvangivelsen skulle erstatte både den forenklete og den fullstendige selvangivelsen for de skattyterne som omfattes av ordningen, jf. Ot.prp. nr. 1 (1997–98). De skattyterne som ikke omfattes av ordningen skulle fortsatt levere fullstendig selvangivelse. Ordningen med forenklet selvangivelse er avviklet ved innføring av forhåndstutfylt selvangivelse. Departementet foreslår på denne bakgrunn at ligningsloven §§ 4–1 nr. 2, 4–2 nr. 6, 4–3 nr. 2 og 8–1 nr. 3 og 4 som gjelder forenklet selvangivelse oppheves.

I forbindelse med innføringen av forenklet selvangivelse som selvangivelsesform, ble begrepet *fullstendig selvangivelse* samtidig introdusert som en betegnelse på den alminnelige selvangivelsen som selvangivelsesform, jf. Ot.prp. nr. 14 (1989–90). Den forhåndstutfylte selvangivelsen er å anse som en variant av den ordinære manuelt utfylte selvangivelsen, og forutsettes å skulle være like fullstendig. Etter departementets vurdering er derfor betegnelsen *fullstendig selvangivelse* overflødig når man avvikler ordningen med forenklet selvangivelse.

*Skattebetalerforeningen* foreslår i sin høringsuttalelse at det skilles mer mellom de to typene selvangivelse i lovtekstene og at det brukes en annen type terminologi enn den departementet har valgt:

«Skattebetalerforeningen foreslår prinsipielt at begrepet «delvis utfylt» brukes i stedet for forhåndstutfylt, subsidiært at det skilles mellom de to selvangivelser på følgende måte: «selvangivelse for næringsdrivende m.v.» og selvangivelse for lønnstakere og pensjonister m.v.»

*Skattedirektoratet* foreslår i sin høringsuttalelse at den forhåndstutfylte selvangivelsen bør bli kalt «selvangivelsen», siden dette er den type selvangivelse de fleste skattyterne skal levere.

Departementet har i høringsutkastet valgt å videreføre den terminologien som har vært benyttet under prøvedriften. Det antas at denne terminologien etter hvert har blitt innarbeidet blant skattyterne, og at den av den grunn er å foretrekke. Departementet er enig med Skattebetalerforeningen i at navnet «delvis utfylt selvangivelse» kanskje vil være mer dekkende hva angår den plikten skattyter

har til å korrigere og foreta tilføyelser i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Etter departementets mening vil imidlertid den mest effektive måten å informere skattyter om hvilken opplysningsplikt han har være gjennom veiledningen til selvangivelsen, jf. omtale i kapittel 12.4.2.

Når det gjelder spørsmålet om i hvilken grad det skal skilles mellom ordinær og forhåndsutfylt selvangivelse i lovtekstene, har departementet tatt utgangspunkt i at begrepet forhåndsutfylt selvangivelse stort sett bare skal benyttes der det er oppstilt særregler for den forhåndsutfylte selvangivelsen. De fleste reglene i ligningsloven gjelder for både den ordinære og den forhåndsutfylte selvangivelsen. Den forhåndsutfylte selvangivelsen kan derfor sies å være en variant av den alminnelige selvangivelsen. Etter departementets syn vil en dobbeltregulering av reglene som skal gjelde for de to typene selvangivelse i ligningsloven bli tungvint, og kanskje vanskeligere tilgjengelig enn den løsningen som er valgt. Departementet fastholder derfor den lovtekniske løsningen som er valgt.

Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 4–3 nr. 1.

#### 12.4.2 Skattyters alminnelige opplysningsplikt

Ligningsloven § 4–1 inneholder en generell regel om den enkelte skattyters opplysningsplikt for å avklare vedkommendes skatteansvar i rett tid. Videre har den en generell regel om skattyters alminnelige ansvar for å påse at skatteoppgjøret og ligningen blir riktig. I ligningsloven § 4–3 fremgår det nærmere hva selvangivelsen skal inneholde. Overtredelse av reglene om opplysningsplikt kan føre til at skattyter pålegges tilleggsskatt eller forsinkelsesavgift. Videre vil fristen for å endre ligningen forlenges når skattyter ikke oppfyller opplysningsplikten, jf. ligningsloven § 9–6.

Flere av høringsinstansene, blant annet Skattedirektoratet og Skattebetalerforeningen, mener at opplysningsplikten for skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse bør reguleres særskilt.

*Skattedirektoratet* uttaler følgende i sin høringsuttalelse:

«Etter Skattedirektoratets oppfatning bør loven eksplisitt gi uttrykk for at ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse forutsetter at skattyter har plikt til å korrigere feil og ufullstendigheter, gjøre tilføyelser der opplysninger mangler og ellers bekrefte riktigheten av de øvrige opplysninger i selvangivelsen. Noe av problemet med innføringen av ordningen nå, synes å være at mange skattytere ikke foretar en slik

kontroll av selvangivelsen som er forutsatt fra myndighetenes side. De omtalte plikter, som i dag til dels fremgår av forskrift om prøvedrift av forhåndsutfylt selvangivelse § 4, bør derfor komme klart til uttrykk i loven, enten i ligningsloven § 4–1 eller kanskje mer naturlig i ligningsloven § 4–3.»

*Skattebetalerforeningen* uttaler følgende om særregulering av skattyters opplysningsplikt:

«Skattebetalerforeningen mener imidlertid at opplysningsplikten bør reguleres særskilt i ligningsloven § 4–1 (nr 1) av pedagogiske årsaker, slik at det uttrykkelig presiseres i loven at opplysningsplikten også gjelder for forhåndsutfylt selvangivelse. Det er viktig at opplysningsplikten kommer klart frem i lovteksten, slik at den aktuelle skattyter vet hva han har å forholde seg etter.»

Departementet er enig med høringsinstansene i at den enkelte skattyter som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse, må gjøres oppmerksom på rekkevidden av sin alminnelige opplysningsplikt. Det har avgjørende betydning for at ligningsresultatene blir korrekte at skattyter forstår at han har plikt til og hvordan han kan korrigere feil og foreta tilføyelser i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Etter departementets vurdering er det imidlertid ikke sikkert at en lovregulering vil være den mest hensiktsmessige måten å informere skattyter om dette på. Veiledning og informasjon i selvangivelsen vil kunne være like nærliggende i denne sammenheng.

Som nevnt er skattyterens generelle opplysningsplikt regulert i ligningsloven i dag, en særregulering i ligningsloven av skattyters alminnelige opplysningsplikt ved levering av forhåndsutfylt selvangivelse vil kunne leses som uttømmende dvs. at skattyters alminnelige opplysningsplikt ved levering av forhåndsutfylt selvangivelse ikke er videre enn det som følger av lovteksten. Den alminnelige opplysningsplikten knyttet til forhåndsutfylt selvangivelse vil dermed kunne bli snevrere enn den alminnelige opplysningsplikten knyttet til ordinær selvangivelse. Departementet vil presisere at dette ikke er meningen. Den forhåndsutfylte selvangivelsen er å anse som en variant av den alminnelige selvangivelsen, jf. omtale under kapittel 12.4.1. Departementet foreslår at det ikke innføres en særskilt bestemmelse om skattyters alminnelige opplysningsplikt for skattytere som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse. Departementet forutsetter samtidig at det informeres særskilt om skattyters plikt til å korrigere og foreta tilføyelser i den forhåndsutfylte selvangivelsen i rettledningen/veiledningen til denne.

### 12.4.3 Nærmere om hva forhåndsutfylt selvangivelse skal inneholde

I ligningsloven § 4–3 nr. 1 er det regulert hva hovedinnholdet i en ordinær selvangivelse skal være. Skattyter som leverer ordinær selvangivelse har en aktiv plikt til å fylle ut selvangivelsen med riktige opplysninger.

Med forhåndsutfylt selvangivelse menes en selvangivelse med maskinelt påførte opplysninger om visse inntekts-, formues- og fradragposter. Opplysningene er innhentet fra oppgavegivere som har plikt til å gi tredjemannsopplysninger til ligningsmyndighetene, for eksempel arbeidsgivere og banker. Opplysningene hentes også fra etatsinterne registre. Departementet legger til grunn at den forhåndsutfylte selvangivelsen skal inneholde identifikasjonsopplysninger, samt forslag til inntektsposter, fradragposter, formuesposter mv. Under prøveprosjektet har den forhåndsutfylte selvangivelsen bestått av en selvangivelsesblankett som spesifiserer de enkelte poster, en foreløpig skatteberegning på grunnlag av disse opplysningene, samt en innbetalingsblankett for tilleggsforskudd.

Etter at skattyter har mottatt den forhåndsutfylte selvangivelsen, skal han ta stilling til om alle aktuelle opplysninger av betydning for hans skatteforhold er tatt korrekt med, eller om han må supplere eller korrigere innholdet. Endring skal eventuelt skje ved at forhåndsutfylt beløp strykes, og det nye beløp føres opp i endringsfeltet ved siden av opprinnelig beløp. Departementet legger til grunn at det skal være mulig å sende inn vedlegg for ytterligere opplysning om formues- og inntektsforhold, herunder spesielt de forhold som ligger til grunn for den foretatte endringen. Skattyter skal også tilføye poster som ikke er tatt med. Dette medfører at skattyter aktivt må kontrollere den forhåndsutfylte selvangivelsen. Selvangivelsen skal deretter underskrives og returneres ligningskontoret. Det er også adgang til å levere selvangivelsen elektronisk, via telefon eller Internett.

*Skattebetalerforeningen* uttaler i sin høringsuttalelse at forskjellen mellom den ordinære og den forhåndsutfylte selvangivelsen bør komme klarere fram i lovteksten enn den presiseringen som foreslås av departementet i høringsnotatet. Det vises til at vi nå har to hovedtyper selvangivelse, og at lovteksten bør reflektere dette. Departementet er ikke enig i denne innvendingen. At man ikke sondrer mer mellom den ordinære selvangivelsen og den forhåndsutfylte selvangivelsen i lovtekstene skyldes at man forutsetter at den forhåndsutfylte selvangivelsen skal være like fullstendig som den ordinære selvangivelsen, jf. kapittel 12.4.1.

Departementet foreslår at det presiseres i ligningsloven § 4–3 nr. 1 at forhåndsutfylt selvangivelse skal ha samme innhold som ordinær selvangivelse.

Det vises til forslag til endring av § 4–3 nr. 1.

### 12.4.4 Hvilke skattytere skal levere forhåndsutfylt selvangivelse

Ligningsloven § 4–2 nr.1 oppstiller selvangivelsesplikt for enhver som har hatt formue eller inntekt. For de skattyterne som er omfattet av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse er denne selvangivelsesformen obligatorisk, jf. forskrift om prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse § 2. Departementet foreslår at det skal være obligatorisk å levere forhåndsutfylt selvangivelse for skattytere som er omfattet av ordningen.

I forskrift om prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse § 2 første ledd er det oppstilt en negativ avgrensning, slik at personlige skattytere som ikke er eksplisitt unntatt, er omfattet av ordningen. Dette medfører at aksjeselskaper og andre etter-skuddspliktige ikke vil være omfattet av ordningen. Etter forskriften § 2 første ledd er heller ikke følgende grupper personlige skattytere omfattet av ordningen;

- skattyter som skal levere selvangivelse for næringsdrivende
- skattyter som skal levere selvangivelse til Sentralskattekontoret for utenlandssaker
- skattyter som er skattepliktig etter Stortingets skattevedtak § 3–5 annet ledd dvs. skattyter som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat (diplomater)
- skattyter som er skattepliktig etter skatteloven § 2–3 første ledd bokstavene a, b, e og f dvs. utledninger med stedbunden beskatning til Norge og
- skattyter som er unntatt fra selvangivelsesplikt etter de alminnelige reglene.

Departementet har vurdert ulike måter å regulereplikten til å levere forhåndsutfylt selvangivelse på. I utgangspunktet vil alle skattytere som er omfattet av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse få tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse fra ligningsmyndighetene. En slik regulering kan imidlertid være lite forutsigbar for skattyter. Plikten til å levere forhåndsutfylt selvangivelse kan derfor i utgangspunktet reguleres slik at skattyter skal levere den selvangivelsen han mottar fra ligningsmyndighetene. Departementet foreslår derfor atplikten til å levere forhåndsutfylt selvangivelse knyttes til hvem som er omfattet av ordningen (personlig skattyter).



Erfaringene med prøvedriften av forhåndutfylt selvangivelse har vist at en slik avgrensning vil måtte bli nokså detaljert, og at det derfor ikke vil være lett å komme fram til en kortfattet, og likevel dekkende, avgrensning. Løsningen forutsetter at skattyter kan finne ut på forhånd hvilken type selvangivelse han skal levere og hvilken frist som gjelder. Det vil imidlertid bare være i tilstiltfeller skattyter må undersøke dette selv, typisk dersom skattyter som tidligere har vært omfattet av systemet med forhåndutfylt selvangivelse starter næringsvirksomhet.

Departementet legger til grunn at det vil være mest hensiktsmessig å foreta den nærmere avgrensningen av hvilke skattytere som er omfattet av ordningen i forskrift. Høringsinstansene slutter seg til at den nærmere avgrensningen bør foretas i forskrift.

Flere av høringsinstansene har imidlertid merknader knyttet til avgrensningen av hvilke skattytere som skal levere forhåndutfylt selvangivelse. *Justisdepartementet* uttaler i sin høringsuttalelse:

«Det fremgår videre at det ikke skal være avgjørende hvilken form for selvangivelse skattyter mottar, og at en risikerer å motta feil form fra skatteetaten. Forutsatt at en mottar feil form, men likevel sender den inn, fremgår det ikke hvilke konsekvenser dette vil få for skattyteren. Justisdepartementet savner en avklaring av dette, noe som også kan få betydning for hvordan forslaget skal vurderes.»

*Skattebetalerforeningen* uttaler:

«Etter vår oppfatning bør det innføres en valgt mellom de to selvangivelser for de som ikke har mottatt skjema innen utløpet av april, eller for de som har mange rettinger/tillegg samt for de som ønsker å sende selvangivelsen før april av ulike grunner.»

Etter Finansdepartementets oppfatning vil ikke de foreslåtte avgrensningene av hvilke skattytere som skal levere forhåndutfylt selvangivelse skape store problemer. I forbindelse med lovfesting av ordningen med forhåndutfylt selvangivelse, er det i praksis to selvangivelsestyper som vil være aktuelle for skattyter; enten skal skattyter levere selvangivelse for næringsdrivende eller så skal skattyter levere forhåndutfylt selvangivelse. Det er bare i svært få tilfeller det vil kunne forekomme at skattyter får tilsendt feil selvangivelse. Dersom skattyter er i tvil om hvilken selvangivelse han skal levere, bør ligningskontoret kontaktes i januar.

Departementet foreslår at det gis hjemmel i ligningsloven § 4–2 ny nr. 2 til å presisere nærmere i forskrift hvilke skattytere som er omfattet av ord-

ningen med forhåndutfylt selvangivelse. Det vises til forslag til § 4–2 ny nr. 2.

Etter ligningsloven § 4–2 nr. 1 bokstav b kan ligningskontoret på fritt grunnlag vurdere når det er tilstrekkelig behov for å pålegge personer eller selskaper mv. å levere selvangivelse. *Skattedirektoratet* viser i sin høringsuttalelse til at en økende del av ligningsbehandlingen skjer ved hjelp av sentralt opererte maskinelle systemer, og at det i denne sammenheng vil være mer dekkende for den fremtidige ligningsbehandlingen at kompetansen til å pålegge plikt til å levere selvangivelse legges til *ligningsmyndighetene*.

Departementet slutter seg til denne presiseringen. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 4–2 nr. 1 bokstav b.

#### 12.4.5 Særlig om ektefeller

##### *Ligningsmåte for ektefeller*

Hovedregelen for ligning av ektefeller er at de skal lignes under ett for begge formue og inntekt (sambeskatning), jf. skatteloven § 2–10. Det innebærer bl.a. at ektefellene skal ha personfradrag i klasse 2 som er dobbelt så store som personfradragene i klasse 1, jf. skatteloven § 15–4 andre ledd og Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2000 § 7–5. Ligning under ett innebærer videre at ektefellenes inntekter og fradragposter skal regnes sammen ved skatteberegningen. Personinntekt skal imidlertid fastsettes særskilt for hver av ektefellene, jf. skatteloven § 12–3. Ved beregning av toppskatt skal imidlertid ektefellene ha felles fribeløp mv. i klasse 2, jf. Stortingets skattevedtak § 3–1 første ledd. Trygdeavgiften beregnes for ektefellene hver for seg, selv om de lignes under ett.

Ektefellene lignes særskilt for den alminnelige inntekten dersom de har fremsatt krav om det. Særskilt ligning gjennomføres også uten at ektefellene har fremsatt krav om det, dersom det gir lavere samlet skatt enn ligning under ett jf. skatteloven § 2–11 første og andre ledd. Særskilt ligning innebærer at ektefellene som utgangspunkt skal lignes som enslige. Dvs. at inntekten ikke skal regnes sammen ved skatteberegningen og at de får personfradrag i klasse 1. Særskilt ligning forutsetter at innteks- og fradragposter skal tilordnes den av ektefellene som er rett skattesubjekt. For kapitalinntekter og kapitalutgifter som lignes med proporsjonal skattesats vil tilordningen normalt ikke få noen betydning for skattens størrelse, men tilordningen vil bl.a. kunne få betydning for om skattyterne får benyttet gjeldsfradrag og personfradrag fullt ut. Hvis ektefellene skal lignes særskilt ved bereg-

ning av alminnelig inntekt, skal de lignedes i klasse 1 i forhold til reglene om toppskatt, jf. Stortingets skattevedtak § 3–1 første ledd.

#### *Selvangivelsesplikt*

Etter ligningsloven § 4–2 nr. 2 kan ektefeller som lignedes under ett levere felles selvangivelse med mindre de krever skatten fordelt eller hver for seg har inntekt av pensjonsgivende art. Når ektefellene lignedes særskilt skal de levere separat selvangivelse.

For ektefeller, der den ene eller begge omfattes av prøveordningen med forhåndstutfylt selvangivelse, følger det av forskriften § 2 andre ledd at det ikke er adgang til å levere felles selvangivelse. I Ot.prp. nr. 1 (1997–98) på side 58–59 ble denne løsningen beskrevet som ryddig og ukomplisert. Når ektefellene leverer hver sin selvangivelse, vil opplysningene som legges til grunn ved ligningen føres på den skattyter dette gjelder. Det ble også vist til at ordningen med forhåndstutfylt selvangivelse innebærer at det skrives ut en selvangivelse for alle skattytere som omfattes av ordningen, og at ved trykking av den forhåndstutfylte selvangivelsen vil ligningsmyndighetene ikke vite om ektefeller ønsker å kreve felles selvangivelse. Selv om ektefellene må levere hver sin selvangivelse, er det like fullt adgang til å overføre beløp fra den ene til den annens selvangivelse. Det legges til grunn at det kan gjøres i korrigeringsfeltet i selvangivelsen. Ektefeller som leverer forhåndstutfylt selvangivelse vil dermed kunne oppnå samme resultat ved ligningen som tidligere. At ektefellene må levere separate selvangivelser er heller ikke til hinder for at de kan lignedes under ett.

I den forhåndstutfylte selvangivelsen er det påført forslag til ligningsmåte for ektefellene. Utgangspunktet for forslaget til ligningsmåte er at de skal lignedes etter den metoden som gir lavest samlet skatt, jf. skatteloven § 2–10 og 2–11 andre ledd. Interne registre hos ligningsmyndighetene og ligningsoppgaver fra banker, forsikringsselskap og boligselskap mv. legges til grunn for det foreslåtte ligningsmyndighetene presenterer for skattyter i den forhåndstutfylte selvangivelsen. Ektefellene har som nevnt mulighet til å samordne selvangivelsene, for eksempel ved å overføre eller fordele fradragsposter. Skattedirektoratet har pekt på at i slike tilfeller vil ikke alltid den ligningsmåten som er foreslått i den forhåndstutfylte selvangivelsen være den gunstigste. Eksempelvis er det foreslått særskilt ligning for ektefellene selv om en av dem har lav pensjonsgivende inntekt. Dersom skattyterne overfører fradragsposter til ektefellen med lavest inntekt, og dette medfører at personfradragene ikke

kan utnyttes fullt ut, vil ligning under ett være gunstigere for ektefellene.

*Skattedirektoratet* uttaler i sin høringsuttalelse om dette:

«Skattedirektoratet antar at informasjon til skattytere om at den ligningsmåten som er påført i den forhåndstutfylte selvangivelsen for ektefeller ikke alltid vil være den gunstigste, best kan gjøres i rettleidingen til selvangivelsen. Skattedirektoratet vil derfor påse at dette kommer med i rettleidingen til årets selvangivelse.»

Erfaringene fra prøveordningen har ikke avdekket et behov for at ektefeller skal kunne levere felles selvangivelse. Det typiske tilfellet hvor ektefeller tidligere leverte felles selvangivelse, var når en av dem ikke hadde arbeid utenfor hjemmet (éninntektsfamiliene). I slike tilfeller kunne den hjemmearbeidende ønske å føre for eksempel kapitalinntekter eller kapitalfradrag i den felles selvangivelsen. Den forhåndstutfylte selvangivelsen har imidlertid forenklet arbeidet for skattyter og avhjulpet et eventuelt behov for å kunne levere felles selvangivelse. Departementet går derfor inn for at denne løsningen lovfestes.

Samtidig må det vurderes nærmere om man skal opprettholde adgangen til å levere felles selvangivelse for de ekteparene hvor ingen av ektefellene er omfattet av ordningen med forhåndstutfylt selvangivelse. Den viktigste gruppen som faller utenfor er de næringsdrivende, jf. forskrift om prøvedrift med forhåndstutfylt selvangivelse § 2 første ledd. Det antas at det normalt ikke vil være aktuelt for to næringsdrivende ektefeller å levere felles selvangivelse. Det er opplyst fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker at de aldri mottar felles selvangivelse fra ektefeller. Når det gjelder de øvrige personlige skattyterne som er unntatt fra ordningen med forhåndstutfylt selvangivelse iht. forskrift om prøvedrift av forhåndstutfylt selvangivelse § 2 første ledd, antas det heller ikke at en opphevelse av adgangen til å levere felles selvangivelse vil skape nevneverdige problemer, jf. omtale innledningsvis under dette punktet av hvilke skattytere dette gjelder. Etter det departementet har fått opplyst vil dette gjelde et fåtall skattytere.

Departementet foreslo på denne bakgrunn i høringsnotatet at adgangen til å levere felles selvangivelse for ektefeller oppheves.

*Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund* uttaler til departementets forslag:

«Vi er noe usikre når det gjelder forslaget om å oppheve adgangen til å levere felles selvangivelse for ektefeller, dvs. forslaget om å oppheve ligningsloven § 4–2 nr. 2. Det synes imidlertid

ut fra høringsnotatet som om behovet for å kunne levere felles selvangivelse er avhjulpet ved innføringen av forhåndsutfylt selvangivelse.»

*Skattedirektoratet* og *Skattebetalerforeningen* støtter departementets forslag, og peker på at det etter deres erfaring er få skattytere som har behov for en slik ordning.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at ligningsloven § 4–2 nr. 2 oppheves.

#### 12.4.6 Elektronisk signatur og levering

Etter ligningsloven § 4–5 nr. 5 første punktum skal selvangivelse og andre pliktige oppgaver underskrives av den som skal levere oppgavene. Etter forskrift om prøvedrift av forhåndsutfylt selvangivelse kan skattyter levere selvangivelsen elektronisk, enten via telefon eller Internett, jf. § 2 tredje og fjerde ledd.

Ved elektronisk levering vil det ikke være mulig å påføre selvangivelsen håndskrevet underskrift. I forskrift om prøvedrift av forhåndsutfylt selvangivelse § 2 tredje ledd andre punktum er skattyters fødselsnummer og den PIN-kode som fremgår av selvangivelsesblanketten likestilt med skattyters underskrift etter ligningsloven § 4–5 nr. 5 første punktum. Skattedirektoratet har signalisert at de vil prøve ut andre former for elektronisk underskrift før det tas stilling til en permanent løsning. Departementet viser også til Nærings- og handelsdepartementets forslag til lov om elektronisk signatur mv. som ble sendt på høring 29. februar 2000. Departementet foreslår at elektronisk levering og signering av forhåndsutfylt selvangivelse reguleres i forskrift inntil lov om elektronisk signatur er på plass.

*Justisdepartementet* uttaler i sin høringsuttalelse at det bør utarbeides en sikrere form for signatur enn kun en enkel PIN-kode:

«Allerede i dag oppfattes PIN-kode som mindre sikker, og til sammenligning benytter de fleste banker seg av langt sikrere systemer. En skattyter som gir uriktige opplysninger i selvangivelsen, kan bli utsatt for merkbare sanksjoner. Dette taler for å stille strenge krav til identifikasjon ved innlevering av selvangivelsen elektronisk.»

Videre foreslår *Skattebetalerforeningen* at skattyter får en elektronisk kvittering når han leverer selvangivelsen via Internett, slik at han kan dokumentere at selvangivelsen er levert.

Departementet vil se nærmere på disse problemstillinger i forbindelse med utarbeidelse av forskrift om elektronisk levering.

Forskriftshjemmel foreslås inntatt i ligningsloven § 4–5 ny nr. 6.

#### 12.4.7 Hvor forhåndsutfylt selvangivelse skal leveres

Etter ligningsloven § 4–6 nr. 1 skal skattyter levere selvangivelse i den eller de kommuner som han har skatteplikt til. En personlig skattyter skal som hovedregel betale skatt til bostedskommunen, jf. skatteloven § 3–1 første ledd. Dersom skattyteren har fast eiendom eller driver virksomhet i andre kommuner enn bostedskommunen (utenbys kommune), skal skattepliktig formue eller inntekt som knytter seg til denne eiendommen eller virksomheten skatlegges i kommunen hvor eiendommen eller virksomheten ligger (stedbundet skatlegging), jf. skatteloven § 3–3. Dvs. at *alle* disse skattyterne i dag *også* er selvangivelsespliktig til en eller flere utenbys kommuner.

Etter forskrift om prøvedrift for forhåndsutfylt selvangivelse § 3 første ledd første punktum skal skattyter som har skatteplikt til utenbys kommune likevel bare levere forhåndsutfylt selvangivelse til bostedskommunen. Dersom skattyter er skattepliktig for formue eller inntekt til utenbys kommune, skal det gis opplysninger om formuen eller inntekten på den forhåndsfylte selvangivelsen, jf. § 3 andre ledd. Etter § 3 første ledd andre og tredje punktum skal skattyter gi skriftlige opplysninger til ligningskontorene i de andre kommunene han har skatteplikt til, enten på skjema fastsatt av Skattedirektoratet eller på annen måte. Dette skjemaet trer i stedet for selvangivelse.

I høringsnotatet foreslo departementet at ordningen med at skattyter skal levere skjema til utenbys kommune skulle videreføres, bl.a. på bakgrunn av at Skattedirektoratet har opplyst for departementet at ordningen har fungert tilfredsstillende.

*Skattebetalerforeningen* peker i sin høringsuttalelse på at gjeldende ordning med å levere skjema til utenbys kommune ikke er optimal, bl.a. fordi det er mange skattytere som ikke kjenner til den opplysningsplikt de faktisk har overfor utenbys kommune. Skattebetalerforeningen foreslår at alle opplysninger skal leveres kun til ligningskontoret i bostedskommunen, og at ligningskontoret må skille ut utenbys opplysninger og sende disse videre til den aktuelle kommunen. *Norske Siviløkonomers Forening* og *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* foreslår tilsvarende at skattyter som leverer forhåndsfylt selvangivelse bare skal levere opplysninger til ligningskontoret i bostedskommunen.

Departementet ser at en ordning med levering

av selvangivelse til bostedskommunen og skjema med opplysninger om inntekter i utenbys kommune til disse, kan virke komplisert. Ligningssystemene for forhånd utfylt selvangivelse tar utgangspunkt i reglene om skatte- og ligningssted som det er redegjort kort for over. Dersom skattyter skal levere opplysninger om skattepliktige inntekter i utenbys kommuner til ligningskontorene i bostedskommuner, fordrer det ikke bare en omlegging av ligningssystemene, men også endringer av reglene om skatte- og ligningssted i ligningsloven, som det ikke er naturlig å foreta i forbindelse med lovfestingen av ordningen med forhånd utfylt selvangivelse.

Departementet vil påpeke at slikt skjema til utenbys kommune trer i stedet for selvangivelse. Det innebærer bl.a. at unnlattelse av å levere slikt skjema kan medføre at skattyter pålegges tilleggs-skatt for oppgavesvikt etter ligningsloven § 10–2 nr. 2, jf. omtale i kapittel 12.4.13.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det lovfestes i ligningsloven § 4–6 nr. 1 nytt tredje ledd at skattyter som leverer forhånd utfylt selvangivelse bare skal levere selvangivelse til bostedskommunen. Det foreslås at skattyters opplysningsplikt overfor utenbys kommune presiseres samme sted.

I ligningsloven § 4–6 nr. 1 fjerde punktum oppstilles det en plikt for ektefeller som krever ligning under ett iht. skatteloven § 2–12 bokstav a og var bosatt i forskjellige kommuner den 1. november i året før inntektsåret, om å levere likelydende selvangivelse i begge kommuner. Dersom ektefellene leverer forhånd utfylt selvangivelse, er det tilstrekkelig å gi opplysninger om dette i selvangivelsen. Departementet foreslår at dette lovfestes.

Det vises til forslag til § 4–6 nr.1.

#### 12.4.8 Selvangivelsesfrist

Ligningsloven § 4–7 oppstiller regler om frist for å levere selvangivelse og adgangen til å forlenge disse fristene eller gi utsettelse med leveringen. Selvangivelse skal etter § 4–7 nr. 1 i utgangspunktet leveres innen utgangen av januar i året etter inntektsåret. Etter nr. 2 er fristen februar i året etter inntektsåret for visse grupper skattytere. Dette gjelder særlig skattytere som er pålagt regnskapsplikt. For skattytere som leverer forhånd utfylt selvangivelse er fristen satt til utgangen av april i året etter inntektsåret, jf. forskrift om prøvedrift med forhånd utfylt selvangivelse § 5 første ledd.

Som følge av innføringen av forhånd utfylt selvangivelse fikk januarfristen i ligningsloven § 4–7 nr. 1 for inntektsåret 1998 bare anvendelse for personlige skattytere som lignes ved Sentralskattekonto-

ret for utenlandssaker. For inntektsåret 1999 var det ingen grupper skattytere som hadde frist til å levere innen utgangen av januar. Det skyldtes at også personlige skattytere som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker hadde fått forlenget selvangivelsesfristen ut februar etter ligningsloven § 4–7 nr. 4. Departementet foreslo på denne bakgrunn i høringsnotatet at den generelle fristen settes til utgangen av februar. Videre ble det foreslått at det lovfestes i ligningsloven § 4–7 nr. 2 at for skattytere som leverer forhånd utfylt selvangivelse, skulle fristen for levering settes til utgangen av april.

Flere av høringsinstansene har merknader til departementets forslag til frist for innlevering av selvangivelse.

*Ligningsutvalget* foreslår i sin høringsuttalelse at fristen for innlevering av forhånd utfylt selvangivelse settes til 1. april. Dette begrunnes med at når størstedelen av de forhånd utfylte selvangivelsene skal legges ut i juni, får ligningskontorene svært stort arbeidspress i mai. Alternativet vil være at flere skattytere som leverer forhånd utfylt selvangivelse vil få utlagt ligningen i september/overføres til høstutlegg.

Skattedirektoratet gir i brev 21. august 2000 til departementet denne begrunnelsen for at den forhånd utfylte selvangivelsen ikke kan sendes ut tidligere til skattyter enn i andre uken av april:

«Den forhånd utfylte selvangivelsen inneholder opplysninger fra tredjemann, for eksempel fra arbeidsgivere, banker, forsikringsselskaper mv. Innleveringsfristen på slike oppgaver er som hovedregel 20. januar, men for enkelte er fristen så sent som 1. mars. Også etter fristens utløp kommer det både nye og endrede oppgaver. Totalt kommer det ca. 32.000.000 oppgaver fra tredjemann. For at kvaliteten på den forhånd utfylte selvangivelsen skal være best mulig, er det derfor ikke forsvarlig å begynne å plukke tredjemannsopplysninger før i begynnelsen av mars. Disse opplysningene sammen med andre etatsinterne opplysninger skal behandles og pakkes, og tilslutt skal selvangivelsene sendes til skattyterene. Ut fra den tid det tar å printe, etterbehandle og pakke selvangivelsen på en forsvarlig måte, vil vi ikke kunne sende ut selvangivelsene til skattyterne før i perioden 5.-12. april. Skal skattyter ha noe tid til å kontrollere og levere selvangivelse, vil det ikke være mulig å sette innleveringsfristen tidligere enn 30. april.»

*Skattebetalerforeningen* påpeker i sin høringsuttalelse at skattyter bør ha tre uker til rådighet etter at selvangivelsen er kommet for å gjennomgå den,

innhente opplysninger og eventuelt ha mulighet til å søke bistand. *Norske Siviløkonomers Forening* hevder tilsvarende at skattyter bør sikres et visst antall virkedager til å gjennomgå selvangivelsen.

Siktemålet er at selvangivelsen skal sendes ut til skattyterne i løpet av den andre uken i april. Da vil skattyter ha minst to uker til å kontrollere selvangivelsen og foreta eventuelle tilføyelser. Departementet legger til grunn at det vil være tilstrekkelig dersom skattyter ikke er nødt til å foreta større justeringer eller søke bistand. I slike tilfeller vil imidlertid skattyter kunne søke om utsettelse med levering etter ligningsloven § 4–7 nr. 3, og det antas at det vil avhjelpe skattyters behov for lengre frist.

Departementet går på denne bakgrunn inn for at selvangivelsesfristen settes til utgangen av april.

#### *Forlenget selvangivelsesfrist for sjømenn som arbeider om bord på skip i utenriks fart*

Etter ligningsloven § 4–7 nr. 2 bokstav b har sjømenn som i januar måned arbeider om bord i skip i utenriks fart frist til utgangen av februar med å levere selvangivelse. I forskrift om prøvedrift med forhåndsfylt selvangivelse § 5 tredje ledd er det oppstilt en særskilt frist for sjømenn som i april måned i ligningsåret arbeider om bord på skip i utenriks fart. Disse skal levere selvangivelse innen utgangen av mai i året etter inntektsåret.

Departementet har vurdert om det er behov for en generell forlengelse av selvangivelsesfristen for denne gruppen skattytere. Ligningsetaten har ikke oversikt over hvilke skattytere som jobber i utenriks fart i april måned, og ligningsetaten påføres dermed merarbeid i forbindelse med unødvendig purring etter selvangivelse. Etter ligningsloven § 4–7 nr. 3 kan skattyter søke om fristutsettelse på individuelt grunnlag. Departementet legger til grunn at sjømenn i utenriks fart har mulighet til å bli gjort kjent med selvangivelsesfristen, og søke om utsettelse dersom det er behov for det. På denne bakgrunn foreslår departementet at det ikke lovfestes en forlenget selvangivelsesfrist for sjømenn som er i utenriks fart i april i ligningsåret.

#### *Særlig om selvangivelsesfristen ved ligning av ektefeller*

Når det for hver av ektefellene løper forskjellige frister for levering av selvangivelse, for eksempel fordi den ene er næringsdrivende og den andre er lønsmottaker eller fordi en av ektefellene har fått utsettelse med innleveringen, anses selvangivelse for begge ektefeller levert i rett tid hvis de er levert innen den frist som gjelder for den ektefelle som

har lengst frist. Dette gjelder selv om ektefellene krever særskilt ligning. Når ektefellene skal lignedes hver for seg fordi de var separert eller levde varig atskilt, eller fordi ekteskapet er inngått etter 31. oktober i året før inntektsåret, jf. skatteloven § 2–12, vil derimot hver ektefelle ha sin særskilte frist.

Dersom skattyter leverer forhåndsfylt selvangivelse og søker fristutsettelse gjelder utsettelsen bare vedkommende skattyter og ikke dennes ektefelle, jf. forskrift om prøvedrift av forhåndsfylt selvangivelse § 5 andre ledd andre punktum.

Departementet foreslo i høringsutkastet separat fristberegning for ektefeller ved levering av selvangivelse når reglene om forhåndsfylt selvangivelse lovfestes. Departementet foreslår i kapittel 12.4.5 at ektefeller skal levere separat selvangivelse. Separat fristberegning for ektefeller anses tilsvarende for å være mer ryddig og ukomplisert enn felles fristberegning.

Flere av høringsinstansene har hatt innvendinger mot forslaget om separat fristberegning for ektefeller. *Skattebetalerforeningen* uttaler i sin høringsuttalelse:

«Skattebetalerforeningen er ikke enig i dette da vi mener at det bør gjelde en felles fristberegning slik det også var tidligere. Ektefeller har behov for å samordne sine selvangivelser, og det vil da være mest praktisk at ektefellene har samme frist til levering. Om selvangivelsesfristen skal beregnes separat eller ikke, vil heller ikke ha innvirkning på skatteoppgjøret. Ektefeller med forskjellig type selvangivelse vil uansett få høstoppgjør.»

Videre uttaler *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening*:

«Dagens ordning med separate innleveringsfrister for ektefeller er et annet punkt våre medlemmer anser som problematisk. Svært mange ektefeller har behov for å samordne sine selvangivelser før innlevering. Dette gjelder i særlig grad der hvor minst en av ektefellene leverer selvangivelse for næringsdrivende. En samordning er svært viktig blant annet for å unngå at inntekts- og formuesforhold enten ikke tas med av noen av ektefellene, eller tas med hos begge.»

*Yrkesorganisasjonenes sentralforbund* og *Norske Siviløkonomers Forening* går også imot forslaget om separat beregning av selvangivelsesfristen.

Departementet har fått opplyst fra Skattedirektoratet at det er ca. 125 000 ektepar som skal levere hver sin type selvangivelse, og at de fleste er bosatt i de større byene. Ved en felles fristberegning for disse ekteparene vil altså 125 000 skattytere som

skulle ha levert selvangivelse for næringsdrivende innen utgangen av februar, kunne levere innen utgangen av april. Dette vil skape et kapasitetsproblem for ligningskontorene i de større byene, hvor man har forutsatt at ligningen av næringsdrivende bør foretas før ligningen av de personlige skattyterne påbegynnes. Departementet legger til grunn at dette er et argument som gjør det vanskelig å endre utgangspunktet med separat fristberegning.

Departementet ser at ektefeller vil kunne ha behov for å samordne selvangivelsene, for eksempel ved fordeling av gjeldsrenter og foreldrefradrag.

Dette kan være problematisk så lenge bare den ene ektefellens inntektsforhold er klarlagt. Departementet viser til at ektefellene i et slikt tilfelle har anledning til å søke om fristutsettelse etter ligningsloven § 4–7 nr. 3, og det antas at fristutsettelse på individuelt grunnlag vil avhjelpe eventuelt behov for samordning av selvangivelsene. Departementet legger imidlertid til grunn at det bør være kurant å søke om felles fristutsettelse etter ligningsloven § 4–7 nr. 3.

*Ligningsutvalget* påpeker i sin høringsuttalelse at en slik utsettelseslinje vil være avhengig av at lovteksten gir rom for dette.

Etter ligningsloven § 4–7 nr. 3 er kriteriet for å få utsatt innlevering av selvangivelsen at «det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere selvangivelse med vedlegg innen fristen». Departementet legger til grunn at når det løper forskjellige frister for levering av selvangivelse for ektefellene, og de har behov for å foreta samordning, for eksempel for å unngå restskatt, må vilkårene for å få innvilget søknad om utsatt selvangivelsesfrist være oppfylt. Ektefellen som har den tidligste selvangivelsesfristen vil i et slikt tilfelle kunne få utsatt innlevering av selvangivelsen inntil selvangivelsesfristen utløper for den andre ektefellen. Etter departementets vurdering vil en slik fortolkning av ligningsloven § 4–7 nr. 3 avhjelpe ektefellers behov for samordning av selvangivelsene.

Det vises til utkast til ligningsloven § 4–7 ny nr. 3.

#### 12.4.9 Ligningsoppgaver

I forskrifter til ligningsloven er det gitt frister for når de ulike ligningsoppgaver fra tredjemenn skal sendes inn til skattemyndighetene. Innleveringsfristen er i de fleste tilfeller satt til 20. januar i ligningsåret. Videre fremgår det av ligningsloven § 6–17 nr. 3 at skattyter skal ha kopi av de oppgaver som sendes ligningsmyndighetene etter §§ 6–16 c og 6–13 nr. 3 (lønnsoppgaver, saldo- og renteoppgaver ved årsskiftet mv.). Tidspunktet for når kopiene

skal sendes skattyter er ikke regulert i loven. Det er heller ikke gitt bestemmelser om dette i forskrifter til loven, med unntak av forskrift 13. desember 1995 om levering av kontrolloppgaver fra forvaltningsselskaper og Verdipapirsentralen til ligningsmyndighetene. Etter forskriften § 3 nr. 3 skal forvaltningsselskaper sende kopi av beholdningsoppgaver til skattyter innen 20. januar i året etter inntektsåret, dvs. samtidig som oppgavene skal sendes Skattedirektoratet.

Da innleveringsfristen for selvangivelsen var 31. januar, var det naturlig at kopi av årsoppgavene ble sendt skattyter ca. 20. januar. Utskriving og utsending av samtlige kopier innen ca. 20. januar har medført et stort arbeidspress for enkelte oppgavegivere. Det er derfor ytret ønske om at det fastsettes en noe senere frist for å sende ut årsoppgaver til skattyterne.

For skattytere som leverer forhåndutfylt selvangivelse er selvangivelsesfristen nå satt til utgangen av april, jf. forskrift om prøvedrift med forhåndutfylt selvangivelse § 5. Det vises til omtale under kapittel 12.4.8, der denne fristen foreslås lovfestet. Disse skattyterne vil ikke lenger ha behov for å motta kopi av årsoppgavene så tidlig som 20. januar. Oppgavene bør likevel sendes ut i god tid før selvangivelsesfristen, slik at oppgavegiverne får tid til å sende korrigerede oppgaver til Skattedirektoratet dersom det skulle være nødvendig. For øvrige skattytere foreslås det under kapittel 12.4.8 at selvangivelsesfristen settes til utgangen av februar. Hensynet til disse tilsier at fristen for å sende kopi av årsoppgavene til skattyter ikke settes senere enn 1. februar.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslo departementet i høringsutkastet at fristen for å sende kopi av årsoppgaver til skattyter som hovedregel settes til 1. februar i ligningsåret.

Høringsinstansene er positive til lovfesting av en frist for når skattyter skal ha kopi av de aktuelle ligningsoppgavene fra tredjemann. *Næringslivets Hovedorganisasjon* mener imidlertid at fristen bør settes til 5. februar under henvisning til at utsendelsen kan være særlig belastende for enkelte arbeidsgivere, og at fristen i praksis var ca. 20. januar da selvangivelsesfristen var 31. januar.

Departementet mener hensynet til at oppgavegiverne skal få tid til å korrigere oppgavene bør være utslagsgivende, slik at fristen settes til 1. februar.

I enkelte tilfeller vil det være behov for å fastsette andre frister enn 1. februar i ligningsåret. Dette gjelder blant annet for saldo- og renteoppgaver, jf. forskrift 22. desember 1992 nr. 1190. Bakgrunnen for dette er at boligselskaper og boligsameier er avhengige av årsoppgaver fra banker o.l. for å kunne

produsere egne ligningsoppgaver. Av hensyn til disse bør fristen for å sende kopi av saldo- og renteoppgaver fremdeles være 20. januar.

Videre vil det være behov for å fastsette en noe senere frist for utsendelse av beholdnings- og AMS-oppgaver fra Verdipapirsentralen til skattyter. Bakgrunnen for dette er at Verdipapirsentralen gir opplysninger om årets RISK-beløp på årsoppgaven til skattyter. Endelige RISK-beløp fastsettes ikke før ca. 8. februar. Hittil har Verdipapirsentralen anvendt de RISK-beløp som er fastsatt rundt årsskiftet ved utsendelsen av årsoppgaver til skattyterne. Da enkelte av disse beløpene ikke er endelig fastsatt på dette tidspunktet, har enkelte av RISK-beløpene i årsoppgavene ikke vært korrekte. Verdipapirsentralen har derfor måttet sende en endringsmelding til de aktuelle skattytere hvor det informeres om korrekt RISK-beløp. I praksis er det flere skattytere som av ulike årsaker har brukt det «gamle» RISK-beløpet fra årsoppgaven ved utfylling av realisasjonsoppgaven som legges ved selvangivelsen. Fastsettelsen av gevinst/tap har da ikke blitt korrekt.

Departementet foreslår at det gis forskriftshjemmel til å fastsette særskilte frister ved behov. Forskriftshjemmel foreslås inntatt i ligningsloven § 6–17 nr. 3 første punktum.

Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6–17 nr. 3.

#### 12.4.10 Skattelister

Etter ligningsloven § 8–8 skal alle skattelister for personlige skattytere i en kommune legges ut samtidig. Det er ikke adgang til å legge listene ut pulvis etter hvert som skatteberegningen er ferdig.

Skatteoppgjøret for de skattytere som leverer forhåndsfylt selvangivelse skal imidlertid komme tidligere enn for de skattyterne som leverer manuelt utfylt selvangivelse. Erfaringene fra prøvedriften med forhåndsfylt selvangivelse på landsbasis i 1998 viser at ca. 85 prosent av skattyterne fikk skatteoppgjøret i juni. Det har blitt lagt ut en egen skatteliste for disse skattyterne, jf. forskrift om prøvedrift med forhåndsfylt selvangivelse § 8 som hjemler adgang til å legge ut en egen skatteliste for skattytere som leverer forhåndsfylt selvangivelse.

Departementet foreslo i høringsutkastet å innta hjemmel i ligningsloven for separat utlegging av skattelister for skattytere som leverer forhåndsfylt selvangivelse.

*Ligningsutvalget* uttaler i sin høringsuttalelse at den forhåndsfylte selvangivelsen har redusert behovet for offentlig utlegging av skatteliste. Ligningsutvalget foreslår derfor at det ikke skal legges ut en egen skatteliste for skattytere som har levert forhåndsfylt selvangivelse, men at skatteliste bare legges ut én gang i året – om høsten – under ordinær ligning.

*Skattedirektoratet* er enig i at det gis hjemmel i lov til å legge ut særskilt skatteliste for skattytere som har levert forhåndsfylt selvangivelse. Det presiseres imidlertid at for skattytere som leverer forhåndsfylt selvangivelse vil det bli foretatt ligningsfastsettelse dels før sommeren og dels om høsten. Skattytere som har levert forhåndsfylt selvangivelse, og som det foretas ligningsfastsettelse for om høsten, vil være omfattet av den ordinære skattelisten som legges ut om høsten. For disse er det ikke behov for en særskilt hjemmel om utlegging av skatteliste.

Departementet foreslår å lovfeste den praksis med utlegging av skatteliste som ble etablert under prøvedriften med forhåndsfylt selvangivelse i forbindelse med at reglene om forhåndsfylt selvangivelse lovfestet. Departementet slutter seg til Skattedirektoratets merknader, og har foretatt en innsnevring av den lovtoksten som ble foreslått i høringsutkastet.

Departementet foreslår at ligningsloven § 8–8 endres, slik at det blir hjemmel for separat utlegging av skattelister for skattytere som leverer forhåndsfylt selvangivelse og som det er foretatt ligningsfastsettelse for før sommeren. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 8–8 nytt andre punktum.

Departementet foreslår at ligningsloven § 8–8 endres, slik at det blir hjemmel for separat utlegging av skattelister for skattytere som leverer forhåndsfylt selvangivelse og som det er foretatt ligningsfastsettelse for før sommeren. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 8–8 nytt andre punktum.

#### 12.4.11 Hjemmel til særskilt klagefrist ved bruk av forhåndsfylt selvangivelse

Klage over ligning må leveres innen tre uker etter at utleggingen ble kunngjort, jf. ligningsloven § 9–2 nr. 4 første punktum.

I ligningsloven § 4–2 nr. 7 er det tatt inn hjemmel for å fastsette særskilt klagefrist i forskrift. I Ot.prp. nr. 21 (1999–2000) på side 51–52 ble det vist til at ca. 85 prosent av personlige skattytere med forhåndsfylt selvangivelse vil få ligningen lagt ut i juni. I følge gjeldende regler vil klagefristen for denne gruppen i så fall utløpe i juli. Dette vil være på et tidspunkt hvor mange avviker 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. På denne bakgrunn ble det foreslått å innføre en særskilt klagefrist for skattytere som har levert forhåndsfylt selvangivelse og som får ligningen utlagt i juni måned. Den særskilte klagefristen ble foreslått fastsatt i for-

skrift, da det dreier seg om en særskilt klagefrist for et prosjekt som er under prøvedrift. I forskrift om prøvedrift av forhåndstutfylt selvangivelse ble det tilføyd en ny § 7 som inneholder regler om særskilt klagefrist. For skattyter som omfattes av juniutlegg av skattelisten er klagefristen seks uker etter kunngjøringen, likevel tidligst 8. august i ligningsåret.

I forbindelse med at reglene om forhåndstutfylt selvangivelse gjøres permanente, vil det imidlertid være naturlig at en så sentral bestemmelse som fristen for å klage over ligningen lovfestes. Ved utforming av lengden av den særskilte klagefristen må det tas hensyn til at fristen ikke bør utløpe i juli måned og til at tidspunktet for utlegg av ligningen vil kunne variere fra år til år. Departementet foreslo på denne bakgrunn i høringsutkastet at den særskilte klagefristen skulle være seks uker, men at den tidligst skulle utløpe den 1. august.

Flere av høringsinstansene har bemerket at den foreslåtte klagefristen blir for kort. *Skattedirektoratet* uttaler i sin høringsuttalelse:

«Det er viktig for så vel skattyterne som skattemyndighetene at en finner frem til hensiktsmessige regler for å få avvirket klagebehandlingen. Det er i denne sammenheng sentralt å hindre at klagefristen utløper i det som er ferietiden for de fleste. Etter Skattedirektoratets oppfatning er derfor 1. august som det foreslås i utkastet noe tidlig. Mange skattytere er dessuten avhengig av ekstern hjelp når de skal sende inn begrunnet klage, slik at det er flere personers ferieavviklinger det her må tas hensyn til. Hvis klagefristen blir for snau, vil ligningskontorene bli belastet med en rekke anmodninger om forlenget klagefrist i en periode der mest mulig av ressursene ønskes skjermet til verdiorientert arbeide. For de fleste ligningskontorene er det heller ikke grunn til å tro at selve klagebehandlingen vil komme i gang så tidlig. Ved å forskyve første tidspunkt for klagefrist til 10. august antar Skattedirektoratet at mye vil være vunnet både for skattyterne og skattemyndighetene.»

*Skattebetalerforeningen* mener den særskilte klagefristen tidligst bør utløpe 15. august.

Departementet slutter seg til Skattedirektoratets forslag. Det foreslås at en særskilt klagefrist for skattytere som har levert forhåndstutfylt selvangivelse og som er omfattet av den første skattelisten som legges ut. Klagefristen settes til seks uker. Klagefristen utløper tidligst 10. august.

Det vises til forslag til ligningsloven § 9–2 nr. 4 nytt andre punktum.

#### 12.4.12 Forsinkelsesavgift

Etter ligningsloven § 10–1 nr. 1 skal skattyter som leverer selvangivelse eller årsoppgjør for sent til de kommunene han er skattepliktig til, svare forsinkelsesavgift. § 10–1 nr. 1 siste punktum og § 10–1 nr. 2 gir regler om avgiftens størrelse. Etter nr. 1 siste punktum bokstav a er forsinkelsesavgiften 1 promille av nettoformuen uansett forsinkelsens lengde. I tillegg skal det svares forsinkelsesavgift av nettoinntekten. Satsene for forsinkelsesavgift av nettoinntekten stiger med forsinkelsens lengde. Etter § 10–1 bokstav d skal den høyeste satsen for forsinkelsesavgift av nettoinntekt være «2 pst. av nettoinntekten når forsinkelsen er over to måneder og levering skjer etter utgangen av mai måned».

Departementet foreslår i kapittel 12.4.8 at selvangivelsesfristen for skattytere som leverer forhåndstutfylt selvangivelse skal være utgangen av april. I forskrift om prøvedrift av forhåndstutfylt selvangivelse § 6 er det gitt regler om beregning av forsinkelsesavgift. Der er fristen for innslaget av den høyeste forsinkelsesavgiften når levering av selvangivelse skjer etter utgangen av august måned. Departementet foreslår at denne fristen lovfestes ved en tilføyelse i ligningsloven § 10–1 nr. 1 bokstav d.

#### 12.4.13 Tilleggsskatt ved opplysningssvikt eller oppgavesvikt til andre kommuner enn bostedskommunen (utenbys kommune)

Departementet foreslår i kapittel 12.4.7 at skattytere som leverer forhåndstutfylt selvangivelse, bare skal levere selvangivelse til bostedskommunen. Skattyter pålegges imidlertid å gi opplysninger om inntekt og formue til utenbys kommune på skjema fastsatt av Skattedirektoratet. Slike opplysninger trer i stedet for selvangivelse, jf. ligningsloven § 4–6 nr. 1.

Etter ligningsloven § 10–2 nr. 1 kan uriktige eller ufullstendige opplysninger skattyter gir ligningsmyndighetene «i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring» føre til at skattyter ilegges tilleggsskatt. Departementet legger til grunn at opplysningssvikt i skjema el. til utenbys kommune som nevnt i utkast til ligningsloven § 4–6 nr. 1 tredje ledd vil være omfattet av ligningsloven § 10–2 nr. 1, slik at den vil kunne føre til at skattyter ilegges tilleggsskatt. Det er etter departementets vurdering ikke nødvendig å presisere dette i lovteksten.

Etter ligningsloven § 10–2 nr. 2 kan tilleggsskatt ilegges når skattyter har unnlatt å levere plik-



tig selvangivelse eller næringsoppgave (oppgavesvikt). Etter departementets oppfatning følger det av ligningsloven § 10–2 nr. 2 at skattyter kan ilegges tilleggsskatt også i de tilfellene hvor selvangivelse leveres i skattyters bostedskommune, men hvor skattyter unnlater å levere selvangivelse i andre kommuner hvor han har plikt til å levere selvangivelse. Bestemmelsen vil etter sin ordlyd ikke omfatte manglende levering av skjema til utenbys kommune som trer i stedet for selvangivelse, jf. utkast til ligningsloven § 4–6 nr. 1 tredje ledd. Departementet foreslo i høringsutkastet at det presiseres i ligningsloven § 10–2 nr. 2 at skattyter kan ilegges tilleggsskatt ved unnlatt levering av skjema som trer i stedet for selvangivelse.

*Skattedirektoratet, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, og Norske Siviløkonomers Forening* mener departementets forslag om illeggelse av tilleggsskatt ved oppgavesvikt til utenbys kommune blir en uforholdsmessig streng reaksjon.

Departementet ser som utgangspunkt ikke noen grunn til å fravike hovedregelen om at oppgavesvikt utløser tilleggsskatt for ordningen med forhåndstilt selvangivelse. Departementet tar imidlertid sikte på å foreta en bred gjennomgang av systemet med tilleggsskatt, og vil i løpet av høsten 2000 sette ned et utvalg som skal utrede dette spørsmålet. En slik utredning vil imidlertid ta noe tid. På denne bakgrunn foreslår departementet at en nå foretar en foreløpig regulering av beregningen av tilleggsskatt når skattyter har unnlatt å levere skjema til utenbys kommune som trer i stedet for selvangivelse. I stedet for at tilleggsskatt i slike tilfeller beregnes av den samlede skatt, foreslår departementet at tilleggsskatten skal beregnes av den skatt som er fastsatt for inntektene som skulle vært oppgitt i skjemaet. Dette vil være en mildere reaksjon enn den som følger av hovedregelen i § 10–2 nr. 2, med unntak av tilfeller hvor skattyters samlede skatt er lavere enn den skatten som er fastsatt for inntektene som skulle vært oppgitt i skjemaet til

utenbygds kommune. I et slik tilfelle vil regelen i andre punktum kunne medføre høyere tilleggsskatt enn regelen i første punktum. Departementet legger til grunn at hovedregelen i første punktum likevel får anvendelse i et slikt tilfelle.

Det vises til utkast til nytt andre og tredje punktum i § 10–2 nr. 2.

#### 12.4.14 Andre forhold

*Justisdepartementet* påpeker i sin høringsuttalelse at forholdet til Svalbard ikke er berørt i Finansdepartementets høringsutkast. Justisdepartementet oppfordrer samme sted Finansdepartementet til å vurdere om en tilsvarende ordning bør innføres på Svalbard med hjemmel i lov om skatt til Svalbard.

Etter lov om skatt til Svalbard § 3–2 skal skatt av lønn, pensjoner og annen ytelse som nevnt i skatte-loven § 12–2 bokstavene a, b og c skattlegges ved lønnstrekk. Annen formue og inntekt skal skattlegges ved ligning, dvs. oppgis i selvangivelse, jf. lovens § 3–1. Ved gjennomføring av ligning og lønnstrekk får ligningslovens kapittel 3 til 12 tilsvarende anvendelse, jf. lovens § 4–3.

Ordningen med forhåndstilt selvangivelse foreslås å omfatte bare personlige skattytere, mens aksjeselskaper og andre etterskuddspliktige fortsatt skal levere manuelt utfylt selvangivelse. Ettersom personlige skattytere som omfattes av lov om skatt til Svalbard skal skattlegges ved lønnstrekk for den type inntekt som ordningen med forhåndstilt selvangivelse omfatter, ser ikke Finansdepartementet at det kan være noe behov for å gi ordningen tilsvarende anvendelse for personlige skattytere som skal svare skatt til Svalbard.

### 12.5 Ikrafttredelse

Endringene i ligningsloven foreslås å tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2000.

## 13 Omgjøring av ligningsnemndene til rene klage-og overprøvingsorganer

### 13.1 Innledning

Departementet legger her frem forslag til endringer i ligningsloven hvor ligningsnemndene foreslås gjort om til rene klage- og overprøvingsorganer samtidig som vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning blir lagt til ligningskontorene. Forslaget er i hovedsak begrunnet med at praksis også i dag er at ligningskontorene, etter delegasjon fra ligningsnemnda, fatter vedtak i første instans i de aller fleste sakene under ordinær ligning. Den foreslåtte lovfesting av permanente regler om forhåndsutfylt selvangivelse har aktualisert behovet for å gjøre ligningsnemndene om til rene klageorganer. Det bemerkes imidlertid at skattyterne ved en eventuell lovendring som her foreslått fortsatt vil ha klageadgang til to instanser, nemlig ligningsnemnda og overligningsnemnda. Nedenfor følger kapittel 13.2 om historikk og gjeldende rett, kapittel 13.3 om høringsrunden og kapittel 13.4 om departementets vurderinger og forslag.

### 13.2 Historikk og gjeldende rett

#### 13.2.1 Historikk

Ordnings med ligningsnemnder har lang tradisjon i Norge. Opprinnelig ble hele ligningen gjennomført av kollegiale folkevalgte organer. Ordningen er også historisk og demokratisk forankret i den tanke at det ikke var Kongen, men folket selv, som skulle ilegge skatten. Gjennom ligningsloven av 13. juni 1980 ble nemndenes vedtakskompetanse i større grad begrenset til enkeltsaker, mens vedtak av mer generell art ble lagt til fagadministrasjonen. Bakgrunnen var bl.a. å sikre en større likebehandling av skattyterne uavhengig av hvilken kommune disse var skattepliktig i. Stortinget har imidlertid bestemt at verken Kongen eller forvaltningen for øvrig har noen instruksjonsmyndighet overfor de folkevalgte nemndene. Eventuell uenighet må løses ved at saken bringes inn til ny behandling av en høyere nemnd.

Ved kgl.res. av 8. februar 1991 ble det oppnevnt en styringsgruppe for å utrede en reorganisering av

skatte- og avgiftsadministrasjonen. I sin innstilling NOU 1993:1 kom gruppen også inn på spørsmål som var knyttet til ligningsnemnda. Gruppen kom på dette punktet til at det var grunn til å være kritisk mot ordningen med ligningsnemnd som fastsettelsesorgan når man ser dette ut fra hensynet til oppgaveløsning. Den nevnte utredningen ble fulgt opp av Finansdepartementet i St.prp. nr. 44 (1993–94). Departementet drøftet der bl.a. problemstillinger knyttet til ligningsnemndene. Det ble da vist til at mulighetene for nemndsbehandling i første instans er sterkt begrenset der maskinelle lignings-systemer er tatt i bruk. Som også Skattedirektoratet peker på i det brevet som nettopp har vært på høring uttalte departementet i St.prp. nr. 44 (1993–94) s. 45 at:

«Departementet ser ikke noe stort behov for å opprettholde ligningsnemndas formelle status som generell førsteinstans, og heller ikke den faktiske funksjon som førsteinstans i det mindretall av saker hvor funksjonen i dag utøves. Det vesentlige for departementet er en effektiv og lik ligning, hvor alle skattytere som ønsker det, skal kunne få en folkevalgt nemndsoverprøving av administrasjonens standpunkt i saken. Dette kan oppnås på en enklere måte enn i dag.»

Departementet uttalte også at det ville arbeide videre med å gjøre ligningsnemndene til rene klageinstanser.

Da saken ble behandlet i Stortinget var det særlig spørsmålet om å innføre en felles skatte-, avgifts- og tolletat som var det sentrale temaet. Stortinget avviste den gang en slik organisering av forvaltningen uten å komme inn på ligningsnemndenes vedtakskompetanse. Spørsmålet om ligningsnemndenes rolle er således ikke senere blitt behandlet av Stortinget siden vedtakelsen av ligningsloven i 1980.

#### 13.2.2 Gjeldende rett

I henhold til ligningsloven § 8–4 nr. 1 treffer ligningsnemnda alle avgjørelser vedrørende ligningen som ikke i lov eller forskrift er lagt til en annen ligningsmyndighet. Videre er det ligningsnemnda, og

ved videre klage overligningsnemnda, som skal avgjøre skattyternes klager på den ordinære ligningen, jf. ligningsloven § 9–2 nr. 1. Det vil si at man har klageadgang til to instanser.

Selv om det i prinsippet er holdt fast ved at den folkevalgte nemnda skal være hovedansvarlig for ligningen, er det en lovhjemlet delegasjonsbestemmelse i ligningsloven § 8–4 nr. 2. Med visse unntak er ligningsnemndene her gitt adgang til å delegerer sin myndighet under den ordinære ligningen til ligningskontoret. I praksis er dette fulgt opp slik at det i dag er ligningskontorene som fatter vedtak i de aller fleste sakene under ordinær ligningsbehandling. Vi kommer nærmere inn på tallmaterialet i den forbindelse under kapittel 13.4 om departementets vurderinger og forslag.

Etter ligningsloven § 8–4 nr. 2 er det tre områder der ligningsnemnda ikke kan delegerer sin avgjørelsesmyndighet til ligningskontoret. Det er:

- saker om tilleggsskatt etter ligningsloven § 10–2 nr. 1,
- saker som ligningssjefen er ugild til å avgjøre etter ligningsloven § 3–8, og
- saker om ligning av ligningsnemndas medlemmer og varamedlemmer og tjenestemenn ved ligningskontoret, samt deres ektefeller og barn under 17 år.

Det er hensynet til rettssikkerhet og habilitet som har begrunnet disse tre unntakene.

Ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10–2 nr. 2 (unnlattelse av å levere selvangivelse mv.) kan imidlertid i dag ved ordinær ligning ilegges av ligningskontoret med hjemmel i delegasjonsvedtak.

### 13.3 Høringsrunden – høringsinstansenes synspunkter og kommentarer

Departementet sendte 12. mai 2000 ut et høringsnotat om endringer i ligningsloven ved innføring av forhåndsutfylt selvangivelse som permanent ordning. Som vedlegg til høringsnotatet fulgte Skattedirektoratets brev av 11. april 2000 til Finansdepartementet hvor det ble foreslått at ligningsnemndene ble gjort til rene klageorganer. Det ble pekt på at det var reglene om forhåndsutfylt selvangivelse som hadde aktualisert spørsmålet. Departementet ba om høringsinstansenes syn også på dette spørsmål.

Høringsnotatets vedlegg, dvs. brevet fra Skattedirektoratet av 11. april 2000 er inntatt som vedlegg

2 bakerst i denne proposisjonen. Skattedirektoratet konkluderer med at ligningsnemndene bør gjøres til «rene klage- og overprøvingsorganer, samtidig som vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning blir lagt til skatteadministrasjonen». Det er blant annet ligningsnemndas rolle ved bruk av maskinelle ligningssystemer som begrunner forslaget. Skattedirektoratet har opplyst at etter innføringen av forhåndsutfylt selvangivelse er om lag 90 prosent av gruppen personlige skattytere blitt lignet maskinelt. Skattedirektoratet har også drøftet de saksområder der ligningsnemndas vedtaksmyndighet ikke kan delegeres til ligningskontoret, noe som blant annet omfatter tilleggsskatt. Skattedirektoratet mener rettssikkerheten ivaretas tilstrekkelig ved et slikt forslag, blant annet ved at skattyterne vil kunne kreve ligningsvedtaket overprøvet av ligningsnemnda. Derved vil også den demokratiske kontroll ivaretas. En slik endring vil etter Skattedirektoratets mening også gi en bedre sammenheng mellom ligningen slik den faktisk skjer i dag, og det formelle regelverket.

Høringsbrevet med vedlegg ble sendt til 51 instanser. Det er 32 instanser som har sendt høringsvar til departementet på denne delen av saken.

Kommunenes Sentralforbund og Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund er *positive* til å gjøre ligningsnemndene om til rene klageorganer. Også Nærings- og Handelsdepartementet er positive til forslaget, og skriver:

«Spørsmålet om å rendyrke ligningsnemndenes virksomhet til å være rene klageorganer berører de næringsdrivende i samme grad som andre. Vi har forstått det slik at ligningsnemndene i praksis allerede har delegert det meste av sin vedtakskompetanse i førsteinstans til ligningskontorene. Vi mener at det vil være et naturlig neste steg å rendyrke ligningsnemndenes virksomhet til å være rene klageorganer, og vi støtter derfor Skattedirektoratets forslag.»

Også Skattefogdenes Landsforening er positive, og uttaler at:

«Ved å gjøre ligningsnemndene til rene klageorganer ved ordinær ligning balanserer man etter vår oppfatning hensynene til demokratisk kontroll, skattyternes rettssikkerhet og rasjonell organisering av ligningsarbeidet på en god måte.»

Endelig støtter Landslaget for Regnskapskonsulenter forslaget, men tar likevel forbehold ved å skrive at:

«I en overgangsperiode tror vi det bør vises forsiktighet med ileggelse av tilleggsskatt, med mindre det er åpenbare forhold som er utnyttet.»

Datatilsynet, Landsorganisasjonen i Norge, Den norske Revisorforening, Kredittilsynet, Statistisk Sentralbyrå, Finansnæringens hovedorganisasjon, Akademikerne, Den Norske Advokatforening, Utenriksdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Forsvarsdepartementet, Landbruksdepartementet, Sosial- og helsedepartementet, Barne- og familiedepartementet og Olje- og energidepartementet har *ingen merknader* til høringsbrevet.

Norske Siviløkonomers Forening, Justisdepartementet og Verdipapirsentralen har *ikke kommentert* den delen av høringen som vedrører denne saken. Skattedirektoratet har utarbeidet brevet som har vært gjenstand for høring og har derfor ikke kommentert denne saken.

De instanser som nevnes nedenfor har materielle merknader til høringsbrevet og sentrale deler av merknadene er gjengitt. Der enkeltheter kan kommenteres kort, er det gjort fortløpende. Generelle innsigelser drøftes under kapittel 13.4, departementets vurderinger og forslag.

Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) uttaler bl.a.:

«NKK har ikke kommentarer til at forhåndsfylt selvangivelse innføres som permanent ordning. Forbundet har heller ikke merknader til de foreslåtte lovendringene.

NKK har i utgangspunktet heller ikke merknader til at ligningsnemndene gjøres om til rene klage- og overprøvingsorganer. Forbundet vil imidlertid understreke at det er viktig å beholde ligningsnemnd og overligningsnemnd i hver kommune. Etter forbundets syn er det nødvendig at klageorganer av denne type har betydelig lokalkunnskap.» ...

Det bemerkes at departementets forslag ikke behandler spørsmålet om å beholde ligningsnemnd/overligningsnemnd i hver kommune.

Skattebetalerforeningen skriver bl.a.:

«Skattebetalerforeningen stiller seg bak forslaget om å legge vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning fullt ut til etaten, slik at ligningsnemndene blir rene klageorgan, med et vesentlig unntak. Vi tar sterk avstand fra forslaget om å gi ligningskontorene myndighet til å ilegge tilleggsskatt. Reglene om tilleggsskatt er vanskelige å praktisere og det foreligger mange avgrensningsspørsmål her. Straff i form av tilleggsskatt bør derfor ilegges av et overordnet organ. Dette er en demokratisk kontroll som vi fortsatt bør beholde. Skattebetalerforeningen ønsker derfor å opprettholde ordningen som vi har i dag, med at det kun er ligningsnemndene som kan ilegge tilleggsskatt.» ...

«Skattebetalerforeningen har ingen innvendinger mot at «saker som ligningssjefen er ugild til å avgjøre etter ligningsloven § 3–8» og «saker om ligning av ligningsnemndas medlemmer og varamedlemmer og tjenestemenn ved ligningskontoret, samt deres ektefeller og barn under 17 år», legges til de organer som ligningsmyndighetene finner hensiktsmessig.»

Departementet bemerker at når det gjelder spørsmål om tilleggsskatt, og de øvrige to områder der ligningsnemnda ikke kan delegere sin myndighet til ligningskontoret, er dette spørsmål som vil bli vurdert under kapittel 13.4 departementets vurderinger og forslag.

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler:

«Når det gjelder Skattedirektoratets vurdering av ligningsnemndenes vedtaksmyndighet ved ordinær ligning, mener vi at de pønale og skjønsmessige aspekter ved tilleggsskatten tilsier at den fortsatt bør ilegges av ligningsnemnda.»

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) skriver bl.a.:

«Ligningsnemnd som rent klageorgan.

Når det gjelder Skattedirektoratets ønske om å omgjøre ligningsnemndene til rene klageorgan, har vi forståelse for de administrative fordeler ligningssetaten kan oppnå ved at forslaget gjennomføres. Det kan nok videre være fordelaktig slik Skattedirektoratet peker på at ligningsnemnda i en klagesak ikke behøver å forholde seg til en tidligere avgjørelse i samme sak. Vi ser likevel enkelte og viktige betenkeligheter ved forslaget, f.eks. det forhold at den saksbehandlingsutøvende instans selv vil avgjøre eventuell ileggelse av tilleggsskatt og størrelsen på denne, samt at ligningsavgjørelsene ikke kvalitetssikres gjennom en uavhengig ligningsnemnd før en eventuell klagesak.» ...

Ligningsutvalget skriver bl.a.:

«Ligningsnemndenes rolle under ordinær ligning

...«Under ordinær ligning har ligningskontoret, og dette er erfaringer fra både store og små kontor, behov for å ta opp flere sakstyper med nemnda. Først og fremst gjelder det:

- Kompliserte enkeltsaker
- Enkeltsaker med betydelig medieinteresse
- Enkeltsaker med skjønsmessige vurderinger hvor presedensvirkningen er stor
- Enkeltsaker med tilleggsskatt

Av disse sakstypene vil vi omtale nærmere de to siste, da disse er felles for alle kontor uansett størrelse.

### Enkeltsaker med skjønnsmessige vurderinger hvor presedensvirkningen er stor

Eksempler på slike sakstyper er:

- Fastsettelse av ligningsverdi på boligeiendommer når ulike urimeligheter er påvist av en skattyter
- Bruk av firmahytte i bedrifter med svært få ansatte
- Behandling av utgifter i tilknytning til båt som synes å være et fremmedelement i det aktuelle regnskap
- Justering av leieverdi for bolig i arbeidsforhold
- Justering av egenleie for leilighet i leiegård (flermannsbolig)

Vi kjenner ikke til et ligningskontor som ikke har diskutert slike spørsmål med sin nemnd før man forsøker seg på å etablere en praksis eller justere dagens praksis. I realiteten er det nemnda som treffer avgjørelsen i slike saker uansett fremleggingsmåte for nemnda. Ingen kontor vil forsøke å etablere en praksis som i neste omgang blir stanset av nemnda i klageomgangen.

I forhold til dette er det således ikke behov for og det er heller ikke ønskelig å endre bestemmelsen om vedtakskompetanse i ligningsloven § 8-4.

### Enkeltsaker med tilleggsskatt

Etter Høyesteretts avgjørelse i Bøhler-saken må sak om illeggelse av forhøyet tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 jf § 10-4 nr. 1 annet punktum anses som en avgjørelse av en straffesiktelse etter Den europeiske menneskerettighetskonvensjon artikkel 6 nr. 1. Det kan neppe være riktig at en slik avgjørelse skal kunne treffes av ligningskontoret (fagadministrasjonen).»...

... «Nemndene er dog sterkt opptatt av likhet. Når nemndene som klageorgan får seg forelagt saker hvor det både foreslås medhold med skattyter og det motsatte, gir de beskjed når fagadministrasjonens forslag ikke er konsekvente. Dersom de skal kun forelegges klagesaker hvor der er uenighet mellom skattyter og ligningskontor, vil det mangle en vesentlig del av grunnlaget for å utøve en reell kontroll av forvaltningen. De vil rett og slett ikke kunne fungere som et kontrollorgan.

Til slutt vil vi bare si at verken for ligningskontor eller nemnder antas det å være noen stor sak hvem som skal treffe vedtak under ordinær ligning av de ansatte og nemndsmedlemmer. Her er det mest avgjørende å finne en praktisk god ordning som også utad er tillitsvekkende.»

Skatteetatens Landsforening uttaler bl.a.:

«Vurdering av ligningsnemndenes vedtaksmyndighet ved ordinær ligning

Skatteetatens Landsforening er enig med Skattedirektoratet i deres vurdering av at vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning bør overføres til skatteadministrasjonen. SkL er videre av den oppfatning at det bør være det enkelte fylkes-skattekontor med delegasjonsadgang til ligningskontorene som bør bli vedtaksmyndighet i første instans.

Blir ligningsnemndene rene klage- og overprøvingsorganer, bør det også vurderes om det er nødvendig å opprettholde ordningen med overligningsnemnd.»...

... «I en del tilfeller har ligningskontoret etter eget ønske fremmet saker til behandling i nemndene. Dette kan være saker av prinsipiell eller annen betydning uten at det foreligger klage fra skattyter. SkL forstår det slik at det ikke lenger vil være anledning til dette hvis vedtaksmyndigheten i første instans overføres til skatteadministrasjonen. Legges vedtaksmyndigheten til skatteadministrasjon og hele ligningsbehandlingen gjennomføres uten at skattyters selvangivelse har vært til behandling på noe ligningskontor, må det også tas stilling til hvor en eventuell klage fra skattyter skal sendes.»

Spørsmålet om hvor vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning skal ligge dersom ligningsnemndene gjøres om til rene klage- og overprøvingsorganer, er behandlet under kapittel 13.4, departementets vurderinger og forslag. Departementet bemerker videre at det i departementets forslag legges til grunn at en vil beholde nemndene, og at det derved vil være to klageinstanser etter førsteinstansbehandling, nemlig ligningsnemnda og overligningsnemnda. Departementet bemerker videre at dersom førsteinstansvedtakene legges til administrasjonen, vil dette bli ordinær førsteinstans, og nemndene rene klage- og overprøvingsorganer. Endelig bemerkes at en klage på selvangivelsen, som i dag, må sendes til det ligningskontor skattyteren sorterer under ved en eventuell endring.

NTL-Skatt skriver:

... «Vi slutter oss til Skattedirektoratets konklusjon. Imidlertid vil vi bemerke at når Skattedirektoratet skriver at vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning blir lagt til skatteadministrasjonen virker dette noe uklart og er lite konkret. Av konklusjonen går det ikke klart fram på hvilket nivå i skatteadministrasjonen vedtaksmyndigheten skal ligge. Vi forutsetter derfor at man vil komme tilbake til dette spørsmålet.»

Som en *oppsummering* bemerker departementet at et overveiende flertall av høringsinstansene ikke har merknader eller kommentarer til forslaget. Et mindretall er uttalt positive, og et annet mindretall har innsigelser mot forslaget. Det sist-

nevnte mindretall, deriblant Skattebetalerforeningen og Næringslivets Hovedorganisasjon, går i mot å gi ligningskontorene myndighet til å ilegge tilleggs-skatt. Også Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening har visse betenkeligheter mot at tilleggs-skatt skal ilegges administrativt. Det er kun Ligningsutvalget som synes skeptiske til at vedtakskompetansen generelt endres, herunder ileggelse av tilleggs-skatt.

### 13.4 Departementets vurderinger og forslag.

Som departementet allerede har pekt på har ligningsnemnda – som folkevalgt organ – solid historisk forankring. Gjennom nemndene har ligningsmyndighetene vært gjenstand for demokratisk kontroll og slik bidratt til borgernes rettssikkerhet. Departementet legger til grunn at denne tanke fremdeles har gyldighet, selv om også statsansatte tjenestemenn er undergitt demokratisk kontroll gjennom finansministerens konstitusjonelle ansvar overfor Stortinget. Departementet mener det demokratiske element ivaretas i forslaget ved at alle skattytere fremdeles kan velge å bringe sin sak inn for ligningsnemnd og eventuelt overligningsnemnd gjennom klage over ligningskontorets vedtak.

Videre peker departementet på at i praksis er de aller fleste førsteinstansavgjørelsene delegert til ligningskontoret. Omfanget av delegasjonen er opp til ligningsnemnda, med unntak av de særlige sakstypene som er nevnt ovenfor under gjeldende rett (tilleggs-skatt mv.) som må behandles i nemnda. Skattedirektoratet har foretatt en undersøkelse av omfanget av delegasjonen, og skriver om dette i vedlegget til høringsbrevet på side 2 nest siste avsnitt:

«I Finansdepartementets brev av 9. oktober 1997 ble Skattedirektoratet anmodet om å samle inn statistikk som viser hvor omfattende førsteinstans-myndighet som for tiden er delegert fra nemndene til kontorene, og hvordan nemndenes arbeidsmengde fordeler seg på førsteinstans-saker og klage/endingssaker. Skattedirektoratet har i denne anledning foretatt en rundspørring ved 39 ligningskontorer av ulik størrelse og beliggende rundt i landet. Rapporteringen fra kontorene viste at ligningsnemndene i de mindre kommunene normalt har ett møte i forbindelse med ordinær ligning, mens det i de større kommunene ble meldt om 2–3 møter. Det gikk videre frem av tilbakemeldingen at ligningsnemndene behandlet mellom 0,11 pst og 2,5 pst av skattytermassen i kommunen ved ordinær ligning. Dette omfatter også de lovpålag-

te sakene som ligningsnemndene skal behandle.»

Det vil således i det alt vesentlige være mer i overensstemmelse med dagens virkelighet at ligningsnemnda gjøres om til rene klageorganer, og at førsteinstansvedtakene fattes av ligningsadministrasjonen.

Etter ligningsloven er ligningsnemnda både første instans og første klageinstans, og overligningsnemnda er annen klageinstans. Det er normalt ligningskontoret som forbereder sakene for nemndene med utkast til avgjørelse. Men i praksis er det likevel slik at vedtakene i første instans allerede er delegert til ligningskontoret fordi nemnda ikke har tilstrekkelig behandlingsskapasitet. Etter departementets oppfatning burde det være bedre om nemnda konsentrerte seg om å behandle klager på ligningskontorets vedtak. Det sentrale i den forbindelse er etter departementets oppfatning at skattytere har adgang til å klage til ligningsnemnda og eventuelt overligningsnemnda, hvilket forslaget ivaretar. Den rettssikkerhet som ligger i folkevalgt kontroll vil da være tilstrekkelig ivaretatt.

Departementet peker også på at i den svenske og den danske skatte- og avgiftsadministrasjon er tilsvarende nemnder nå gjort om til rene klageorganer, slik at de ikke lenger er fastsettelsesorganer i første instans, se St. prp. nr. 44 (1993–94) s. 20 første spalte første avsnitt.

Det har de senere årene skjedd en omfattende utvikling i ligningsarbeidet ved at det er utarbeidet maskinelle ligningssystemer. Skattedirektoratet har opplyst at ved ligningen for inntektsåret 1997 ble nesten halvparten av alle personlige skattytere i Norge lignet maskinelt, og etter innføringen av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse er rundt 90 prosent av nevnte skattytergruppe blitt lignet slik. For inntektsåret 1998 vil det si mer enn 3 millioner skattytere, opplyser Skattedirektoratet. Til sammenligning har departementet fått opplyst at rundt 320 000 personlige næringsdrivende og ca 145 000 etterskuddspliktige skattytere ikke omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse.

Videre bemerkes at det er opprettet et prosjekt vedrørende ligning av næringsdrivende (det såkalte SLN-prosjektet), der næringsdrivende skal gis mulighet til elektronisk innlevering av sine ligningsopplysninger. Samtidig skal det utvikles et eget system med innebygde kontrollfunksjoner. De oppgaver som her kommer inn fra både arbeidsgivere, banker osv., og de beregninger og summeringer som gjøres vil nødvendigvis måtte kontrolleres og testes på annen måte enn gjennom nemndenes ligningsbehandling.

Departementet bemerker at Skattedirektoratet har opplyst at ligningskontorene skal ferdigbehandle rundt 75 prosent av de forskuddspliktige skattyterne fra selvangivelsesfristens utløp den 30. april til fristen for innsending til skatteberegning, i slutten av mai måned. Den knappe tiden som da er til rådighet tilsier at det ikke vil være praktisk mulig for ligningsnemnda å gjennomføre en tradisjonell ligningsbehandling av skattyterne.

Videre peker departementet på at man ved en eventuell lovendring fortsatt må kunne ha alminnelig kontakt mellom ligningsadministrasjonen og nemnda vedrørende praksis i typetilfeller i distriktet selv om nemnda blir en ren klageinstans.

I høringsuttalelsen fra Ligningsutvalget vises det til at nemndene er sterkt opptatt av likhet. Departementet bemerker at hensynet til likebehandling bør etterstrebtes både på landsbasis og innenfor den enkelte kommune. Likebehandling på landsbasis kan best ivaretas administrativt gjennom generelle retningslinjer til ligningskontorene. Ligningsnemndene er egnet til å ivareta hensynet til likebehandling av saker innenfor den enkelte kommune. Departementet mener at hensynet til rettsikkerhet og likebehandling tilsier at førsteinstansbehandling skjer administrativt og at kontroll av avgjørelsene gjennom klagebehandlingen fanges opp gjennom nemndene.

Som nevnt under avsnittet om gjeldende rett er det tre områder i ligningsloven der ligningsnemnda ikke kan delegeres sin avgjørelsesmyndighet til ligningskontoret. Dette gjelder for det første saker om tilleggs-skatt etter ligningsloven § 10–2 nr. 1, for det annet saker som ligningssjefen er ugild til å avgjøre etter ligningsloven § 3–8, og endelig saker om ligning av ligningsnemndas medlemmer og varamedlemmer og tjenestemenn ved ligningskontoret, samt deres ektefeller og barn under 17 år.

For så vidt gjelder ligning av ligningsnemndas medlemmer og varamedlemmer mv., jf. ligningsloven § 8–4 nr. 2 c, er dagens regel i hovedsak begrunnet i habilitetshensyn. Departementet mener dette hensyn bør anses tilstrekkelig ivaretatt i den alminnelige habilitetsregel i ligningsloven § 3–8. Det vises også til at loven ikke stiller tilsvarende begrensninger hva gjelder delegasjon av saker som gjelder overligningsnemndas medlemmer og varamedlemmer mv. i dag. Ingen av høringsinstansene har særskilte innsigelser på dette punkt. Denne bestemmelsen bør således oppheves.

Når det gjelder saker der ligningssjefen er ugild til å treffe vedtak etter ligningsloven § 3–8, jf. ligningsloven § 8–4 nr. 2 b, vil en eventuell overføring av vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning til ligningskontoret, ordinært medføre at fylkesskattesje-

fen oppnevner en setteligningssjef i den aktuelle saken. Bestemmelsen i ligningsloven § 3–8 nr. 4 om hvem som avgjør inhabilitetsspørsmålet, forutsettes å gjelde som i dag. Det er heller ikke kommet særskilte innsigelser fra høringsinstansene på dette punktet.

Når det gjelder saker om tilleggs-skatt etter ligningsloven § 10–2 nr. 1, jf. ligningsloven § 8–4 nr. 2 a, har enkelte av høringsinstansene som referert ovenfor innsigelser. Departementet tilføyer imidlertid som en saksopplysning at ilegging av tilleggs-skatt etter ligningsloven § 10–2 nr. 2 (unnlattelse av å levere selvangivelse mv.) ved ordinær ligning i dag kan ilegges av ligningskontoret med hjemmel i delegasjonsvedtak. Tilleggs-skatt etter ligningsloven § 10–2 nr. 1, kan derimot etter dagens lovgivning ikke delegeres. Enkelte av høringsinstansene har pekt på at nemndenes vedtaksmyndighet i tilleggs-skattesaker er en demokratisk kontrollordning som man bør beholde. Videre har det vært pekt på at tilleggs-skatt bør ilegges av et overordnet organ.

Departementet mener at den beste løsningen vil være at den kompetanse som nå er tillagt nemnda, legges til ligningskontorene på generelt grunnlag, og at tilleggs-skatt derved også omfattes. Skattyterne vil ha klageadgang i to instanser, til ligningsnemnda og overligningsnemnda også i slike saker. Derved vil man etter departementets oppfatning ha en tilstrekkelig kontroll i form av det folkevalgte element. Det vil etter departementets oppfatning være en mer effektiv utnyttelse av ligningsnemnda dersom den bare forelegges saker der skattyter påklager.

Departementet bemerker videre at tilleggs-skattteordningen bør revideres, blant annet som en følge av Høyesteretts plenumsdom i sommer i forhold til Den Europeiske Menneskerettighetskonvensjon. Departementet har planlagt å nedsette et utvalg som skal gjennomgå reglene om tilleggs-skatt mv., og komme med forslag til eventuelle endringer i tilleggs-skattesystemet. Departementet vil således senere komme tilbake til bl.a. betingelser knyttet til ilegging av tilleggs-skatt. Kompetanseforholdet mellom ligningsnemnder og ligningskontor berøres imidlertid ikke av det planlagte reformarbeidet.

Når det gjelder spørsmålet om hvem som skal få tillagt kompetansen til å treffe vedtak i første instans, har Skattedirektoratet skrevet i sitt vedlegg til høringsbrevet at det bør være skatteadministrasjonen som skal fatte vedtak ved ordinær ligning. Skatteadministrasjonen kan også betegnes som administrative ligningsmyndigheter. En av høringsinstansene – Skatteetatens Landsforening – foreslår

at det bør være det enkelte fylkesskattekontor med delegasjonsadgang til ligningskontorene som bør bli vedtaksmyndighet i første instans.

Departementet bemerker at selv om sentrale skattemyndigheter ved maskinell ligningsbehandling utvilsomt er tungt inne i ligningsarbeidet ved førsteinstansvedtakene, er det formelt sett ligningskontoret der det er foretatt delegasjon, som fatter vedtaket. Dette legges også til grunn der hvor det er sentrale maskiner som foretar utregning/skatteberegning, ettersom det er ligningskontoret som fastsetter den endelige skatteberegning. Det er også ligningskontoret som vurderer skattyters egne opplysninger der vedkommende kommer med korrigeringer f.eks. til den forhåndsutfylte selvangivelsen. Departementet mener disse hensyn bør være utslagsgivende, og legger derfor til grunn for det følgende at vedtaksmyndigheten, ved ordinær ligning for fremtiden, skal legges til ligningskontorene og ikke skatteadministrasjonen. Dette vil forsåvidt også være i overensstemmelse med dagens regler der det er foretatt delegasjon. I et slikt lys mener departementet at det ikke er naturlig å legge kompetansen ved ordinær ligning til fylkesskattekontoret med delegasjonsadgang.

Departementet bemerker videre at når det gjel-

der nemndsfunksjonene knyttet til sentralskattekontorene for henholdsvis utenlandssaker, storbedrifter og til Oljeskattekontoret reiser dette særskilte problemstillinger som departementet ikke kommer nærmere inn på her. Dette er noe man eventuelt kommer tilbake til ved en senere anledning.

Det fremmes på denne bakgrunn forslag til endring av ligningsloven § 8–4, slik at ligningskontoret tillegges vedtaksmyndigheten under ordinær ligning. Unntaksbestemmelsen i ligningsloven § 8–4 nr. 2 foreslås opphevet. Videre bør andre setning i ligningsloven § 3–9 nr. 1 oppheves, da annen setning konsumeres av første setning dersom ligningsnemnda blir rent klageorgan.

Endelig bemerkes at en endring av vedtakskompetanse som her foreslås på generell basis, antas å medføre enkelte administrative besparelser basert på at færre saker fremmes for ligningsnemnda. Fordi de fleste ligningsavgjørelser allerede i dag er delegert til ligningskontoret, antas imidlertid besparelsene å bli relativt beskjedne. Det er derfor tvilsomt om forslaget vil medføre større økonomiske besparelser, i alle fall på kort sikt.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft med virkning for vedtak som treffes fra og med 2001.



## 14 Endringer i ligningsloven og andre lover i forbindelse med omorganisering av ligningsforvaltningen

### 14.1 Innledning

---

Finansdepartementet foreslår i St.prp. nr. 1 (2000–2001) å omorganisere ligningsforvaltningen. Forslaget går ut på å omorganisere ligningskontorene etter en såkalt distriktsmodell, som innebærer at ligningskontorene innenfor det enkelte fylket grupperes i distrikter. En nærmere beskrivelse av forslaget, bakgrunnen for forslaget, høringen og høringsinstansenes syn m.m., er omtalt i St.prp. nr. 1 (2000–2001).

For å tilpasse lovgivningen til den foreslåtte modellen for ligningsforvaltningen foreslås her endringer i ligningsloven og i enkelte bestemmelser i skattebetalingsloven, svalbardskatteloven, petroleumsskatteloven og skatteloven. I tillegg til å etablere en fullmaktsbestemmelse for departementet til å bestemme organiseringen av ligningskontorene, tar lovendringsforslagene gjennomgående sikte på at det skal fremgå av lovteksten at et ligningskontor kan være ligningskontor for flere kommuner.

### 14.2 Gjeldende rett

---

Hovedprinsippet i skattelovgivning er at den skattepliktige skal svare skatt i kommunen der vedkommende er bosatt eller selskapet har sitt hovedkontor. Som et sekundært prinsipp kommer reglene om stedbunden beskatning av inntekter og formue knyttet til bestemte kommuner. Formue og inntekt skal som hovedregel fastsettes av ligningsmyndighetene i den kommune som etter skattelovens regler skal ha skatten, jf ligningsloven § 8–6 nr. 1.

Det følger av ligningsloven § 2–1 nr. 1 at det for hver kommune skal være et statlig ligningskontor, en ligningsnemnd, en overligningsnemnd og et takstutvalg. I særtilfelle kan flere ligningskontorer ledes av en felles ligningssjef, jf. annet punktum. Ligningskontoret er normalt lokalisert i den enkelte kommune. Men det finnes tilfeller der ligningskontoret for en kommune er lokalisert i en annen kommune. I forbindelse med Skattedirektoratets gjennomgang av organiseringen av ligningsforvaltningen, er det også igangsatt prøveprosjekter med

samløkalisering av ligningskontorer for to eller flere kommuner. Hver kommune har en ligningsnemnd, en overligningsnemnd og et takstutvalg. Dette gjelder også for ligningskontor som er lokalisert i en annen kommune.

Ordlyden i flere bestemmelser i ligningsloven forutsetter at det er et ligningskontor i hver kommune. Som eksempel kan nevnes § 4–6 første punktum om at selvangivelse skal leveres til ligningskontoret i den eller de kommuner hvor skattyteren er skattepliktig, og annet punktum om at skattytere som bare er skattepliktige til staten skal levere selvangivelse til kontorkommunen. Også ordlyden i flere bestemmelser i skattebetalingsloven, svalbardskatteloven § 5–1 annet ledd, petroleumsskatteloven § 6 nr. 2 og skatteloven § 10–34 tredje ledd fjerde punktum forutsetter at det er et ligningskontor i hver kommune.

### 14.3 Departementets vurderinger og forslag

---

#### 14.3.1 Omorganiseringsforslaget

Departementet foreslår i St.prp. nr. 1 (2000–2001) at ligningsforvaltningen omorganiseres etter den såkalte distriktsmodellen. Modellen innebærer at dagens ligningskontorer grupperes i distrikter, som kan bestå av en eller flere kommuner. Ligningskontoret vil i fremtiden dekke et distrikt. Ligningskontoret skal ledes av en ligningssjef. Forslaget til omorganisering av ligningskontorene er nærmere beskrevet i stortingsproposisjonen.

Som følge av forslaget til omorganisering foreslås endringer i ligningsloven § 2–1 som omhandler ligningsmyndighetene i kommunen. Videre foreslås endringer i flere bestemmelser i ligningsloven hvor det etter ordlyden er forutsatt at det skal være et ligningskontor i hver kommune. Det samme gjelder enkelte bestemmelser i andre lover.

#### 14.3.2 Endringer i ligningsloven kapittel 2 – ligningsmyndighetene

Ligningsloven § 2–1 har overskriften «Ligningsmyndigheter i kommunen». § 2–1 nr. 1 lyder:

«For hver kommune skal det være et statlig ligningskontor, en ligningsnemnd, en overligningsnemnd og et takstutvalg. I særtilfelle kan flere ligningskontorer ledes av en felles ligningssjef.»

Etter forslaget til omorganisering av ligningsforvaltningen skal det fortsatt være et statlig ligningskontor på kommunenivå, men ligningskontoret vil kunne omfatte andre kommuner. Det foreslås at § 2-1 nr. 1 endres slik at det klart fremgår av ordlyden at et ligningskontor kan omfatte en eller flere kommuner. I stortingsproposisjonen er det foreslått at organiseringen av ligningskontorene skal bestemmes av departementet. Det foreslås derfor en slik fullmaktsbestemmelse for departementet i § 2-1 nr. 1.

Omorganiseringen av ligningskontorene berører ikke ligningsnemndenes og takstutvalgenes antall og stedlige kompetanse. Det skal fortsatt være en ligningsnemnd, en overligningsnemnd og et takstutvalg for hver kommune. Tilknytningen til den enkelte kommune følger av reglene i ligningsloven § 2-1 nr. 2 til og med 5 om valg m.m., og det foreslås ingen endringer i disse. Etter forslaget til omorganisering av ligningsforvaltningen vil ligningssjefen ha fullmakt til å disponere etatens ressurser i hele distriktet. Det vil si at en sak kan bli behandlet av ligningsfunksjonærer som er lokalisert i en annen kommune i distriktet enn den kommunen som etter skattelovens regler skal ha skatten, jf. ligningsloven § 8-6 nr. 1. Det er imidlertid forutsatt at nemndene og takstutvalgene fortsatt skal behandle saker for den kommunen som har valgt dem. En sak som skal behandles av nemnda eller takstutvalget, vil derfor alltid bli lagt frem for nemndene / takstutvalget i den kommunen som skal fastsette formue og inntekt.

Som følge av forslaget til omorganisering foreslås det at overskriften til § 2-1 endres slik at den blir dekkende for den nye organisasjonsmodellen. Den foreslås endret til «*Lokale ligningsmyndigheter*».

Ligningsloven § 2-1 nr. 1 foreslås etter dette endret til:

«*De lokale ligningsmyndigheter består av ligningskontor, ligningsnemnd, overligningsnemnd og takstutvalg. Ligningskontorene er statlige, og kan omfatte en eller flere kommuner. Organiseringen av ligningskontorene bestemmes av departementet.*»

Etter ligningsloven § 2-4 nr. 3 første punktum erstatter Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekontoret med tilhørende nemnder, tilsvarende

ligningsmyndigheter i kommunen. Som følge av de foreslåtte endringene i § 2-1, foreslås § 2-4 nr. 3 endret slik at disse erstatter tilsvarende *lokale ligningsmyndigheter*.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 2-1 overskriften og nr. 1 og § 2-4 nr. 3 første punktum.

### 14.3.3 Andre endringer i ligningsloven

Som følge av at det normalt er et ligningskontor i hver kommune, omhandler flere av ligningslovens bestemmelser ligningskontoret i den aktuelle kommune.

I § 4-6 nr. 1 første punktum er det bestemt at selvangivelse skal leveres til ligningskontoret i den eller de kommuner hvor skattyteren er skattepliktig. I § 4-6 nr. 1 annet punktum er det bestemt at skattytere som bare er skattepliktige til staten skal levere selvangivelse til kontorkommunen. At bestemmelsen omhandler kommunen i stedet for ligningskontoret, skyldes at det normalt har vært et ligningskontor i hver kommune. I § 4-9 nr. 5 første og annet punktum er det bestemt at selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver skal leveres til ligningskontoret i nærmere angitt kommune. Som følge av forslaget til omorganisering foreslås bestemmelsene endret slik at det er ligningskontoret for vedkommende kommune som er mottaker.

Det fremgår av § 4-6 nr. 1 tredje punktum at ektefeller som leverer felles selvangivelse skal levere den i alle kommuner der en av dem eller begge er skattepliktige. Etter forslaget til omorganisering av ligningskontorene må selvangivelse leveres til ligningskontoret for de aktuelle kommuner. Adgangen for ektefeller til å levere felles selvangivelse er imidlertid foreslått opphevet som følge av forslag til endringer i ligningsloven ved innføring av permanent ordning med forhåndstutfylt selvangivelse. Det vises til kapittel 12. Endringen er foreslått å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2000. På denne bakgrunn foreslås på nåværende tidspunkt ingen endringer i § 4-6 nr. 1 tredje punktum.

Etter § 4-6 nr. 1 fjerde punktum skal ektefelle som krever seg lignet under ett med den annen ektefelle – når ektefellene den 1. november forut for inntektsåret var bosatt i forskjellige kommuner – levere selvangivelse i begge kommuner. Bestemmelsen foreslås endret slik at det fremgår at selvangivelse skal leveres til *ligningskontoret for hver av kommunene*.

I kapittel 6 om kontrollopplysninger og ligningsoppgaver fra tredjemann, er det flere steder bestemt at oppgaver skal leveres til ligningskontoret i vedkommende kommune. Dette gjelder §§ 6-3

nr. 4, 6–8 nr. 1 annet punktum, 6–9 annet punktum og 6–11 nr. 2. I kapittel 9 om endring av ligning, er det i §§ 9–2 nr. 3 første punktum og 9–3 nr. 4 annet punktum bestemt at klage skal leveres til ligningskontoret i vedkommende kommune. Som følge av forslaget til omorganisering foreslås bestemmelsene endret slik at det er ligningskontoret *for* vedkommende kommune som er mottaker.

I ligningsloven § 6–2 nr. 5 annet punktum er det bestemt at ligningssjefen kan gi tillatelse til at lønnsoppgaver fra personer bosatt i utlandet og der hjemmehørende selskaper mv., kan leveres på et senere tidspunkt enn det som følger av nr. 5 første punktum. Med ligningssjefen siktes det her til ligningssjefen i den kommune hvor arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt hovedkontor. Det er hensiktsmessig at myndigheten tilligger ligningskontoret. Det foreslås at § 6–2 nr. 5 annet punktum endres slik at det fremgår av ordlyden at myndigheten til å gi tillatelse som nevnt tilligger *ligningskontoret for vedkommende kommune*.

Ligningsloven § 8–6 nr. 8 har regler om hvilken kommune som skal skrive ut skatt og avgift. At bestemmelsen omhandler kommunen i stedet for ligningskontoret, skyldes at det normalt har vært et ligningskontor i hver kommune. Bestemmelsen foreslås endret slik at det er *ligningskontoret for* vedkommende kommune som skal foreta utskrivningen.

Etter § 10–1 nr. 1 første og annet punktum skal skattyter svare forsinkelsesavgift dersom han leverer selvangivelse til kommunen etter fristen. I tråd med forslaget til endring i § 4–6 nr. 1, foreslås ordlyden i § 10–1 nr. 1 første og annet punktum endret til at forsinkelsesavgift skal svares når selvangivelse er levert til *ligningskontoret for* vedkommende kommune etter fristen.

I ligningsloven er det også bestemmelser som omhandler ligningsmyndighetene i kommunen. Etter § 6–11 nr. 3 kan ligningsmyndighetene i vedkommende kommune i enkelte tilfelle pålegge selskap å levere nye oppgaver. Bestemmelsen foreslås endret slik at pålegg kan gis av ligningsmyndighetene *for* vedkommende kommune. I § 8–6 om stedet for ligning, er det i nr. 1 første ledd, nr. 2 annet ledd, nr. 3, nr. 4 og nr. 5 bestemt at fastsettelse skal foretas av ligningsmyndighetene i vedkommende kommune. Etter § 8–6 nr. 1 annet ledd skal fastsettelse foretas av vedkommende kommune. Nevnte bestemmelser i § 8–6 foreslås endret slik at fastsettelse skal foretas av ligningsmyndighetene *for* vedkommende kommune.

Ligningsloven § 8–8 nr. 1 omhandler utlegging av skattelister. Selv om det etter forslaget til omorganisering av ligningskontorene vil være et lig-

ningskontor for flere kommuner, skal det legges ut skatteliste for hver kommune. Det foreslås derfor at nr. 1 første punktum endres slik at det klart fremgår at det skal legges ut en skatteliste *for hver kommune*. Av tredje punktum følger at personlig skattyter og slik skattyters bo likevel skal tas med i listen bare i den kommune hvor vedkommende er skattepliktig etter skatteloven § 3–1 eller § 3–4. Dette foreslås endret til å gjelde listen *for* vedkommende kommune.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 4–6 nr. 1 første ledd, 4–9 nr. 5 første og annet punktum, 6–2 nr. 5 annet punktum, 6–3 nr. 4, 6–8 nr. 1 annet punktum, 6–9 annet punktum, 6–11 nr. 2, 6–11 nr. 3, 8–6, 8–8 nr. 1 første og tredje punktum, 9–2 nr. 3 første punktum, 9–3 nr. 4 annet punktum og 10–1 nr. 1 første og annet punktum.

#### 14.3.4 Endringer i skattebetalingsloven

Ved at forslaget til omorganisering av ligningsforvaltningen innebærer at det kan være et ligningskontor for flere kommuner, foreslås også endringer i skattebetalingsloven. Etter § 8 nr. 1 første ledd første punktum og tredje ledd og § 18 nr. 1, er oppgaver tillagt ligningssjefen i vedkommende kommune. Det foreslås at ordlyden i bestemmelsene endres slik at oppgavene tilligger ligningssjefen *for* vedkommende kommune. I § 10 nr. 1 tredje ledd, er det i annet punktum bestemt at arbeidsgiver skal melde fra om nærmere angitte forhold til ligningssjefen i den skattepliktiges kommune. Bestemmelsen foreslås endret slik at meldingen skal gis til ligningssjefen *for* vedkommende kommune.

Når det gjelder innbetaling av skatt, følger det av § 29 nr. 1 første ledd at forskuddsskatt, restskatt, skatt fra etterskuddspliktige skattytere og utlignet skatt, skal innbetales til skatteoppkreveren i den kommunen der skatten er skrevet ut. Bestemmelsen foreslås endret slik at innbetaling skal skje til skatteoppkreveren i *den kommunen skatten er skrevet ut for*.

Etter § 45 nr. 1 kan en skattyter få tilbakebetalt innestående forskuddstrekk dersom han av ligningsmyndighetene i kommunen er ansett ikke skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår. Bestemmelsen foreslås endret slik at dette tilligger ligningsmyndighetene *for* kommunen.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven §§ 8 nr. 1, 10 nr. 1 tredje ledd annet punktum, 18 nr. 1, 29 nr. 1 første ledd og 45 nr. 1.

#### 14.3.5 Endringer i svalbardskatteloven

Som følge av forslaget til omorganisering av ligningsforvaltningen foreslås det også endringer i lov

om skatt til Svalbard. Etter lovens § 5–1 annet ledd første punktum skal de funksjoner som etter skattebetalingsloven tilligger fylkesskattesjefen eller ligningssjefen i kommunen, tilligge ligningssjefen ved ligningskontoret for Svalbard. Skattebetalingsloven §§ 8 nr. 1, 10 nr. 1 og 18 nr. 1 er som følge av forslaget til omorganisering foreslått endret slik det fremgår ovenfor. Det foreslås at også bestemmelsen i svalbardskatteloven endres slik at det er de funksjoner som etter skattebetalingsloven tilligger fylkesskattesjefen eller ligningssjefen *for* kommunen, som skal tilligge ligningssjefen ved ligningskontoret for Svalbard. Det vises til forslag til endring i lov om skatt til Svalbard § 5–1 annet ledd første punktum.

#### 14.3.6 Endring i petroleumsskatteloven

Det foreslås som følge av forslaget til omorganisering av ligningsforvaltningen også en endring i petroleumsskattelovens regler om stedet for ligning. I § 6 nr. 2 annet punktum er det bestemt at for arbeidstakere som en del av inntektsåret også er

skattepliktige for inntekt i riket, blir den samlede inntekt å ligne i denne kommune. Bestemmelsen foreslås endret slik at inntekten blir å ligne *ved ligningskontoret for* vedkommende kommune. Det vises til forslag til endring i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. § 6 nr. 2 annet punktum.

#### 14.3.7 Endring i skatteloven

Som følge av forslaget til omorganisering foreslås også endring i skatteloven § 10–34 tredje ledd fjerde punktum. Der er det bestemt at selskapet skal sende melding til ligningskontoret i selskapets kontorkommune når det har skjedd omfordeling som nevnt i bestemmelsens tredje punktum. Det foreslås at bestemmelsen endres slik at melding skal sendes ligningskontoret *for* selskapets kontorkommune. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 10–34 tredje ledd fjerde punktum.

#### 14.3.8 Ikrafttredelse

Lovendringene foreslås å tre i kraft 1. januar 2001.

## 15 Bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker

### 15.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger med dette fram forslag til nye regler om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Forslaget er en oppfølging av Næringslovutvalgets forslag til bindende forhåndstilsagn i skattesaker av 17. desember 1998 og finanskomiteens merknader i Innst. S. nr. 145 (1998–99) Innstilling fra finanskomiteen om forslag fra stortingsrepresentantene Per-Kristian Foss og Børge Brende om innføring av bindende forhåndstilsagn i skattesaker (Dok. nr. 8:39 (1998–99)).

Skatte- og avgiftspliktige har behov for å få avklart de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av disposisjoner de planlegger å foreta. Dagens praksis med ikke-bindende uttalelser skaper ikke god nok forutberegnelighet for den skatte- og avgiftspliktige, fordi uttalelsene bare er veiledende og ikke binder skatte- og avgiftsmyndighetene.

Departementet foreslår at det innføres en ordning med bindende forhåndsuttalelser innenfor skatte- og merverdiavgiftsretten. Ordningen går ut på at skatte- og avgiftspliktige kan be om skatte- og avgiftsmyndighetenes vurdering av de skatte- og/eller avgiftsmessige konsekvensene av planlagte, framtidige transaksjoner. Svaret vil være bindende i den forstand at den skatte- og avgiftspliktige kan forlange at svaret legges til grunn ved den senere skatte-/avgiftsfastsettelsen. For at uttalelsen skal være bindende, må transaksjonen være gjennomført i samsvar med de faktiske forutsetninger som lå til grunn for uttalelsen.

For øvrig skal svaret ikke være formelt bindende. Den skatte- og avgiftspliktige vil ikke være bundet av svaret dersom han ikke ser seg tjent med det. En bindende forhåndsuttalelse vil således binde forvaltningen til gunst for den skatte- og avgiftspliktige, men ikke til hans ugunst.

Ordningen skal bare omfatte rene rettsspørsmål. Bevissspørsmål og skjønnsmessige vurderinger faller utenfor området for bindende forhåndsuttalelser.

En bindende forhåndsuttalelse vil være en ekstra service fra skatte- og avgiftsmyndighetens side i forkant av et mulig skatte- eller avgiftstilfelle. Departementet foreslår derfor at det skal betales et gebyr for uttalelsen.

Departementet foreslår at kompetansen til å avgi bindende forhåndsuttalelser skal legges til Skattedirektoratet.

### 15.2 Lignings- og avgiftsforvaltningen i Norge

#### 15.2.1 Ligningsforvaltningen

##### 15.2.1.1 Innledning

I ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24 finner en regler om ligningsforvaltningen i Norge. Etter ligningsloven § 2–1 skal det for hver kommune være et statlig ligningskontor, en ligningsnemnd og en overligningsnemnd. Videre skal det for hvert fylke være et statlig fylkesskattekontor og en fylkesskattemnemnd, jf. ligningsloven § 2–2. Skattedirektoratet og Riksskattenemnda er de øverste sentrale ligningsmyndigheter, jf. ligningsloven § 2–3. I tillegg finnes det tre særskilte ligningsmyndigheter som er direkte underlagt Skattedirektoratet. Dette er Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekontoret. For hvert av disse kontorene er det en særskilt ligningsnemnd og overligningsnemnd, jf. ligningsloven § 2–4.

##### 15.2.1.2 Ligningsmyndighetene i kommunen

Ligningskontorenes hovedoppgaver er forskuddsutskriving av skatt mv., skatteberegning og avregning, utligning av direkte skatter mv. og klagebehandling og annen retting av ligningen. Ligningskontorene forbereder og utarbeider forslag til ligning og klageavgjørelser i alle saker. Utligning av direkte skatter av formue og inntekt foretas imidlertid av ligningsnemnda, jf. ligningsloven § 8–4. Både ligningsnemnda og overligningsnemnda har en selvstendig stilling, og medlemmene er folkevalgte. Til forskjell fra den instruksjonsadgang statens overordnede organer har i forhold til ligningskontorene, kan de folkevalgte kollegiale nemndene ikke instrueres når det gjelder hvilken lovforståelse som skal legges til grunn.

Det å treffe alle avgjørelser vedrørende ligningen er en uoverkommelig oppgave for nemndene. I ligningsloven § 8–4 nr. 2 er ligningsnemnda derfor

gitt en vid adgang til å delegere sin kompetanse til ligningskontoret. Denne delegasjonsadgangen benyttes i stor grad, og i praksis er det ligningskontorene som foretar utligning av direkte skatter.

Klage over ligningen behandles i første instans av ligningsnemnda og i andre instans av overligningsnemnda. Også når det gjelder klagesaker kan ligningsnemnda i stor grad delegere sin kompetanse til ligningskontoret, jf. ligningsloven § 9–8 nr. 3.

#### 15.2.1.3 Ligningsmyndighetene i fylket

Fylkesskattekontorene er tillagt administrasjon av og førstehånds faglig kontroll og instruksjonsmyndighet over ligningskontorene. De har som overordnet myndighet ansvar for virksomheten ved ligningskontorene i fylket. Fylkesskattekontorene skal samordne virksomheten i fylket samt fordele ressurser og oppgaver slik at best mulig ressursutnyttelse oppnås. En annen viktig oppgave er å forberede saker for fylkesskattenemnda. Videre er fylkesskattekontorenes hovedoppgave for så vidt gjelder direkte skatter, å foreta kontroll av de skattepliktiges regnskaper.

Fylkesskattenemndenes oppgaver er å avgjøre enkeltsaker som bringes inn for nemndene av skattytere etter ligningsloven § 9–2 nr. 1, det vil si klage over overligningsnemndas avgjørelse, eller av fylkesskattekontoret (i Oslo Skattedirektoratet) etter ligningsloven § 9–5 nr. 4, det vil si overprøving av overligningsnemndas vedtak.

#### 15.2.1.4 Sentrale ligningsmyndigheter

Skattedirektoratet står for den daglige ledelse og administrasjon av skatteetaten, og skal sørge for at etaten utfører lignings- og kontrollarbeidet på en rasjonell og betryggende måte. Skattedirektoratet skal videre påse at fylkesskattekontorenes administrative ansvar overfor ligningskontorene blir fulgt opp. Direktoratet har også faglig kontrollansvar for de underliggende etater.

Skattedirektoratet er videre sekretariat for Riksskattenemnda. Riksskattenemnda er et selvstendig organ, og medlemmene oppnevnes av Kongen. Nemnda behandler bare enkeltsaker. Dette omfatter klagesaker etter ligningsloven § 9–2 nr. 1 d, endringssaker tatt opp av Skattedirektoratet etter ligningsloven § 9–5 nr. 5 og visse spørsmål under den ordinære ligningen, jf. ligningsloven § 8–5.

#### 15.2.1.5 Særskilte sentrale ligningsmyndigheter

Sentralskattekontoret for utenlandssaker er organisatorisk plassert direkte under Skattedirektoratet som en selvstendig enhet i den alminnelige skatte-

forvaltningen. Kontorets oppgaver er å være ligningskontor for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket samt sjømenn bosatt i utlandet. Kontoret skal sørge for at utlendingers skatteforhold blir klarlagt, og foreta riktig og rettidig ligning av skattyterne.

Sentralskattekontoret for storbedrifter er også en selvstendig enhet plassert under Skattedirektoratet. Kontoret er ligningskontor for en begrenset gruppe skattytere uavhengig av deres hjemkommune. Det er Skattedirektoratet som bestemmer hvilke skattytere som skal lignedes ved sentralskattekontoret. Skattyterne kjennetegnes blant annet ved kompliserte skatteforhold; blant skattyterne finnes store virksomheter, foretak med virksomhet i flere kommuner, konserner og deltakere i NOKUS-selskaper.

Det er opprettet særskilte lignings- og klageorganer (nemnder) for skattyterne knyttet til sentralskattekontorene for utenlandssaker og storbedrifter.

Oljeskattekontoret er administrativt underlagt Skattedirektoratet, og er ligningskontor for skattytere som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum og som er skattepliktige hit. Hovedoppgaven er registrering, kontroll og skatting av selskaper som driver slik virksomhet. Ligningen utføres av en særskilt nemnd, Oljeskattenemnda, mens klagesaker behandles av en klagenemnd, Klagenemnda for oljeskatt. Oljeskattekontoret behandler de saker som legges fram for nemndene.

## 15.2.2 Merverdiavgiftsforvaltningen

Merverdiavgiftsloven kapittel II gir regler om avgiftsforvaltningen. Etter merverdiavgiftsloven § 6 er det overlatt til Kongen å gi nærmere bestemmelser om avgiftsforvaltningen og kontrollen. Slike bestemmelser er gitt i forskrift av 19. desember 1969 om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling (forskrift nr. 17). Denne forskriften gjelder tilsvarende for investeringsavgiften.

Det har aldri vært opprettet noen egen etat for administrasjon av den alminnelige omsetningsavgiften og senere merverdiavgiften her i landet. Forvaltningen av disse avgiftene har helt fra innføringen av omsetningsavgiften i 1935 vært underlagt skatteforvaltningens administrative organer, både sentralt og på fylkesplanet.

Avgiftsmyndigheten i fylkene er fylkesskattesjefene. Fylkesskattekontoret har ansvaret for administrasjonen og kontroll av merverdiavgift og investeringsavgift i fylket. Fylkesskattekontorene fører

manntall over næringsdrivende som er avgiftspliktige (avgiftsmanntallet). De avgiftspliktige næringsdrivende skal sende terminvise avgiftsoppgaver (omsetningsoppgaver) til fylkesskattekontorene. Fylkesskattekontoret skal kontrollere de innsendte omsetningsoppgavene ved oppgavekontroll, bokettersyn, opplysningspålegg eller ved andre kontrolltiltak. Fylkesskattekontorene har myndighet til å fatte vedtak etter merverdiavgiftsloven dersom dette ikke er tillagt annen myndighet. Ved siden av å ajourføre avgiftsmanntallet har kontorene blant annet kompetanse til å foreta forhøyelse etter merverdiavgiftsloven § 54 og å fastsette avgift ved skjønn (etterberegninger) etter § 55, samt ileggelse av tilleggsavgift etter § 73.

Skattedirektoratet er tillagt overordnet avgiftsmyndighet og har den sentrale ledelse av avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen. Skattedirektoratet har blant annet som oppgave å instruere fylkesskattekontorene i deres arbeid, og skal påse at reglene om merverdiavgift og investeringsavgift praktiseres korrekt og ensartet i hele landet. Med unntak av saker som hører under Klagenemnda for merverdiavgift, er Skattedirektoratet klageinstans for vedtak fattet ved fylkesskattekontorene. Skattedirektoratet er således for eksempel klageinstans i saker om registreringsplikt i avgiftsmanntallet. Skattedirektoratet kan også ta opp til prøving og omgjøring saker som hører inn under klagenemnda. Det endrede vedtak blir dersom det ikke imøtekommer klagen fullt ut, gjenstand for klage til klagenemnda.

Klager over vedtak etter merverdiavgiftsloven kapittel XIII, forhøyelse eller fastsettelse av avgift ved skjønn (etterberegning), herunder vedtak om ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 hører under Klagenemnda for merverdiavgift. Nemnda er et riksdekkende organ, bestående av en leder og fire andre medlemmer oppnevnt av Finansdepartementet. Skattedirektoratet er sekretariat for nemnda.

Betaling av merverdiavgift og investeringsavgift skal ukrevet skje til skattefogden i det fylke hvor den næringsdrivende er registrert. Det samme gjelder skyldige avgiftsbeløp fastsatt av fylkesskattekontorene. Skattefogdene fører regnskap med den enkelte næringsdrivendes avgiftsavregning og har videre myndighet til å foreta inndrivelse av skyldig avgift. Skattefogden er direkte underlagt Skattedirektoratet.

Når det pliktes betalt merverdiavgift ved innførsel (innførselsmerverdiavgift), noe som er hovedregelen ved innførsel av varer, er det tollvesenet som er avgiftsmyndighet, jf. merverdiavgiftsloven kapittel XVI. Toll- og avgiftsdirektoratet er overordnet

forvaltningsmyndighet for distriktstollstedene og er klageinstans for forhold som gjelder merverdiavgift ved innførsel. Distriktstollstedene er lokal avgiftsmyndighet når det gjelder beregning og betaling av merverdiavgift ved innførsel. Avgiftspliktige kan søke distriktstollstedet om kreditt for betaling av merverdiavgift ved innførsel (tollkreditt). Finansdepartementet kan bestemme at klage over tollvesenets vedtak skal overlates til Klagenemnda for merverdiavgift, men dette er ikke gjort.

Med unntak av saker som hører under Klagenemnda for merverdiavgift, er departementet klageinstans for vedtak etter merverdiavgiftsloven truffet av Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet i første instans. Departementet har på nærmere vilkår dessuten en særskilt omgjøringssadgang overfor avgjørelser truffet av Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftslovens forskrift nr. 17. Det samme gjelder andre vedtak fattet av alle de øvrige nevnte avgiftsmyndigheter.

## 15.3 Forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker – gjeldende rett

### 15.3.1 Innledning

I norsk forvaltningsrett er det antatt at det ikke uten særskilt lovhjemmel kan gis bindende forhåndsuttalelser om hvordan rettsspørsmål vil bli løst, og i Norge finnes ingen generell hjemmel for bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. På enkelte områder er det imidlertid åpnet adgang til å gi uttalelser som har bindende virkning, slik at uttalelsen må legges til grunn når myndighetene senere skal treffe endelig vedtak. Dette gjelder for det første saker som omfattes av de særskilte hjemlene i petroleumsskatteloven §§ 6 og 10. Videre gjelder dette saker etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Dessuten har tolldistriktsjefene fått adgang til å gi bindende forhåndsuttalelser om tolltariffering, jf. forskrift av 12. april 1991 gitt med hjemmel i tolloven § 15.

Skatte- og avgiftspliktige er imidlertid ofte interessert i å få vite hvilke vedtak de *kan regne med* at skatte- og avgiftsmyndighetene vil treffe i framtiden. Det er derfor gjennom administrativ praksis utviklet en ordning med ikke-bindende forhåndsuttalelser både på området for skatt og merverdiavgift.

### 15.3.2 Skatt

#### 15.3.2.1 Petroleumsskatteloven § 6

Siden 1991 har Oljeskattenemnda hatt kompetanse til å gi forhåndsuttalelser etter anmodning fra skatt-

yttere som er skattepliktige for inntekt fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 5. Bakgrunnen for at ordningen med bindende forhåndsuttalelser ble innført spesielt for denne gruppen skattytere, var blant annet at store investeringer kombinert med høye skattesatser medfører at behovet for å få avklart skattemessige konsekvenser av påtenkte disposisjoner, er særlig stort på dette området.

Forhåndsuttalelsen må gjelde en konkret forestående disposisjon, og det må være av vesentlig betydning for skattyter og få avklart virkningene av disposisjonen. Det gis ikke forhåndsuttalelse i saker som i hovedsak gjelder bevisvurderinger, verdsettelse eller andre skjønnsmessige vurderinger.

Skattyter kan kreve at forhåndsuttalelsen skal legges til grunn av Oljeskattenemnda ved den etterfølgende ligningen. Dersom avgjørelsen ikke påklages, er den også bindende for Klagenemnda. En bindende forhåndsuttalelse gir selvsagt ikke noen binding mot senere endringer i lovverket.

En forhåndsuttalelse i seg selv kan ikke påklages eller prøves for domstol, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 fjerde punktum. Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 sjettede punktum kan imidlertid ligningen der forhåndsuttalelsen er lagt til grunn, påklages etter de ellers gjeldende bestemmelser. Dette betyr at både skattyter og Oljeskattekontoret kan påklage den del av ligningen der avgjørelsen er lagt til grunn. Uttalelsen vil derfor også kunne bringes inn for domstolene på vanlig måte.

For å få en forhåndsuttalelse må skattyter betale et gebyr på 25 ganger rettsgebyret, det vil for tiden si 15 000 kroner.

Da ordningen med at Oljeskattenemnda kunne gi bindende forhåndsuttalelser på anmodning fra skattytere som driver petroleumsvirksomhet, ble innført, antok ligningsmyndighetene at dette ville bli en ressurskrevende ordning. Dette har imidlertid ikke slått til. Siden ordningen trådte i kraft i 1991, er det bare syv skattytere som har anmodet om forhåndsuttalelse. Erfaringene med ordningen er derfor begrenset.

#### 15.3.2.2 *Petroleumsskatteloven § 10*

Kongen (delegert til Finansdepartementet) skal, jf. petroleumsskatteloven § 10, samtykke i de skattemessige konsekvensene av overdragelser av utvinningstillatelser samt ved visse interesseoverføringer på norsk sokkel. Departementet kan sette vilkår for samtykke, herunder fravike de alminnelige bestemmelser i skattelovgivningen.

Formålet med bestemmelsen er å sørge for at staten ikke får et uakseptabelt provenytyp som føl-

ge av overdragelsen mv. på norsk sokkel, dessuten sørge for at de alminnelige skattereglene ikke er til unødig hinder for endringer i eierstrukturen på sokkelen. Dette formålet oppnås ved å sette vilkår for § 10-samtykket som innebærer at de involverte selskapers samlede framtidige skatter og statens proveny i det vesentlige blir uendret før og etter en overdragelse.

#### 15.3.2.3 *Skatteloven § 11–21 Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper*

Etter skatteloven § 11–21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at næringsaktiva overføres fra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet innenfor samme konsern, uten at overføringen utløser beskatning og slik at skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse. Bestemmelsen setter som vilkår at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen.

Overføringene skal ikke medføre at konsernet som helhet kommer i noen bedre skattemessig stilling enn om transaksjonen ikke var blitt gjennomført.

#### 15.3.2.4 *Skatteloven § 11–22 Skattefritak ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet*

I medhold av skatteloven § 11–22 kan Finansdepartementet samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet og gevinst ved avhendelse av aksjer, skal være fritatt fra skattlegging eller at gevinsten skal skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunenes skattevedtak. Bestemmelsen kommer bare til anvendelse når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomheten med sikte på å få den mer rasjonell og effektiv.

Departementet kan sette vilkår for skattefritaket eller skattelempningen. Det er blant annet vanlig å sette vilkår om skattemessig kontinuitet.

#### 15.3.2.5 *Ikke-bindende forhåndsuttalelser fra ligningsmyndighetene*

Etter ligningsloven § 3–1 har ligningskontorene en ubetinget plikt overfor skattyterne til å gi veiledning om utfylling av skjemaer som gjelder ligningen. Dersom arbeidssituasjonen ved ligningskontoret tillater det, skal kontoret også gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som kan ha be-



tydning for skattyteren. Lovens bestemmelse om veiledningsplikt er supplert av retningslinjer gitt av Finansdepartementet. I disse retningslinjene er det framhevet at det er en viktig oppgave for ligningskontorene ikke bare å gi veiledning om utfylling av skjema, men også om regler og praksis som har betydning for skattyter.

I praksis gis det en utstrakt veiledning til skattyterne – herunder veiledning om spørsmål knyttet til beskrivne, framtidige disposisjoner som skattyter vurderer å foreta. Ikke bare ligningskontorene, men også fylkesskattekontorene og Skattedirektoratet besvarer spørsmål fra skattyterne vedrørende de skattemessige konsekvensene av framtidige disposisjoner. Når slike uttalelser gis, tas det alltid forbehold om at uttalelsen ikke er bindende for ligningsnemnda under den ordinære ligningsbehandlingen. Ved den etterfølgende ligningsbehandlingen står nemnda fritt i forhold til den veiledningen som er gitt. Dette henger sammen med at nemndene ikke kan instrueres med hensyn til forståelsen av loven. Erfaringer viser imidlertid at det er sjelden ligningsnemndene vil fravike en slik forhåndsuttalelse.

Denne ordningen med å gi ikke-bindende forhåndsuttalelser er utviklet gjennom administrativ praksis. Skattemyndighetene står i stor grad fritt til å avgjøre hvilke spørsmål som skal behandles. Spørsmål som gjelder forståelsen av regelverket knyttet til kurante forhold vil ordinært bli besvart. Derimot vil skattemyndighetene være forsiktige med å besvare henvendelser der faktum ikke er godt nok beskrevet, der det er nødvendig med sterkt skjønnsmessige vurderinger eller hvis saken krever en større utredning fra skattemyndighetenes side. Videre vil henvendelser som bærer preg av skatteplanlegging bli avvist. Det gis normalt heller ikke uttalelser vedrørende saker som er til behandling i nemnder eller domstolene.

Finansdepartementet gir ikke uttalelser i konkrete saker. Departementet gir likevel på grunnlag av gjeldende skattelovgivning uttalelser om generelle rettsspørsmål som blir lagt fram av skattytere eller skatteetaten. Uttalelsene har karakter av lovtolkning, selv om spørsmålene ofte har sin bakgrunn i konkrete og planlagte disposisjoner. Når det gjelder saker som er til behandling hos ligningsmyndighetene eller i domstolene, vil departementet være forsiktig med å gi uttalelser. Uttalelsene vil være rettleidende for ligningsetaten i deres praktisering av skattereglene. Fordi departementet har begrensede ressurser til å gi slike uttalelser, blir saker av prinsipiell karakter og allmenn interesse prioritert.

Som nevnt har skattemyndighetene ingen generell kompetanse til å treffe avgjørelser som vil være

bindende ved den senere ligningsbehandlingen av skattyter. Har skattemyndighetene gitt sin vurdering av de skattemessige konsekvensene i en sak de er blitt forelagt av skattyter, vil det være adgang til å legge en annen vurdering til grunn ved den endelige ligningen. I praksis skjer dette sjelden. Er uttalelsen gitt av sentrale skattemyndigheter, vil den måtte anses som en generell instruks overfor ligningskontorene og fylkesskattekontorene.

En ikke-bindende forhåndsuttalelse gitt av et sentralt organ, og særlig uttalelser gitt av Finansdepartementet, tillegges ofte vekt ved fortolkningen av regelverket, ikke bare av skatteetaten, men også av andre. En uttalelse vil derfor kunne få presedensvirkninger, og således betydning ut over den konkrete sak den refererer seg til.

### 15.3.3 Merverdiavgift og investeringsavgift

Som det framgår av innledningen til kapittel 15.3, er avgiftsmyndighetens uttalelser i saker om merverdiavgift og investeringsavgift ikke bindende. Avgiftsmyndigheten er således ikke forpliktet til å legge den til grunn ved en eventuelt senere fastsettelsesak i samme sak.

Avgiftsmyndighetens uttalelser står imidlertid sentralt i arbeidet med veiledning og informasjon om merverdiavgiftssystemet. Fylkesskattekontorene, Skattedirektoratet og Finansdepartementet avgir uttalelser hvor det gjøres rede for hvordan man bedømmer den avgiftsmessige løsning på en presentert problemstilling. I enkelte tilfeller hender det også at det på mer generelt grunnlag reises spørsmål om forståelsen av en rettsregel, som nødvendiggjør at den sentrale avgiftsmyndighet gir uttrykk for sitt prinsipielle syn på spørsmålet gjennom en fortolkningsuttalelse. Uttalelsene, særlig de fra den sentrale avgiftsmyndighet, utgjør en viktig del av arbeidet med å informere om merverdiavgiftsregelverket og den praksis som følger.

Uttalelser av denne art kan særlig ha stor betydning innen merverdiavgiftssystemet, som baserer seg på en selvdeklareringsordning gjennom terminvise oppgaver hvor registrerte næringsdrivende på vegne av staten foretar en løpende beregning av utgående merverdiavgift av sin omsetning. Som følge av dette vil det ofte ikke bli foretatt noen inngående gjennomgang av oppgavene ved mottakelsen. Avgiftsoppgjørene er dessuten basert på forholdsvis enkle oppgaver sammenlignet med selvangivelser og kontrolloppgaver til bruk ved ligningen av næringsdrivende. I avgiftssystemet mangler således det korrigerende element som ligger i den årlige ligningen på formues- og inntektsskattens område.

Avgiftsmyndighetene avgir uttalelser om både forhold som er inntrådt og om framtidige, planlagte disposisjoner. Fra avgiftsmyndigheten er imidlertid alle uttalelser formelt ansett som forhåndsuttalelser, idet det er lagt til grunn at de ikke representerer enkeltvedtak i forvaltningslovens forstand. En anser slike uttalelser som veiledende, og det er ingen formell klageadgang dersom den avgiftspliktige mener uttalelsen er i strid med avgiftsregelverket. Uttalelsene gir ikke tvangsgrunnlag overfor den avgiftspliktige. Velger den avgiftspliktige ikke å følge avgiftsmyndighetens uttalelse, er avgiftsmyndigheten henvist til å foreta en fastsettelse etter merverdiavgiftsloven § 55 for at det skal oppstå et tvangskraftig krav overfor den avgiftspliktige. Denne fastsettelsen kan den avgiftspliktige klage inn for Klagenemnda for merverdiavgift eller bringe inn for domstolene.

Som det framgår ovenfor er avgiftsmyndighetens forhåndsuttalelser ikke bindende etter dagens regelverk. Dersom avgiftsmyndigheten senere finner at forhåndsuttalelsen ikke er riktig, kan den således legge et annet syn til grunn i forbindelse med en avgiftsfastsettelse. Det er imidlertid i praksis klart at avgiftsmyndigheten i størst mulig grad prøver å unngå å fravike sine forhåndsuttalelser og legge en annen rettsoppfatning til grunn uten at faktum er endret. Rent faktisk vil derfor de registrerte næringsdrivende i stor utstrekning kunne regne med at den lovanvendelse som er lagt til grunn i uttalelsen, vil bli lagt til grunn også dersom det senere blir spørsmål om å foreta en avgiftsfastsettelse. Noen juridisk garanti for at avgiftsmyndigheten ikke senere legger et annet syn til grunn, har den avgiftspliktige likevel ikke.

Det er imidlertid klart at uttalelsene – spesielt fra den sentrale avgiftsmyndighet – utgjør vesentlige ledd i den administrative praksis på avgiftsområdet. Praksisen vil ofte tillegges vekt når avgiftsmyndigheten eller domstolene skal ta stilling til hvordan regelverket skal forstås. Uttalelsene vil på denne måten få betydning også utenfor den konkrete sak den er avgitt i.

#### 15.3.4 Toll

På tollområdet eksisterer det i dag en ordning der tolldistriktssjefene kan gi skriftlig forhåndsuttalelse om *tariffering av varer*, det vil si hvilket varenummer i den norske tolltariffen en vare kommer inn under. Ordningen er nærmere regulert i Toll- og avgiftsdirektoratets forskrift av 12. april 1991 nr. 278 om tolldistriktssjefens adgang til å gi bindende skriftlig forhåndsuttalelse vedrørende tariffering av varer i henhold til gjeldende tolltariff.

I utgangspunktet kan enhver juridisk eller fysisk person søke om en bindende forhåndsuttalelse om tariffering av en vare. Søknaden skal være skriftlig. Tolldistriktssjefen kan avvise søknader som er klart ubegrunnede. En eventuell avvisning kan påklages til Toll- og avgiftsdirektoratet.

De skriftlige forhåndsuttalelsene er bindende både for tollvesenet og for søkerne dersom vedkommende er å anse som vareeier ved den aktuelle tollbehandling, det vil si den som overfor tollvesenet er legitimert til å råde over en vare. Vedtaket har gyldighet for fullt ut identiske varer som tollbehandles etter at tarifferingsavgjørelsen er gitt.

En forhåndsuttalelse om tariffering er i utgangspunktet gyldig i seks år. På visse vilkår kan imidlertid avgjørelsen tilbakekalles. Dette vil for eksempel være aktuelt dersom det skjer endringer i tolltariffen som fører til endret tariffering av den aktuelle vare eller det oppdages at det er gitt forskjellige forhåndsuttalelser for ellers like varer. Et eventuelt tilbakekall skal ikke skje med tilbakevirkende kraft. Er det i mellomtiden inngått bindende avtale om vareleveranse fra utlandet, kan den tilbakekalte uttalelsen ha gyldighet i 6 måneder etter at ny tarifferingsuttalelse er gitt.

Forhåndsuttalelser som er gitt på grunnlag av uriktige eller ufullstendige opplysninger bortfaller.

## 15.4 Andre lands regler om bindende forhåndsuttalelser

### 15.4.1 Innledning

Bindende forhåndsuttalelser var et av hovedtemaene på kongressen som International Fiscal Association (IFA) holdt i Israel i oktober 1999. I henhold til rapporten som er skrevet om temaet i denne forbindelse, framgår det at bindende forhåndsuttalelser har en økende betydning innen de ulike lands skatte- og avgiftssystemer. Likevel viser rapporter fra 27 ulike land, at de ulike lands lover og praksis på området er svært varierende. Hvert land har sine spesielle ordninger, og innen de enkelte land varierer systemene for de ulike skatte- og avgiftsordningene. Å gi en generell beskrivelse av hva bindende forhåndsuttalelser er, er derfor ikke mulig.

### 15.4.2 Sverige

I Sverige har man lenge hatt en ordning med bindende forhåndsuttalelser i ulike beskatningsspørsmål. Allerede i 1911 ble det innført en mulighet til å få forhåndsuttalelser på området for «stämpelskatt-ärenden». I 1951 fikk Sverige sin første lov om bin-

dende forhåndsuttalelser i skattespørsmål. Siden har muligheten for å få forhåndsuttalelser blitt utvidet til også å gjelde indirekte skatter. I 1998 fikk Sverige en ny lov om forhåndsuttalelser i skattesaker (Lag 1998:189 om förhandsbesked i skattefrågor) som erstattet de tidligere lovene om forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker.

Søknad om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftsspørsmål avgjøres av Skatterettsnämnden. Skatterettsnämnden er en sentral nemnd som har som eneste oppgave å behandle saker om bindende forhåndsuttalelser. Medlemmene oppnevnes av regjeringen og sitter i fire år av gangen. Nemnden er delt i to – en del som behandler saker om direkte skatter og en del som behandler saker om indirekte skatter. Skatterettsnämnden har et eget sekretariat som formelt tilhører Riksskatteverket (tilsvarende Skattedirektoratet her).

Både en skattyter (person og selskap) og Riksskatteverket kan be om bindende forhåndsuttalelse. Etter søknad kan en skattyter be om forhåndsuttalelse dersom spørsmålet er av vekt for skattyter eller for en enhetlig lovtolkning eller rettsanvendelse. Spørsmålet må gjelde en konkret situasjon, det gis ikke forhåndsuttalelser i hypotetiske eller allmenne spørsmål. Skattyter må legge fram de opplysninger som er nødvendige for at forhåndsuttalelse skal kunne avgis. Fristen for søknad om forhåndsuttalelse er senest den dag da fristen for å levere selvangivelsen som angår det aktuelle skattespørsmålet, går ut. Gjelder forhåndsuttalelsen indirekte skatter, må den avgiftspliktige senest søke om forhåndsuttalelse innen utgangen av den første oppgjørsperioden som berøres av det spørsmålet søknaden gjelder.

Riksskatteverket kan be om forhåndsuttalelser i saker når

- saken angår en skattyter og bygger på omstendighetene i et konkret tilfelle som er framsatt for likningsmyndighetene,
- skattemyndighetene har fattet en beslutning og beslutningen går imot skattyteren, samt
- det er av vekt for en enhetlig lovtolkning eller rettsanvendelse at forhåndsuttalelse gis.

Er det Riksskatteverket som ber om forhåndsuttalelse, vil motparten i saken være den skattyter den konkrete saken gjelder.

Fristen for Riksskatteverket til å be om forhåndsuttalelse er utgangen av året etter inntektsåret. Dersom spørsmålet gjelder indirekte skatt, er fristen utgangen av andre året etter det kalenderåret oppgjørsperioden gikk ut eller hvis det ikke er noen oppgjørsperiode, utgangen av andre året etter at den skattepliktige hendelsen er inntruffet.

En søknad må være skriftlig, og inneholde all relevant og nødvendig informasjon for forhåndsuttalelsen. Skatterettsnämnden har rett, men er ikke forpliktet til å be om ytterligere informasjon i saken. Normalt vil en henvendelse bli avvist hvis det mangler informasjon som nemnden mener er nødvendig for å kunne avgis en forhåndsuttalelse. Det kan ikke klages over at en sak avvises, men søkeren vil ha mulighet til å sende ny anmodning om forhåndsuttalelse. Saksbehandlingstiden fra søknaden er mottatt til bindende forhåndsuttalelse foreligger er normalt seks til åtte måneder. I kompliserte saker kan saksbehandlingen være opp til et år.

Klage over en bindende forhåndsuttalelse behandles av Regjeringsrätten som er den øverste forvaltningsdomstolen i Sverige. Det kan ikke klages over at en søknad avvises. Fristen for å klage er tre uker fra den dag man mottar forhåndsuttalelsen. Spørsmål om bindende forhåndsuttalelser gis prioritet i Regjeringsrätten, men saksbehandlingstiden ved en anke kan likevel være opp til et år.

En forhåndsuttalelse er bindende for skattemyndighetene og domstolene i forhold til den skattyter som forhåndsuttalelsen gjelder, dersom skattyteren krever at den legges til grunn ved ligningen. Forhåndsuttalelsen er likevel ikke bindende dersom det skjer endringer i lovgivningen som har betydning for det spørsmålet forhåndsuttalelsen gjelder.

Skattyter må betale et gebyr for å få en forhåndsuttalelse. Dette ble innført for å begrense antall søknader om bindende forhåndsuttalelser til saker av større betydning. Minimum må det betales SEK 600, maksimum SEK 10 000. Privatpersoner betaler normalt en lavere sum enn selskaper og andre juridiske personer. Gebyret kan også settes lavt dersom saken har stor allmenn interesse. Det betales ikke gebyr i saker som gjelder indirekte skatter. Begrunnelsen for dette er at det er forbrukerne av varer og tjenester som betaler den indirekte skatten, men de er normalt ikke involvert i søknaden om forhåndsuttalelse.

Bindende forhåndsuttalelser blir publisert.

### 15.4.3 Danmark

I Danmark ble det ved lov nr. 143 av 13. april 1983 innført regler om bindende forhåndsuttalelser i skattespørsmål. Ved Skattestyrelsesloven lov nr. 238 av 2. april 1997 ble det gitt nye regler om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. I den nye loven ble adgangen til å få forhåndsuttalelser utvidet, både når det gjelder saksområde og personkrets.

Kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalel-

ser er i utgangspunktet lagt til Ligningsrådet. Ligningsrådet har likevel fra sak til sak anledning til å overføre kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser til de statlige skattemyndigheter. Som sekretariat for Ligningsrådet utfører Toll – og Skattestyrelsen de administrative funksjoner i forbindelse med behandlingen av en sak om bindende forhåndsuttalelser.

Det gis bindende forhåndsuttalelser både i saker om direkte og indirekte skatt, men ikke i saker som gjelder blant annet merverdiavgift, toll og eiendomsskatt. Det gis i utgangspunktet forhåndsuttalelser om skattemessige konsekvenser for skattyteren av en påtenkt disposisjon (egne forhold). Men det er også mulig å be om bindende forhåndsuttalelser om de skattemessige konsekvenser for andre av en disposisjon en har tenkt til å foreta seg.

Alle som har en vesentlig rettslig interesse i saret, har rett til å be om bindende forhåndsuttalelse. Det gis ikke bindende svar på spørsmål som kun har teoretisk interesse eller hvor spørsmålet gjelder alternative løsninger skattyter ønsker vurdert (skatteplanlegging). Er spørsmålet som stilles upresist eller ikke nok opplyst kan saken avvises.

Retten til bindende forhåndsuttalelser gjelder i utgangspunktet kun disposisjoner som ennå ikke er gjennomført på det tidspunkt skattyter anmoder om forhåndsuttalelse, men som skattyter overveier å gjennomføre. Disposisjoner som allerede er gjennomført hører under de alminnelige ligningsmyndigheter å vurdere i forbindelse med den ordinære ligningsbehandlingen for det aktuelle inntektsår. Men bindende forhåndsuttalelser kan unntaksvis også gis på allerede gjennomførte disposisjoner dersom behovet for et bindende svar kan sidestilles med behovet for et bindende svar på en påtenkt disposisjon.

Fristen for å be om forhåndsuttalelse er innen fristen for selvangivelsen for det inntektsår svaret har betydning for.

Er skattyter ikke fornøyd med svaret fra Ligningsrådet eller den statlige skattemyndighet som er bemyndiget til å gi forhåndsuttalelse, kan avgjørelsen påklages til Landsskatteretten. Landsskatteretten er det øverste administrative klageorgan i Danmark og består dels av lekmenn dels av fagfolk. Det kan ikke klages over at en avgjørelse avvises eller over tidsbruken (som har betydning for hvor stort gebyr som skal betales). Landsskatterettens avgjørelse kan bringes inn for de ordinære domstolene.

En bindende forhåndsuttalelse er bindende for de statlige og kommunale skattemyndigheter. Disse myndigheter er således forpliktet til å legge en bindende forhåndsuttalelse til grunn når de be-

handler de forhold som det er tatt stilling til i forhåndsuttalelsen. Når det gjelder en bindende forhåndsuttalelse om andres forhold, vil den kun være bindende for de disposisjoner som ennå ikke er foretatt.

Det kan i en bindende forhåndsuttalelse fastsettes en tidsmessig grense for svarets bindende virkning. En bindende forhåndsuttalelse er ikke bindende for skattemyndighetene i den grad det har skjedd endringer i de forutsetningene som ble lagt til grunn for forhåndsuttalelsen. Dette gjelder både endringer i lovgivningen og endringer i de faktiske forhold. Endring i den administrative praksisen kan også regnes som endring i forutsetningene for en bindende forhåndsuttalelse. En bindende forhåndsuttalelse er ikke bindende for skattyteren.

Gjelder forhåndsuttalelsen en disposisjon som allerede er foretatt, skal det innhentes uttalelse fra den kommunale skattemyndighet. Dersom den kommunale skattemyndighet har en sak til behandling som vedrører spørsmålet, skal behandlingen stilles i bero inntil forhåndsuttalelsen er avgitt.

For å få en bindende forhåndsuttalelse må det betales et gebyr. Dette gebyret tilbakebetales dersom anmodningen avvises, men ikke dersom den trekkes tilbake. I 1999 var gebyret DKK 1 500 for anmodninger som gjelder egne forhold, og DKK 7 500 for anmodninger som gjelder andres forhold. I tillegg til gebyret skal det betales for de statlige myndigheters tidsforbruk i forbindelse med forhåndsuttalelsen. Det betales DKK 1 500 for hver femte times tidsbruk. Gjelder spørsmålet kun egne forhold, betaler man ikke for de første 45 timene. Det vil si at det kun er når tidsbruken overstiger 50 timer at en må betale for tidsbruk. Betaling for tidsbruk betales tilbake dersom spørsmålet avvises eller trekkes tilbake.

#### 15.4.4 Finland

Siden 1. januar 1940 har finske skattytere hatt mulighet til å be om bindende forhåndsuttalelser i spørsmål som gjelder toll på varer som ikke er spesifisert i tolltariff. Ordningen med bindende forhåndsuttalelser har siden blitt utvidet, og det er nå mulig å få bindende forhåndsuttalelse på nær sagt alle områder for skatt og avgift.

Forhåndsuttalelsene gis av organer både på sentralt og regionalt nivå. Centralskattenämnden som er et uavhengig sentralt organ som virker sammen med Skattestyrelsen (det øverste administrative organet og svarer til Skattedirektoratet her), behandler saker vedrørende inntektsskatt, formueskatt, kildeskatt og merverdiavgift. Nemnden behandler bare prinsipielle spørsmål og spørsmål

som har stor interesse. Centralskattenämnden har en formann og åtte medlemmer som velges for fire år av gangen. Medlemmene skal representere skattebetalerne, skattekreditorene og skatteadministrasjonen, og det legges vekt på at de har god og bred kunnskap i skatte- og avgiftsrett.

Den som søker om forhåndsuttalelse, er normalt den skattyteren spørsmålet gjelder. I enkelte tilfeller kan søkeren være en annen enn skattyteren, nemlig en som avgjørelsen vil ha stor betydning for. Dette gjelder for eksempel forskuddstrekk i lønn og kildeskatt, hvor søkeren er den som er ansvarlig for å holde tilbake et skattetrekk. Også i saker som gjelder avgift på arv og gave, er det vanlig at det er andre enn den avgiftspliktige selv som søker. Det kan også være flere søkere bak samme spørsmål. Dette kan for eksempel være aktuelt ved transaksjoner mellom aksjonærer og et aksjeselskap.

Skattemyndighetene kan ikke be om forhåndsuttalelser.

En søknad om forhåndsuttalelse må være skriftlig, men ellers gjelder ingen formkrav. Skattyteren har imidlertid plikt til å spesifisere spørsmålet, og i tilstrekkelig grad redegjøre for fakta. Er søknaden mangelfull, gis skattyter anledning til å gi utfyllende opplysninger. Er saken ikke tilstrekkelig opplyst, og skattyter heller ikke gir supplerende opplysninger etter oppfordring, vil det ikke bli gitt forhåndsuttalelse. Skattyteren har imidlertid alltid rett til å be om en forhåndsuttalelse på nytt.

Skattyterne har ikke krav på å få en forhåndsuttalelse. Det vil likevel alltid foreligge en klar begrunnelse for å avslå å gi en uttalelse. Ofte vil grunnen være utilstrekkelige opplysninger fra skattyteren. Forhåndsuttalelse vil heller ikke bli gitt dersom en sak vedrørende samme emne allerede er avgjort eller er under behandling av Centralskattenämnden. I praksis oppstår slike situasjoner svært sjelden.

Det er oppstilt få tidsfrister knyttet til søknadsprosessen. Søknadene gjelder framtidige transaksjoner, og legges derfor fram før transaksjonene gjennomføres. Av denne grunn har de fleste skatte- og avgiftslovene som har ordninger med forhåndsuttalelser, ikke satt noe spesielle tidsfrister. Kun når det søkes om forhåndsuttalelser på områdene inntektsskatt og formuesskatt er det satt frister; det må søkes om forhåndsuttalelse innen utløpet av den perioden som selvangivelsen gjelder. I disse tilfellene kan spørsmålet altså gjelde transaksjoner som allerede har funnet sted, men som ikke ennå har blitt vurdert ved den endelige skattefastsettelsen.

Når det gjelder saksbehandlingstiden har de

fleste lovene bestemmelser som sier at behandlingen skal skje raskt. Mer spesifiserte tidsfrister er ikke fastsatt. Skattemyndighetene har imidlertid som mål at slike saker i gjennomsnitt skal behandles i løpet av to måneder, og dette målet er i stor grad nådd.

Det er ikke klagemuligheter dersom en søknad om forhåndsuttalelse blir avvist. Er skattyter eller skattemyndighetene uenig i en forhåndsuttalelse, kan de anke denne inn for en domstol. Ankefristen er 30 dager. Dette gjelder likevel ikke forhåndsavgjørelser gitt av de regionale skattemyndighetene i spørsmål som gjelder inntektsskatt og formuesskatt. I slike saker kan det bare klages til domstolen på ordinær måte etter at ligningen er avgjort.

Forhåndsuttalelsens gyldighet varierer fra seks måneder og oppover, avhengig av hva saken gjelder. Normalt har uttalelsen gyldighet i inneværende og det påfølgende året.

Det betales gebyr for å få en forhåndsuttalelse. Størrelsen på gebyret er avhengig av hva saken gjelder og hvem som ber om forhåndsuttalelsen. I snitt korresponderer gebyret med kostnadene som påløper ved saksbehandlingen. Enkelte forhåndsuttalelser gitt av regionale skattemyndigheter er imidlertid subsidierte. Dette gjelder blant annet forskuddstrekk i lønn og kildeskatt. I slike tilfeller er det utbetaleren som er innkrever på skattemyndighetenes vegne. Av denne grunn har det blitt ansett rimelig at gebyret i slike saker ikke er høyt. I saker vedrørende merverdiavgift betales det et gebyr på FIM 800. Gjelder anmodningen inntektsskatt eller kapitalsskatt, er gebyret FIM 800 for privatpersoner og FIM 2 000 for selskaper når det er de regionale skattemyndigheter som avgir uttalelsen. Er det Centralskattenämnden som gir uttalelsen, er gebyret FIM 2 000 for privatpersoner og FIM 4 000 for selskaper.

## 15.5 Næringslovutvalgets forslag til bindende forhåndsuttalelser

Næringslovutvalget la 17. desember 1998 fram et forslag om bindende forhåndsuttalelser i skatteretten. Forslaget ble utarbeidet av en referansegruppe etter mandat fra Næringslovutvalget. Her gis en oppsummering av utvalgets forslag.

Næringslovutvalget ser et klart behov for et generelt regelverk om bindende forhåndsuttalelser. Utvalget viser til at skattereglene er omfattende og kompliserte, og at det ikke er realistisk å legge til grunn at en vil kunne få et betydelig enklere regelverk i framtiden. Dagens ordning med ikke-bindende

de uttalelser fra ligningsforvaltningen dekker ikke skattyternes behov for å få klarlagt de økonomiske og skattemessige konsekvensene av planlagte disposisjoner. En ordning med forhåndsuttalelser vil gi bedre forutberegnelighet og større likebehandling av skattytere. Videre vil en ordning med bindende forhåndsuttalelser bedre regelutviklingen og skape presedens.

Næringslovutvalget foreslo følgende modell for en ordning med bindende forhåndsuttalelser:

1. Alle søknader om forhåndsuttalelse skal leveres ved det ligningskontor som skattyteren blir lignet ved.
2. Sentralskattekontorene med tilhørende nemnder behandler og avgjør søknader som gjelder deres skattytere.
3. De lokale ligningskontorene oversender saken til Skattedirektoratet, eventuelt vedlagt en uttalelse om for eksempel lokale forhold dersom dette kan gjøres uten å forsinke saken. Skattedirektoratet forbereder saken og legger den fram for Riksskattenemnda for avgjørelse.

Utvalget har i valg av modell lagt vekt på at avgjørelsesmyndigheten bør være sentralisert for å oppnå enhetlig praksis, likebehandling og høy kvalitet på avgjørelsene. Når det gjelder skattytere som lignes ved sentralskattekontorene har utvalget likevel valgt å legge avgjørelsesmyndigheten til de særskilte ligningsnemndene fordi utvalget ønsker å videreføre på generelt grunnlag ordningen innenfor petroleumssektoren. Det er videre lagt vekt på at det er *nemndene* som skal avgi bindende forhåndsuttalelser og at nemndene, som ved ordinær ligning, ikke skal kunne instrueres.

Etter Næringslovutvalgets syn er det på inntekts- og formuesskatteområdet (inkludert arbeidsgiveravgift og trygdeavgift) at det er viktigst og mest praktisk å få en ordning med forhåndsuttalelser. Når det gjelder merverdiavgiftsområdet vises det til Zimmerutvalgets forslag (NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov) og bes om at dette forslaget blir fulgt opp.

Utvalget anbefaler at regler om bindende forhåndsuttalelser blir innført som en generell ordning for alle typer skattytere. Etter utvalgets oppfatning bør det stilles krav om at spørsmålet skal være av vesentlig betydning for skattyter, og vesentlighetskriteriet må vurderes i forhold til den enkelte skattyter. Skatteetaten bør kunne avvise saker som

- ikke er av vesentlig betydning for skattyter,
- ikke gjelder en aktuell sak,
- gjelder skjønsmessige vurderinger, eller
- grenser til skatteplanlegging.

Skattyter skal ha ansvaret for å legge fram rett faktum i saken, men utvalget presiserer at reglene må praktiseres med lempe, og forvaltningen må også i saker om bindende forhåndsuttalelser ha en generell informasjons- og rettleidningsplikt.

Når det gjelder saksbehandlingstiden mener Næringslovutvalget at det må vurderes å innføre frister. Utvalget foreslår at den totale saksbehandlingstiden ikke bør være mer enn ti uker.

Etter Næringslovutvalgets forslag skal forhåndsuttalelsen være bindende for ligningsforvaltningen på alle nivåer, likevel slik at en forhåndsuttalelse kan fravikes til gunst for skattyter. Også domstolene skal være bundet av en forhåndsuttalelse som er til gunst for skattyter. Skattyter skal derimot ikke være bundet av forhåndsuttalelsen, men skal ha opplysningsplikt om forhåndsuttalelser han har fått.

Forhåndsuttalelsen skal bare være bindende så lenge faktagrunnlaget er riktig og den gjennomførte handling er i samsvar med det som ble lagt fram i anmodningen om forhåndsuttalelse. Skjer det endringer i skattelovgivningen i tiden etter forhåndsuttalelsen ble gitt, men før den aktuelle disposisjon er gjennomført, og de aktuelle regler har blitt lagt til grunn ved avgjørelsen, skal ligningsmyndighetene ikke være bundet av forhåndsuttalelsen. Ny administrativ praksis eller domspraksis skal ikke kunne medføre at en forhåndsuttalelse ikke lenger er gyldig, selv om den aktuelle disposisjon ikke er foretatt ennå.

Etter Næringslovutvalgets forslag skal det ikke være adgang til å klage over et avvisningsvedtak eller få prøvd et slikt vedtak for domstolene. Heller ikke når det gjelder selve forhåndsuttalelsen skal det være klagerett eller rett til domstolprøving av vedtaket. Er skattyter uenig i avgjørelsen, må han eventuelt gjennomføre disposisjonen og legge sin vurdering av skattespørsmålene til grunn ved den ordinære ligningsbehandlingen. Får ikke skattyter medhold i sin vurdering, kan det være aktuelt å benytte klageretten og retten til å få saken prøvd for en domstol etter de vanlige reglene.

Næringslovutvalget foreslår at det skal betales et gebyr for å få en bindende forhåndsuttalelse. Etter utvalgets syn bør det sondres mellom personlige og juridiske skattytere, og videre mellom små og andre juridiske skattytere, slik at personlige skattytere betaler et gebyr på ca. 1 500 kroner, «små» juridiske skattytere 3 000 kroner og andre 10 000 kroner. Gjelder forhåndsuttalelsen andre enn skattyteren selv, kan eventuelt gebyret settes høyere. Gebyret bør betales inn samtidig med søknaden om forhåndsuttalelse, og ved en avvisning må gebyret betales tilbake.

Næringslovutvalgets forslag følger proposisjonen som uttrykt vedlegg.

## 15.6 Høringsuttalelser vedrørende næringslovutvalgets forslag

Ved brev av 21. april 1999 anmodet Finansdepartementet 47 instanser om å avgi uttalelse vedrørende Næringslovutvalgets forslag om bindende forhåndsuttalelser i skatteretten. Departementet har mottatt 28 svar på høringsbrevet.

Følgende organisasjoner og institusjoner har avgitt høringsuttalelse:

Akademikerne  
 Aksjespareforeningen i Norge  
 Arbeids- og administrasjonsdepartementet  
 Arbeidsgiverforeningen NAVO  
 Den norske Bankforening  
 Den Norske Revisorforening  
 Forbrukerrådet  
 Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH)  
 Fylkesskattesjefenes forening  
 Justisdepartementet  
 Kommunal- og regionaldepartementet  
 Kommunenes Sentralforbund  
 Kredittilsynet  
 Landsorganisasjonen i Norge  
 Ligningsetatens landsforening  
 Ligningsutvalget  
 Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening (NARF)  
 Norges Bondelag  
 Norges Kemner- og Kommunekassererforbund  
 Norges Skatterevisorers Landsforening  
 Norsk Bonde- og Småbrukarlag  
 Nærings- og handelsdepartementet  
 Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)  
 Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS)  
 Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU)  
 Skattedirektoratet  
 Skatteetatens Landsforening  
 Toll- og avgiftsdirektoratet

Der er 18 av høringsinstansene som har merknader til Næringslovutvalgets forslag. I dette kapittel oppsummeres generelle synspunkter på forslaget. For synspunkter på utvalgets enkeltforslag vises det til de ulike punktene nedenfor.

Nær alle høringsinstansene er positive til at det innføres en ordning med bindende forhåndsuttalelser. Det framheves at skattelovgivningen er omfattende og komplisert, og at feiltolkninger kan medføre store økonomiske konsekvenser for skattyter-

ne. En ordning med bindende forhåndsuttalelser vil skape forutberegnelighet og dessuten kunne bidra til likebehandling.

Det er stor enighet om at kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser må legges til et sentralt organ. Det er imidlertid forskjellige oppfatninger om hvilket organ dette bør være. Både Næringslovutvalgets forslag om at avgjørelsen må legges til en nemnd, og den løsningen som er skissert i høringsbrevet fra Finansdepartementet om at kompetansen kan legges til Skattedirektoratet, får støtte.

Når det gjelder spørsmålet om hvem forhåndsuttalelsen skal være bindende for, går alle høringsinstansene som har uttalt seg om spørsmålet, inn for at uttalelsen skal være bindende for ligningsmyndighetene på alle nivåer, men ikke for skattyteren.

De fleste høringsinstansene går imot en adgang til å kunne klage på en forhåndsuttalelse eller for å for saken prøvet for domstolen. En forutsetning er da at uttalelsen ikke er bindende for skattyteren.

Det er bred enighet blant høringsinstansene om at det kan kreves et gebyr for å få en forhåndsuttalelse. Det antas at størrelsen på gebyret vil påvirke antall søknader som vil komme inn.

## 15.7 Zimmerutvalgets utredning om bindende forhåndsuttalelser i merverdiavgiftssaker

I 1985 ble det oppnevnt et offentlig utvalg til å vurdere forbedringer i merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsutvalget fikk blant annet som mandat å vurdere de rettssikkerhetsmessige sider ved merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiftsutvalget vurderte dette spørsmålet i sin delutredning, NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov (Zimmerutvalget), og framsatte blant annet forslag om at det innføres en generell ordning med bindende forhåndsuttalelser innenfor merverdiavgiftsområdet.

Zimmerutvalget viste til at avgiftsforvaltningen gir et stort antall skriftlige uttalelser, som langt på vei skisserer bestemte løsninger på hvordan merverdiavgiftslovens bestemmelser skal anvendes i nærmere beskrevne tilfeller. Slike uttalelser som bare er ment å være veiledende, gis også i form av forhåndsuttalelser, det vil si før den beskrevne transaksjon er inntrådt. Det ble påpekt at disse uttalelsene har stor veiledende betydning for de næringsdrivende og i visse tilfeller også kan ha en viss presedensvirkning, selv om slike uttalelser etter gjeldende rett ikke er bindende for avgiftsforvalt-

ningen. Det ble framhevet at ved siden av å representere en forbedret forutberegnelighet for den enkelte avgiftspliktige, vil det forhold at uttalelsene er bindende for avgiftsforvaltningen, utvilsomt også skape presedenser. Utvalget mente derfor at det bør åpnes for at avgiftsforvaltningen kan gi bindende forhåndsuttalelser om merverdiavgiftsspørsmål.

Det ble foreslått at ordningen bare skal være bindende for avgiftsforvaltningen. At forhåndsuttalelsen er bindende innebærer at avgiftsforvaltningen skal legge den til grunn forutsatt at den som fremmer anmodningen krever det og at disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsene. Vedkommende som anmodet om forhåndsuttalelsen, står ifølge forslaget fritt i den forstand at han verken behøver å gjennomføre disposisjonen eller innrette seg etter uttalelsen om han gjennomfører den. Det ble imidlertid forutsatt at den som fremmet anmodningen, må gi positivt uttrykk for at han ønsker forhåndsuttalelsen lagt til grunn, for at avgiftsforvaltningen skal være bundet. En bindende forhåndsuttalelse skal stå tilbake for ny lovgivning.

Når det gjelder hvilke spørsmål som skal behandles, la Zimmerutvalget til grunn at bindende forhåndsuttalelser kan gis om merverdiavgiftsrettslige virkninger av en konkret forestående disposisjon, forutsatt at det er av vesentlig betydning å få klarlagt virkningene før gjennomføringen. Utvalget foreslo at vedkommende avgiftsorgan skal stå fritt til å avvise en anmodning om bindende forhåndsuttalelse uten begrunnelse. Denne avvisningen kan ikke påklages. Utvalget understreket at bakgrunnen for at avgiftsorganet må stilles så fritt, har sammenheng med at det ikke er alle spørsmål som egner seg for bindende forhåndsuttalelser. Det kan gå på spørsmålets innhold, hvorledes det stilles og forholdene for øvrig.

For å avskjære saker av bagatellmessig art foreslo utvalget at det skal betales et gebyr tilsvarende rettsgebyr for saksanlegg for herreds- eller byrett.

Ifølge forslaget skal den avgiftspliktige ha det fulle ansvaret med å legge fram faktum i saken.

Zimmerutvalget la til grunn at kompetansen til å avgi bindende forhåndsuttalelser må legges til et sentralt avgiftsorgan. Det var imidlertid uenighet i spørsmålet om kompetansen skal legges til en nemnd eller om det skal overlates til Skattedirektoratet å avgi bindende forhåndsuttalelser. Flertallet gikk inn for at bindende forhåndsuttalelser skal gis av en egen og nyopprettet nemnd, Merverdiavgiftsnemnda. Mindretallet foreslo at kompetansen legges til Skattedirektoratet.

Zimmerutvalget var også delt med hensyn til om det bør være adgang til å klage administrativt

over bindende forhåndsuttalelser. Flertallet mente at den avgiftspliktige og staten skal ha adgang til å klage forhåndsuttalelsen inn for Klagenemnda for merverdiavgift. Mindretallet ville avskjære adgangen til administrativ klage. Et samlet utvalg gikk likevel inn for at bindende forhåndsuttalelser bør kunne prøves av domstolene.

Når det gjelder selve saksbehandlingen foreslo Zimmerutvalget blant annet at det blir innført tidsfrister for å sikre en rask saksbehandling. En anmodning om bindende forhåndsuttalelse skal behandles uten ugrunnet opphold, og forutsatt at saken er tilstrekkelig opplyst skal forhåndsuttalelse gis innen 45 dager.

## 15.8 Høringsuttalelser vedrørende Zimmerutvalgets utredning

Utredningen fra Zimmerutvalget ble sendt på høring til berørte bransje- og interesseorganisasjoner, forbund, departementer og direktorater ved Finansdepartementets brev av 31. januar 1992.

Flere av høringsinstansene som ga uttalelser hadde ingen merknader til forslaget om bindende forhåndsuttalelser på merverdiavgiftsområdet. Av høringsinstansene som behandlet forslaget om bindende forhåndsuttalelser, var merknadene i hovedsak av mer generell art. Nedenfor gjennomgås kort de generelle synspunkter som framkom i høringsrunden. I den grad høringsinstansene hadde særskilte merknader til enkelte spørsmål, er disse omhandlet i kapittel 15.9.

Høringsinstansene som behandlet forslaget fra Zimmerutvalget på dette punkt, var positive til forslaget om at det innføres en ordning med bindende forhåndsuttalelser innenfor merverdiavgiftsområdet.

Når det gjelder spørsmålet om kompetansen til å avgi bindende forhåndsuttalelser skal legges til en egen nemnd eller til Skattedirektoratet, var det delte meninger mellom høringsinstansene som uttalte seg om dette spørsmålet. Både en nemndsløsning og en etatsløsning fikk støtte.

Når det gjelder spørsmålet om det bør foreligge adgang til å klage administrativt over bindende forhåndsuttalelser og spørsmålet om det bør være adgang til å prøve slike uttalelser for domstolene, var det også delte meninger.

Høringsinstansene var gjennomgående positive til at det ble innført tidsfrister for å sikre en rask saksbehandling. Flere av høringsinstansene var imidlertid negative til at det ble innført en gebyrordning.



## 15.9 Departementets vurderinger og forslag

### 15.9.1 Innledning

For enkelte skatte- og avgiftspliktige vil det være av vesentlig betydning å få avklart de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av disposisjoner de planlegger å foreta. Selv om det ikke foreligger noen plikt, vil skatte- og avgiftsmyndighetene ofte gi veiledende uttalelser til den skatte- og avgiftspliktige. Dette gjelder ikke bare generelle uttalelser om hvordan skatte- og avgiftsreglene skal fortolkes, men også uttalelser om hva de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av en konkret planlagt disposisjon, vil bli. Det er imidlertid et problem at den skatte- og avgiftspliktige ikke har noe krav på slike uttalelser. Videre er det et problem at uttalelsen ikke er bindende for skatte- og avgiftsmyndighetene. Selv om det i praksis viser seg at myndighetene stort sett alltid legger uttalelsen til grunn ved den endelige fastsettingen, vil det for den skatte- og avgiftspliktige være et usikkerhetsmoment knyttet til en slik uttalelse.

En ordning med bindende forhåndsuttalelser vil bidra til at vanskelige skatte- og avgiftsspørsmål kan bli avklart før viktige beslutninger treffes. På den måten kan en redusere risiko og skape forutberegnelighet for den skatte- og avgiftspliktige.

Når det gjelder skattesaker, varierer ligningskontorenes praksis for og kapasitet til å gi ikke-bindende forhåndsuttalelser fra kontor til kontor. Dette betyr at skattyternes muligheter til å få veiledning når de står overfor konkrete problemstillinger, kan avhenge av hvilken kommune skattyter er bostatt eller hjemmehørende i. Innføres det en sentral ordning med bindende forhåndsuttalelser, vil alle skattytere få lik mulighet til på forhånd å få avklart sine skattespørsmål, uavhengig av hvor de hører hjemme.

I tillegg til å skape forutberegnelighet, redusere risiko og bidra til likebehandling, er det mulig at en ordning med bindende forhåndsuttalelser kan medføre at en unngår tvister som ellers ville oppstått. Tvister kan ofte bli langvarige og legge beslag på ressurser både hos de skatte- og avgiftspliktige og skatte- og avgiftsmyndighetene.

Selv om ordningen med bindende forhåndsuttalelser i første rekke er ment å være en service som den enkelte skattyter kan benytte seg av, vil ordningen kunne få betydning ut over den konkrete sak. Det er umulig å utforme skatte- og avgiftslovgivningen på en slik måte at alle tenkelige situasjoner forutses og samtlige uklarheter unngås. Forvaltningspraksis innenfor skatte- og avgiftsretten utgjør derfor et betydelig tillegg til lovgivningen. En ordning

med bindende forhåndsuttalelser vil være et supplement til dette. Gjennom forhåndsuttalelsene vil skatte- og avgiftsforvaltningens standpunkt gis til kjenne. Selv om den bindende forhåndsuttalelsen vil gjelde en konkret disposisjon, er det klart at det standpunkt som tas, vil kunne få betydning i andre saker der samme rettsspørsmål er oppe. En bindende forhåndsuttalelse kan løse uklare rettsspørsmål som kan gjelde et større antall skatte- og avgiftspliktige og i mange tilfeller betydelige beløp. En forutsetning for at forhåndsuttalelsene skal få en slik funksjon, er at de publiseres.

En ordning med bindende forhåndsuttalelser vil også kunne bidra til å identifisere problemområder innenfor skatte- og avgiftslovgivningen på et tidlig tidspunkt. De problemstillinger som det særlig vil være aktuelt å be om svar på, vil være problemstillinger som ligger i ytterkant eller utenfor de områder som lovgiver hadde i tankene da reglene ble gitt. Ved at problemområder blir avdekket gjennom bindende forhåndsuttalelser, gis myndighetene oppfordring til å vurdere om gjeldende rett er tilfredsstillende tilpasset de faktiske forhold.

Ut fra det som her er redegjort for, antar departementet at en innføring av bindende forhåndsuttalelser vil vise seg fordelaktig i første rekke for de skatte- og avgiftspliktige, men også for det offentlige. For de skatte- og avgiftspliktige vil det først og fremst være muligheten til å få avklart viktige skatte- og avgiftsspørsmål, som er av betydning. For det offentlige vil den informasjon som behandlingen av bindende forhåndsuttalelser gir, kunne bidra til at det offentlige lettere kan følge med i utviklingen og endre lovverket i takt med de krav og behov som oppstår.

### 15.9.2 Området for bindende forhåndsuttalelser

#### 15.9.2.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår at skatte- og avgiftspliktige skal kunne be om forhåndsuttalelser når spørsmålet gjelder skatt eller avgift som omfattes av

- lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven),
- lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) §§ 23–2 og 23–3,
- lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift med unntak av innførselsmerverdiavgift, jf. kapittel XVI og,
- lov av 19. juni 1969 nr. 67 om investeringsavgift.

Dette er i tråd med forslaget fra Næringslovutvalget og Zimmerutvalget. Høringsinstansene slutter seg også til dette.

Spørsmålet må være et rettsspørsmål knyttet til en framtidig, planlagt disposisjon. Bindende forhåndsuttalelser skal forbeholdes saker av vesentlig betydning. Anmodningen må være begrunnet ut fra et behov for å få oppklart de skatte- eller avgiftsmessige konsekvensene av en disposisjon. Hovedmotivet for anmodningen kan således ikke være å spare skatt/avgift.

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av området for bindende forhåndsuttalelser. Når en anmodning ligger utenfor dette området vil den ikke bli realitetsbehandlet. Den skatte- og avgiftspliktige vil da få underretning om dette.

#### 15.9.2.2 Skatt

Departementet er enige med Næringslovutvalget i at det er på inntekts- og formuesskatteområdet det er viktigst og mest praktisk å innføre en ordning med bindende forhåndsuttalelser. I forlengelsen av dette bør ordningen også omfatte spørsmål om trygdeavgift. Trygdeavgiften regnes som en form for inntektsskatt, selv om den kan sies å ha trekk av å være pensjonspremie. Det er derfor naturlig at trygdeavgiften omfattes av en ordning med bindende forhåndsuttalelser.

Næringslovutvalget har foreslått at også arbeidsgiveravgift skal omfattes av ordningen med bindende forhåndsuttalelser. Etter departementets syn har arbeidsgiveravgiften nær sammenheng med trygdeavgiften og skattereglene for øvrig. Dette kommer klart fram for eksempel ved spørsmål om en person skal regnes som næringsdrivende eller ansatt/oppdragstaker. Regnes personen som næringsdrivende skal det ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelsen, og den næringsdrivende betaler som hovedregel trygdeavgift med høy sats. Betraktes personen som ansatt/oppdragstaker skal arbeidsgiver betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelsen som utbetales og personen selv skal som hovedregel betale trygdeavgift med mellomomsats. Departementet slutter seg på denne bakgrunn til Næringslovutvalgets forslag.

Når det gjelder trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, vil det bare kunne gis forhåndsuttalelser på områder som ligger under skattemyndighetenes kompetanseområde. Som *Skattedirektoratet* påpeker i sin høringsuttalelse, vil spørsmål om arbeidsgiveravgift og trygdeavgift også kunne være knyttet til folketrygdens omfangsregler og anvendelse av Rådsforordning (EØF) 1408/71 og sosialkonvensjoner Norge har inngått med andre land, og dette ligger under trygdemyndighetenes kompetanseområde. Trygdemyndighetenes avgjørelse legges til grunn ved ligningsmyndighetenes fastsettelse av arbeidsgiveravgift og trygdeavgift.

Som tidligere nevnt finnes det i dag en ordning med bindende forhåndsuttalelser etter petroleums-skatteloven. Leting etter og utvinning og transport av petroleum skattlegges etter en særskilt lovgivning som dels erstatter og dels utfyller den ordinære skattelovgivningen. For å sikre betryggende ligningsbehandling av skattepliktige etter petroleums-skatteloven, ble det ved innføringen av ordningen lagt stor vekt på å sikre særlig fagkyndig kompetanse til å forestå ligningen. Finansdepartementet foreslår at den særskilte ordningen med forhåndsuttalelser på dette området skal opprettholdes slik den er i dag.

Når det gjelder eiendomsskatt sier Næringslovutvalget følgende:

«Eigedomsskatt er i hovudsak eit spørsmål om taksering, og det er derfor ikkje samme behov for slike reglar på det området».

Finansdepartementet er enig i at eiendomsskatt ikke skal omfattes av ordningen med bindende forhåndsuttalelser. Departementet vil imidlertid også anføre at eiendomsskatten er underlagt et eget forvaltningssystem. Dette er en kommunal skatt og det er kommunene selv som avgjør om det skal utskrives eiendomsskatt i kommunen. Skattedirektoratet er et sentralt statlige organ, og det kan synes inkonsekvent at et statlig organ gis kompetanse til å gi bindende forhåndsuttalelser vedrørende en ren kommunal skatt.

#### 15.9.2.3 Merverdiavgift mv.

Departementet foreslår at ordningen med bindende forhåndsuttalelser skal gjelde på merverdi- og investeringsavgiftsområdet med unntak av merverdiavgift og investeringsavgift som skal beregnes ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven kapittel XVI.

Merverdiavgift er en forbruksavgift som skal betales ved innenlands omsetning av varer og tjenester, samt ved uttak av varer og tjenester. Det skal dessuten betales merverdiavgift ved innførsel av varer fra utlandet. Denne innførselsmerverdiavgiften står i en særstilling i forhold til annen merverdiavgift fordi den ikke forutsetter at det finner sted en omsetning eller uttak. Investeringsavgift skal beregnes ved anskaffelse av varer til bruk som driftsmidler i en avgiftspliktig virksomhet og arbeid på driftsmidler. Plikten til å beregne investeringsavgift gjelder også for varer (avgiftspliktige driftsmidler) som innføres fra utlandet. Investeringsavgiften må ses i sammenheng med merverdiavgiften. Forutsetningen for at det skal beregnes investeringsavgift, er at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Når det gjelder bestemmelsene i merverdiav-

giftslovgivningen om beregning av avgift ved innførsel av varer fra utlandet, er disse nært knyttet til de tollrettslige bestemmelser. I merverdiavgiftslovens bestemmelse om innførselsmerverdiavgift er deler av tollregelverket inkorporert. Dette gjelder blant annet sentrale områder om hvem som er avgiftspliktig, om begrepet innførsel og avgiftsgrunnlaget. Når det gjelder hvem som er avgiftspliktig, kommer tollens vareeierbegrep til anvendelse. Merverdiavgiftsloven definerer ikke innførsel. Begrepet må derfor bestemmes utfra tollretten. Etter merverdiavgiftsloven danner tollverdien basis for innførselsmerverdiavgiften. Denne tollverdien avgjøres av tollbestemmelsene og særlig av tollverdiforskriften.

Etter Finansdepartementets mening kan det også foreligge et behov for å innføre en ordning med bindende forhåndsuttalelser for merverdiavgift ved beregning av avgift ved innførsel av varer fra utlandet. Den nære sammenheng til tollretten betyr at en bindende forhåndsuttalelse knyttet til en mulig framtidig transaksjon vedrørende innførselsmerverdiavgift også ofte vil berøre spørsmål av tollrettslig art. På tollområdet foreslås det i denne omgang ingen generell ordning med bindende forhåndsuttalelser. På denne bakgrunn har departementet kommet til at en ordning med bindende forhåndsuttalelser i denne omgang ikke bør omfatte merverdiavgift som skal beregnes ved innførsel av varer fra utlandet.

#### 15.9.2.4 Nærmere avgrensning av området

Departementet foreslår at en ordning med bindende forhåndsuttalelser bare skal gjelde subsumsjon – det vil si tolkning av regelverket anvendt på nærmere angitte fakta. At bindende forhåndsuttalelser begrenses til å omfatte rettsspørsmål, betyr ikke fravær av ethvert skjønn. Også rettsspørsmål kan innebære skjønsmessige vurderinger. Utgangspunktet skal likevel være at det ved fastsettelsen av en bindende forhåndsuttalelse ikke skal foretas bevisvurderinger eller andre skjønsmessige vurderinger eller verdsettinger. En viktig del av arbeidet med en forhåndsuttalelse vil derfor være å formulere og presisere det forutsatte faktum tilstrekkelig.

Næringslovutvalget har i sin utredning foreslått at henvendelser som i hovedsak gjelder bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønsmessige vurderinger, kan tas til behandling dersom gode grunner taler for det, men at skattyter ikke skal kunne kreve at spørsmålet behandles. Utvalget får støtte av *Ligningsutvalget* på dette punkt. For øvrig er det kun *Sentralskattekontoret for storbedrifter* som uttaler seg om dette. Denne høringsinstansen peker på

at dersom slike henvendelser skal behandles, vil det kreves helt andre ressurser enn om ordningen begrenses til å gjelde forespørsler om rettsanvendelse. Sentralskattekontoret for storbedrifter går derfor imot at slike forespørsler skal kunne behandles. De øvrige høringsinstansene gir uttrykk for at saker som gjelder bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønsmessige vurderinger bør unntas fra ordningen. Finansdepartementet har forståelse for at skatte- og avgiftspliktige vil ha interesse av å få klarlagt slike spørsmål. Det er imidlertid departementets syn at målet med en ordning med bindende forhåndsuttalelser er å skape forutberegnelighet på områder der fortolkningen og praktiseringen av *lovgivningen* er uklar. Gjennom forhåndsuttalelsen skal den skatte- og avgiftspliktige kunne få skatteforvaltningens forståelse av regelverket. Departementet går derfor imot at saker som gjelder bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønsmessige vurderinger kan tas til behandling.

Departementet foreslår at anmodning om forhåndsuttalelse skal gjelde de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av en konkret, forestående disposisjon den skatte- og avgiftspliktige planlegger å foreta. Dette betyr at det ikke vil bli gitt forhåndsuttalelser dersom spørsmålet er av hypotetisk karakter eller gjelder et generelt tolkningsspørsmål. Hovedformålet med ordningen er å gi skatte- og avgiftspliktige sikkerhet når de står overfor valget om de skal gjennomføre en planlagt disposisjon eller ikke. Departementet foreslår derfor at ordningen med bindende forhåndsuttalelser avgrenses mot uttalelser vedrørende disposisjoner som bare er hypotetiske og generelle spørsmål som overhode ikke er knyttet til planlagte disposisjoner. Dette er i tråd med Næringslovutvalgets forslag som også høringsinstansene slutter seg til.

Departementet foreslår at det kan gis bindende forhåndsuttalelser i saker som er begrunnet ut fra reelle forretningsmessige hensyn/andre hensyn. Ordningen må begrenses slik at det ikke kan kreves uttalelser i saker der den planlagte disposisjon har lite eller intet innhold ut over det rent skatte- og avgiftsmessige. Det bør med andre ord ikke gis forhåndsuttalelser i saker der formålet med disposisjonen i hovedsak er å redusere skatten eller avgiften.

#### 15.9.2.5 Særlig om skatteavtaler mv.

I forhold til skatteavtalespørsmål og andre spørsmål med internasjonalt tilsnitt reiser det seg særskilte problemstillinger fordi forholdet også har tilknytning til skattereglene i andre land enn Norge.

I internasjonale forhold vil det oppstå særskilte problemstillinger på grunnlag av kompetanseforde-

lingen mellom statene. Dette gjelder både i forhold til skatteavtaler og i forhold til interne skatteregler som bygger på rettstilstanden eller en avgjørelse i et annet land.

Det kan vanskelig gis bindende forhåndsuttalelser om skattespørsmål som blir avgjort i et annet land og legges til grunn i Norge. Et eksempel på dette er ettårsregelen for utflytting i skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum. Ett av vilkårene for opphør av skatteplikt til Norge etter denne regelen er at oppholdet i utlandet medfører skatteplikt som innenlandsboende i oppholdsstaten. Det vil i de fleste tilfeller være mest hensiktsmessig at myndighetene i oppholdsstaten er de første til å vurdere om dette kriteriet er oppfylt, og at denne vurderingen legges prejudisielt til grunn i Norge. Etter departementets syn bør det derfor åpnes for at en anmodning om bindende forhåndsuttalelse kan avvises i slike saker.

Saker som gjelder skatteavtalespørsmål, kan være av en slik art at de avgjøres av den ene staten alene eller de kan være av en slik art at statene må bli enige om innholdet i bestemmelsene. Forhåndsuttalelser om skatteavtalespørsmål som det ligger innenfor norske myndigheters kompetanse å avgjøre alene, reiser ingen særskilte problemstillinger i forhold til staten skatteavtalen er inngått med. Når det gjelder skatteavtalespørsmål som det tilligger den andre staten å avgjøre alene, blir synspunktene de samme som i avsnittet ovenfor, altså at det vanskelig kan gis bindende forhåndsuttalelse. I det tredje tilfellet, der statene må avklare spørsmålet i samarbeid, må det tas hensyn til at slik avklaring kan ta svært lang tid uten at det ligger innenfor norske myndigheters kontroll å redusere saksbehandlingstiden. Det må i slike saker påregnes en lengre saksbehandlingstid enn i saker der det alene er opp til norske ligningsmyndigheter å avgjøre spørsmålet.

Behovet for bindende forhåndsuttalelser på et komplisert og mindre tilgjengelig rettsområde som skatteavtalene, er stort. De nevnte problemene i denne sammenheng er ikke så store at det generelt er grunn til å unnta slike spørsmål fra adgangen til å få bindende forhåndsuttalelser. Det vil imidlertid være behov for enkelte begrensninger i adgangen til å få bindende forhåndsuttalelser på dette området. Departementet foreslår at slike avgrensninger kan reguleres i forskrift.

### 15.9.3 Hvem som kan be om forhåndsuttalelse

Behovet for å kunne få avklart vanskelige skatte- og avgiftsspørsmål vil kunne oppstå for alle skatte- og

avgiftspliktige. Finansdepartementet foreslår derfor ingen begrensning når det gjelder hvem som kan be om forhåndsuttalelse, så lenge spørsmålet ligger innenfor det området som omfattes av ordningen og den som ber om forhåndsuttalelsen selv blir direkte berørt av det spørsmål saken gjelder. Dette betyr at også personer bosatt og selskaper hjemmehørende i utlandet kan anmode om bindende forhåndsuttalelse. Dette kan være aktuelt for eksempel før det skal treffes beslutning om investeringer i Norge.

Den skatte- og avgiftspliktige må også kunne framlegge spørsmål vedrørende disposisjoner hvor det deltar flere enn ham selv og få avklart hvilke konsekvenser disposisjonen vil få. Forhåndsuttalelsen vil ikke få *bindende* virkning for andre enn spørseren. Det må imidlertid være mulig for flere skatte- og avgiftspliktige sammen å anmode om forhåndsuttalelse, enten de skal foreta identiske disposisjoner eller de alle blir berørt av den forestående disposisjonen. Uttalelsen kan da kreves lagt til grunn av alle de involverte. Det er en forutsetning at hver av spørserene har betalt gebyr for at uttalelsen skal være bindende, jf. kapittel 15.9.9 om gebyr.

Næringslovutvalget mener det må stilles krav om at anmodningen vedrører et spørsmål som er viktig for skattyter; et krav om at spørsmålet er av vesentlig betydning for skattyter anses som et egnet kriterium. Hvorvidt kravet er oppfylt må vurderes i forhold til den enkelte skattyter. De tre høringsinstansene som uttaler seg på dette punkt – *Ligningsutvalget*, *Sentralskattekontoret for storbedrifter og Fylkesskattesjefenes forening* – slutter seg til Næringslovutvalgets vurdering. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det kan gis uttalelser i saker som er av vesentlig betydning for den skatte- og avgiftspliktige. Hvorvidt en uttalelse er av vesentlig betydning for den skatte- og avgiftspliktige, må vurderes i forhold til den enkelte. Ved vurderingen må en blant annet se hen til skatte- eller avgiftsbeløpets størrelse, både isolert sett og i forhold til den aktuelle inntekt.

Sentralskattekontoret for storbedrifter reiser spørsmål om også andre typer saker, der vesentlighetkravet ikke er oppfylt for skattyter, kan tas til behandling fordi saken er av mer prinsipiell karakter. Kontoret uttrykker imidlertid skepsis til dette. Departementet er enig i at de saker det bes om bindende forhåndsuttalelse i, må være av viktighet for skattyter. Ordningen er ment å avhjelpe i de situasjoner der vanskelige rettsspørsmål dukker opp og det kreves utredninger der en ikke kan hente løsningen i lovtekst, forarbeider eller rettspraksis. Hovedformålet med ordningen er å skape forutberegnelighet for den enkelte skatte- og avgiftspliktige.

Det er imidlertid et poeng å tilrettelegge ordningen slik at den kan få betydning også ut over dette. Etter departementets syn vil uttalelsene kunne få betydning som veiledende tolkningsuttalelser, på linje med andre uttalelser fra skattemyndighetene. Finansdepartementet foreslår derfor at det også kan gis uttalelser når spørsmålet berører et stort antall skatte- og avgiftspliktige eller er av prinsipiell betydning, og skattemyndighetene derfor har interesse i å få avklart spørsmålet.

Saker som ikke er av vesentlig betydning for den skatte- og avgiftspliktige, må kunne avvises. Saken kan imidlertid realitetsbehandles selv om vesentlighetskravet ikke er oppfylt, dersom en finner at saken er av allmenn interesse og derfor bør behandles.

#### 15.9.4 Tidspunkt for å be om forhåndsuttalelse

Næringslovutvalget foreslår at en anmodning om forhåndsuttalelse skal gjelde de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av en planlagt/forestående disposisjon. Høringsinstansene slutter seg til dette.

Finansdepartementet er enig med Næringslovutvalget i at det må være et vilkår at disposisjonen ikke er igangsatt på det tidspunkt anmodningen framsettes. Departementet foreslår at anmodning om forhåndsuttalelse vedrørende disposisjoner som allerede er gjennomført, må avvises.

I svensk og finsk rett kan skattyteren i en viss utstrekning be om forhåndsuttalelse for gjennomførte disposisjoner dersom anmodningen framsettes innen selvangivelsesfristen. Departementet antar at det kan være et visst behov for å få avklart konsekvensene av en allerede gjennomført disposisjon, for eksempel om en ekstraordinær inntekt skal anses skattepliktig. Formålet med ordningen er imidlertid å skape forutberegnelighet for skatte- og avgiftspliktige når de står overfor valget om de skal gjennomføre eller påbegynne en konkret, planlagt disposisjon eller ikke. Departementet anser det derfor ikke hensiktsmessig å bruke ressurser på å gi bindende forhåndsuttalelser vedrørende disposisjoner som allerede er gjennomført. Konsekvensene av allerede gjennomførte disposisjoner må altså fastsettes gjennom den ordinære ligningsbehandlingen.

#### 15.9.5 Kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser – organvalget

##### 15.9.5.1 Lokal eller sentral organløsning

Det første tema i vurderingen av kompetansespørsmålet – det vil si spørsmålet om hvilket organ som

skal kunne gi bindende forhåndsuttalelser – er om en skal velge lokal eller sentral løsning. Næringslovutvalget foreslår en sentral løsning der kompetansen legges til Riksskattenemnda i skattesaker. Også Zimmerutvalget foreslo at kompetansen må legges til et sentralt organ.

I samsvar med Næringslovutvalget og Zimmerutvalgets forslag samt det store flertallet av høringsinstanser, foreslår departementet at kompetansen legges til et sentralt organ. Finansdepartementet legger særlig vekt på å ivareta hensynet til likebehandling og rettsenhet. Ved avgjørelse av *rettssspørsmål* vil de tradisjonelle hensyn til lokale forvaltningsløsninger ikke være så streke – i slike spørsmål må rettsenhet og likebehandling være viktigere enn det lokale selvstyre.

Departementet legger videre vekt på at organet som skal gi forhåndsuttalelser tillegges en omfattende instruksjonskompetanse. En slik kompetansen bør legges til et organ med stor faglig tyngde. Også dette tilsier at kompetansen må legges til et sentralt organ.

Når det gjelder skattytere som lignes ved sentralskattekontorene, har Næringslovutvalget foreslått at sentralskattekontorene med nemnder skal ivareta ordningen med forhåndsuttalelser for disse skattyterne. Hovedgrunnen til dette forslaget er at utvalget ønsker å videreføre ordningen med bindende forhåndsuttalelser innenfor petroleumssektoren. Flere høringsinstanser slutter seg til forslaget. Etter departementets oppfatning kan ordningen med bindende forhåndsuttalelser etter petroleumsskatteoven fortsatt bestå, selv om en ikke foreslår noen særordning for skattytere som lignes ved sentralskattekontorene for henholdsvis storbedrifter og utenlandssaker. Hensynet til rettsenhet og likebehandling tilsier at det samme organet bør gi forhåndsuttalelser også for skattytere som lignes ved sentralskattekontorene. På denne bakgrunn foreslår ikke departementet noen særskilt løsning for disse skattyterne.

##### 15.9.5.2 Nemnd eller administrativ løsning

Næringslovutvalget foreslår som nevnt ovenfor at kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser legges til Riksskattenemnda i skattesaker. Når det gjelder merverdiavgift slutter Næringslovutvalget seg til Zimmerutvalget. Flertallet i Zimmerutvalget gikk inn for at bindende forhåndsuttalelser på merverdiavgiftsrettens område skal gis av en egen og nyopprettet nemnd. Da Næringslovutvalgets forslag ble sendt på høring, la Finansdepartementet fram et ytterligere forslag. Departementet ba om høringsinstansenes syn på å legge uttalelseskompetansen til Skattedirektoratet.

Departementet har på denne bakgrunn vurdert følgende alternativer når det gjelder hvilket organ som skal tillegges kompetanse til å gi bindende forhåndsuttalelser:

1. Skattedirektoratet
2. Riksskattenemnda i skattesaker og Klagenemnda for merverdiavgift i avgiftssaker, med Skattedirektoratet som felles sekretariat.
3. Egen uttalelsesnemnd både for skatte- og avgiftssaker, med Skattedirektoratet som felles sekretariat.

Det er særlig forholdet mellom administrasjon og folkevalgte nemnder som trekkes fram som argument for å velge en nemndsløsning. Slik dette er nå, kan statens overordnede organer ikke instruere de folkevalgte nemndene om hvilken lovforståelse de skal legge til grunn ved en avgjørelse. En bindende forhåndsuttalelse vil ha karakter av instruksjon av de ordinære ligningsmyndighetene og merverdiavgiftsmyndighetene, herunder de folkevalgte nemndene og unntaksvis Riksskattenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift. Næringslovutvalget har lagt vekt på at forhåndsuttalelsen skal kunne binde de ordinære nemndene under ligningsbehandlingen, og derfor foreslått å legge kompetansen til en nemnd.

Også flere av høringsinstansene legger vekt på at det er nemndene som er tillagt kompetanse til å treffe de ordinære ligningsvedtakene, og slutter seg til Næringslovutvalgets forslag om å legge kompetansen til en nemnd.

Departementet deler ikke dette synet, og legger fram forslag om at Skattedirektoratet gis kompetanse til å gi bindende forhåndsuttalelser. Etter departementets syn vil Skattedirektoratet som uttalelsesorgan være den mest fleksible og enkle løsning. Direktoratet har god kompetanse på den tunge skatte- og avgiftsjussen. Oppgaven med å gi bindende forhåndsuttalelser vil være et naturlig supplement til direktoratets generelle arbeid med å avklare og veilede om regelverket om skatt og avgift.

En uttalelse skal bare være bindende dersom den skatte- og avgiftspliktige ønsker det, se kapittel 15.9.6. I praksis vil dette gjelde uttalelser til gunst for dem. Ønsker ikke den skatte- og avgiftspliktige at uttalelsen skal legges til grunn ved den endelige fastsettelsen, fattes vedtak på ordinær måte, og det aktuelle spørsmål kan da bringes inn for nemndene på vanlig måte. Den skatte- og avgiftspliktige vil også ha adgang til å påklage et ligningsvedtak eller avgiftsvedtak der en forhåndsuttalelse er lagt til grunn. Departementet kan derfor ikke se at rettsikkerheten til de skatte- og avgiftspliktige blir svekket ved at kompetansen til å gi forhåndsuttalelser legges til et administrativt organ.

Det må også ses hen til at den instruksjonskompetansen som vil ligge i en ordning med bindende forhåndsuttalelser (i forhold til den senere konkrete og lokale ligningsavgjørelse etter at den planlagte disposisjonen er gjennomført), kun skal gjelde fortolkningsspørsmål. På dette området har Skattedirektoratet allerede en ledende rolle i dag. I sammenheng med dette må det også ses hen til at avgjørelsen av om en faktisk gjennomført transaksjon stemmer med forutsetningene i forhåndsuttalelsen, vil være et bevissspørsmål hvor de lokale ligningsmyndigheter fortsatt vil ha full kompetanse.

Hovedformålet med en ordning med bindende forhåndsuttalelser er første og fremst å skape forutberegnelighet for skatte- og avgiftspliktige når de står overfor valget om de skal gjennomføre en disposisjon eller ikke. *Skattedirektoratet* uttaler om dette:

«Ordningen med bindende forhåndsuttalelser skal særlig ivareta skattyters behov for forutberegnelighet, og dette behovet ivaretas fullt ut ved administrasjonens uttalelse.»

Etter departementets syn bør det etableres en ordning der skatte- og avgiftspliktige kan få *skatte- og avgiftsforvaltningens* forhåndsstandpunkt til en planlagt, framtidig disposisjon. Det er kravet til forutberegnelighet, og videre kravet til faglig tyngde og sikkerhet, som er det sentrale, og disse kravene kan Skattedirektoratet tilfredsstille.

Velges en nemndsløsning vil alle saker få en faglig og etatsforankret innstilling fra Skattedirektoratet, og deretter en overprøving av innstillingen av nemnda. En slik løsning kan nok sies å gi en ekstra kvalitetssikring av de standpunkter Skattedirektoratet inntar. Løsningen vil imidlertid bli mer ressurskrevende, og dessuten medføre mye lengre saksbehandlingstid enn om kompetansen legges til direktoratet. For skatte- og avgiftspliktige vil det ofte være viktig å få uttalelsen relativt raskt. Departementet antar at en dobbeltbehandling ofte vil ta så lang tid at verdien av uttalelsen kan bli vesentlig redusert.

Departementets forslag får støtte fra blant annet *Norges Bondelag* som uttaler at å legge kompetansen til et folkevalgt organ kan «*fremstå som unødvendig byråkratisk, og gjøre behandlingen av sakene unødvendig tidkrevende*». Også *Skattedirektoratet* peker på at en nemndsbehandling vil være ressurskrevende:

«Tidsaspektet samt ressurs hensyn trekker i retning av en slik (administrativ, departementets tilføyelse) løsning. I den utstrekning avgjørelsesmyndigheten legges til et nytt/eksisterende oppnevnt organ, legger en opp til en mer tidkre-

vende/ressurskrevende to-instans behandling. Etter direktoratets oppfatning vil det med en slik ordning i praksis eksempelvis være umulig å etterleve de stramme tidsfristene for saksbehandlingen som foreslås av Næringslovutvalget.»

#### 15.9.6 Virkningen av en bindende forhåndsuttalelse

Skal en forhåndsuttalelse skape forutberegnelighet for skatte- og avgiftspliktige, må den være bindende for *skatte- og avgiftsmyndighetene*. Departementet foreslår derfor at disse myndighetene er forpliktet til å legge forhåndsuttalelsen til grunn når det forhold det er tatt stilling til, behandles. Har skattyter fått en forhåndsuttalelse om hvordan skattleggingen skal foretas og krever den lagt til grunn, vil dette være bindende ved den endelige fastsettingen uansett hvilket organ (normalt de lokale ligningsmyndigheter) som fastsetter ligningen. Tilsvarende vil gjelde ved den næringsdrivendes beregning og innberetning av merverdiavgift. Så lenge den avgiftspliktige følger forhåndsuttalelsen, vil det fra avgiftsmyndighetenes side ikke kunne fattes enkeltvedtak som strider mot forhåndsuttalelsen, når denne kreves lagt til grunn ved fastsettingen. Det sentrale i ordningen er at en skatte- og avgiftspliktig skal kunne innrette seg etter uttalelsen uten risiko for at myndighetene fraviker svaret, når han selv ønsker svaret lagt til grunn.

Ut over dette foreslås det ikke noen bindende virkning. Dette betyr at den skatte- og avgiftspliktige ikke er bundet av uttalelsen hvis han ikke ønsker at den skal legges til grunn ved skatte- eller avgiftsfastsettelsen. Svaret vil heller ikke ha noen formell bindende effekt dersom den skatte- og avgiftspliktige lar være å gjennomføre den planlagte disposisjonen. Er det fattet et ligningsvedtak eller avgiftsvedtak der en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn, vil forhåndsuttalelsen ikke være bindende ved en eventuell klagebehandling dersom den skatte- eller avgiftspliktige ikke lenger ønsker uttalelsen lagt til grunn.

Dersom det er skjedd endringer i de forutsetninger som har vært avgjørende for uttalelsen, kan ikke den skatte- og avgiftspliktige kreve at skatte- og avgiftsmyndighetene skal legge forhåndsuttalelsen til grunn ved fastsettelsen. Dette må for det første gjelde endringer i de faktiske forhold som har vært avgjørende for utfallet. Hvorvidt disposisjonen er gjennomført i tråd med de forutsetninger som uttalelsen bygger på må vurderes ved den endelige fastsettelsen, og vil være et tema som kan prøves av nemndene, jf. kapittel 15.9.7.4 Administrativ klage og domstolsprøving av det etterfølgende forvaltningsvedtaket.

Videre foreslår departementet at forhåndsuttalelsen ikke skal være bindende dersom det har skjedd endringer i den lovgivningen som er lagt til grunn for forhåndsuttalelsen, og endringene er trådt i kraft med virkning for den senere transaksjon i henhold til uttalelsen. Stortingets lovgivningsmyndighet kan ikke bindes opp ved ordningen med bindende forhåndsuttalelser.

Endringer i administrativ praksis eller rettspraksis bør derimot ikke medføre at skatte- og avgiftsmyndighetene kan se bort fra en forhåndsuttalelse.

Selv om den skatte- og avgiftspliktige velger ikke å legge avgjørelsen til grunn ved den endelige fastsettelsen, vil faglig vel begrunnede forhåndsuttalelser ha en generell veiledende vekt på linje med andre sakkyndige oppfatninger fra ledende nivå i skatte- og avgiftsetaten. På denne måten vil forhåndsuttalelser, selv om de ikke får noen formell bindende virkning, få et preg av å være anvisninger til underordnede organer om hvilken fortolkning Skattedirektoratet mener skal legges til grunn. Ligningsmyndighetene vil i slike tilfeller normalt legge til grunn det standpunkt Skattedirektoratet har tatt. Dette er imidlertid virkninger som også mange av dagens (ikke bindende) uttalelser har.

#### 15.9.7 Administrativ klageadgang og domstolsprøving

##### 15.9.7.1 Administrativ klage over forhåndsuttalelse

Spørsmålet om det skal være adgang til å få overprøvd forhåndsuttalelsen ved administrativ klage henger sammen med hvilket organ som skal ha kompetanse til å gi forhåndsuttalelser. Departementet foreslår under kapittel 15.9.5 at kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser legges til Skattedirektoratet. Departementet har derfor vurdert om det bør være administrativ klageadgang for den skatte- og avgiftspliktige.

Næringslovutvalget foreslår at det ikke skal være klageadgang når det gjelder forhåndsuttalelser, men utgangspunktet for Næringslovutvalgets forslag er at det er Riksskattenemnda som skal gi forhåndsuttalelser. Zimmerutvalgets flertall gikk derimot inn for en administrativ klageadgang.

Det er i første rekke hensynet til den skatte- og avgiftspliktiges rettssikkerhet som taler for en administrativ klageadgang. Departementet går inn for at en forhåndsuttalelse ikke skal være bindende for den skatte- og avgiftspliktige, jf. omtale ovenfor i kapittel 15.9.6. At forhåndsuttalelsen ikke er bindende, gjør at behovet for en klageadgang vil være

mindre enn i vanlige enkeltsaker som skatte- og avgiftsmyndighetene har til behandling. At uttalelsen ikke er bindende for den skatte- og avgiftspliktige innebærer at denne rent faktisk kan velge om han vil gjennomføre transaksjonen i visshet om hvilke skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser transaksjonen vil få. Dersom han ikke er enig i uttalelsen, men likevel velger å gjennomføre transaksjonen, kan uttalelsen frafalles ved ligningen eller avgiftsinnberetningen, og den skatte- og avgiftspliktige kan eventuelt fastholde sitt eget syn overfor ligningsmyndighetene. De alminnelige administrative klagemuligheter vil være i behold dersom den skatte- og avgiftspliktige gjennomfører transaksjonen selv om forhåndsuttalelsen er til ugunst, og han ikke ønsker den lagt til grunn ved ligningen eller avgiftsinnberetningen. Etter departementets vurdering vil den skatte- og avgiftspliktiges rettssikkerhet være ivaretatt selv om det ikke er noen administrativ klageadgang knyttet særskilt til ordningen med bindende forhåndsuttalelse.

Næringslovutvalget framhever som et avgjørende argument mot overprøvingsadgang at det er viktig med en rask og endelig avgjørelse i sakene om bindende forhåndsuttalelse. Departementet er enig i at hensynet til at den skatte- og avgiftspliktige skal kunne innrette seg etter forhåndsuttalelsen så raskt som mulig etter at den er avsagt, taler mot en administrativ klageadgang. I forlengelsen vurderer departementet det som en fordel at ordningen gjøres så enkel som mulig administrativt, noe som også taler for at forhåndsuttalelsen skal være endelig.

Spørsmålet om det bør være administrativ klageadgang på en forhåndsuttalelse når uttaleliskompetansen er lagt til Skattedirektoratet, har i liten grad vært berørt av høringsinstansene. Høringsinstansene framhever imidlertid også viktigheten av en rask avgjørelse i disse sakene. Etter departementets vurdering ville, som nevnt i avsnittet over, dette hensynet neppe være forenlig med en administrativ klageadgang.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at en bindende forhåndsuttalelse ikke skal kunne påklages administrativt av den skatte- og avgiftspliktige.

#### 15.9.7.2 Domstolsprøving av forhåndsuttalelse

Departementet foreslår at en bindende forhåndsuttalelse heller ikke skal kunne bringes inn for domstolene av den skatte- og avgiftspliktige eller av staten v/Finansdepartementet. Dette innebærer et brudd med de generelle reglene om domstolsprøving av ligningsvedtak og avgiftsvedtak.

For den skatte- og avgiftspliktige vil de samme hensynene som nevnt under kapittel 15.9.7.1 gjøre seg gjeldende her, og på denne bakgrunn finner departementet ikke grunn til å foreslå at en bindende forhåndsuttalelse skal kunne prøves ved domstolene av den skatte- og avgiftspliktige. Dette er i tråd med forslaget fra Næringslovutvalget.

Når man skal vurdere om staten v/Finansdepartementet skal ha søksmålsadgang, må man ta utgangspunkt i de ulike funksjonene som utøves av det offentlige i forbindelse med skatte- og avgiftssaker. I egenskap av *skatte- og avgiftsmyndighet* vil det ikke være noe behov for en søksmålsadgang for det offentlige, da formålet med ordningen nettopp er å binde myndighetene ved den senere skatte- og avgiftsfastsettelsen. I høringsbrevet til Næringslovutvalgets forslag om å innføre bindende forhåndsuttalelser i skatteretten, uttalte departementet at det er særlig hensynet til *skattekreditorene* som kan tale for at det offentlige skal ha adgang til å få prøvet en forhåndsuttalelse av domstolene.

Næringslovutvalget er åpen for at det kan vurderes nærmere hvorvidt skattekreditorene skal ha adgang til å få prøvet en forhåndsuttalelse for domstolene.

Etter ligningsloven § 11–2 har skattekreditorene adgang til å få prøvet et endelig ligningsvedtak for domstolene. Skattekreditorenes søksmålsadgang etter ligningsloven § 11–2 er ment å være en sikkerhetsventil, og den benyttes sjelden i praksis. Hensynet til skattekreditorene kan i utgangspunktet tale for at det bør være søksmålsadgang også for forhåndsuttalelser, slik at de kan ivareta sine interesser nettopp i prinsipielle saker hvor en mener forhåndsuttalelsen er uriktig.

Det forutberegnelighetshensyn som ligger til grunn for selve ordningen med bindende forhåndsuttalelser, taler generelt mot en søksmålsadgang for det offentlige. Dessuten vil hensynet til å få en rask avgjørelse også tale mot at skattekreditorene får søksmålsadgang.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at heller ikke *skattekreditorene* skal gis anledning til å bringe en forhåndsuttalelse inn for domstolene. Se forslag til endring i ligningsloven § 11–2.

Departementet legger til grunn at i de tilfeller det skal avsies eller er avsagt en prinsipiell uttalelse, vil departementets syn i saken kunne presenteres direkte for Skattedirektoratet. I de tilfeller uttalelsen er avsagt vil ikke departementets syn få noen betydning for den aktuelle saken, men et annet resultat vil kunne bli utfallet i senere tilsvarende saker. Etter departementets syn er dette en akseptabel løsning for skattekreditorene.



### 15.9.7.3 Administrativ klage og domstolsprøving av det etterfølgende forvaltningsvedtaket

Departementet foreslår at også når forhåndsuttalelsen er lagt til grunn ved ligningen eller avgiftsfastsettelsen, skal den skatte- eller avgiftspliktige kunne påklage vedtaket etter de alminnelige klagereglene. Dette er konsekvensen av at forhåndsuttalelsen ikke anses bindende for spørreeren. Det foreslås tilsvarende at han skal kunne ha anledning til å få det endelige ligningsvedtaket prøvet for domstolene.

Departementet foreslår at staten v/Finansdepartementet ikke skal kunne prøve et endelig ligningsvedtak for domstolene, når det aktuelle spørsmål er i samsvar med forhåndsuttalelsen. En søksmålsadgang knyttet til den etterfølgende ligningen ville svekke forutberegneligheten for skattyter, samtidig som det ville innebære at ligningsmyndighetens binding ikke vil kunne anses som endelig. Departementet vil imidlertid fortsatt kunne få prøvet andre deler av ligningen ved domstolene.

## 15.9.8 Saksbehandlingsregler

### 15.9.8.1 Innledning

Områdene skatt og merverdiavgift reguleres av to ulike sett forvaltningsregler. Ligningsloven inneholder regler av forvaltningsmessig karakter i forbindelse med utligning av formues- og inntektskatt og avgift til folketrygden. På merverdiavgiftsrettens område er det reglene i forvaltningsloven som kommer til anvendelse. De alminnelige saksbehandlingsreglene i ligningsloven kapittel 3 regulerer imidlertid i stor grad de samme forhold som de alminnelige saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven.

Departementet foreslår at regler om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker gis i henholdsvis ligningsloven, folketrygdloven og merverdiavgiftsloven. Dette betyr at saksbehandlingsreglene i ligningsloven kommer til anvendelse ved forhåndsuttalelser som gjelder skatt og avgifter til folketrygden, mens forvaltningslovens regler kommer til anvendelse ved forhåndsuttalelser som gjelder merverdiavgift og investeringsavgift.

Saksbehandlingsreglene i ligningsloven er tilpasset situasjonen i forbindelse med den ordinære ligning av skattyterne. Både på områdene skatt og merverdiavgift er det behov for særlige saksbehandlingsregler knyttet til forhåndsuttalelser. Departementet foreslår at slike regler kan fastsettes i en felles forskrift med hjemmel i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og folketrygdloven. I punkte-

ne nedenfor gis det en omtale av de mest sentrale spørsmålene forskriften bør regulere.

### 15.9.8.2 Krav til anmodningen

Skal Skattedirektoratet kunne foreta en betryggende saksbehandling innen de tidsfrister som departementet foreslår, er det nødvendig å stille krav til anmodningen som legges fram.

En anmodning om bindende forhåndsuttalelse skal være skriftlig, og inneholde all relevant og nødvendig informasjon for uttalelsen. Den skatte- og avgiftspliktige må selv være ansvarlig for å spesifisere hva slags spørsmål anmodningen gjelder og klarlegge faktum som er relevant, slik at det er mulig å gi en bindende forhåndsuttalelse. Departementet foreslår at manglende opplysninger skal være avvisningsgrunn for en begjæring om bindende forhåndsuttalelse.

Dersom det i anmodningen ikke er gjort rede for de faktiske forutsetninger som må til for å få en juridisk klar problemstilling, bør imidlertid den skatte- eller avgiftspliktige gis en mulighet til å komme med supplerende opplysninger. Kommer ikke den skatte- og avgiftspliktige med de nødvendige opplysninger innen en frist fastsatt av Skattedirektoratet, vil anmodningen bli avvist.

### 15.9.8.3 Avvisning av anmodning om forhåndsuttalelse

Etter at Skattedirektoratet har mottatt en anmodning om forhåndsuttalelse, bør direktoratet så raskt som mulig ta stilling til om anmodningen kan realitetsbehandles eller må avvises. Vilkårene for at en anmodning skal kunne realitetsbehandles er nærmere beskrevet i punktene ovenfor. Skattedirektoratet bør kort angi hva som er grunnlaget for avvisningen.

Næringslovutvalget har foreslått at avvisningsvedtaket ikke skal kunne påklages, verken administrativt eller ved domstolsprøving. Et system med klageadgang vil bli omfattende, og utvalget antar at det i få tilfeller vil være behov for klageadgang. Ingen av høringsinstansene går imot dette. Departementet slutter seg til forslaget om at avvisningsvedtak ikke skal kunne påklages.

Videre foreslår Næringslovutvalget at i de tilfeller en anmodning om forhåndsuttalelse avvises, skal den skatte- eller avgiftspliktige få tilbakebetalt det gebyret som måtte innbetales i forbindelse med anmodningen om forhåndsuttalelse. Se nærmere om gebyret nedenfor i kapittel 15.9.9. Departementet er enig med Næringslovutvalget i at gebyret bør betales tilbake i de tilfeller anmodningen ikke realitetsbehandles.

#### 15.9.8.4 Saksbehandlingsfrister

Næringslovutvalget er av den oppfatning at det bør innføres frister for saksbehandlingen. Selv foreslår utvalget at samlet saksbehandlingstid ikke bør overstige 10 uker, og at spørsmålet om saken skal avvises bør avgjøres innen seks uker. Fristen kan imidlertid ikke være absolutt. Under ekstraordinære forhold foreslås det at fristen skal kunne forlenges. Også Zimmerutvalget legger vekt på at anmodninger om forhåndsuttalelser må behandles relativt raskt, og foreslår på denne bakgrunn at det vedtas en frist på 45 dager.

Flere av høringsinstansene uttaler seg om dette. *Nærings- og handelsdepartementet* påpeker viktigheten av en rask saksbehandling, og uttaler at det må utformes klare saksbehandlingsfrister. *NHO* foreslår i likhet med Næringslovutvalget en saksbehandlingsfrist på 10 uker. *NARF* og *HSH* uttaler:

«Det er helt avgjørende at vedtaket må kunne forelegges skattyter innen maksimum to måneder fra innlevering av problemstilling».

Andre høringsinstanser er derimot mer skeptiske til at det utformes så klare og knappe saksbehandlingsfrister. *Fylkesskattesjefenes forening* advarer mot at det innføres lovbestemte frister for saksbehandlingen. *Ligningsutvalget* karakteriserer den foreslåtte saksbehandlingsfristen som knapp.

Verken i Danmark eller Sverige er det gitt lovbestemte frister, og i Finland sier reglene kun at saksbehandlingen skal skje *raskt*. I praksis er saksbehandlingstiden i Danmark ca. fire-seks måneder. I Sverige er normal saksbehandlingstid 6–8 måneder, men helt opp til ett år i kompliserte saker. I Finland er saksbehandlingstiden ca. 2 måneder.

Departementet ser behovet for en rask avklaring av anmodninger om bindende forhåndsuttalelser. På den annen side vil anmodninger om forhåndsuttalelser i stor grad gjelde kompliserte saker som er ressurskrevende. Fordi forhåndsuttalelsene vil binde skatte- og avgiftsmyndighetene og en antar at de vil få en veiledende funksjon for andre skatte- og avgiftspliktige og etaten for øvrig, bør slike saker gis en grundig behandling. Saksbehandlingstiden i de andre nordiske land varierer i stor grad. Å se hen til disse landenes praksis gir derfor begrenset veiledning. Departementet vil i denne omgang ikke foreslå at det innføres konkrete saksbehandlingsfrister. Om slike frister skal innføres bør heller vurderes etter at ordningen har fungert en stund.

#### 15.9.9 Gebyr

I tråd med Næringslovutvalgets forslag, foreslår departementet at det skal betales et gebyr for å få en bindende forhåndsuttalelse. Finansdepartementet ser på muligheten til å få en bindende forhåndsuttalelse som en gunstig ordning for skatte- og avgiftspliktige, og som et ekstra servicetilbud fra skattemyndighetenes side. Det er derfor naturlig at det betales et gebyr for å få en forhåndsuttalelse. Høringsinstansene støtter et forslag om gebyr. Som det framgår av kapittel 15.4 betales det gebyr for bindende forhåndsuttalelser både i Sverige, Danmark og Finland.

At det må betales et gebyr for å få en forhåndsuttalelse, skal bidra til at anmodningene gjelder disposisjoner av vesentlig betydning. Gebyrordningen vil således sammen med de øvrige krav som må være oppfylt for at en anmodning tas til behandling, være med på å begrense antall saker som forelges Skattedirektoratet.

Kostnadene ved innføring av bindende forhåndsuttalelser er anslått til ca. 8,3 mill. kroner i 2001, og deretter ca. 7,2 mill. kroner årlig. Ordningen er planlagt delvis finansiert gjennom gebyrordningen. Gebyret foreslås satt til 1 500 kroner for personlige skattytere og 10 000 kroner for upersonlig skattytere. For avgiftspliktige næringsdrivende foreslås gebyret satt til 10 000 kroner. Dette antas å gi ca. 1,9 mill. kroner i årlige inntekter.

Gebyret er ikke foreslått satt så høyt at ordningen blir selvfinansierende. Selv om bindende forhåndsuttalelser vil gi uttrykk for skatte- og avgiftsetatens syn på hvordan et konkret skatte- eller avgiftsspørsmål skal behandles, vil uttalelsen også kunne gi uttrykk for etatens generelle lovforståelsen på det aktuelle området. På denne måten kan uttalelsen få betydning også for andre skatte- og avgiftspliktige og skatte- og avgiftsetaten for øvrig. Av denne grunn finner departementet det urimelig at den enkelte som ber om forhåndsuttalelse, skal bære alle kostnadene med uttalelsen alene.

Departementet foreslår at gebyret skal betales inn samtidig med at forespørselen sendes. Dette betyr at så lenge gebyret ikke er innbetalt, vil ikke Skattedirektoratet ta saken til behandling.

Det foreslås at det skal være adgang for flere skatte- og avgiftspliktige sammen å be om forhåndsuttalelse når den aktuelle disposisjonen berører dem alle eller de skal foreta identiske disposisjoner. I slike tilfeller må hver enkelt skatte- og avgiftspliktig innbetale et gebyr for at forhåndsuttalelsen skal bli bindende for hver enkelt av dem.

### 15.9.10 Publisering

Næringslovutvalget foreslår at bindende forhåndsuttalelser bør publiseres. Bindende forhåndsuttalelser vil gi uttrykk for skatte- og avgiftsmyndighetenes forståelse av regelverket, og vil kunne få betydning som generell veiledning når en står overfor vanskelige skatte- og avgiftsspørsmål.

Departementet er i utgangspunktet enig i at forhåndsuttalelser bør publiseres. Det er imidlertid visse hensyn som må ivaretas dersom slike uttalelser skal gjøres kjent for andre.

Ligningsloven og merverdiavgiftslovens regler om taushetsplikt kommer til anvendelse ved behandlingen av bindende forhåndsuttalelser. Taushetsplikten er pålagt alle som arbeider for ligningsmyndighetene og gjelder «*det han i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold*». Tilsvarende regulerer merverdiavgiftsloven § 7 avgiftsforvaltningens taushetsplikt. Den som har offentlig verv, stilling eller oppdrag knyttet til avgiftsforvaltningen, har taushetsplikt om «*det han i sitt arbeid har fått vite om noens forretnings-, drifts-, formues- og inntektsforhold og om andre økonomiske og personlige forhold som ikke er alminnelig kjent*».

Bindende forhåndsuttalelser refererer seg til framtidige, planlagte disposisjoner. Dette betyr at skatte- og avgiftspliktige må gi opplysninger om økonomiske og forretningsmessige forhold, og dette kan være opplysninger som de ikke ønsker skal være allment kjent. At reglene om taushetsplikt etterleves, vil være like viktig for den skatte- og avgiftspliktige i forbindelse med bindende forhåndsuttalelser, som ved den ordinære saksbehandlingen. Publisering av forhåndsuttalelsene kan ikke skje dersom det er fare for at skatte- og avgiftsmyndighetene røper opplysninger som er undergitt taushetsplikten.

Skal en forhåndsuttalelse publiseres er det derfor nødvendig at dette skjer på en måte som gjør at opplysninger om hvem den aktuelle skatte- og avgiftspliktige er, ikke røpes. Opplysninger som medfører at den skatte- og avgiftspliktiges identitet kan bli kjent, og dermed også opplysninger om hans økonomiske forhold, må utelates ved publiseringen.

Næringslovutvalget foreslår blant annet at forhåndsuttalelsene kan publiseres via Internett. Departementet er enig i at dette vil være en egnet måte å gjøre uttalelsene kjent på. Skatteetaten har egen hjemmeside på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no), hvor uttalelsene kan gjøres tilgjengelige. For øvrig er det naturlig at Skattedirektoratet selv vurderer hvor-

dan uttalelsene kan gjøres kjent på en hensiktsmessig måte.

### 15.9.11 Skatte- og avgiftsmyndighetens alminnelige veiledningsplikt

Flere av høringsinstansene har påpekt at ordningen med bindende forhåndsuttalelser må utformes som et *supplement* til skatte- og avgiftsmyndighetenes alminnelige veiledningsplikt. Reglene om skatte- og avgiftsmyndighetenes veiledningsplikt er behandlet foran under kapittel 15.3.2.5 og 15.3.3. Det er departementets intensjon at de to regelsettene skal supplere hverandre, og departementet foreslår ingen endringer i reglene om veiledningsplikt. Som nevnt i innledningsvis under kapittel 15.3.1, er det utviklet en ordning med ikke-bindende forhåndsuttalelser gjennom administrativ praksis både på området for skatt og merverdiavgift. Departementet legger til grunn at praksisen i det vesentligste videreføres som nå. Det er imidlertid meningen at ordningen med bindende forhåndsuttalelser skal kunne fange opp de komplekse tilfellene, hvor det vil være ressurskrevende å avgi en uttalelse. Visse kompliserte saker vil således kunne bli henvist til ordningen med bindende forhåndsuttalelser.

### 15.9.12 Hjemmel for bindende forhåndsuttalelse

Adgang for Skattedirektoratet til å gi bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker må fastsettes i lov. Bindende forhåndsuttalelse skal legges til grunn ved ligningen i skattesaker. På område for skatt er det derfor naturlig at en slik kompetanse fastsettes med hjemmel i ligningsloven. Departementet foreslår at reglene gis i et nytt kapittel 3 A. Tilsvarende foreslås det at regler om bindende forhåndsuttalelser på merverdiavgiftsrettens område inntas i merverdiavgiftsloven som et nytt kapittel XIV a.

Arbeidsgiveravgiften er regulert i folketrygdloven. Det foreslås at hjemmel for bindende forhåndsuttalelser inntas her. Det er ligningsmyndighetene som har kompetanse til å fastsette eller endre avgiften, jf. folketrygdloven § 24–4. Departementet finner det derfor tilstrekkelig å henvise til bestemmelsene om bindende forhåndsuttalelser i ligningsloven. Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23–3.

Ved gjennomføringen av ordningen med bindende forhåndsuttalelser vil det være behov for nærmere forskriftsregulering på ulike områder, blant annet når det gjelder saksbehandlingsregler. Det foreslås derfor at departementet i ligningsloven og merverdiavgiftsloven gis hjemmel til å gi for-

skriftsbestemmelser til utfylling og gjennomføring av ordningen med bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker.

### 15.10 Ikrafttredelse

---

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser bør settes i verk så snart som mulig. Før dette kan skje må det imidlertid skje en praktisk tilrettelegging i Skattedirektoratet. Ordningen krever til sammen 18 nye årsverk, og personell til disse stillingene må på plass. Videre må det etableres nye administrative rutiner knyttet til ordningen med bindende forhåndsuttalelser, og det skal settes i gang opplærings- og informasjonsvirksomhet. Departementet foreslår derfor at Kongen gis kompetanse til å bestemme når lovendringene skal tre i kraft.

### 15.11 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Innføringen av ordningen med bindende forhåndsuttalelser vil ha økonomiske og administrative konsekvenser for skatteetaten.

Skattedirektoratet har beregnet det ekstra ressursbehovet som følger av ordningen til å utgjøre 15 årsverk på skatteområdet, og 3 årsverk på avgiftsområdet. Dette antas å utgjøre ca. 7,2 mill. kroner i årlige driftsutgifter i skatteetaten fra 2001. I tillegg er det behov for ulike informasjons- og opplæringstiltak i 2001. Disse engangsutgiftene er beregnet til ca. 1,1 mill. kroner. Det er usikkerhet knyttet til anslagene.

Det har vært forutsatt at de varige driftsutgiftene ved reformen delvis skal finansieres gjennom en gebyrordning. For å sikre at også små skattytere har anledning til å bruke ordningen er ikke gebyret satt så høyt at ordningen blir selvfinansierende. Gebyret foreslås derfor satt på linje med nivået for lignende ordninger i Sverige og Danmark. Dette tilsier et gebyr på ca. 1 500 kroner for uttalelser til personlige skattytere, og ca. 10 000 kroner for uttalelser til avgiftspliktige og upersonlige skattytere. Et slikt gebyrnivå antas å gi årlige inntekter på ca. 1,9 mill. kroner. Det er usikkerhet knyttet til anslaget. Skatteetaten vil vurdere en eventuell videre differensiering av gebyrsatsene etter hvor tidkrevende forhåndsuttalelsene er for etaten.

## 16 Kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt på kraftanlegg

### 16.1 Innledning og sammendrag

#### 16.1.1 Innledning

Ved kgl.res. av 2. juli 1999 nr. 713 ble det bestemt at eiendomsskattelova § 8 trer i kraft for kraftproduksjonsanlegg fra 1. januar 2001. Etter eiendomsskattelova § 8 skal den verdi for kraftanlegget som fastsettes ved ligningen for året forut for skatteåret, også benyttes som grunnlag for eiendomsskatt.

Den ligningsmessige verdi for kraftproduksjonsanlegg fastsettes etter reglene i skatteloven § 18–5. Reglene i skatteloven § 18–5 er en videreføring av de særskilte bestemmelsene om verdsettelse av kraftanlegg i skatteloven av 1911 § 37 bokstav a. Reglene ble vedtatt i 1996 som en del av kraftskattereformen på bakgrunn av departementets forslag i Ot. prp. nr. 23 (1995–96). Skatteloven § 18–5 ble sist endret ved lov av 23. juni 2000 nr. 46 i samsvarende med forslag i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000).

For større kraftproduksjonsanlegg skal verdsettelsen av anlegget foretas etter en lønnsomhetsberegning etter nærmere regler i skatteloven § 18–5 første til fjerde ledd. For mindre anlegg med generatorer med samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVa, skal verdsettelsen skje etter de skattemessige verdier pr. 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 18–5 femte ledd. Verdien av kraftanleggets anleggsdeler som ikke er satt i drift pr. 1. januar i ligningsåret, skal likevel settes lik investert kapital pr. 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 18–5 sjette ledd.

Den ligningsmessige fastsatte verdi av kraftanlegg etter skatteloven § 18–5 slik den lyder etter siste lovendring, skal første gang benyttes som eiendomsskattegrunnlag for eiendomsskatteåret 2001, jf. lov av 23. juni 2000 nr. 48 om mellombels tillegg til eiendomsskattelova.

Beregningsenheten for verdsettelse etter skatteloven § 18–5 er det enkelte kraftanlegg, dvs. kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg, jf. skatteloven § 18–1 annet ledd bokstav a. (I det følgende anvendes begrepet kraftanlegg i henhold til denne definisjon og som synonymt med kraftproduksjonsanlegg. Videre benyttes

uttrykket kraftstasjon som synonymt med kraftverk, jf. skatteloven § 18–1 annet ledd bokstav b.) Verdsettelsen foretas samlet for alle deler av kraftanlegget, uansett hvor anleggsdelene er beliggende og uavhengig av kommunegrensene. Eieendoms-skattelova bygger imidlertid på det prinsipp at hver kommune skriver ut eiendomsskatt på de enkelte faste eiendommer beliggende i sitt distrikt. Ved anvendelse av denne samlede verdsettelse som grunnlag for utskrivning av kommunal eiendomsskatt, er det således nødvendig med regler om kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg som krysser kommunegrensene.

Behovet for fordelingsregler for eiendomsskattegrunnlag for kommunekryssende anlegg oppstår bl.a. hvor kraftanlegget er knyttet til reguleringsanlegg og vannoverføringsanlegg som ligger i andre kommuner enn selve kraftverket/kraftstasjonen. Noen anlegg strekker seg over store avstander og berører mange kommuner.

Departementet drøftet behovet for fordelingsregler i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) kapittel 11.6, og varslet at en senere ville komme tilbake med forslag til permanente fordelingsregler. I mellomtiden ble det foreslått at fordelingen skulle skje i henhold til en overgangsregel. En slik *overgangsregel* ble fastsatt ved lov av 18. desember 1998 nr. 75. Etter denne lov skal kommunefordelingen av det samlede grunnlag baseres på det samme forhold som ved utskrivning av eiendomsskatten for 1998.

I Ot. prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 1.5 ble det varslet at en tok sikte på å komme tilbake med forslag til nye, *permanente* kommunefordelingsregler i løpet av vårsesjonen. I Ot. prp. nr. 78 (1999–2000) kapittel 9 ble det omtalt at nevnte siktemål likevel ikke lot seg oppfylle. I stedet ble det angitt at departementet tok sikte å fremme forslag til *permanente* fordelingsregler i en proposisjon i løpet av september d.å. og at det i denne proposisjon ville bli tatt stilling til om kommunefordelingen for skatteåret 2001 skal baseres på forslaget om nye, permanente regler *eller* på overgangsregelen av 18. desember 1998 nr. 75. Av hensyn til kommunenes budsjettprosess for 2001 ble videre angitt at en tok sikte på at kommunene innen månedsskiftet oktober/november, skal få tilsendt *foreløpig* fordelte skatte-

grunnlag i samsvar med de fordelingsregler som vil bli foreslått for skatteåret 2001.

Departementet har arbeidet videre med disse spørsmålene, og legger med dette fram lovforslag til nye kommunefordelingsregler som foreslås gitt virkning fra og med eiendomsskatteåret 2001. De foreslåtte fordelingsregler skal imidlertid vurderes som overgangsregler i den forstand at reglene vil bli gjenstand for revurdering i forbindelse med den forestående revisjon av eiedomsskattelova. Fordelingsreglene som foreslås vil gi kommuner uten større tekniske innretninger i sitt distrikt, en liten andel av eiendomsskattgrunnlaget. Ved en slik revisjon av eiedomsskattelova vil det bli vurdert endringer som i større grad tilgodeser slike kommuner. Dette arbeid vil bli gjennomført så snart nye regler for taksering av bolig- og fritidseiendommer er vedtatt.

### 16.1.2 Sammendrag

I kapittel 16.2 er det redegjort for praksis for felles-taksering og fordeling av verdien for kommune-kryssende kraftanlegg for eiendomsskatteformål. Praksis som er basert på avtaler mellom kommunene er ikke kartlagt i sin helhet, og det legges til grunn at de prinsipper som er lagt til grunn for fordelingen kan variere. Departementet antar imidlertid at fordelingen i stor utstrekning har vært basert på kostpris/investert kapital i anleggene.

I kapittel 16.3 har departementet vurdert følgende modeller for utvikling av permanente regler om kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt på kraftanlegg:

- Historisk fordeling basert på overgangsregelen i lov av 18. desember 1998 nr. 75 om fordeling i samsvar med fordelingen ved utskrivning av eiendomsskatt for 1998. (Historisk fordeling)
- Samme fordelingsregler som for formues-, inntekts-, og naturressursskatt etter skatteloven § 18–7 (skatteloven av 1911 § 19). (Fordeling etter skatteloven § 18–7)
- Fordeling etter kostpris på særlige driftsmidler i kraftanlegg med utgangspunkt i gjenanskaffelsesverdier for slike driftsmidler (GAV) beregnet av Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) pr. 1. januar 1997 etter forskrift av 20. januar 1997 nr. 79. (GAV-modellen).

Disse tre alternative modellene for fordelingsregler har vært kort skissert i brev til Energiforsyningens fellesorganisasjon (Enfo) og Landsammenslutninga for Vasskraftkommunar (LVK) som også har kommet med innspill til arbeidet. Noen alminnelig høring av forslagene er imidlertid ikke foretatt.

I kapittel 16.3.1.1 gjennomgås de forutsetninger og hensyn departementet har vektlagt ved vurdering av de ulike modeller.

Med bakgrunn i de mottatte uttalelser og de hensyn som gjør seg gjeldende, har departementet kommet til at GAV-modellen vil være å foretrekke – både som reell overgangsregel og som fordelingsregel inntil eiedomsskattelova er undergitt en generell revisjon. Fordelingsregler i henhold til denne modell er blitt utviklet i samarbeid med NVE. Under arbeidet er det tatt hensyn til innspill fra LVKs rådgivere, Hydrologiservice AS.

I kapittel 16.4 – 16.6 gjennomgås det nærmere innhold i forslaget om fordelingsregler basert på GAV-modellen. Reglene foreslås inntatt i ny § 8 A i eiedomsskattelova og gitt virkning fra og med skatteåret 2001. Overgangsregelen av 18. desember 1998 foreslås opphevet.

I kapittel 16.4 foreslås fordelingsregler som skal omfatte eiendomsskattegrunnlaget for alle kraftanlegg med kraftstasjoner satt i drift pr. 1. januar 2000. Med dette virkeområdet skal forslaget omfatte alle kraftanlegg som vil være beregningsenhet for de verdsettelsene etter skatteloven § 18–5 første til femte ledd som skal legges til grunn for eiendomsskatteåret 2001.

Kommunefordelingen for kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 1997, foreslås basert på gjenanskaffelsesverdier for særskilte driftsmidler som nevnt i § 1–1 annet ledd i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 beregnet av NVE etter reglene i kapittel 2 i samme forskrift (GAV). Beregnet GAV for adkomstlegg skal likevel ikke hensyntas.

For kommune-kryssende anlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW som ikke fikk beregnet GAV pr. 1. januar 1997/som ikke var satt i drift pr. 1. januar 1997, foreslås at fordelingen baseres på gjenanskaffelsesverdi for anleggets særskilte driftsmidler beregnet av NVE pr. 1. januar 2000 etter særskilt oppdrag og etter samme prinsipper som etter forskrift av 20. januar 1997 nr. 79. I følge NVEs registrerte opplysninger vil dette gjelde ca. ni kraftanlegg på landsbasis.

Samlet GAV for særskilte driftsmidler som nevnt – eventuelt fastsatt etter særskilt oppdrag for NVE for kraftanlegg satt i drift i perioden 1997 til 1. januar 2000, skal fordeles mellom kommunene etter driftsmidlenes beliggenhet i forhold til kommunegrensene. Denne fordeling baseres på oppgaver fra NVE og retningslinjer som fastsettes av departementet.

GAV for reguleringsanlegg med tilhørende driftsmidler som flere ulike kraftanlegg har nytte av, foreslås fordelt mellom alle kraftanlegg med un-

derliggende kraftstasjoner med effekt over 1000 kW etter kraftstasjonenes energiekvivalenter registrert hos NVE.

For kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1000 kW, foreslås at fordelingen skal bygge på kostpris for anleggets særskilte driftsmidler pr. 1. januar 2000 fordelt etter driftsmidlenes beliggenhet.

I kapittel 16.5 foreslås regler om korrigeringsregler om fordelingen fastsatt med grunnlag i GAV som foreslått i kapittel 16.4, med kostpris for senere påkostninger og investering i særskilte driftsmidler. Korrigeringsadgangen foreslås begrenset til kostpris på særlige driftsmidler som først aktiveres i skatte-regnskapet for innteksåret etter det år beregningen av GAV refererte seg til. Det må fastsettes nærmere regler om rapportering, beregning og fordeling av kostprisen for slike investeringer. Departementet anser det ikke realistisk at det vil kunne gjennomføres slike korrigeringsregler av fordelingsgrunnlaget med virkning for skatteåret 2001. Denne korrigeringsregel foreslås derfor gitt virkning første gang for skatteåret 2002.

I kapittel 16.6 er foreslått fordelingsregler for kraftanlegg med kraftstasjoner satt i drift etter 1. januar 2000. Slike anlegg vil utgjøre nye beregningsenheter for verdsettelse av eiendomsskattegrunnlag etter skatteloven § 18–5 første til femte ledd, første gang med virkning for skatteåret 2002. For slike anlegg foreslås at fordelingen skal ta utgangspunkt i samlet kostpris på investeringer i særskilte driftsmidler som nevnt i § 1–1 andre ledd i forskriften av 20. januar 1997 nr. 79. På samme måte som for kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000, foreslås at det ikke skal tas hensyn til kostpris for adkomstlegg. Samlet kostpris for slike særskilte driftsmidler, foreslås fordelt mellom kommunene etter driftsmidlenes beliggenhet i forhold til kommunegrensene. Denne fordeling foreslås basert på de samme retningslinjer som for fordeling av GAV.

Kraftstasjoner som settes i drift etter 1. januar 2000 vil gjerne bli knyttet til eldre reguleringsanlegg. Verdien av slike reguleringsanlegg, dvs. GAV med eventuelt tillegg for senere korrigeringsregler med kostpris, foreslås fordelt mellom de kraftanlegg som har nytte av reguleringen med registrerte energiekvivalenter for samtlige underliggende kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW som er satt i drift pr. 1. januar i ligningsåret.

I kapittel 16.7 vurderer departementet om det bør innføres en lovfestet adgang for de berørte kommuner til å fordele eiendomsskattegrunnlaget etter interkommunale avtaler. Etter departementets oppfatning vil en slik adgang være prinsipielt betenkelig ut fra de hensyn som legges til grunn

for utforming av fordelingsregler og den vil medføre merarbeid for ligningsmyndighetene. Departementet er kommet til at de aktuelle kommunene bør henvises til å inngå avtaler om omfordeling av de skatteinntekter utskrivning av eiendomsskatt vil gi grunnlag for. Det understrekes at dette vil være en adgang kommunene står fritt til å benytte seg av. Forslagets forutsettes ikke å stride mot forbudet mot overdragelse av skattekrav etter kommune-loven § 54. Den kommunefordeling som følger av de fordelingsregler som foreslås foran, vil således utgjøre en bindende fastsettelse av det samlede skattegrunnlag for den enkelte kommunes utskrivning av eiendomsskatt på kraftanlegget.

I kapittel 16.8 foretas en gjennomgang av behovet for særlige gjennomføringsregler for ligningsmyndighetenes fastsettelse av kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlagene. Departementet forutsetter at fastsettelse av kommunefordelingen vil tilligge ligningsmyndighetene som en del av ligningsarbeidet, jf. ligningsloven § 8–11. Kommunefordelingen forutsettes fastsatt i formelle vedtak for det enkelte år.

Kompetansen til å fastsette kommunefordelingen bør tilligge en og samme ligningsmyndighet for det enkelte kraftanlegg. Gjeldende regler om ligningsmyndighetenes kompetansefordeling gir ikke grunnlag for en slik løsning. Departementet foreslår derfor at det fastsettes i forskrift i medhold av ligningsloven § 8–6 nr. 9 at fastsettelseskompetansen skal tilligge Skattedirektoratet for skatteåret 2001. Hvilken ligningsmyndighet som skal tillegges kompetansen for senere år, vil bli fastsatt senere etter en særskilt høring om dette spørsmålet.

Departementet forutsetter at i den utstrekning det vil være behov for særlige gjennomføringsregler for ligningsmyndighetenes fastsettelser av fordelingen, vil slike regler kunne fastsettes med hjemmel i eiendomsskatte-lova § 32. Det foreslås likevel en særskilt forskriftsbestemmelse i tilknytning til fordelingsreglene. Det kan imidlertid ta noe tid før slike gjennomføringsregler vil være fullt utviklet. Departementet foreslår derfor lovfestet at ligningslovens regler gis tilsvarende anvendelse så langt de passer for ligningsmyndighetenes fastsettelser av fordelingen av eiendomsskattegrunnlaget.

For de fastsettelser som skal foretas med virkning for skatteåret 2001, vil det etter departementets oppfatning ikke være behov for særlige gjennomføringsregler utover de som kan utledes av ligningsloven. Unntak gjelder for kommunefordeling av skattegrunnlag for kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1000 kW og av skattegrunnlag etter skatteloven § 18–5 sjette ledd for anleggsdeler som ikke var satt i drift pr. 1. januar i

ligningsåret. For fordeling av slike eiendomsskattegrunnlag som antas aktuelt for et begrenset antall tilfeller, foreslås at kommunene må fremsette særskilte krav om fordeling.

For fastsettelse av fordelingen for senere år, herunder om korrigerende av den fordeling som blir fastsatt for skatteåret 2001, vil det derimot være behov for nærmere gjennomføringsregler. Det vil bl.a. bli behov for fastsettelse av særlige rapporteringsplikter for de relevante opplysninger for å kunne foreta fordelingen, sanksjonsregler for brudd på slike rapportplikter og særlige klageregler.

På det nåværende tidspunkt ser departementet ikke grunnlag for å fremsette særlige forslag til endring av de regler om de eiendomsskattepliktiges eller kommunenes oppgaver og partsstilling, enn det som følger av forslaget om at ligningsloven skal gjelde tilsvarende.

I kapittel 16.9 gir departementet merknader til de enkelte bestemmelser i forslaget til ny § 8 A i eiendomsskatteleva.

I kapittel 16.10 gis en gjennomgang av økonomiske og administrative konsekvenser for eierne av kraftanlegg, kommunene og for ligningsmyndighetene.

## 16.2 Praksis for fordeling av samlet taksert verdi i kommunekryssende kraftanlegg for eiendomsskatteformål

For verdsettelsen av kraftanlegg i forhold til formues- og inntektstiligningen har det lenge vært lov hjemmel for samlet taksering av kommunekryssende anlegg etter skatteloven § 18–5 (skatteloven av 1911 § 37). Tilsvarende har det i mange år vært lovregler om hvordan denne verdi for kommunekryssende anlegg, skal fordeles mellom henholdsvis kraftverks-, regulerings- og vannfallskommunene, jf. skatteloven § 18–7 (skatteloven av 1911 § 19), jf. også gjennomgangen i kapittel 16.3.3. Disse regler gjelder tilsvarende for fordeling av naturressurs-skatten, jf. skatteloven § 18–7 syvende ledd. Ovennevnte regler gjelder ikke for taksering eller fordeling av skattegrunnlaget for eiendomsskatteformål.

Gjeldende eieendomsskatteleva, jf. lovens § 33, jf. reglene i byskatteloven av 1911 §§ 4, 5 og 9, bygger på et prinsipp om at spørsmålet om utskrivning av eiendomsskatt på faste eiendommer er et forhold som vurderes og avgjøres helt og holdent av kommunestyret i den enkelte kommune. Dette gjelder også takseringen. Det er ikke eksplisitte bestemmelser i eieendomsskatteleva om eller hvordan en

skal gå fram ved takseringen av eiendommer som krysser kommunegrensene. Tilsvarende er det heller ikke bestemmelser om kommunefordeling av eventuelle fellestakserte eiendomsskattegrunnlag for eiendommer som krysser kommunegrensene. Behovet for slike regler er i utgangspunktet begrenset til tilfeller hvor faste eiendommer krysser kommunegrensene. Større kraftanlegg står her i en særstilling bl.a. fordi kraftanlegget gjerne vil være knyttet til reguleringsanlegg og vannoverføringsanlegg som ligger i andre kommuner enn selve kraftverket/kraftstasjonen. Noen anlegg strekker seg over store avstander og berører mange kommuner. Dette gjelder for eksempel anlegg knyttet til de lange vassdragene i sørøstre deler av landet. Dessuten vil også de enkelte anleggsdeler ha en slik utstrekning at de krysser eller ligger i en kommunegrense, for eksempel tunneler eller damanlegg.

På tross av manglende lovregulering har det i stor utstrekning blitt gjennomført fellestaksering av kommunekryssende anlegg og kommunefordeling av denne verdi. Denne praksis er basert på avtaler mellom de berørte kommuner. Denne praksis har ikke vært kartlagt i detalj, men departementet legger til grunn at den har variert med hensyn til prinsippene for kommunefordelingen. I Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 2.2.6 uttales følgende om denne praksis:

«Ikke sjelden ligger reguleringsanlegg i andre kommuner enn kraftstasjonen. Etter gjeldende regler kan det dermed variere hvorvidt betydningen av reguleringsanlegg er regnet med ved eiendomsskattetakseringen når den er basert på en lønnsomhetsberegning. Ved separat taksering av reguleringsanlegget har dette i praksis blitt verdsatt til teknisk verdi basert på nyan-skaffelsesverdi med fradrag for slit og elde. Dersom takseringen av selve kraftstasjonen skjer ved en lønnsomhetsberegning, må det tas hensyn til at reguleringsanlegget er verdsatt separat.

Hvor flere kommuner er berørt av et kraftanlegg, har de som nevnt ofte inngått avtaler om at hele kraftanlegget takseres samlet. Den samlede verdien for hele anlegget må da fordeles på de ulike anleggsdelene og dermed mellom de berørte kommunene. Det finnes ikke eksplisitte regler for denne fordelingen i eieendomsskatteleva eller byskatteloven. Det har imidlertid vært praktisert å fordele den samlede verdien for hele kraftanlegget i forhold til hvor stor andel av byggekostnadene som knytter seg til anleggsdelene i den enkelte kommune. Dette har i praksis vært antatt å samsvare med eieendomsskatteleva sitt system. Også fordeling på helt andre grunnlag har imidlertid vært avtalt



mellom en del kommuner. Den rettslige stillingen for slike avtaler må anses uklar.»

Departementet er ikke kjent med at Høyesterett har tatt standpunkt til hvordan en slik felles eiendomsskattetakst for kommunekryssende anlegg skal fordeles mellom kommunene. Det finnes likevel eldre rettspraksis om elektrisitetsverker som presiserer at den enkelte kommune bare kan innkreve eiendomsskatt av verdien av objekter i eget distrikt, jf. Rt. 1912 s. 294 og Rt 1919 s. 73. I dommen inntatt i Rt. 1919 s. 73 uttalte førstvoterende i tilslutning til byrettens mindretall bl.a. følgende:

«Hvad realiteten angaar, kommer jeg til samme resultat som byrettens førstvoterende, til hvis begrundelse jeg i alt væsentlig kan henholde mig. Jeg er enig med denne voterende i, at det ved eiendomsbeskatningen ikke er den til eiendommen knyttede nyttevirkning eller bruksverdi, som er beskatningens gjenstand, men derimot den værdi, som ligger i fast eiendom eller anlæg, med andre ord den værdi, som eiendommen eller anlægget har i sig selv, objektivt bedømt. Som følge herav maa det ved gjenstande, der – saaledes som reguleringsanlæg med tilhørende rettigheter – ikke kan betegnes som nogen almindelig salgsgjenstand, «ved værdsættelsen bli at ta i betragtning, hvad det under almindelige omsætningsforhold vilde koste at anlægge eller erhverve de til reguleringen hørende anlæg og rettigheter. Hvorvidt denne værdi skal ansættes til, hvad der virkelig er betalt, eller til mer eller mindre, er et skjøns spørgsmål, som det maa tilligge takseringsmyndighetene at avgjøre.» Jeg tiltræder denne uttalelse av byrettens førstvoterende og kan heller ikke finde, at den av ham nævnte høiesteretsdom av 1904 har avgjort noget, som staar i strid hermed.»

Ovennevnte synspunkt ledet til at det ved taksering av reguleringsanlegg for eiendomsskatteformål, ikke kunne tas hensyn til verdien av økt vannføring i nedenforliggende kraftverk – uansett i hvilken kommune kraftverket er beliggende. Dette prinsipp for verdsettelse av reguleringsanlegget for eiendomsskatteformål var annerledes enn de prinsipper som ble lagt til grunn etter de den gang gjeldende verdsettelses- og fordelingsregler for formues- og inntektsskatteformål, jf. land- og byskattelovene av 18. august 1911 § 19 og § 14.

Praksis med avtalemessig fordeling av en felles takst for kommunekryssende kraftanlegg har etter det departementet er gjort kjent med, i stor utstrekning skjedd med utgangspunkt i de prinsipper som er nedfelt i disse avgjørelsene. Som opplyst i Ot. prp. nr. 23 (1995–96) kapittel 11.2.6 og i Ot. prp. nr.

47 (1999–2000) kapittel 2.2.6 gjengitt foran, er fordelingen gjerne foretatt på grunnlag av medgatte byggekostnader til de ulike anleggsdelene i de berørte kommunene. Det har vært antatt at det i utgangspunktet ikke er hjemmel for annen fordeling.

Denne praksis for fordeling er også bekreftet i uttalelser departementet har mottatt under arbeidet med fordelingsregler for eiendomsskatteformål. *Hjelmeland kommune* uttaler om dette i brev av 18. mai 2000 til departementet:

«Korleis skulle den samla kraftanleggsformua fordelast mellom involverte kommunar?

Det framstod ulike løysingar. Mange kommunar inngjekk i samråd med kraftanleggseigarar lokale og spesifikke fordelingsavtaler, til dels basert på Skattelova § 19,3 som fordelingsmal.

For andre kommunar som ikkje vart samde om fordelingsavtale seg imellom, oppstod problemar. Innan ekspertise- og konsulentsektoren rådde ulikt syn. Men den forvaltningspraksis vart etter kvart rådande at den samla kraftanleggsformua / eigedomsskattetaksten for kraftanlegg som strekker seg over fleire kommunar, vart fordelt i forhold til investert kapital i kraftanleggsutbygginga i kvar av dei involverte kommunane.»

*Hydrologiservice AS* er et selskap med bred erfaring fra taksering av kraftanlegg og har fungert som rådgiver for LVK i forbindelse med spørsmål om kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget. I notat av 12. april 1999 oversendt fra LVK uttaler selskapet følgende i tilknytning til GAV-modellen som alternativ for nye fordelingsregler:

«Fordelingsregler etter NVEs metode er i tråd med den fordelingen som har vært praktisert til nå, nemlig en fordeling etter kostprisen for anlegg og rettigheter.»

Departementet er kjent med at det mellom berørte kommuner også er avtalt fordeling som avviker fra medgatte byggekostnader for anleggsdeler i den enkelte kommune. Særlig har fordeling i samsvar med eller med utgangspunkt i reglene om fordeling av formuesverdier vært aktuelt, jf. skatteloven av 1911 § 19 bokstav b. Som påpekt i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 2.2.6 kan slike avtaler medføre at såkalte fallkommuner får seg tildelt en andel av eiendomsskattegrunnlaget uten at det finnes anleggsdeler i kommunen innenfor eigedomsskatte- lovas objektbegrep som tilsier dette.

Den foreliggende praksis med avtalebasert fordeling kan etter hva departementet har grunn til å tro, ha tildels mangeårige tradisjoner. Like etter vedtakelsen av eigedomsskatteleva i 1975 fikk de-

partementet henvendelser fra noen kommuner som ønsket å foreta verdsettelse og kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg i samsvar med reglene som den gang gjaldt for formuesverdier, jf. skatteloven av 1911 § 19. Forutsatt at eierne av kraftanleggene og de berørte kommuner ikke hadde noe å innvende, satte heller ikke departementet seg i mot at disse regler ble lagt til grunn. Standpunktet ble begrunnet med at taksering etter den gamle byskatteloven §§ 5 og 6 m.v. var en midlertidig ordning frem til eieendomsskatte-lova § 8 skulle settes i kraft og takseringen følge de samme verdsettelsesregler som ved formuesligningen, jf. også Ot. prp. nr. 23 (1995–96) kapittel 11.2.6.

### 16.3 Valg av hovedmodell for nye, permanente regler om kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg

#### 16.3.1 Innledning

16.3.1.1 *Departementets forutsetninger og hensyn ved utvikling og vurdering av de ulike modeller for permanente fordelingsregler*

16.3.1.1.1 *Hensynet til harmonisering av fordelingsregler av skattegrunnlaget for ulike skattearter*

Ved vedtakelsen og ikraftsettelsen av eieedomsskatte-lova § 8 for kraftanlegg var siktemålet i hovedsak å få til en harmonisering av selve verdsettelsesgrunnlaget for lignings- og eiendomsskatteformål. Etter ikrafttreddelsen av eieedomsskatte-lova § 8 for kraftanlegg, er denne harmonisering av verdsettelsesreglene oppnådd ved at verdsettelsen for kraftanlegg skal følge skatteloven § 18–5 i forhold til alle skattearter.

Om formålene med kraftskattereformen og omlegging av eiendomsskatteleggingen av kraftanlegg heter det i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 2.5.1:

«Et sentralt formål ved kraftskattereformen var å forenkle regelverket, redusere muligheten for å velge ulike metoder for verdsettelse, og generelt å redusere bruken av skjønn slik at antallet tvister for domstolene kunne reduseres. I vurderingen av hvilke endringer som bør foretas for å øke skattegrunnlagene og dermed kommunenes skatteinntekter, vil departementet fortsatt legge vesentlig vekt på å unngå endringer som igjen åpner for større bruk av skjønn.»

Om eller hvordan hensynet til forenkling i form av samordning av kommunefordelingsregler for grunnlaget for ulike skattearter skal oppnås eller vektlegges, har ikke vært berørt nærmere.

Etter departementets oppfatning er det heller ikke grunnlag for å utlede at dette var et hensyn bak ikraftsettelsen av eieedomsskatte-lova § 8 for kraftanlegg. Det er heller ikke lagt til grunn som et overordnet hensyn ved utforming av forslag til fordelingsregler på det nåværende tidspunkt. Etter departementets oppfatning vil dette hensyn til dels stå i motstrid til de øvrige hensyn som er lagt til grunn ved ikraftsettelsen av eieedomsskatte-lova § 8 for kraftanlegg; nemlig hensynet til eieedomsskatte-lovas virkeområde og objektavgrensning samt hensynet til å unngå omfordelingsvirkninger mellom kommunene, jf. kapittel 16.3.1.1.2 og 16.3.1.1.4.

#### 16.3.1.1.2 *Hensynet til eieedomsskatte-lovas virkeområde og objektbegrep*

I forbindelse med ikrafttreddelsen av eieedomsskatte-lova § 8 m.fl. f.o.m. 1. januar 2001, jf. kgl.res. av 2. juli 1999 nr. 713 ble det angitt at loven skulle gjelde for «anlegg for produksjon (..) av elektrisk vannkraft.» Denne formulering ble foreslått allerede i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) kapittel 11.7.1 og ble kommentert slik:

«Departementet antar at uttrykket anlegg for produksjon av elektrisk vannkraft er så vidt dekkende for alle objekter som kan belegges med eiendomsskatt og derfor kan brukes for angivelse av virkeområdet for ikrafttreddelse av § 8. Det presiseres at denne angivelse av virkeområdet ikke er ment å utvide eller innskrenke hjemmen for illeggelse av eiendomsskatt på kraftverk.»

Det antas således at det ved ikraftsettelsen av eieedomsskatte-lova § 8 for kraftanlegg var en forutsetning at vilkårene for illeggelse av eiendomsskatt, herunder eieedomsskatte-lovas objektavgrensning, jf. lovens §§ 3 og 4, skulle ligge fast.

Departementet kan heller ikke se at det ved vedtakelsen av de nye verdsettelsesreglene i skatteloven § 18–5, ble anlagt noen annen forutsetning på dette punkt. Den samlede verdi for kraftanlegget beregnet etter denne bestemmelse, skal riktignok benyttes som grunnlag for både eiendomsskatt og eventuell formuesskatt for personlige skattepliktige, jf. eieedomsskatte-lova § 8. Selve verdsettelsesreglene i skatteloven § 18–5 knytter seg ikke til noen verdsettelse av de enkelte objekter i kraftanlegget som også kan undergis eiendomsskatt. Denne felles verdsettelse skal også foretas selv om formuesskatten og eiendomsskatten i utgangspunktet

har ulik karakter. Det vises til Magnus Aarbakke som i Skatt på formue 1998 s. 13 uttaler følgende:

«I motsetning til eiendomsskatten, som bygger på eiendomsskatteloven av 6. juni 1975 nr 29 (esktl), er formuesskatten altså ikke en objektskatt, som utskrives på de enkelte formuesobjekter – typiske de enkelte faste eiendommer – men en subjektskatt, på samme måte som inntektsskatten.»

På denne bakgrunn har departementet i utgangspunktet lagt til grunn at eieendomsskattelovas objektavgrensning, jf. eieendomsskattelova §§ 3 og 4, må respekteres og hensyntas ved utarbeiding av regler om kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlag for kraftverk etter skatteloven § 18–5.

Dette utgangspunkt innebærer for det første at fordelingsreglene ikke kan medføre at en kommune får anledning til å skattelegge objekter som ikke ligger innenfor kommunens grenser og som ikke kan være beskatningsobjekt etter eieendomsskattelova.

Kommunefordelingsreglene vil dessuten i praksis fungere som verdsettelsesregler for den andel av skattegrunnlaget som skal tilfalle den enkelte kommune. Ettersom den enkelte kommune bare kan beskatte objekter beliggende innenfor sine kommunegrenser, innebærer ovennevnte forutsetning også at kommunefordelingsreglene i utgangspunktet bør bygge på en vurdering av verdien av de enkelte objekter beliggende i den enkelte kommune.

Departementet vil imidlertid bemerke at eieendomsskattelova står for tur for en mer generell revisjon med utgangspunkt i innstillingen fra det såkalte eiendomsskatteutvalget, NOU 1996: 20 Ny lov om eiendomsskatt. Utvalget var av den oppfatning at alle faste eiendommer i en kommune bør omfattes av eiendomsskatt, med mindre det foreligger helt spesielle grunner for å oppstille unntak.

Regjeringen har ikke tatt standpunkt til eiendomsskattens omfang, men muligheten for å innføre en mer generell eiendomsskatt vil bli vurdert nærmere ved oppfølging av eiendomsskatteutvalgets innstilling. Hvor langt en bør gå i så måte – herunder i forhold til eiendommer knyttet til kraftanlegg, må undergis en grundig vurdering. En vil imidlertid særlig vurdere en mulig utvidelse av eieendomsskattelovas virkeområde i forhold til kommuner med innsatsfaktorer til vannkraftproduksjon som ikke er objekt for eiendomsskatt etter dagens regler. Eksempler på dette kan være magasinkommuner uten reguleringsanlegg i sitt distrikt og kommuner med vannfall som er overført til andre kommuner for utnyttelse der.

I oppfølgingsarbeidet er det også behov for å se eiendomsskatten i sammenheng med de øvrige delene i skattesystemet. Reglene for taksering av blant annet bolig- og fritidseiendommer vil være av sentral betydning ved utforming av nye regler. Det har derfor vært ansett hensiktsmessig å avvente den nærmere utformingen av ny eiendomsskattelov til disse spørsmålene er avklart. Det vil bli lagt til grunn at det nye takseringssystemet også skal være utgangspunkt for verdsetting ved utskriving av eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendommer, jf. komiteflertallets forutsetninger i Innst. S. nr. 143 (1996–97).

Departementet vil ta sikte på å foreta en revurdering av fordelingsreglene for eiendomsskatt for kraftanlegg i tilknytning til en eventuell generell endring av vilkårene for utskriving av eiendomsskatt. Slike endrede fordelingsregler bør få virkning fra samme tidspunkt som eventuelle endringer i eieendomsskattelova. Dette arbeid vil bli gjennomført så snart nye regler for taksering av bolig- og fritidseiendommer er vedtatt.

#### *16.3.1.1.3 Hensynet til eieendomsskattelovas skattesubjektbegrep*

Med samme begrunnelse som i forrige avsnitt legger departementet til grunn at også eieendomsskattelovas skattesubjektavgrensning ligger fast ved anvendelse av eieendomsskattelova § 8. Loven har ingen regler som uttrykkelig regulerer hvem som er subjekt for skatten. Det kommer imidlertid forutsetningsvis til uttrykk i lovens §§ 16 og 19 første ledd at det er eieren som ilegges eiendomsskatt. Dette anses som sikker rett.

Denne forutsetning innebærer at fordelingsreglene ikke kan medføre at det skrives ut eiendomsskatt på eiere av objekter som ikke faller inn under reglene i eieendomsskattelova §§ 3 og 4. Sammenholdt med hensynet til eieendomsskattelovas objektavgrensning, jf. foregående avsnitt, innebærer denne forutsetning også at fordelingsreglene ikke må medføre at den enkelte eiendomsskattepliktige belastes med større andel av eiendomsskattegrunnlaget enn verdien av vedkommendes anleggsdeler av kraftanlegget skulle tilsi.

#### *16.3.1.1.4 Hensynet til å unngå/dempe omfordelingsvirkninger mellom kommuner i forhold til tidligere regler*

De endrede regler i skatteloven § 18–5 om verdsettelse av kraftanlegg vil kunne føre til endrede eiendomsskattegrunnlag for enkeltkommuner. Depar-

tementet har lagt til grunn at Stortinget aksepterer slike variasjoner som skyldes de endrede verdsettelsesprinsipper som skal legges til grunn for eiendomsskatteformål, jf. Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 1.5. Det er likevel ikke tatt stilling til i hvilket omfang slike variasjoner på kommunenivå kan eller bør påvirkes av kommunefordelingsreglene for skattegrunnlaget etter de nye regler.

Finanskomiteen har imidlertid sluttet seg til at hensynet til å unngå utilsiktede omfordelingsvirkninger mellom kommunene i forhold til det tidligere system, burde være ledende for valg av overgangsregler om kommunefordelingen. Det vises til Finanskomiteens uttalelser i Innst. O. nr. 62 (1995–96) kapittel 8.3 og i Innst. O. nr. 16 (1998–99) kapittel 16, jf. kapittel 16.3.2.1 nedenfor. Det samme hensyn ble lagt til grunn ved vedtakelse av fordelingsregler både for formues-, inntekts- og naturressurskatt, jf. skatteloven § 18–7, femte, syvende og åttende ledd. Det vises for øvrig til Innst. O. nr. 85 (1999–2000) kapittel 1.1 hvor komiteflertallet uttalte:

«Flertallet vil imidlertid peke på at det fortsatt er grunn til å stille spørsmål ved om fordelingsvirkningene mellom kommunene er innafør akseptable rammer, og ber på denne bakgrunn departementet vurdere om det på bakgrunn av erfaringer med innføring av eiendomsskatteoven § 8 er behov for justeringer med sikte på å unngå uheldige fordelingsvirkninger mellom enkeltkommuner.»

Å unngå eller dempe omfordelingsvirkninger av det samlede skattegrunnlag for kraftanlegg mellom de berørte kommuner i forhold til de tidligere regler, er på denne bakgrunn lagt til grunn som et relativt tungtveiende hensyn ved utforming av permanente kommunefordelingsregler.

Ovennevnte hensyn tilsier at også fordelingsreglene bør bygge på eiedomsskatteovnas system hvoretter den enkelte kommune verdsetter og beskatter objekter beliggende i sin kommune. Kommunefordelingen bør i utgangspunktet foretas forholdsmessig basert på en verdsettelse av de deler av kraftanlegget som ligger i ulike kommuner.

Hensynet til å unngå omfordelingsvirkninger mellom kommunene tilsier videre at fordelingsreglene i størst mulig utstrekning bør bygge på de regler og den praksis om verdsettelse av de ulike anleggsdeler som følger av det tidligere system, jf. kapittel 16.2. Dette hensyn leder til at kommunefordelingen bør baseres på en verdsettelse av de ulike anleggsdeler med bakgrunn i investert kapital/anskaffelseskostnader for anleggsdeler beliggende i de ulike kommuner.

Ovennevnte hensyn sammenholdt med gjennomgangen foran, tilsier videre at fordelingsreglene ikke bør bygge på mer overordnet endrede verdsettelsesprinsipper for de ulike deler av anlegget. Slike verdsettelsesprinsipper kunne for eksempel være begrunnet i antakelser om hvilke deler av et anlegg som generelt må anses å bidra mest til å generere inntekter eller hvilke deler av anlegget som utgjør størst inngrep i naturen. Slike regler ville kunne bryte med de grunnprinsipper for verdsettelse som fulgte av eiendomsskatteovnas system og tidligere praksis. Tilsvarende ville en slik omlegging kunne innebære vesentlige omfordelingsvirkninger mellom kommunene.

På den annen side vil ovennevnte hensyn tilsi at kommunefordelingsreglene bør imøtekomme de hensyn kommunene selv finner å ivareta ved inngåelse av avtaler om fordeling av en samlet verdi på anlegget.

#### *16.3.1.1.5 Hensynet til etablering av likeartet og oppdatert fordelingsgrunnlag for alle berørte kommuner*

Ved etablering av kommunefordelingsregler basert på en verdsettelse av anleggets enkelte deler som forutsatt foran, er det et hensyn at alle deler av anlegget blir verdsatt ut fra samme prinsipper og ut fra forholdene på samme tidspunkt. Dersom verdsettelsen av anleggets enkelte deler ikke blir verdsatt ut fra likeartede kriterier, vil en slik skjevhet få effekt også for senere år.

Verdsettelsen må også omfatte anleggsdeler i alle berørte kommuner og uansett om det skrives ut eiendomskatt i kommunen eller ikke. Hensynet til likeartede verdsettelsesprinsipper vil også omfatte anleggsdeler i kommuner som ikke skriver ut eiendomskatt. Verdsettelsesreglene i skatteloven § 18–5 tar ikke hensyn til om kraftanleggets enkelte deler er beliggende i kommuner som skriver ut eiendomskatt eller ikke. Den andel av skattegrunnlaget som avspeiler verdien av anleggsdeler beliggende i kommuner som ikke skriver eiendomskatt, skal heller ikke tilordnes de berørte kommuner som skriver ut slik skatt.

Ved kommunefordelingen bør anleggsdeler i eksisterende kraftanlegg som verdsettes etter hovedreglene i skatteloven § 18–5 for eiendomsskatteåret 2001 og deler av anlegg som først settes i drift i senere år, vurderes etter likeartede kriterier.

Påkostninger og utvidelser på eksisterende kraftanlegg vil i utgangspunktet øke verdien av hele kraftanlegget, og kan medføre at alle berørte kommuner får økt skattegrunnlag. På bakgrunn av forutsetningen om at kommunefordelingen bør

skje forholdsmessig basert på en verdsettelse av eiendeler beliggende i de ulike kommuner, vil det være et hensyn at fordelingsreglene tar høyde for de verdiendringer som påkostninger og nyanlegg representerer for den kommune hvor påkostningene er foretatt. Hensynet til slike investeringer må tilsvarende skje ut fra likeartede prinsipper for alle anlegg.

#### 16.3.1.1.6 Behovet for enkle regler

Reglene bør være enkle og minst mulig arbeidskrevende for kommunene, ligningsmyndighetene, skattyterne og de eiendomsskattepliktige. Disse hensyn gjelder generelt og er i samsvar med hovedformålene med omleggingen av eiendomsskatte-reglene for kraftverk.

#### 16.3.1.2 Oversikt over de hovedmodeller for fordelingsregler som vurderes nedenfor

Det vises til gjennomgangen i kapittel 16.2 om gjeldende regelverk og foreliggende opplysninger om praksis for verdsettelse og fordeling av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg. Videre vises til de hensyn som gjør seg gjeldende, jf. kapittel 16.3.1. På denne bakgrunn har departementet vurdert følgende hovedmodeller for etablering av kommune-fordeling av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg:

- Historisk fordeling basert på overgangsregelen i lov av 18. desember 1998 nr. 75 om fordeling i samsvar med fordelingen ved utskriving av eiendomsskatt for 1998. (Historisk fordeling)
- Samme fordelingsregler som for formues-, inntekts-, og naturressursskatt etter skatteloven § 18–7 (skatteloven av 1911 § 19). (Fordeling etter skatteloven § 18–7)
- Fordeling etter kostpris på særlige driftsmidler i kraftanlegg med utgangspunkt i gjenanskaffelsesverdier for slike driftsmidler (GAV) beregnet av Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) pr. 1. januar 1997 etter forskrift av 20. januar 1997 nr. 79. (GAV-modellen).

Innholdet i disse hovedmodeller er nærmere presisert og vurdert i kapittel 16.3.2- 16.3.4. Det fremgår av kapittel 16.3.4.3 at departementet vil foreslå fordelingsregler basert på GAV-modellen.

Det er ikke gjennomført ordinær høring av de forslag som presenteres nedenfor. Departementet har imidlertid i likelydende brev av brev 23. februar 1999 til LVK og Enfo, bedt om merknader til de angitte tre alternative modeller og om forslag til eventuelle alternativer. Departementets brev ble også oversendt til Kommunal- og regionaldepartementet

og Olje- og energidepartementet. Departementet har mottatt uttalelser fra Landssamanslutninga for vassdragskommunar (LVK) og organisasjonens rådgivere Hydrologiservice AS, og Energiforsynings fellesorganisasjon (Enfo) og noen av deres medlemmer, bl.a. Nord-Trøndelag Energiverk. Departementet har dessuten mottatt innspill fra Hjelmeland kommune om at fordelingen som følger av § 18–7 også må benyttes ved fordelingen av eiendomsskattegrunnlaget. Det vil bli redegjort for de innhentede uttalelser i tilknytning til gjennomgangen av de ulike modeller. Departementet har ikke mottatt forslag til ytterligere modeller.

Norges Vassdrags- og Energidirektorat (NVE) har dessuten utført oppdrag for departementet under utvikling av GAV-modellen.

### 16.3.2 Fordeling etter overgangsregelen av 18. desember 1998/ historisk fordeling

#### 16.3.2.1 Om overgangsregelen

Om bakgrunnen for overgangsregelen vises til Ot.prp. nr. 23 (1995–96) kapittel 11.6, der det heter:

«Med sikte på å unngå en utilsiktet omfordeling mellom kommunene, foreslår departementet som en overgangsregel at det ved fordeling av inntektsskatt (tilordnet et kraftverk) mellom kommuner skal benyttes de samme forholdsmessige andelene som blir brukt i 1995, jf. avsnitt 7.5.6.

Fordeling av eiendomsskattegrunnlaget mellom kraftkommuner ble ikke utredet av Rødseth-utvalget og er heller ikke tema for eiendomsskatteutvalget. Både fordi fordelingsnøkkelene for eiendomsskatteformål og inntekts- og formuesskatteformål etter gjeldende regler ikke er harmonisert og fordi det foreslås en overgangsregel for å fordele inntektsskatt mellom kommuner, foreslår departementet at den relative kommunefordelingen som gjelder for inntektsåret 1995 for eiendomsskatten blir videreført som en overgangsregel.»

Finanskomiteens flertall ga i Innst. O. nr. 62 (1995–96) kapittel 8.3 sin tilslutning til forslaget. Departementet kom tilbake med konkrete lovfor-slag i Ot. prp. nr. 1 (1998–99) kapittel 15.2. Da det var meningen å sette i kraft eignedomsskatte-lova § 8 den 1. januar 1999, ble det foreslått at den relative fordelinga mellom kommunene for det siste året før § 8 skulle tre i kraft, det vil si eiendomsskatteåret 1998, skulle benyttes som overgangsregel. I Ot.prp. nr. 1 (1998–99) heter det bl.a.:

«Det presiseres at dette vil være en overgangs-regel som skal gjelde inntil en har grunnlag for

å utarbeide mer permanente regler for fordeling av eiendomsskatten mellom kommuner. Ved utformingen av slike regler vil det være hensiktsmessig å ha gjort visse erfaringer med hvordan det nye systemet fungerer. Det vil videre være naturlig å trekke representanter for de berørte kommuner med i arbeidet.

De midlertidige reglene knytter fordelingsnøkkelen som inntil videre skal brukes, til fordelingen av eiendomsskatt i det siste året hvor eiendomsskatt utskrives etter de gamle regler. Dette er for å unngå at innføringen av det nye systemet i seg selv skal medføre utilsiktede virkninger på fordelingen mellom kommunene. Ulempen ved en slik fast fordelingsnøkkel er at den ikke er tilpasset faktiske endringer, for eksempel i form av påbygninger av kraftanlegg. Slike påbygninger vil imidlertid øke verdien av hele kraftanlegget, og dermed komme alle de berørte kommuner til gode i form av økt skattegrunnlag til fordeling. Departementet vil arbeide videre med behovet for justeringsmekanismer i fordelingsnøkkelen ved mer betydelige faktiske endringer.»

Finanskomiteen sluttet seg til forslaget i Innst. O. nr. 16 (1998–99) kapittel 16.2, og etter vedtak til lov av 18. desember 1998 nr. 75 om overgangsregel til lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane (eiendomsskattelova), lyder loven slik:

«Overgangsregel til eiendomsskattelova § 8 skal lyde:

Når et kraftanlegg ligger i flere kommuner, skal skattegrunnlaget i kraftanlegget fordeles mellom kommunene i samme forhold som ved utskrivningen av eiendomsskatten for 1998.»

Med sikte på bruk først for skatteåret 2000 – og senere for skatteåret 2001, har Skattedirektoratet siden april 1999 arbeidet med innhenting av opplysninger om eiendomsskattegrunnlag på kraftanlegg i 1998 m.v. i henhold til overgangsregelen. Skattedirektoratet rettet først henvendelser til alle selskap som er registrert som kraftforetak i manntallet for etterskuddspliktige ( i alt 211) samt til åtte brukseierforeninger. Opplysninger fra selskapene som hadde besvart henvendelsen, ble sammenholdt med ligningskontorenes registrerte opplysninger om formuesverdi pr. 1. januar 1999 for hvert kraftanlegg. På dette grunnlag ble det utarbeidet en liste med fordelingsnøkler. Pr. 19. november 1999 var det 23 kraftforetak med kommunekryssende kraftanlegg som ikke hadde besvart eller gitt mangelfulle opplysninger. Etter dette ble 148 kommuner tilskrevet, med anmodning om å gi opplysninger om eiendomsskattegrunnlag for bestemte kraf-

tanlegg. Liste med fordelingsnøkler basert på det innhentede materialet om eiendomsskattegrunnlag for skatteåret 1998 ble sendt samtlige kommuner den 22. august 2000. På grunn av manglende svar mangler fordelingsnøkler for 39 kraftanlegg. De foreløpige angitte fordelingsnøkler tar heller ikke hensyn til anleggsdeler beliggende i kommuner som ikke skrev ut eiendomsskatt på kraftanlegg i 1998. Denne mangel ved det hittil frembragte materialet gjelder ca. 60 kommunekryssende anlegg.

Som det framgår av kapittel 16.3.1.2 tok departementet i brev av 23. februar 1999 til bl.a. Enfo og LVK opp spørsmålet om mulig anvendelse av overgangsregelen som grunnlag for permanente regler om historisk fordeling.

#### 16.3.2.2 Uttalelser om fordeling etter overgangsregelen/historisk fordeling

Som nevnt i kapittel 16.2 har LVK benyttet Hydrologiservice AS som rådgivere i forbindelse med spørsmål om kommunefordelingsregler. I den forbindelse har LVK fremlagt et notat av 12. april 1999 fra Hydrologiservice AS. I dette notat går *Hydrologiservice AS* klart i mot å benytte historisk fordeling både som overgangsregel og permanent regel, og uttaler bl.a.:

«(...) vedtatt, som en overgangsregel, at den relative fordeling av eiendomsskatten i 1998 skal danne grunnlag for fordeling ved det nye skattesystemet. Etter vår oppfatning vil dette være uheldig og galt. Ordningen må sies å gi vilkårlig resultat.

Dette kan for det første skyldes at to kommuner som hver har sin andel i samme kraftanlegg har innført eiendomsskatt til forskjellige tidspunkter. Anta eksempelvis at begge kommunene legger til grunn for sin beskatning at de skal ha 50 % av takstverdien hver. Hvis taksten i den ene kommunen (fordi taksten er gammel) bare utgjør 75% av taksten i den andre kommunen (som har oppdatert takst), vil de totale eiendomskattene som kraftanlegget belastes med bli fordelt mellom de to kommunene i forholdet 43/57. Dette til tross for at begge i sin beregning har lagt til grunn at fordelingen er 50/50.

(...)

Hvis man isteden legger til grunn eiendomskattetaksten i 1998, eller for tidligere år, i den enkelte kommune til grunn for den fremtidige fordeling, vil man unngå de mulige skjevheter som skyldes at ikke alle skriver ut eiendomskatten etter full promillesats. Man vil imidlertid ikke unngå problemet med kommuner som har takster til forskjellige tidspunkter (og dermed har forskjellige verdier) for samme anlegg.»

Hydrologiservice AS viser for øvrig til de mange problemene som gjelder for overgangsregelen – særlig til problemene knyttet til utbygging i større vassdrag hvor mange underliggende kraftverk har nytte av mange magasiner og reguleringsanlegg og hvor bare noen av de berørte kommuner har skrevet ut eiendomsskatt. I notatet fra Hydrologiservice AS heter det avslutningsvis:

«Å videreføre dagens fordeling overført på fremtidig skattesystem, vil således bli både arbeidskrevende og skjønnsmessig. Disse vanskelighetene kommer i tillegg til at et slik fordelingsystem, som nevnt, vil gi skjeve utslag fordi eiendomsskatten i kommunene er fastsatt til forskjellig tider og ved forskjellig prisnivå. Videre løser ikke en slik regel fordelingsproblemet ved bygging av nye anlegg eller ved utvidelse av gamle. Etter vår oppfatning er denne regelen lite brukbar.»

LVK har i brev til departementet av 12. april 1999 gitt synspunkter på alternativene for utvikling av fordelingsregler. LVK viser herunder til de innspill fra Hydrologiservice AS som er referert ovenfor. Om å benytte overgangsregelen/den historiske fordeling, uttaler LVK følgende:

- «– Reglene vil medføre en omfordeling kommunene i mellom. (Dette vil være i strid med Stortingets forutsetninger om at reglene skulle utformes slik at man unngikk omfordeling.)
- Reglene vil kunne føre til urimelige resultater for kommuner hvor det er lenge siden forrige taksering fant sted og i kommuner som har benyttet lavere skattesatser enn de maksimale.
- Det vil bli svært komplisert å fordele verdien av et kraftanlegg som strekker seg over flere kommuner, jf. eksempelet med Glomma-vassdraget. (For ordens skyld bemerkes at tilsvarende problemstillinger vil oppstå i forhold til flere andre anlegg.)

Før man eventuelt har funnet en løsning på ovennevnte spørsmål finner LVK å måtte fraråde at man benytter «den historiske fordeling» både som overgangsregel om som permanent fordelingsregel.»

*Hjelmeland kommune* har i flere henvendelser til departementet tatt opp spørsmål vedrørende fordelingsregler for eiendomsskatten. Kommunen går i mot andre fordelingsprinsipp enn det som framgår av skatteloven § 18–7 (skatteloven av 1911 § 19).

*Enfo* har i brev av 23. mars 1999 uttalt seg om det omfattende informasjonsinnhentingsarbeidet

overgangsregelen vil innebære. *Enfo* har ikke uttalt seg eksplisitt om bruk av overgangsregelen verken som overgangsregel eller som permanent regel, men har angitt at de umiddelbart ikke anser noen av de skisserte modeller som gode ettersom de ikke ivaretar alle hensyn som bør tas. Etter *Enfos* oppfatning bør det legges vekt på å finne frem til et enklere system enn dagens. Videre bør det særlig vektlegges at fordelingsnøkklene bør ligge fast over tid og at fordelingsnøkklene også kan benyttes til flere formål. Det bør likevel kunne utformes ny fordeling når det er sannsynliggjort at forholdene er vesentlig endret siden siste befarings. *Enfo* antar for øvrig bl.a. at man vil foreta simuleringer for å klarlegge fordelingseffekter av alternative regler og for å klarlegge konsekvensene.

#### 16.3.2.3 Departementets vurderinger

Departementet legger til grunn at overgangsregelen i utgangspunktet må forstås slik at det eiendomsskattegrunnlag for de ulike eiendeler knyttet til kraftanlegget som faktisk ble lagt til grunn for utskrivning av eiendomsskatt i 1998, også skal nyttes som fordelingsnøkkel for den samlede verdi på kraftanlegget som skal fastsettes etter de nye regler i skatteloven § 18–5. Ettersom fordelingen skal baseres på eiendomsskattegrunnlagene i den enkelte kommune, vil eventuell ulik eiendomsskatteøre i 1998 i den enkelte kommune ikke påvirke fordelingen.

Overgangsregelen antas videre å innebære at i den utstrekning fordelingen mellom kommunene i 1998 baserte seg på særskilte avtaler om kommunefordelingen, vil den relative fordeling disse avtaler bygget på, fortsatt bli å legge til grunn. Om praksis for slik avtalebaseret fordeling vises til kapittel 16.2.

Ut fra intensjonen bak bestemmelsen vil hver av kommunene i utgangspunktet få den samme relative andel av det nye skattegrunnlag som av det faktiske samlede eiendomsskattegrunnlaget i 1998. Det historiske fordelingsgrunnlag som måtte bli etablert i henhold til overgangsregelen, vil imidlertid lide av svakheter som etter departementets oppfatning gjør den mindre egnet som utgangspunkt for permanente fordelingsregler.

Etter overgangsregelen skal eiendomsskattegrunnlagene for skatteåret 1998 legges til grunn uansett hvor gammelt takst- eller verdsettelsesgrunnlaget måtte være. Fordelingen vil bygge på de ulike skattetakster for ulike anleggsdeler beliggende i de ulike kommuner og som kan være fastsatt til ulik tid og til dels etter ulike prinsipper. Slike faktiske forskjeller mellom kommunenes verdset-

telse av eiendomsskatteobjektene er en mer eller mindre konstant konsekvens av det tidligere ordning med alminnelig taksering hvert tidende år, jf. byskatteloven § 4. Ved anvendelse av overgangsregelen som grunnlag for en permanent fordelingsregel, vil disse forskjeller sementeres og få effekt også for senere år. Dette må anses som en vesentlig innvending mot bruk av overgangsregelen som modell for permanente regler. Departementet ser ingen enkle eller klart treffsikre løsninger for hvordan disse svakheter bør rettes opp.

Verken lovens ordlyd eller forarbeider gir grunnlag for å utlede hvordan man kunne avdemppe disse effekter og departementet ser ingen opplagt løsning på hvordan bestemmelsene burde bygges ut på dette punkt. En mulighet kunne være å bygge på gjennomsnittet av eiendomsskattegrunnlaget for eksempel over en tre års periode. Det er imidlertid usikkert i hvilken utstrekning dette ville avdemppe problemet i tilstrekkelig grad. Dessuten vil en slik regel måtte bygge på innhenting av et stort materiale fra kommunene og de skattepliktige. Bl.a. fordi overgangsregelen også lider av andre svakheter, har en ikke funnet det forsvarlig å sette i gang et slik arbeid. En korrigerende av fordelingsgrunnlaget i henhold til utfyllende regler som antydnet, vil tidligst kunne legges til grunn for eiendomsskatteåret 2002.

Ovennevnte svakhet ved det historiske grunnlag som forutsettes etablert, vil kunne gjøre seg gjeldende selv om overgangsregelen forutsetter at det skal tas hensyn til eventuelle avtaler mellom kommunene om fellestaksering og fordeling av eiendomsskattegrunnlag for 1998. Etter overgangsregelen skal det ikke tas hensyn til senere opphevelse eller korrigeringer av slike avtaler for eiendomsskatteåret 1999 eller senere år. For å avhjelpe den svakhet et avtalebasert fordelingsgrunnlag for 1998 kan innebære, bør regelen eventuelt bygges ut med regler om inngåelse av nye avtaler om fordeling. Regler om adgang til inngåelse av slike avtaler vil imidlertid bare delvis kunne løse det underliggende problem. Dersom det ved oppsigelse eller utløp av avtaletiden ikke finnes annet alternativt fordelingsgrunnlag enn fordelingsgrunnlaget fra 1998, vil svakheten ved det opprinnelige fordelingsgrunnlag fortsatt gjøre seg gjeldende. Det vises for øvrig til kapittel 16.7 om mulig innføring av adgang til avtalebasert fordeling av eiendomsskattegrunnlaget.

Utgangspunktet om at kommunene vil beholde sin relative fordeling av eiendomsskattegrunnlaget, vil dessuten måtte modifiseres i tilfeller hvor deler av kraftanlegget er beliggende i kommuner som ikke skrev ut eiendomsskatt i 1998. Overgangsregelen løser ikke det problem som oppstår dersom de-

ler av kraftanlegget ligger i kommuner som i 1998 ikke skrev ut eiendomsskatt – uansett om disse kommuner har skrevet ut eiendomsskatt i tidligere eller senere år. Selv om det i disse kommuner ikke er skrevet ut eiendomsskatt, må det ved fordelingen tas hensyn til at en andel av det samlede eiendomsskattegrunnlag i prinsippet skulle tilfalle slike kommuner. I en regel om historisk fordeling må det fastsettes utfyllende bestemmelser på dette punkt. Verken ordlyden eller forarbeidene til overgangsbestemmelsen gir retningslinjer for hvordan dette spørsmål bør løses.

Departementet har vurdert ulike løsninger på hvordan man skal hensynta verdiene i de kommuner som ikke skrev ut eiendomsskatt. Et utgangspunkt ved valg av regler om hvordan verdiene i «0-kommuner» skal hensyntas, vil være at verdien av alle deler av kraftanlegget i den enkelte kommune bør fastsettes ut fra samme prinsipp og ut fra forholdene på samme tidspunkt.

Departementet har herunder vurdert mulig kontortaksering med verdsettelse til omsetningsverdi pr. 1. januar 1998 av de deler av anlegget som befinner seg i de aktuelle «0-kommuner». En slik løsning ville være meget arbeidskrevende. Departementet har derfor sett nærmere på mulig bruk av den eneste foreliggende verdsettelse som er foretatt for eiendeler tilknyttet de aller fleste kraftanlegg som var satt i drift pr. 1. januar 1997 og uansett om anleggsdelene var undergitt eiendomsskatt eller ikke. Dette alternativ er de gjenanskaffelsesverdier for driftsmidler i kraftanlegg pr. 1. januar 1997 som ble beregnet av NVE i forbindelse med innføring av kraftskattereformen, jf. forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 kapittel 2 (GAV). Om den praktiske gjennomføring av en fordeling av disse verdier på de enkelte kommuner hvor kraftanlegget er beliggende, vises til 16.3.4.

Departementet har vurdert om verdsettelsen av eiendeler i kommunene i slike tilfeller, eventuelt burde baseres på bruk av forholdstall mellom GAV pr. 1. januar 1997 og eksisterende eiendomsskatttakster i de ulike kommuner. Hvor deler av kraftanlegget er beliggende i kommuner som ikke skrev ut eiendomsskatt i 1998, kunne eiendelenes i slike kommuner hensyntas med eiendelenes beregnede GAV pr. 1. januar 1997. For øvrige deler av kraftanlegget som er verdsatt både med GAV og med eiendomskatttakster, kunne man ved fordelingen hensynta det gjennomsnittlige forholdstall mellom disse verdier.

Som utgangspunkt kunne denne løsning legges til grunn uansett om det i «0-kommunen» ble skrevet ut eiendomsskatt i tidligere eller senere år enn 1998.



Ingen av de skisserte løsninger for hensyntaken til de anleggsdeler som er beliggende i kommuner som ikke skrev ut eiendomsskatt i 1998, vil løse problemet med at eiendomsskattegrunnlag som måtte inngå i fordelingsnøkkelen kan være fastsatt etter til dels ulike prinsipper og til ulik tid. Kombinasjonen av GAV eller annen særskilt fastsatt verdi på anleggsdeler i noen kommuner og faktiske eiendomsskattegrunnlag i andre kommuner, vil dessuten innebære at man ved fordelingen vil blande ulike verdsettelsesprinsipper og tidspunkter. Uten bruk av sammenlignbare verdsettelsesnormer og tidspunkter for verdiene i alle de kommunene eiendomsskattegrunnlaget skal fordeles mellom, vil det etter departementets oppfatning ikke kunne etableres noe optimalt grunnlag for en kommunefordeling som skal ligge fast over tid.

Overgangsregelen bygger direkte på eiendomsskattegrunnlagene for skatteåret 1998 og tar ikke hensyn til senere påkostninger eller nyanlegg, jf. herunder uttalelsene i Ot.prp. nr. 1 (1998–99) som er sitert i kapittel 16.3.2.1. Lovvedtaket forutsetter at denne svakhet ved regelen ville måtte aksepteres i et overgangsår. Som permanent regel må regelen imidlertid bygges ut med regler som hensyntar senere påkostninger og utbygginger. Svakheter ved det opprinnelige, historiske fordelingsgrunnlag vil imidlertid fortsatt gjøre seg gjeldende. Ved bruk av regelen for skatteåret 2001 vil det rent praktisk ikke være mulig å få på plass tall som tilfredsstillende en slik regel. Det vises for øvrig til kapittel 16.4 om en mulig utvikling av slike regler fra og med eiendomsskatteåret 2002.

Som det fremgår finner departementet at fordelingsregler basert på en historisk fordeling etter overgangsregelen, i utgangspunktet vil omfatte svakheter som gjør modellen mindre egnet som permanent regel og som det vil være meget komplisert å rette opp. Dessuten antas at også en slik regel – på grunn av at den må justeres under hensyn til kommuner som ikke skrev ut eiendomsskatt i 1998, vil være minst like arbeidskrevende som GAV-modellen, jf. kapittel 16.3.4. Sett i forhold til de hensyn og forutsetninger som etter departementets syn bør anlegges ved valg av hovedmodell, jf. kapittel 16.3.1.1, vil fordelingsregler basert på en historisk fordeling ikke være den beste løsning – verken som overgangsregel eller som permanent regel.

Departementet finner ikke å kunne foreslå noen videreføring av eller utfyllende bestemmelser til overgangsregelen av 18. desember 1998. Lov om overgangsregel til eidegdomsskatteleva § 8 foreslås også opphevet som overgangsregel. Det vises til lovtkast om dette.

### 16.3.3 Fordeling etter skatteloven § 18–7

#### 16.3.3.1 Om bestemmelsen i skatteloven § 18–7

Skatteloven § 18–7 (skatteloven av 1911 § 19) inneholder sjablonbestemmelser for fordelingen av grunnlaget for formues-, inntekts- og naturressursskatt mellom kommunene som er berørt av et kraftanlegg hvor reguleringsanlegg eller det opprinnelige vannfall ligger i andre kommuner enn vertskommunen for selve kraftstasjonen/kraftverket. Den samlede formuesverdien i kraftanlegget fordeles mellom kraftverkskommunen, reguleringskommunene og vannfallskommunene når kraftverket ikke ligger i disse. Kommunefordelingen tar utgangspunkt i den lønnsomhetsberegnete formuesverdi i hele kraftanlegget, men benytter også den tekniske verdien av reguleringsanlegget og faktiske eller anslåtte erstatninger til grunneierne i reguleringskommunene. Reguleringskommunene får ved siden av teknisk verdier og erstatninger som refererer seg til sitt distrikt, en andel av den lønnsomhetsberegnete totalverdien av hele anlegget, jf. § 18–7 første og andre ledd. Når det eller de vannfall som utnyttes ligger i andre kommuner enn vertskommunen for selve kraftverket, fordeles den resterende andel av kraftanleggets samlede verdi mellom disse verks- og fallkommunene sjablonmessig 40/60 etter reglene i § 18–7 tredje og fjerde ledd. Annen fordeling kan avtales mellom berørte kommuner med departementets samtykke.

Vedtakelsen av hovedelementene i gjeldende fordelingsbestemmelser i skatteloven § 18–7 skjedde ved lov av 19. juni 1964, bl.a. etter innstilling avgitt fra Skattelovkomitéen for kraftverker. En hovedmålsetting var å øke regulerings- og vannfallskommunenes andel av grunnlaget for formuesskatten og særlig inntektsskatten, som ble fordelt etter samme regler, jf. Ot. prp. nr. 30 (1961–62) kapittel IV. Foruten i forarbeidene til lovvedtaket er bestemmelsen nærmere kommentert i Riksskattestyrets rundskriv nr. 400 avd. I. av 21. juni 1965, inn tatt i Utv. 1965 s 344. Ved kraftskattereformen i 1996 ble det som overgangsregel for fordeling av formuesverdien for inntekts- og formuesskatteformål, fastsatt at kommunefordelingen i påvente av nye fordelingsregler, skulle skje i samme forhold som ved ligningen i 1996, jf. skatteloven § 18–7 femte ledd. Ved lov av 18. desember 1998 ble det fastsatt at også fordelingen av naturressursskatten til kommunene og fylkeskommunene, skulle fordeles etter en tilsvarende regel, jf. skatteloven § 18–7 åttende ledd. Regelen om fordeling i samsvar med fordelingen ved ligningen i 1996 er likevel begrenset til kraftanlegg som ble prosentlignet før 1. januar 1997.

Som det fremgår av kapittel 16.3.1.3 tok departementet i brev av 23. februar 1999 til bl.a. Enfo og LVK, opp muligheten for anvendelse av fordelingsreglene i skatteloven § 18–7 også ved fordeling av eiendomsskattegrunnlaget. For spørsmålet om anvendelse av denne regel ble det fra departementets side tatt følgende forbehold:

«Det må vurderes hvordan det skal tas hensyn til tilfeller der deler av kraftanlegget i en kommune ikke omfattes av begrepet verk og bruk i eiendomsskatteoven § 4.»

#### 16.3.3.2 Uttalelser om fordeling etter skatteloven § 18–7

I notat av 12. april 1999 fra LVKs rådgivere *Hydrologiservice AS* frarådes det å benytte fordelingsreglene i skatteloven § 18–7 ved kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget. I notatet heter det bl.a.:

«Ved en slik fordeling vil eiendomsskatten kunne gå til andre kommuner enn de som får eiendomsskatten i dag. Dette fordi bare en liten del av formuesverdien er knyttet til de tekniske anlegg. I praksis vil denne fordelingen favorisere de kommuner som ligger øverst i vassdragene og som har magasiner som nyttes av kraftverk nedover hele vassdraget. Slike kommuner er f.eks. Bykle og Tydal.

Hvis en ikke har et konkret ønske om en omfordeling av eiendomsskatten mellom kommunene bør derfor ikke en slik fordelingsregel brukes.»

I brev av 12. april 1999 til departementet slutter LVK seg til denne uttalelse slik:

«Videre er LVK av den oppfatning at man ikke bør basere fordelingen på de fordelingsregler som gjelder formuesverdier, jf. de merknadene som fremgår av pkt. 2.2 i notatet fra Einar Østvold og Alv Sværen.» [Merknad fra Hydrologiservice referert rett ovenfor]

I brev av 23. mars 1999 fremhevet *Enfo* følgende fordel ved å benytte formuesfordelingen:

«Det bør også være et mål å finne fram til fordelingsregler som kan benyttes for flere formål. Dette hensynet trekker isolert i retning av modell 2 i departementets skisse, som innebærer samme fordeling som ved fordeling av formuesverdiene. Da vil man også få samme fordeling som benyttes ved fordeling av naturressursskatten. Den enkelte kommunen bestemmer selv om den vil benytte seg av retten til å skrive ut eiendomsskatt. Modellen må i tilfelle suppleres med regler i forbindelse med utvidelse / påkostning.»

*Nord-Trøndelag Elektrisitetsverk* uttaler i brev 19. mars 1999 at det er ønskelig med samme fordelingsregler for naturressursskatt og eiendomsskatt. Om bruk av fordelingsreglene i skatteloven § 18–7 også for eiendomsskatteformål heter det i brevet:

«Ved denne fordeling får en tatt hensyn til de verdier som er knyttet til reguleringene representert ved verdien på erstatninger med tillegg av en viss del av kraftøkingsverdien. Etter vår oppfatning er det riktig at en del av kraftanleggets eiendomsverdi fordeles til de kommunene hvor det utbetales erstatninger.

(...)

Den største svakheten ved fordeling etter § 19 bokstav b og c er fordelingen på fall. Det synes ikke helt rimelig at over 50% av eiendomsverdien skal beskattes i de kommuner der fallet ligger. Denne bemerkning gjelder generelt for § 19 bokstav b og c og ikke bare vedrørende fordeling av eiendomsverdier.

(...)

Etter en samlet vurdering er vår oppfatning at § 19 bokstav b og c kan fortsatt være et godt grunnlag for å beregne fordelingsnøkler, men fordelingen mellom reguleringsanlegg, fall, og kraftstasjon bør vurderes.»

*Hjelmeland kommune* har i en rekke henvendelser til departementet gått sterkt inn for at kommunefordelingen bør baseres på reglene i skatteloven § 18–7. Det hevdes for det første at denne fordelingsmåten følger som konsekvens av ikrafttredelsen av eiendomsskatteova § 8 og rett fortolkning av loven ellers. I brev av 18. mai 2000 heter det:

«Hjelmeland kommune er sterkt oppteken av at det til Eignedomsskatteova § 8 vert gitt fordelingsreglar for skattegrunnlaget eignedomsskatt gjeldande kraftanlegg som strekker seg over fleire kommunar, som for det første er i samsvar med gjeldande rett, og som for det andre gir dei respektive verdielement i eit kraftanlegg (reguleringsanlegg, vatnet/fallet og kraftstasjonane) kvar sin rimelege andel av den samla kraftanleggsformua / eignedomsskatt på skatteobjektet.

(...)

Då framlegget til lov om eignedomsskatt vart utforma i 1974/75 (Ot.prp.nr. 44, 74/75) omhandla dette forslaget ikkje nye eller nærare reglar om fordeling av skattegrunnlag. Dette av naturleg og god grunn. Ifølgje ordlyden i Eignedomsskatteova 1975, § 8, skulle nemleg eignedomsskatten til kommunen på dei etter lova og ifølgje kommunale vedtak aktuelle eignedomsskatteobjekt, utskrivast på den formuesverdi likningsstellet i kommunen hadde fastsett for skatteobjekta pr. 1. januar året før gjeldande skatteår eignedomsskatt

(...)

Når så endeleg Egedomsskattelova § 8 skal innførast med verknad fra 01.01.2001, er det signal i proposisjon og system som kan tyde på at den fordelingsordning som i kraft av ordlyden i fastsett § 8 i Egedomsskattelova 1975, men altså ikkje er verksam, likevel ikkje vert iverksett.

(...)

Om den fordelingsordning som ligg i Egedomsskattelova § 8, ref. tidlegare Skattelov § 19,3, nå § 18,7, ikkje vert gjort gjeldande, er det ikkje berre brot med tidlegare vedtak i Stortinget og dei forventningar aktuelle kommunar ifølgje den formulering Eskl. § 8 har hatt, men det er også etter Hjelmeland sitt syn i strid med skatteretten.»

Hjelmeland kommune imøtegår vidare departementets framstilling bl.a. inntatt i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 2.2.6 om objektivgrensningen i egedomsskattelov som begrensning for etablering av fordelingsregler. Kommunen viser herunder til høyesterettsdommen inntatt i Rt. 1998 s. 1756 om adgangen til å skrive ut eiendomsskatt på «verk og bruk». Disse synspunkter blir gjennomgått i kapittel 16.3.2.3. Hjelmeland kommune sammenfatter sitt syn slik:

«Etter Hjelmelands forståing synes referert rettsbehandling at egedomsskatteobjektet – verket og bruket kraftanlegg («utbygd vassfall») ikkje er avgrensa til dei investerte /bygde innretningar, men snarara tvert i mot.

Hjelmeland kommune utleiar vidare av den juridiske skattelovsbehandling det er referert til, at dei fordelingsreglar som skal lovfestast gjeldande fordeling av kraftanleggsverdien til kraftanlegg som strekker seg over fleire kommunar, som grunnlag for utskriving av egedomsskatt, må samsvare med prinsippet i fordelingsreglane i tidlegare Skattelov § 19,3, kor etter regulerings- fall- og kraftverksdelen får sine respektive andeler av den samla kraftanleggsformue med vidareføring til den kommunereferanse dei har.»

### 16.3.3.3 Departementets vurderinger

Som angitt i kapittel 16.3.1.1. er det departementets utgangspunkt at kommunefordelingsreglene bør bygge på og respektere gjeldende vilkår for utskriving av eiendomsskatt, herunder egedomsskattelovas objektbegrep.

Om objektet for eiendomsskatt og betydningen av dette for utvikling av kommunefordelingsregler, heter det i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) kapittel 11.6:

«Når en eiendom strekker seg over flere kommuner, er det i utgangspunktet den verdi som er tilordnet hver kommune ved *formuesligningen* som også skal utgjøre eiendomsskattegrunnlaget i den enkelte kommune. Når inntektsskatten skal fordeles på de kommunene som kraftverket strekker seg over, brukes formuen i den enkelte kommune som utgangspunkt. Formuen fordeles på kommunene etter regler i skattelovens § 19 b og c.

Reglene i skatteloven § 19 b og c for å fordele formue i kraftverk harmonerer ikke i alle tilfeller med hjemmelen for å skrive ut eiendomsskatt i egedomsskattelova § 4. For at en kommune skal kunne utskrive eiendomsskatt på kraftverk, må det være anleggsdeler i kommunen som faller inn under oppregningen i § 4 annet ledd:

«...bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins verk og bruk. Til verk og bruk vert m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar, industrielle verk, og likeeins gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykke, demningsverk, losse og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader.»

Fordelingen av formue i kraftverk etter skatteloven § 19 b og c er ikke tilpasset dette. Det kan bl.a. vises til at bestemmelsen i § 19 b og c tilordner formuesandel til kommuner som «berøres av reguleringen», uten at det er et krav at deler av reguleringsanlegget er beliggende i kommunen. Det kan også nevnes at kommuner langs et overført vassdrag skal tilordnes formuesandel etter § 19 c uten at kraftverkseieren trenger å ha noen fast eiendom i disse kommunene.»

Standpunktet om at fordelingen etter skatteloven § 18–7 ikke harmonerer med objektet for eiendomsskatt utenfor bymessig strøk, jf. faste eiendommer med «verk og bruk» i egedomsskattelova § 3 og 4 annet ledd, bygger på lengre tids festnet rettsoppfatning. Den antas å ha sitt utgangspunkt blant annet i rettspraksis vedrørende bestemmelsene om eiendomsskatt i den gamle byskatteloven, jf. dommene i Rt. 1912 s. 294 og Rt. 1919 s. 73 referert i kapittel 16.2 . I NOU 1981:23 «Kraftverksbeskattningen» s 81–82 heter det:

«Selv om ekstl. § 8 bestemmer at eiendomsskatten skal regnes ut etter verdien som eiendommen ble satt i ved ligningen, må hjemmelen for utskriving av eiendomsskatt søkes i eiendomsskatteloven. Det vil si at den som eiendomsskatten skal skrives ut hos må eie en fast eiendom i

kommunen som faller inn under oppregningen i esktl. § 4 annet ledd. Hvis formuesansettelsen ved ligningen omfatter noe annet eller mer enn hva det er hjemmel for å utskrive eiendomsskatt på, vil det si at formuesansettelsen ikke uten videre kan legges til grunn for utregning av eiendomsskatten.

(...)

Utvalget antar at eiendomsskatteoven bare gir hjemmel til å skrive ut eiendomsskatt hos eieren av reguleringen i de kommuner hvor reguleringsanlegget er beliggende. For de kommuner hvor reguleringsanlegget ikke er beliggende, synes det tvilsomt om verdiene av erstatningen og 10 pst.-andelen faller inn under oppregningen i esktl. § 4.

(...)

Annerledes stiller det seg med den del av kraftverksformuen som etter sktl. § 19 bokstav c skal beskattes i kommunene langs etter overført vassdrag. I disse kommuner har ikke kraftverkseieren noen fast eiendom som det etter esktl. § 4 annet ledd hos ham kan utskrives eiendomsskatt på.

(...)

Av det som er sagt foran fremgår altså etter utvalgets oppfatning at en del av den ligningsmessige bruttoverdi av vannkraftanlegget vil kunne falle utenom grunnlaget for utskriving av eiendomsskatt.»

Med bakgrunn i denne rettsoppfatningen er det departementets utgangspunkt at reglene om kommunefordeling i skatteloven § 18–7, ikke har den nødvendige forankring i en vurdering av de verdier som er beskatningsobjekt etter eiendomsskatte-lova, dvs. «faste eiendommer» med «verk og bruk» for eiendomsskatten utenfor bystrøk. Det vises også til kapittel 16.3.1.1.2.

Hjelmeland kommune har med henvisning til dommen inntatt i Rt. 1998 s. 1756 hevdet at denne oppfatningen er feilaktig. Dommen gjaldt spørsmålet om utenbys sandtak uten andre faste innretninger enn en liten dieseltank, var omfattet av uttrykket «verk og bruk». Dommen gir en konkret drøftelse av hva som må til for at utnyttelse av mineralressurser skal oppfylle vilkåret «verk og bruk». Høyesterett slo fast at loven ikke stiller krav om faste innretninger for denne typen virksomhet. Førstvoterende bemerket:

«Jeg vil for egen del tilføye at et vilkår for at en eiendom med en mineralressurs skal kunne eiendomsbeskattes som verk eller bruk, må være at det er tilrettelagt for utvinning gjennom inn-grep i naturen.»

Dommen gir etter departementets oppfatning liten veiledning for spørsmålet om tolkning av begre-

pet «verk og bruk» i form av «utbygde vassfall eller vassfallsstykke» etter eiendomsskatte-lova § 4 annet ledd. Det er dette spørsmål som er det aktuelle i forhold til hvilke objekter knyttet til kraftanlegg – og således hvilke kommuner, som kan tilordnes andeler av eiendomsskattegrunnlaget ved kommune-fordelingen. Den nevnte høyesterettsdom gir ikke grunnlag for revurdering av utgangspunktet om at fordeling av grunnlaget for eiendomsskatten etter skatteloven § 18–7 kan bryte med vilkårene for å kunne skrive ut eiendomsskatt.

Ut fra ovenstående legger departementet til grunn at kommunefordelingsregler for eiendoms-skattegrunnlaget basert på reglene § 18–7, vil forut-sette og innebære en endring av eiendomsskatte-lovas objektbegrep. Dette gjelder uansett om det fo-retas en endring av objektavgrensningen direkte ved endring av ordlyden i eiendomsskatte-lova §§ 3 og 4 eller indirekte ved vedtakelse av at skatteloven § 18–7 skal legges til grunn ved kommunefordeling av grunnlaget.

En omlegging av eiendomsskatte-lovas objekt-begrep i samsvar med reglene i skatteloven § 18–7, vil også måtte bygge på bestemmelsens underlig-gende vurderinger om hvilke objekter som anses å bidra til den samlede verdi på kraftanlegget. En vurdering etter linjer som angitt i § 18–7 har ikke grunnlag i dagens system.

Det er hevdet at fordeling av eiendomsskatte-grunnlaget etter § 18–7, er i samsvar med Stortingets forutsetninger bak vedtakelsen av eiendoms-skatte-lovas § 8. Departementet kan ikke se at det ved vedtakelsen i 1975 eller ved ikraftsettelse av ei-ndomsskatte-lova § 8 i 1999, ble forutsatt en slik konsekvens, jf. kapittel 16.3.1.1.1.

Det er videre hevdet at en kommunefordeling i samsvar med reglene i skatteloven § 18–7 faller mer rimelig ut enn noen av de øvrige modeller for kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget. Hvilket fordelingsprinsipp som gjennomgående vil bli oppfattet som rimelig i forhold til alle berørte kommuner, kan ikke fastslås generelt. Slike prin-sipper vil måtte avgjøres ut fra mer overordnede po-litiske vurderinger. Som nevnt har departementet verken i forbindelse med vedtakelsen eller ikrafts-ettelsen av eiendomsskatte-lova § 8, kunnet finne ut-trykk for noen forutsetninger fra Stortingets side om at de betraktninger som ligger til grunn for re-gelen i § 18–7 også bør gjelde fordeling av eien-domsskatten.

Som angitt i kapittel 16.3.1.1.4 legger departe-mentet til grunn at et vesentlig hensyn ved utvik-ling av fordelingsregler vil være å unngå utilsiktede omfordelingsvirkninger mellom kommunene i fo-rhold til det tidligere system.

På det nåværende tidspunkt kan det ikke fastslås konkret hvordan innføring av eieendomsskatte-lova § 8 vil påvirke kommunefordelingen av eiendomsskatten. Departementet legger imidlertid til grunn at det er sannsynlig at fordeling etter § 18–7 vil kunne lede til omfordelingsvirkninger mellom kommunene. Det vises til kapittel 16.2 hvor det fremgår at praksis for fordeling av totalverdien av kraftanlegg i eiendomsskattesammenheng, i stor utstrekning bygger på kostpris for installasjonene i den enkelte kommune. En fordeling etter skatteloven § 18–7 vil derimot tilordne vesentlige deler av totalverdien av et kraftanlegg til andre kommuner enn kommuner med de største tekniske installasjonene.

Et sentralt formål ved kraftskattereformen og for ikraftsettelsen av eieendomsskatte-lova § 8 er oppnåelse av enkle regler. Som angitt i flere uttalelser, vil felles fordelingsregler for flere skattearter i så måte være en fordel. Som angitt i kapittel 16.3.1. har departementet ikke lagt dette hensyn til grunn som noe overordnet hensyn ved valg av fordelingsregler. I hvilken utstrekning hensyn til en slik forenklingseffekt bør hensyntas ved valg av fordelingsregler, vil avhenge av om det kan etableres andre fordelingsregler for eieendomsskatteformål hvor innslaget av administrasjon og skjønn m.v. er minst mulig, samtidig som hensynet til å unngå omfordelingsvirkninger blir ivarettatt på en mer treffsikker måte enn ved innføring av fordeling etter skatteloven § 18–7. Etter departementets oppfatning foreligger det et slikt alternativ, jf. kapittel 16.3.4.

På denne bakgrunn anser departementet at det på det nåværende tidspunkt ikke er aktuelt å foreslå endringer i eieendomsskatte-lovas vilkår for å skrive ut eieendomsskatt, verken generelt eller for kraftanlegg spesielt. Departementet vil derfor ikke nå foreslå at fordelingen mellom kommunene av grunnlaget for eieendomsskatten baseres på reglene i skatteloven § 18–7.

Det vises imidlertid til at eieendomsskatte-lova står for tur for en mer generell revisjon bl.a. med bakgrunn i NOU 1996:20 Ny lov om eieendomsskatt, jf. kapittel 16.3.1.1.2. Departementet tar sikte på å revurdere fordelingsreglene for kraftanlegg parallelt med de eventuelle endringer i vilkårene for utskriving av eieendomsskatt som måtte bli foreslått i denne forbindelse. Dette arbeid vil bli gjennomført så snart nye regler for taksering av bolig- og fritids-eiendommer er vedtatt.

#### **16.3.4 Fordeling basert på gjenanskaffelsesverdi pr. 1. januar 1997 (GAV) og kostpris på driftsmidler i kraftanlegg**

##### *16.3.4.1 GAV-modellen – utgangspunkter*

Departementet har i kapittel 16.2 ovenfor redegjort for fordelingspraksis for samlede eieendomsskatte-takster for kommunekryssende kraftanlegg. Praksis for kommunefordelingen har i stor utstrekning bygget på kostpris for anleggsdelene beliggende i de berørte kommuner. Som angitt i kapittel 16.3.2 har departementet vurdert en modell for permanente fordelingsregler som i utgangspunktet bygger på en videreføring av denne praksis slik at kommunefordelingen baseres på investert kapital/kostpris for anleggsdeler som også kan være eieomsskatteobjekter. Ved utvikling av en slik modell har departementet vurdert muligheten for å basere kommunefordelingen på de gjenanskaffelseverdiene som ble beregnet av NVE etter kapittel 2 i forskrift av 20. januar 1997 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftanlegg (GAV). Med utgangspunkt i GAV eller kostpris, forutsetter denne modell at kommunefordelingen foretas etter hvor anleggsdelene er beliggende.

NVEs beregnede GAV for særskilte driftsmidler i kraftanlegg pr. 1. januar 1997 ble benyttet ved fastsettelse av skattemessige åpningsbalanser for kraftforetak i forbindelse med overgangen til regnskapsligning. GAV ble beregnet etter en metode som er utviklet for å kunne kostnadsberegne nye investeringer i kraftverk tidlig i en planleggingsfase. Metoden benytter standardiserte kostnadsgrunnlag for vannkraftverk, basert på gjennomsnitt av faktisk observerte kostnader for en del driftsmidler. Andre driftsmidler blir hensyntatt ved påslagsfaktorer til driftsmidler de hører naturlig sammen med. Ut fra tekniske data om det enkelte kraftverk beregnes kostnadene slik de normalt vil være. GAV er altså en sjablonmessig taksering av driftsmidlene pr. 1. januar 1997 i det enkelte anlegg, med risiko for både over- og undervurdering i forhold til faktisk verdi. For kraftanlegget som helhet er GAV et uttrykk for hva det ville kostet å bygge akkurat dette kraftanlegget på samme tidspunkt. GAV påvirkes ikke av lønnsomhetsbetraktninger. GAV gir heller ikke uttrykk for driftsmidlets substansverdi, idet beregningen ikke tar hensyn til verdifall på grunn av slit og elde (driftsmidlets gjenstående levetid).

Departementet har lagt til grunn at GAV er beregnet for de aller fleste driftsmidlene i kraftanlegg som var i drift pr. 1. januar 1997, etter en ensartet

metode og ut fra forholdene på samme tidspunkt. GAV er også beregnet uavhengig av om hele eller deler av kraftanlegget er beliggende i kommuner som skrev ut eiendomsskatt på dette tidspunkt. Dette tallmaterialet er det eneste nyere og tilnærmet komplette grunnlaget man har for å foreta en fordeling av verdiene i eksisterende kraftanlegg mellom berørte kommuner. Det lar seg også komplettere uten for store administrative kostnader der det viser seg nødvendig.

En regel om fordeling basert på GAV vil i utgangspunktet være begrenset til de kraftanlegg som var i drift pr. 1. januar 1997 og som faktisk fikk beregnet GAV. Det forutsettes at en fordeling etter denne modell skal hensynta senere påkostninger og utbygginger med kostpris. Eiendeler som ikke kan anses som «verk og bruk» etter eieendomsskattelova § 4 annet ledd skal forutsetningsvis ikke inngå i fordelingsgrunnlaget.

Som det fremgår av kapittel 16.3.1.2 har departementet i brev av 23. februar 1999 bl.a. til LVK og Enfo bedt om merknader til anvendelse av GAV-modellen som utgangspunkt for utvikling av permanente fordelingsregler.

#### 16.3.4.2 Uttalelser om fordeling basert på driftsmidlenes kostpris/ GAV

LVKs rådgivere Hydrologiservice AS angir i notat av 12. april 1999 at etablering fordelingsregler basert på gjenanskaffelsesverdier for eksisterende anlegg og kostpris for nye, vil være å foretrekke blant de angitte modeller. *Hydrologiservice* påpeker en del av de samme praktiske problemene som oppstår dersom en benytter den historiske fordelingen, men anser GAV-modellen prinsipielt bedre. Selskapet uttaler om dette:

«Fordelingsregler basert på NVEs metode er i tråd med den fordelingen som har vært praktisert opp til nå, nemlig en fordeling etter kostprisen for anlegg og rettigheter.

(...)

Etter vår oppfatning er denne regelen klart å foretrekke blant de foreslåtte fordelingsreglene selv om fordeling etter denne regelen også krever en betydelig arbeidsinnsats.»

I brev av 12. april 1999 kommenterer *LVK* fordeling etter denne modellen slik:

«LVK finner det ikke riktig å ta stilling til det tredje alternativet – fordeling basert på kostpris/gjenanskaffelsesverdi – før det er gjennomført beregninger som viser hvilke resultater dette alternativet vil gi for ulike anlegg.»

I brev av 23. mars 1999 uttaler *Enfo* følgende om fordelingsregler basert på kostpris eller gjenanskaffelsesverdi:

«Modell 3 ivaretar, slik vi oppfatter den, også hensynet til felles fordelingsregler, i det den representerer en ny permanent regel for fordeling av formuesverdier. Inngangsverdiene for driftsmidlene i den skattemessige åpningsbalansen er basert på et svært omfattende arbeid hva angår produksjonsanlegg, hvor NVEs GAV-beregninger i stor grad er lagt til grunn. Dette burde derfor representere et godt grunnlag for å etablere en ny permanent regel for fordeling av formuesverdier. Ved utformingen av regelverket må det legges vekt på å finne fram til et enklere system enn dagens.»

*Nord-Trøndelag Elektrisitetsverk* uttaler i brev av 19. mars 1999 om denne modellen:

«Etter vår oppfatning er det riktig at en del av kraftanleggets eiendomsverdi fordeles til de kommunene hvor det utbetales erstatninger.

(...)

Ved å benytte gjenanskaffelsesverdier som fastsatt av NVE vil en få en varig [beregning?] av fordelingsnøklerne som bare endres ved eventuelle utvidelser. Dette gir en enkel måte å beregne fordelingsnøklerne på.

Problemet med denne beregningsmåten er at verdien av erstatninger og fall ved overføring av vassdrag og lignende ikke inngår i beregningene. Disse deler av en kraftutbygging er en del av kraftutbyggingens formuesverdi, noe som blir hensyntatt i § 19 bokstav b og c.

Dersom en skal benytte gjenanskaffelsesverdi som grunnlag for beregning av fordelingsnøkler må en finne en løsning på spørsmålet erstatninger og fall.»

*Hjelmeland kommune* går i flere henvendelser til departementet i mot en fordeling basert på anskaffelsesverdien eller gjenanskaffelsesverdien for driftsmidlene i den enkelte kommune.

#### 16.3.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering vil fordelingsregler basert på GAV for kraftanlegg som fikk bergnet slike verdier pr. 1. januar 1997 og for øvrig under hensyn til påkostninger og nyanlegg til kostpris, (GAV-modellen), tilfredsstillende flere av de anlagte hensyn for utvikling av permanente fordelingsregler enn noen av de øvrige modeller som er vurdert ovenfor.

De anleggsdeler som tillegges betydning ved fordelingen etter GAV og ved hensyntaken til kostpris på anleggsdeler, skal tilfredsstillende gjeldende vilkår for ileggelse av eiendomsskatt, herunder objektavgrensningen i eieendomsskattelova §§ 3 og 4. I de innhentede uttalelsene er det påpekt at fordelingen etter denne metoden ikke tar hensyn til verdien av overførte vannfall og verdien av erstatninger for de

inngrep grunneiere har måttet tåle i de berørte kommunene. Fordelingsregelen i skatteloven § 18–7 tar hensyn til dette. Departementet anser imidlertid nettopp dette som en vesentlig innvending mot bruk av fordelingsreglene i skatteloven § 18–7 også for eiendomsskatteformål, jf. kapittel 16.3.3. Etter departementets oppfatning bør hensynet til samordning av kommunefordelingsregler for ulike skattearter, ikke være avgjørende på det nåværende tidspunkt.

GAV-modellen innebærer videre at grunnlaget for fordelingen blir fastsatt ut fra ensartede prinsipper og ut fra forholdene på samme tidspunkt. De grunnleggende svakheter ved en historisk fordeling basert på overgangsregelen vil således ikke gjøre seg gjeldende. Også ved en fordeling basert på skatteloven § 18–7 vil verdsettelse og fordelingsproblemer bygge på vurderinger som kan være foretatt over en årrekke. GAV-modellen vil på tilsvarende ensartet måte også ta hensyn til anlegg og anleggsdeler beliggende i kommuner hvor det ikke skrives ut eiendomsskatt. Departementet har ikke funnet noen tilsvarende ensartet løsning for hvordan verdiene i slike kommuner i forhold til den historiske fordelingsmodell kan hensyntas.

GAV-modellen antas dessuten å ivareta hensynet til å unngå omfordelingsvirkninger mellom kommunene på en tilnærmet like presis måte som en modell basert på historisk fordeling. Det er grunn til å anta at denne modell langt på vei innebærer en videreføring av utgangspunktet i den etablerte fordelingspraksis med fordeling etter verdien av kostpris for driftsmidler i den enkelte kommune. GAV ble beregnet til bruk som erstatning for manglende historisk anskaffelseskostnad ved etablering av åpningsbalansene. Selv om det dreier seg om en sjablon, har metoden mye til felles med faktisk kostpris/investert kapital.

At GAV-modellen vil være i tråd med hva som har vært praktisert, synes dels bekreftet av uttalelsen fra Hydrologiservice AS. Denne antakelse er også blitt styrket av det materialet Skattedirektoratet har innhentet om grunnlag for fordelingsnøkler basert på overgangsregelen, jf. kapittel 16.3.2.1, sammenholdt med foreløpig innhentede tall fra NVE om hvordan en fordeling basert på GAV vil slå ut for konkrete kraftanlegg, jf. kapittel 16.4.1.

Departementet legger dessuten til grunn at gjennomføring av en fordeling etter GAV-modellen ikke vil være mer arbeidskrevende enn en historisk fordeling basert på overgangsregelen. En fordeling basert på overgangsregelen ville som det fremgår av kapittel 16.3.2, forutsette at det ble satt i gang særskilte verdsettelsestiltak for anlegg og anleggsdeler beliggende i kommuner hvor det ikke skrives

ut eiendomsskatt. Alternativt kan verdsettelse og fordeling basert på GAV for driftsmidler i slike kommuner benyttes. Et særskilt verdsettelsesarbeid av verdier beliggende i slike kommuner, vil uansett ikke være nødvendig under GAV-modellen. Som påpekt i uttalelsene om denne modellen innebærer den at man kan bygge på det svært omfattende arbeidet som ble utført av NVE i forbindelse med fastsettelse av skattemessige åpningsbalanser for kraftforetakene i forbindelse med kraftskattereformen. Det er riktignok et betydelig arbeid som må gjøres i tillegg, jf. kapittel 16.4, men mye av faktagrunnlaget for det videre arbeid foreligger samlet og systematisert. Et slikt arbeid er ikke ferdigstilt for de andre modellene.

GAV-modellen vil medføre ekstraarbeid i forbindelse med den forutsatte supplering og korrigerende arbeid for kostpris på påkostninger og nyanlegg, jf. kapittel 16.5. En slik oppdatering av fordelingsgrunnlaget ville etter departementets oppfatning ha vært nødvendig også ved anvendelse av de øvrige vurderte modeller.

Etter departementets oppfatning vil fordelingsregler basert på GAV-modellen være å foretrekke – både som overgangsregel og som fordelingsregel inntil egedomskatteforordningen blir undergitt en generell revisjon. Departementet vil på denne bakgrunn foreslå at kommunefordelingsreglene baseres på samlet GAV for særlige driftsmidler i eksisterende kraftanlegg og fordelt mellom kommunene etter driftsmidlenes beliggenhet i forhold til kommunegrensen. Påkostninger og nyanlegg som ikke inngår i beregningen av GAV, fordeles etter kostpris/investert kapital.

Det foreslås at fordelingsregler i henhold til denne modell erstatter overgangsregelen av 18. desember 1998. Det nærmere innhold i departementets forslag til regler basert på denne modell er gjennomgått i kapittel 16.4–16.6.

## **16.4 Regler om kommunefordeling basert på GAV for kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000**

### **16.4.1 Innledning**

Om de overordnede prinsipper for forslag om fordelingsregler etter GAV-modellen, vises til kapittel 16.3.4.

Kommunefordelingsregler basert på GAV-modell foreslås benyttet første gang for eiendomsskatteåret 2001. Etter egedomskatteforordningen § 8 skal eiendomsskattegrunnlaget settes til ligningsverdien i året før eiendomsskatteåret; det vil si den verdi

som fastsettes for det inntektsåret ligningen gjelder. Etter skatteloven § 4–1 skal ligningsverdien vurderes pr. 1. januar i ligningsåret. De ligningsmessige fastsatte eiendomsskattegrunnlag etter skatteloven § 18–5 som skal legges til grunn for eiendomsskatteåret 2001 vil således relatere seg til forholdene pr. 1. januar 2000.

Et kraftanlegg forutsettes satt i drift på det tidspunkt anleggets kraftstasjon settes i drift. Alle kraftanlegg som var i drift pr. 1. januar 2000 vil i utgangspunktet utgjøre særlige beregningsenheter for verdsettelse etter skatteloven § 18–5 første til femte ledd slik bestemmelsen lyder etter lovendring sist av 23. juni 2000, og med virkning for eiendomsskatteåret 2001. Anlegg eller anleggsdeler som ikke var i drift pr. 1. januar 2000 skal verdsettes etter regelen i skatteloven § 18–5 sjette ledd.

På denne bakgrunn vil departementets forslag til kommunefordelingsregler måtte omfatte alle kraftanlegg som var i drift pr. 1. januar 2000.

Forslaget om fordelingsregler basert på NVEs beregninger av GAV pr. 1. januar 1997 vil i utgangspunktet være begrenset til anlegg som fikk beregnet slike verdier, jf. kapittel 16.3.4.1. NVEs fastsettelse av GAV omfatter alle kraftanlegg med kraftstasjoner satt i drift pr. 1. januar 1997. NVEs GAV-materiale er mangelfullt for anlegg med kraftverk med installert effekt under 1000 kW. I kapittel 16.4.2 gjennomgås innholdet i departementets forslag om en fordelingsregel basert på GAV for kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW som var i drift pr. 1. januar 1997 og hvor det foreligger beregning av GAV.

I kapittel 16.4.3 gjennomgås departementets forslag til fordelingsregler for skattegrunnlaget for kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift i tiden 1. januar 1997 til 1. januar 2000.

For de større og nyere anlegg foreslås fordelingsregler basert dels på GAV pr. 1. januar 1997 for deler av anlegget som har fått beregnet slike verdier, dvs. i praksis reguleringsanlegg med tilhørende driftsmidler, og dels på særskilt fastsatte gjenanskaffelsesverdier for øvrige anleggsdeler i henhold til samme prinsipper som ble benyttet for fastsettelse av GAV pr. 1. januar 1997. Sistnevnte verdier foreslås fastsatt av NVE pr. 1. januar 2000 (justert til kroneverdien pr. 1. januar 1997) og fordelt mellom kommunene etter de samme prinsipper som foreslått for kraftanlegg som var i drift pr. 1. januar 1997.

I kapittel 16.4.4 gjennomgås forslag om fordelingsregler for kommunekryssende anlegg med kraftverk med installert effekt mindre enn 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 2000. Det foreslås at kommu-

nefordelingen for slike anlegg baseres på kostpris for anlegget og at kommunefordeling foretas etter skjønn. Kommunefordeling foreslås betinget av at berørte kommune fremsetter krav om det.

Det presiseres at samtlige forslag både vil omfatte eiendomsskattegrunnlag for større kraftanlegg og for kraftanlegg med påstemplet merkeytelse under 10 000 kVa som verdsettes etter de særskilte regler i skatteloven § 18–5 femte ledd.

#### **16.4.2 Kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 1997**

##### *16.4.2.1 Utgangspunkter*

Med utgangspunkt i behovet for et alternativ til fordeling etter kostpris for eksisterende anlegg, ble NVE i mars 1999 kontaktet av departementet og bedt om å vurdere muligheten for å kommunefordele GAV-beregningene for kraftanleggene, og i tilfelle fremme forslag til beskrivelse av en metode for en slik kommunefordeling. NVE la i september 1999 fram et forslag til prosjektbeskrivelse for en slik metode. På grunnlag av denne prosjektbeskrivelsen ble det i desember 1999 inngått avtale med NVE om å starte gjennomføringen av fordelingen av GAV. I oppdragsavtalen ble det tatt forbehold om ytterligere detaljert fordeling dersom det ble behov for dette. NVE la i mars 2000 fram en liste for kommunefordeling av driftsmidlenes GAV i henhold til detaljeringskravene i den opprinnelige prosjektbeskrivelsen.

NVEs prosjektbeskrivelse ble forelagt LVK til uttalelse. LVK lot sine rådgivere i Hydrologiservice AS gjennomgå denne. Hydrologiservice ga i et notat datert 16. februar 2000 sin tilslutning til hovedtrekkene i metoden, men påpekte nødvendigheten av ytterligere detaljering på enkelte punkter. LVK fremsatte i denne forbindelse ingen konkrete merknader til notatet fra Hydrologiservice AS.

Departementet har etter dette tatt opp spørsmålet om utvidelse av oppdraget til NVE med ytterligere finfordeling av kommunefordelingen basert på GAV i samsvar med hva Hydrologiservice AS hadde påpekt. Departementet har også tatt opp behov for endringer i spesifikasjonen av NVEs rapportering i den listen departementet mottok i mars 2000. På denne bakgrunn har departementet i samarbeid med NVE utarbeidet en presiserende beskrivelse av det samlede prosjekt NVE har fått i oppdrag å rapportere i henhold til, dvs. de forutsetninger, den detaljeringsgrad og den metode oppdraget skal gjennomføres etter. Prosjektbeskrivelsen har også vært forelagt Skattedirektoratet.



Prosjektbeskrivelsen angir også det nærmere innhold i de prinsipper som etter departementets forslag etter GAV-modellen skal legges til grunn om hvilke driftsmidler som skal hensyntas og om hvordan verdien av kommunekryssende driftsmidler skal fordeles. Prosjektbeskrivelsen vil med få og identifiserte unntak dekke alle anlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW som var satt i drift pr. 1. januar 1997. Den gjengis derfor i sin helhet.

#### 16.4.2.2 *Prosjektbeskrivelse for NVEs rapportering av grunnlag for og beregning av fordelingsnøkler basert på GAV*

##### 1. *Overordnet rapportbeskrivelse*

NVE skal utarbeide en liste med kommunevis fordeling av samlet beregnet GAV for særskilte driftsmidler i kraftanlegg med kraftverk med installert effekt over 1000 kW, basert på driftsmidlenes fysiske beliggenhet, jf. punkt 2 til 4 nedenfor.

GAV ble beregnet for 75 kraftverk under 1000 kW. En kartlegging utført i 1999 viser at 172 kraftverk under 1000 kW er tilknyttet nettet. NVE hadde ikke noen komplett oversikt over disse kraftverkene da innsamlingen av tekniske data i forbindelse med fastsettelse av GAV i 1997. Eierne av slike anlegg ble gjort oppmerksom på innsendelsen av tekniske data gjennom pressen.

GAV for reguleringsanlegg med tilhørende driftsmidler som er til nytte i flere nedenforliggende kraftverk, fordeles mellom alle nedenforliggende kraftverk basert på energiekvivalenten til det enkelte kraftverk som er registrert hos NVE pr. 1. januar 2000. Kraftverk med installert effekt mindre enn 1000 kW holdes utenfor denne fordelingen.

Beregning av GAV for kraftanleggenes særskilte driftsmidler er foretatt utfra forholdene pr. 1. januar 1997. Eventuelle endringer etter denne tid er ikke medtatt.

Rapporten skal omfatte alle kraftanlegg med kraftverk med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 1997. Unntak gjelder fem identifiserte kraftanlegg med kraftverk med installert effekt mellom 1000 og 3000 kW som p.t. ikke er omfattet av NVEs GAV-materiale. Av sistnevnte anlegg er ett kommunekryssende.

Kraftanlegg med kraftverk satt i drift etter 1. januar 1997 vil i utgangspunktet ikke omfattes av listen. Det ble ikke beregnet GAV for slike nye kraftanlegg. I rapporten/listen skal andel av GAV av overforliggende reguleringsanlegg for kraftanlegg med kraftverk satt i drift i tiden 1. januar 1997 til 1.

januar 2000, likevel hensyntas og beregnes for vedkommende kraftanlegg utfra kraftverkets registrerte energiekvivalent pr. 1. januar 2000. Dette gjelder likevel bare kraftverk med installert effekt større enn 1000 kW. Begrunnelsen for ovenstående er bl.a. å få beregnet riktig andel av GAV fra reguleringsanleggene for eldre kraftanlegg som p.t. omfattes av NVEs GAV-materiale.

Etter 1. januar 1997 er det registrert sju nye kraftanlegg, tre opprustete kraftverk og fire nye reguleringsanlegg. Av disse anleggene er åtte kommunekryssende.

For hvert kraftanlegg skal angis hvem som er eier av kraftanlegget pr. 31. desember 1999, jf. Skattedirektoratets liste.

Endelig rapportformat utarbeides i samarbeid med Skattedirektoratet.

Rapportering skal skje til Skattedirektoratet innen 5. oktober 2000.

##### 2. *Definisjoner*

Med *GAV* forstås den sjablonmessige beregnede verdi for særskilte driftsmidler i et kraftanlegg, som gjenspeiler hva det vil koste å gjenoppbygge eller gjenanskaffe driftsmidlene med prisnivå pr. 1. januar 1997, og som ble fastsatt av NVE i medhold av forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftforetak.

Med *kraftanlegg* forstås det egentlige produksjonsanlegget – kraftverket/kraftstasjonen – med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, med unntak av fjernledninger og fordelingsanlegg, jf. skatteloven § 18–1 annet ledd bokstav a, jf. bokstav b. Kraftanlegg med kraftverk med en samlet installert effekt på mindre enn 1000 kW omfattes ikke.

*De driftsmidler som skal inngå i fordelingen* skal i utgangspunktet tilsvare de driftsmidler som inngikk i NVEs beregning av GAV i henhold til forskriften av 20. januar 1997 nr. 79 § 1–1. Gjenanskaffelsesverdier ble da beregnet for følgende hovedtyper av driftsmidler i kraftanlegg:

##### 3.0 *Overføringer og reguleringsanlegg*

- Dammer
- Vannveier
- Hjelpetunneler
- Bekkeinntak med sjakter og tunneler
- Luker og tverrslagsporter
- Lukesjakter
- Pumper

#### 4.0 Inntak/driftsvannvei

- Dammer
- Vannveier
- Hjelpetunneler
- Bekkeinntak med sjakter og tunneler
- Svingesjakt/trykkluftbasseng
- Luker og tverrslagsporter
- Lukesjakter

#### 5.0 Kraftstasjonsområdet

- Kraftstasjonshall/bygning med maskinteknisk utstyr
- Adkomst- og hjelpetunneler
- Aggregater m/generator
- Transformator
- Høyspent koblingsanlegg
- Kontrollanlegg
- Hjelpeanlegg
- Kabler
- Kraftlinjer som ikke regnes til monopoldel

#### 6.0 Adkomstlegg

- Veier med underpunkter for veitunneler og bruer
- Kaianlegg
- Taubaner

GAV for adkomstlegg, jf. kap. 6.0, skal ikke inngå i fordelingen.

Det ble ikke beregnet GAV for selve vannfallet (den rå vannkraft). Vannfall skal ikke inngå i fordelingen.

Med *reguleringsanlegg* forstås anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag, jf. skatteloven § 18–1 første ledd bokstav c. I et reguleringsanlegg vil dammer, overføringstunneler og pumper inngå som særskilte driftsmidler knyttet til reguleringsanlegget.

Om *tilordning av GAV for driftsmidler i de ulike kategorier som reguleringsanlegg/vannveier*:

Ved innrapportering av tekniske data etter forskrift av 20. januar 1997, skulle overførings- og reguleringsanlegg føres under kap. 3 Overførings- og reguleringsanlegg. Inntaksanlegg og driftsvannveier skulle føres under kap. 4, Inntak/driftsvannvei, jf. grupperingen ovenfor. Noen kraftselskaper har ikke rapportert etter disse forutsetningene, slik at overførings- og reguleringsanlegg kan være ført til kap. 4 og inntaksanlegg kan være ført til kap. 3. Dette medfører en manuell kontroll av hvilke anlegg som er reguleringsanlegg og som skal fordeles på de nedenforliggende kraftverk.

Tilløpstunneler som også er senkingstunneler (for nedenforliggende kraftverk som har nytte av reguleringen) vil bli behandlet enten som reguleringsanlegg eller vannvei til kraftstasjonen, avhengig av hvordan det ble innrapportert for GAV-beregning. I noen tilfeller har selskapene ført på en passende andel av tilløpstunnelen som reguleringsanlegg.

Ved reguleringsanlegg er det oppført bl.a. lukestyingsanlegg og vannstandsmålere. Reguleringsforeninger som svarer for rene reguleringer fikk i forbindelse med innrapportering av tekniske data etter forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 ikke tilgang til kap. 5 hvor verdien av slike anleggsdeler er beregnet. Dette medførte at slike anleggsdeler ble kommentert i «post 1.8 Kommentarer». For å få beregnet GAV for slike anleggsdeler ble det opprettet et eget driftsmiddel, som ble lagt under post 3.5. I forbindelse med kommunefordelingen inkluderes slike anleggsdeler i reguleringsanlegget.

*Kraftanleggenes eiere* og deres eierandeler vil bli angitt i rapporten på bakgrunn av NVEs database og Skattedirektoratets liste med eiere pr. 31. desember 1999.

#### 3. Nærmere retningslinjer for kommunefordeling av GAV for driftsmidler som krysser kommunegrenser

Kommunefordelingen skal baseres på en beregning av kommunenes andel av GAV for de enkelte driftsmidler basert på deres beliggenhet i forhold til kommunegrensene. For beregningen av den enkelte kommunes andel av GAV for driftsmidler som krysser kommunegrenser, skal følgende retningslinjer legges til grunn:

##### *Dammer:*

Dammer som har en kryssende kommunegrense fordeles i forhold til damvolum, og luker som ligger i dammen inngår i denne fordelingen. Ved kombinasjonsdammer skal hver enkelt damtype betraktes hver for seg. Omløps- og flomløpstunneler skilles ut som egne enheter og beregnes som vannvei.

##### *Vannveier:*

Fordeling av vannvei gjøres ved at vannveien med tilsluttede driftsmidler fordeles forholdsvis etter lengden.

Der en vannvei går over fra f. eks. kanal til tunnel eller tunnel til rør, skilles disse ut som egne enheter. Tunnel med grentunneler skilles ut som egne enheter.

En vannvei i form av tunnel har forskjellige

funksjoner som bl.a. tilløpstunnel, overføringstunnel og avløpstunnel, og disse betraktes som egne enheter. Tunnelen kan være delt opp i flere driftsmidler avhengig av tverrsnitt og drivemåte. Hele tunnelen betraktes som en enhet.

Tverrslag inkluderes i tilhørende tunnel/sjakt.

Bekkeinntak med vannvei, luker og lukesjakter inkluderes i tilhørende tunnel. Svingsystemet skilles ut som en egen enhet. Hvis det er entydig plassert i en kommune vil det bli tillagt denne kommunen. Hvis kommunegrensen går gjennom dette området fordeles det med 50 % på hver av de to kommunene.

En vannvei i form av rørgate består av rør og fundamenter/grøft. Røret kan være delt opp i flere driftsmidler avhengig av rørtype og dimensjon, og rørgaten kan være både i dagen og nedgravd. Hele rørgaten betraktes som en enhet.

*Kraftstasjoner: (foreløpig fordelingsmåte – gjelder en kraftstasjon)*

Kraftstasjon består av bygg/hall, adkomst- og hjelpetunneler, samt maskin- og elektrotekniske anlegg. De enkelte driftsmidlene i post 5.1 og 5.3 til 5.9 betraktes som egne enheter, og fordeles hver for seg. For kraftstasjonsbygg/-hall vil fordelingen gjøres etter sprengningsvolumformelen i NVEs kostnadsgrunnlag for store kraftanlegg, NVE publ. nr. 19/1995. Ellers vil hvert driftsmiddel fordeles med 50/50 til hver kommune, hvis ikke driftsmidlet er entydig plassert i en kommune. Driftsmidler under post 5.2 inkluderes i kraftstasjonshallen, utenom adkomsttunnelen som betraktes for seg.

#### *4. Om grunnlag for avgjørelse av den geografiske plasseringen av driftsmidlene*

Ved kommunegrenser i elver forutsettes at djupålen er kommunegrensen, jf. Vassdragsloven av 15. mars 1940 § 2.

NVEs grunnlag for stedfesting av geografisk plassering av driftsmidler er basert på tilgjengelige koordinatfestete data for kraftstasjon, vannvei, inntak og dam. Disse dataene er stort sett hentet fra kart i målestokk 1:50.000, og kvaliteten er varierende med en nøyaktighet på +/- 50 m. Disse dataene er tilgjengelig i geografisk informasjonssystem (GIS) og er kombinert med de nasjonale datasett N250/N50 fra Statens kartverk for å fastslå kommunegrensen. I tillegg er det benyttet grunnlagsmateriale fra tekniske data som ble sendt inn i forbindelse med fastsettelse av GAV.

Hvor driftsmidlenes plassering og kommunenes andel av ett driftsmiddel er vanskelig å konsta-

tere på dette grunnlaget, skal kraftverkseier kontaktes for nærmere opplysninger om nøyaktig hvor driftsmidlet er plassert i forhold til kommunegrensen. Ved uklarhet etter dette må NVE foreta befaring.

#### *16.4.2.3 Departementets vurderinger og forslag*

Med bakgrunn i at NVEs fastsettelser av GAV for kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt mindre enn 1000 kW er svært mangelfull, omfatter prosjektbeskrivelsen ikke slike anlegg. Departementets forslag til fordelingsregler basert på GAV for kraftanlegg i drift pr. 1. januar 1997, avgrenses i utgangspunktet tilsvarende.

Prosjektbeskrivelsens angivelse av driftsmidler som inngår i fordelingen, samsvarer med angivelsen i § 1–1 annet ledd i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftforetak. Denne avgrensning er etter departementets oppfatning i samsvar med eiedomsskatte- lovas objektbegrep. Adkomstlegg som nevnt i forskriften § 1–1 tredje ledd er likevel holdt utenfor fordelingsgrunnlaget. Dette skyldes dels at det kan avhenge av en konkret vurdering om slike anlegg skal anses som «verk og bruk» etter eiedomsskatte- lova, og dels at oppgaven med å foreta en gjennomgående kommunefordeling av GAV for slike anlegg ville være svært arbeidskrevende. Det foreliggende kartmaterialet for dekning av adkomstveier er svært mangelfullt.

I prosjektbeskrivelsen er angitt at for reguleringsanlegg som flere kraftstasjoner har nytte av, skal GAV for reguleringsanlegget med tilhørende driftsmidler fordeles mellom de ulike kraftanlegg som har underliggende kraftstasjoner, etter kraftstasjonenes energiekvivalenter registrert hos NVE pr. 1. januar 2000. Ved denne fordeling skal det likevel ikke tas hensyn til kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt mindre enn 1000 kW. Kraftstasjonenes energiekvivalenter er registrert hos NVE og forutsettes å gi uttrykk for det enkelte kraftanleggs nytte av reguleringsanlegget. Denne fordelingsregel antas i samsvar med hva som ofte legges til grunn i praksis ved fordeling av kostnader for reguleringsanlegg mellom flere kraftanlegg som har nytte av reguleringsanlegget. Lignende fordelingsregel benyttes også ved fordeling av pumpekostnader ved fastsettelse av grunnrenteinntekt, jf. skattelovforskriften § 18-3-26 annet ledd.

Prosjektbeskrivelsens konkrete angivelse av hvilke deler av driftsmidlene som skal anses beliggende i ulike kommuner og fordeling av verdien knyttet til det enkelte kommunekryssende drifts-

middel, er etter departementets oppfatning i samsvarende med utgangspunktet om at fordelingen skal skje etter driftsmidlenes fysiske beliggenhet i forhold til kommunegrensene. Ved utforming av detaljeringsgraden av fordelingsgrunnlaget for de enkelte kommunekryssende driftsmidler, er det tatt hensyn til merknadene fra Hydrologiservice AS så langt man har funnet det formålstjenlig sett i forhold til de praktiske problemer gjennomføringen vil innebære. På dette punkt vil prosjektbeskrivelsen fungere som retningslinjer for det skjønnet som ligger til grunn for fordelingen i henhold til det angitte utgangspunkt.

Departementet foreslår at det lovfestes at kommunefordelingen for kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 1997, skal fastsettes på bakgrunn av NVEs fastsatte GAV for særskilte driftsmidler (med unntak av atkomstlegg) i det enkelte kraftanlegg og de prinsipper som ligger til grunn for de innhentede oppgaver fra NVE om hvordan GAV fordeler seg på driftsmidler beliggende i de ulike kommuner. Departementet har ikke funnet grunnlag for å foreslå at de nærmere prinsipper for avgrensning av driftsmidlenes beliggenhet i de ulike kommuner eller fordelingen av GAV for ulike typer kommunekryssende driftsmidler, skal nedfelles i loven.

Det angitte prinsipp om at GAV for reguleringsanlegg skal fordeles mellom flere kraftanlegg som har nytte av reguleringen etter alle nedenforliggende kraftstasjoners energiekvivalenter registrert hos NVE, foreslås likevel lovfestet. Nevnte regel vil ikke gjelde underliggende kraftstasjoner med installert effekt under 1000 kW. Denne fordelingsregel kan ikke utledes av utgangspunktet om at fordelingen skal baseres på den verdi driftsmidlene representerer og deres beliggenhet.

NVEs faktiske rapportering i henhold til prosjektbeskrivelsen vil omfatte de aller fleste kraftanlegg med kraftstasjoner med installert ytelse over 1000 kW som fikk beregnet GAV pr. 1. januar 1997. Unntak gjelder for fem identifiserte anlegg med installert effekt mellom 1000–3000 kW, men bare ett av disse kraftanlegg er kommunekryssende. NVE vil få i oppdrag å foreta GAV-beregning for anlegget i henhold til reglene i forskriften av 20. januar 1997 samt å foreta en kommunefordeling av anleggets kommunekryssende driftsmidler etter de samme retningslinjer som angitt i prosjektbeskrivelsen. Forskriften av 20. januar 1997 nr. 79 forutsettes da gitt tilsvarende anvendelse for disse fastsettelse. Særlige regler om plikt for eier til å inngi opplysninger samt nye fristregler for rapportering til NVE må imidlertid fastsettes i forskrift. Det vises også til den parallelle løsning i kapittel 16.4.3.2.

Det grunnlag for kommunefordeling for kraftanlegg som fikk (eller får) beregnet GAV og som foreslås kommunefordelt i henhold til forslaget foran, forutsettes også korrigeret for kostpris for senere investeringer i kraftanleggets særskilte driftsmidler. Om slike korrigeringer, vises til kapittel 16.5.

Det vises til forslag til ny § 8 A-1 første ledd i eieendomsskattelova.

Det foreslås at reglene settes i kraft fra og med eiendomsskatteåret 2001. Forslaget vil således erstatte lov om overgangsregel til eieendomsskattelova § 8 av 18. desember 1998 nr. 75 som foreslås opphevet.

I Ot.prp. nr. 78 (1999–2000) kapittel 9 er angitt at det tas sikte på at kommunene i forbindelse med utsendelse av de ligningsmessige fastsatte eiendomsskattegrunnlag for kraftanleggene for skatteåret 2001, skal få tilsendt foreløpig fastsatte fordelingsnøkler basert på de fordelingsregler departementet vil foreslå lagt til grunn for eiendomsskatteåret 2001. Slike utsendelser skal etter planen foretas i begynnelsen av november 2000. NVEs rapportering til Skattedirektoratet i henhold til den fremlagte prosjektbeskrivelsen, vil utgjøre grunnlaget for direktoratets utsendelse av slike foreløpig fastsatte fordelingsnøkler til kommunene og de skattepliktige. Bakgrunnen for dette tiltak er hensynet til kommunenes behov for avklaring i forbindelse med budsjettprosessen for 2001.

Departementet har ikke funnet grunnlag for å foreslå at NVE skulle tillegges vedtakskompetanse i forbindelse med fastsettelse av fordelingsnøkler i henhold til prosjektbeskrivelsen. Selve fastsettelsen av fordelingsnøkler for det enkelte kraftanlegg, skal foretas av ligningsmyndighetene, jf. kapittel 16.8.1. Den endelige fastsettelse av kommunefordelingen vil bli foretatt senere, men i god tid før 1. mars 2001 som er fristen for kommunenes utskrivning av eiendomsskatt.

#### **16.4.3 Kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift etter 1. januar 1997**

##### *16.4.3.1 Utgangspunkter*

Nye kraftstasjoner med (andel av) reguleringsanlegg vil når anlegget settes i drift, utgjøre en ny beregningsenhet for samlet verdsettelse etter skatte-loven § 18–5 første til femte ledd, jf. § 18–1 annet ledd bokstav a. Et nytt kraftanlegg (beregning-senhet) kan bestå av en ny kraftstasjon med (andel i) et nytt reguleringsanlegg. Det vil også kunne oppstå nye kraftanlegg (beregning-senheter) når nye kraftstasjoner tar i bruk vassføringen fra et gam-

melt reguleringsanlegg. For slike kraftanlegg som er satt i drift etter 1. januar 1997, vil det ikke være fastsatt GAV for alle anleggsdeler. I praksis vil det være aktuelt at det er beregnet GAV for reguleringsanlegg med tilhørende driftsmidler som nye kraftstasjoner knytter seg til.

På bakgrunn av opplysninger fra NVE, jf. prosjektbeskrivelsen inntatt i kapittel 16.4.2.2, legger departementet til grunn at det på landsbasis er satt i drift i alt sju nye kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW i tiden 1. januar 1997 til 1. januar 2000. I tillegg er det registrert fire nye reguleringsanlegg. Av disse nye kraftanlegg strekker åtte seg over kommunegrensene.

For disse nye, kommunekryssende kraftanlegg som er satt i drift pr. 1. januar 2000, vil de forslag til fordelingsregler som er angitt i forrige avsnitt, ikke kunne anvendes direkte. Det må således fastsettes særlige regler om hvordan verdiene i slike anlegg skal hensyntas ved kommunefordelingen.

#### 16.4.3.2 Departementets vurderinger og forslag

For ovennevnte kraftanlegg satt i drift i tiden 1. januar 1997 til 1. januar 2000 kan man som nevnt ikke bygge fordelingsregler på bruk av GAV fastsatt pr. 1. januar 1997. Det må således foretas et valg av løsning når det gjelder hvilken verdsettelse som skal legges til grunn ved kommunefordelingen for de anleggsdeler i slike anlegg som ikke fikk beregnet GAV. Disse regler vil få anvendelse ved fordelingen av skattegrunnlag første gang for skatteåret 2001.

Med utgangspunkt i forutsetningene for GAV-modellen, bør det være vesentlig å komme frem til den løsning som er mest mulig likeartet med de løsningene som foreslås lagt til grunn for eldre kraftanlegg som omfattes av forslagene i kapittel 16.4.2. Ettersom regelen foreslås med virkning første gang for eiendomsskatteåret 2001, vil det likevel være av vesentlig betydning at regelen rent praktisk lar seg gjennomføre allerede for dette skatteår.

Departementet ser følgende alternative løsninger:

1. NVE fastsetter gjenanskaffelsesverdi for anlegget pr. 1. januar 2000 i henhold til de samme prinsipper som ble lagt til grunn ved fastsettelse av GAV og justert til kroneverdien pr. 1. januar 1997. NVE foretar likeledes en kommunefordeling av den beregnede gjenanskaffelsesverdi i henhold til den samme metode og prinsipper som angitt i prosjektbeskrivelsen, jf. kapittel 16.4.2.2.
2. Kommunefordelingen baseres i disse tilfeller på eierens opplysninger om anskaffelseskostnad

knyttet til anleggets enkelte deler og om den kommunevise fordelingen av disse verdier etter driftsmidlenes beliggenhet. For kraftanleggets evt. andel i eldre reguleringsanlegg må beregnet andel av GAV for disse reguleringsanleggene likevel legges til grunn.

3. Forutsatt at alle deler av anlegget er beliggende i kommuner som skrev ut eiendomsskatt i skatteåret 2000, baseres fordelingen på de eiendomsskattegrunnlag som ble lagt til grunn ved eiendomsskatteutskrivning d.å. i den enkelte kommune. Løsningen er parallell til den løsning som ville følge av overgangsregelen, jf. kapittel 16.3.2.
4. Kommunefordelingen overlates til kommunene for avtalemessig verdsettelse av anleggets deler og kommunefordeling i henhold til den innbyrdes verdi av anleggsdelene i de involverte kommuner. Dersom enighet ikke oppnås overlates spørsmålet til skjønn.
5. Kommunefordelingen baseres på særskilt taksering av investert kapital i anlegget og en skjønnsmessig kommunefordeling av verdiene.

Etter departementets oppfatning vil valget stå mellom alternativ 1 og 2. Departementet er kommet til at alternativ 1 vil være å foretrekke. Dette er det alternativ som er mest likeartet med forslaget for de øvrige kraftanlegg som vil bli undergitt fordelingsreglene for skatteåret 2001. I den utstrekning det er aktuelt å fordele GAV fra eldre reguleringsanlegg på nye kraftanlegg i vassdraget, antas at NVEs bistand uansett vil være nødvendig. Ligningsmyndighetene vil ikke få det merarbeid kommunefordeling for disse tilfeller ville innebære etter alternativ 2. Eierne av de aktuelle kraftanlegg vil uansett måtte bidra med opplysninger enten til ligningsmyndighetene eller til NVE og i begge tilfeller i henhold til pliktregler som ikke vil foreligge før denne proposisjon er stortingsbehandlet. Alternativ 1 innebærer at NVE får et utvidet oppdrag om å foreta fastsettelse av GAV for de aktuelle kommunekryssende anlegg etter de samme prinsipper som ble lagt til grunn ved beregning av GAV pr. 1. januar 1997. Et slikt oppdrag forutsetter at forskriften av 20. januar 1997 nr. 79 gis tilsvarende anvendelse. Supplerende bestemmelser må fastsettes i forskrift. Det må innhentes opplysninger fra kraftanleggets eiere og fastsettelsene må utføres på kort tid. Ettersom antallet nye kommunekryssende kraftanlegg er begrenset – maksimalt åtte - skulle oppgaven være overkommelig. Som nevnt innebærer dette en viss belastning for eierne av de aktuelle kraftanlegg, men det innebærer for øvrig ingen merbelastning for ligningsmyndighetene eller for kommunene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det for kommunekryssende kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift etter 1. januar 1997, blir lovfestet en fordelingsregel basert på gjenanskaffelsesverdier fastsatt av NVE pr. 1. januar 2000 etter samme prinsipper som i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 og ut fra de samme retningslinjer om fordeling av disse verdier etter driftsmidlenes beliggenhet som følger av prosjektbeskrivelsen.

Når en ny kraftstasjon er knyttet til eldre reguleringsanlegg, drar den nytte av regulert vassføring som også kommer til nytte i andre stasjoner. For disse tilfeller bør også det nye kraftanlegget tilordnes en andel av reguleringsanleggets GAV i henhold til stasjonens relative nytte av reguleringsanlegget. Ved beregning av fordelingsnøkkel foreslås at GAV for eldre reguleringsanlegg også fordeles på det nye anlegg etter NVEs registrerte energiekvivalenter for kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW i disse anleggene. Dette forslag er i samsvar med de foreslåtte regler for kraftanlegg som fikk fastsatt GAV pr. 1. januar 1997. Dette er også nødvendig for at de øvrige kraftanlegg i vassdraget skal få tilordnet riktig andel av GAV for reguleringsanlegget. Prosjektbeskrivelsen for NVE bygger også på dette, jf. kapittel 16.4.2.2. Registrerte energiekvivalenter for alle nedenforliggende kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 2000 skal med andre ord hensyntas ved fordelingen for skatteåret 2001.

Det vises til utkastet til ny § 8 A-1 tredje ledd i eieendomsskattelova.

#### 16.4.4 Kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 2000

##### 16.4.4.1 Utgangspunkter

Kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1000 kW vil ikke omfattes av forslagene i kapittel 16.4. NVE opplyser at det er fastsatt GAV for ca. 75 av i alt ca. 172 slike anlegg. Av de anlegg som ble GAV-beregnet, var bare et par anlegg kommunekryssende. Ettersom fordelingen for disse mindre kraftanlegg ikke kan baseres på GAV, må det fastsettes særskilte fordelingsregler.

##### 16.4.4.2 Departementets vurderinger og forslag

I samsvar med forutsetningene for GAV-modellen og i mangel av fastsatt GAV for disse anlegg, foreslås lovfestet at fordelingen av skattegrunnlag for slike mindre kommunekryssende anlegg, skal bygge på kostpris for særskilte driftsmidler i slike an-

legg fordelt etter driftsmidlenes fysiske beliggenhet. Det foreslås ikke beregnet andel av GAV for eldre reguleringsanlegg som disse kraftanlegg måtte være knyttet til.

Departementet legger til grunn at behovet for faktisk kommunefordeling av eiendomskattegrunnlagene for kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1000 kW, vil være begrenset. Det foreligger ingen sentral oversikt over hvilke av disse anlegg som strekker seg over flere kommuner.

For skatteåret 2001 foreslås at kommunefordeling etter den foreslåtte regel, bare vil bli gjennomført dersom en av de berørte kommuner fremsetter krav om slik fordeling. Tidsfrist for fremsettelse av slike krav foreslås fastsatt i forskrift. Kommunefordeling for dette år vil baseres på ligningsmyndighetenes skjønn. Det kan herunder være aktuelt å pålegge de eiendomsskattepliktige opplysningsplikt i medhold av ligningsloven § 4–8, jf. kapittel 16.8.3.2.1.

Løsningen for de her aktuelle mindre kraftanlegg vil være parallell til den løsning som foreslås for eiendomsskattegrunnlag etter skatteloven § 18–5 sjette ledd for anleggsdeler som ikke er satt i drift pr. 1. januar i ligningsåret, jf. kapittel 16.6.4.2.

Det vises til utkast til § 8 A-1 fjerde ledd til eieendomsskattelova.

## 16.5 Regler om korreksjon av fordelingen for kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000 – påkostninger og utvidelser

### 16.5.1 Innledning

Et kraftanlegg – kraftstasjon med eventuelt tilhørende andel av reguleringsanlegg – er en egen beregningsenhet under verdsettelsen etter skatteloven § 18–5. De foreslåtte fordelingsregler basert på GAV-modellen, forutsetter at det fordelingsgrunnlag som følger av en fordeling basert på GAV skal kunne korrigeres for senere påkostninger eller utvidelser som ikke inngikk i beregningen av GAV, jf. kapittel 16.3.4. Slike investeringer skal hensyntas til kostpris.

I det følgende gjennomgås departementets forslag om slike korrigeringsregler i forhold til de utgangspunkter for fordelingen for kraftanlegg som er satt i drift pr. 1. januar 2000 og som er gjennomgått i kapittel 16.4. Departementet legger til grunn at det ikke vil være praktisk mulig å foreta slike korrigeringer med virkning for skatteåret 2001.

Forslaget foreslås derfor gitt virkning fra og med eiendomsskatteåret 2002.

### 16.5.2 Kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr 1. januar 1997 – påkostninger og utvidelser

#### 16.5.2.1 Utgangspunkter

Departementet har i kapittel 16.3.4.4 ovenfor foreslått en regel om at kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget i utgangspunktet skal baseres på GAV for alle kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr. 1. januar 1997. For disse anlegg er det fastsatt eller skal fastsettes GAV pr. 1. januar 1997 for anleggets driftsmidler som angitt i prosjektbeskrivelsen. GAV er beregnet for disse anleggene slik de var på dette tidspunktet. Kommunefordeling for disse anleggene basert på dette utgangspunkt, vil ikke omfatte verdien av påkostninger på eller utvidelser av anleggene som måtte være foretatt etter 1. januar 1997. Det kan dreie seg om påkostninger og utvidelser av eksisterende kraftstasjoner og/eller påkostninger eller nyanlegg av reguleringsanlegg tilknyttet kraftstasjonen.

Ut fra de hensyn utforming av GAV-modellen bygger på, jf. kapittel 16.3.4, er det forutsatt at reglene skal bygges ut slik at det tas hensyn til senere investeringer i anleggets særlige driftsmidler. Korrigert fordeling i samsvar med investert kapital antas i samsvar med det fordelingsprinsipp som for en stor del er blitt lagt til grunn i praksis. Det vil også være i samsvar med eiedomsskattelovas verdsettelsesprinsipper for de objekter som omfattes av loven.

#### 16.5.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Utgangspunktet ved korrigerende av en kommunefordeling basert på hovedregelen om GAV, bør etter departementets oppfatning være kostpris for driftsmidler i særlige driftsmidler/anleggsdeler beliggende i de ulike kommuner. Dette utgangspunkt for korrigerende av fordelingsgrunnlaget ved endring av anleggsdelenes innbyrdes verdi, bør etter departementets vurdering lovfestes og presiseres nærmere i forskrift.

Departementet antar at de investeringer som skal hensyntas, i utgangspunktet bare bør gjelde den type eiendeler som også inngikk i beregningen av GAV pr. 1. januar 1997, jf. kapittel 16.3.4. Som ved fordeling basert på GAV, foreslås at adkomstlegg som nevnt i § 1–1 tredje ledd i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79, unntas. Den verdi som er tillagt slike eiendeler i skatteregnskapet for det en-

kelte inntektsår, foreslås å utgjøre utgangspunktet for korrigerende av den fordeling som ellers følger av den fastsatte GAV for driftsmidler i anlegget. Dette innebærer bl.a. at kostnader knyttet til immaterielle rettigheter ikke kan hensyntas.

Den praktiske gjennomføring av en korreksjonsregel som angitt, vil måtte baseres på årlige opplysninger og krav fra skattyterne og/eller de eiendomsskattepliktige. Det mest praktiske er antagelig at slike opplysninger må fremsettes i forbindelse med selvangivelsen og den årlige verdsettelse av anlegget, jf. kapittel 16.8.3.

Ovenstående spørsmål vil kreve en nærmere gjennomgang som departementet ikke har hatt kapasitet til å foreta nå. Det må fastsettes nærmere regler bl.a. om hvilke investeringer som skal hensyntas ved korrigerende og med hvilke verdier, om grunnlaget for kommunefordeling av disse verdier og om hvem som skal rapportere om disse forhold. Reglene om den praktiske gjennomføring bør søkes utformet på enklest mulig måte og basert på de rapporteringsrutiner som allerede foreligger i forbindelse med ligningen. Korreksjonene av fordelingsnøkkelen på bakgrunn av kostpris for påkostninger og utvidelser bør videre skje med samme kroneverdi som beregningen av fordelingsnøkkelen er basert på. Slike spørsmål kan mest hensiktsmessig reguleres i forskrift.

For eiendomsskatteåret 2001 vil det være et større arbeid å få korrigert GAV med investeringer over perioden 1. januar 1997 til 1. januar 2000, som er skjæringspunktet for verdsettelse og kommunefordeling for eiendomsskatteåret 2001. Slike korreksjoner vil kunne medføre endringer i den kommunefordeling som vil følge av en anvendelse av GAV og som de foreløpig fastsatte fordelingsnøkler vil basere seg på, jf. kapittel 16.4.2.3. De foreløpig fastsatte fordelingsnøkler som forutsettes oversendt kommunene primo november 2000 i samsvar med den foreslåtte hovedregel, vil dessuten bli svekket som grunnlag for kommunenes budsjettarbeid for 2001.

Departementet anser det lite realistisk at man ville kunne få på plass utfyllende regler om korrigerende av GAV slik at disse kan bli anvendt ved fordeling av eiendomsskattegrunnlaget for skatteåret 2001. Korreksjoner i henhold til slike regler vil medføre merarbeid for skattyterne/de eiendomsskattepliktige og for ligningsmyndighetene. Arbeidet vil eventuelt måtte utføres i god tid før 1. mars 2001. Å ferdigutvikle og fastsette nye regler og rutiner, innhente tilleggsopplysninger og foreta fastsettelser for korrigerende av GAV som grunnlag for fordelingsnøkler for eiendomsskatteåret 2001, vil ikke la seg gjøre innenfor denne tidsramme.

På denne bakgrunn foreslår departementet at en regel om korreksjon for kostpris for påkostninger og nyanlegg av kommunefordelingen først settes i kraft fra og med eiendomsskatteåret 2002. Den foreslåtte regel om fordeling etter GAV pr. 1. januar 1997 for alle kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW satt i drift pr. samme tidspunkt, vil med andre ord også fungere som en reell overgangsregel for eiendomsskatteåret 2001. Departementet antar at denne overgangsregel vil være mer formålstjenlig enn en fordeling etter den vedtatte overgangsregel av 18. desember 1998, jf. kapittel 16.3.2.3. Dersom en fordeling basert på GAV vil kunne medføre at man kan forvente store korreksjoner av fordelingsgrunnlaget for skatteåret 2002, vises til at disse effekter i en viss utstrekning vil kunne unngås ved avtaler mellom de involverte kommuner, jf. kapittel 16.7.

Det vises til utkastet til ny § 8 A-1 annet ledd i eiendomsskattelova.

### 16.5.3 Øvrige kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000

Det vises til forslagene i kapittel 16.4.3.2 hvor det for større anlegg satt i drift etter 1. januar 1997 foreslås at kommunefordelingen skal bygge på særskilt fastsatt GAV basert på forholdene pr. 1. januar 2000. For mindre anlegg foreslås at fordelingen baseres på kostpris for anleggets særskilte driftsmidler pr. 1. januar 2000, jf. kapittel 16.4.4.2. De korrigeringsregler som er foreslått i foregående avsnitt for større kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 1997, foreslås gitt tilsvarende anvendelse for øvrige kategorier kraftanlegg. Korrigering av fordelingsgrunnlaget for disse anlegg vil imidlertid først være aktuelt for investeringer foretatt i inntektsåret 2000, og med virkning for fordelingsgrunnlaget tidligst for skatteåret 2002.

Det vises til utkastet til ny § 8 A-1 femte ledd i eiendomsskattelova.

## 16.6 Regler om kommunefordeling basert på kostpris for driftsmidler/investert kapital for kraftanlegg satt i drift etter 1. januar 2000

### 16.6.1 Innledning

Forslagene i kapittel 16.4 og kapittel 16.5 gjelder bare anlegg satt i drift pr. 1. januar 2000. Forslaget om fordelingsregler for disse anlegg vil i utgangspunktet omfatte alle kraftanlegg som med virkning

for eiendomsskatteåret 2001 vil få ligningsmessig fastsatte eiendomsskattegrunnlag etter skatteloven § 18–5 første til og med femte ledd.

I kapittel 16.6.2 foreslås fordelingsregler for anlegg som settes i drift etter 1. januar 2000. Slike anlegg vil tidligst bli verdsatt etter skatteloven § 18–5 første til og med femte ledd med virkning for eiendomsskatteåret 2002.

For anleggsdeler som ikke var satt i drift pr. 1. januar 2000 gjelder det likevel særlige vedsettelsesregler i skatteloven § 18–5 sjette ledd som også skal anvendes for eiendomsskatteåret 2001. I avsnitt 16.6.3 foreslås fordelingsregler for slike eiendomsskattegrunnlag som måtte være fastsatt for kommunekryssende anlegg/anleggsdeler.

### 16.6.2 Nye kraftanlegg uten tilknytning til eldre reguleringsanlegg

Ved fastsettelse av fordelingsgrunnlaget for helt nye kraftanlegg uten tilknytning til eldre reguleringsanlegg med beregnet GAV pr. 1. januar 1997, vil departementets forslag etter GAV-modellen innebære at kommunefordelingen skal baseres på kostpris for anleggets driftsmidler i den enkelte kommune. Dette prinsipp foreslås lovfestet som fordelingsregel for helt nye anlegg som settes i drift etter 1. januar 2000.

På samme måte som i forhold til korrigering av fordelingsgrunnlag fastsatt for kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000, vil departementet foreslå særlige forskriftsbestemmelser om verdsettelse, fremgangsmåte m.v. for fastsettelse av fordelingsnøkler basert på investert kapital på særskilte driftsmidler i kraftanlegget.

Det vises til utkastet til ny § 8 A-2 første ledd i eiendomsskattelova.

### 16.6.3 Nye kraftanlegg med tilknytning til eldre reguleringsanlegg

Kraftanlegg satt i drift etter 1. januar 2000 kan ha tilknytning til eldre reguleringsanlegg hvor det er beregnet fordelingsgrunnlag etter de foreslåtte regler i kapittel 16.4 og 16.5. Departementet foreslår at også slike nye kraftanlegg skal tilordnes en andel av disse verdier etter registrerte energiekvivalenter for kraftstasjonen pr. 1. januar i ligningsåret. Ved idriftsettelse av nye kraftanlegg vil det således foretas en omfordeling av verdien på reguleringsanlegget også for de kraftanlegg som var tilknyttet reguleringsanlegget i tidligere år.

For øvrig foreslås at fordelingen baseres på kostpris for det nye anleggets særskilte driftsmidler i samsvar med forslaget i kapittel 16.6.2.



Det vises til forslag til ny § 8 A-2 første ledd siste punktum i eieendomsskattelova.

#### 16.6.4 Påkostninger og utvidelser i nye kraftanlegg

På samme måte som for fordelingsgrunnlag for kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000, forutsetter GAV-modell at fordelingsgrunnlaget skal korrigeres ved påkostninger og utvidelser av kraftanlegget. Det vises til forslag som omtales i kapittel 16.5. En tilsvarende regel foreslås for påkostninger på kraftanlegg som settes i drift senere.

Det vises til forslag til ny § 8 A-2 annet ledd til eieendomsskattelova.

#### 16.6.5 Anleggsdeler som ikke er satt i drift 1. januar i ligningsåret og som verdsettes etter skatteloven § 18–5 sjette ledd

##### 16.6.5.1 *Utgangspunkter*

Det gjelder ulike regler om formuesverdsettelse i skatteloven § 18–5 avhengig av om et anlegg er satt i drift pr. 1. januar i ligningsåret eller ikke. Anlegg og anleggsdeler som ikke er satt i drift 1. januar i ligningsåret, det vil si 1. januar 2000 for eiendomsskatteåret 2001, skal verdsettes særskilt basert på investert kapital, jf. skatteloven § 18–5 sjette ledd. Dette er en videreføring av tidligere praksis, jf. Ot. prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 2.4.6 og Ot. prp. nr. 23 (1995–96) avsnitt 11.5.2 s. 144.

Bestemmelsen i skatteloven § 18–5 sjette ledd gjelder ikke anlegg som var i drift bare deler av inntektsåret to år før eiendomsskatteåret. I slike tilfeller skal hele anlegget vurderes etter de øvrige regler i skatteloven § 18–5 og vil omfattes av øvrige forslag til fordelingsregler.

Det er således behov for å fastsettes fordelingsregler også for det særskilte eiendomsskattegrunnlag som skal fastsettes etter skatteloven § 18–5 sjette ledd for anleggsdeler som ikke er satt i drift pr. 1. januar i ligningsåret.

##### 16.6.5.2 *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet legger til grunn at fordelingsreglene for eiendomsskattegrunnlag fastsatt etter skatteloven § 18–5 sjette ledd, bør bygge på de samme prinsipper som for deling av øvrige skattegrunnlag fastsatt etter § 18–5. Det legges videre til grunn at det normalt ikke vil være beregnet GAV for de anlegg/anleggsdeler som ikke var satt i drift pr. 1. januar 2000.

Departementet har ikke oversikt over i hvor stor utstrekning bestemmelsen vil komme til an-

vendelse eller i hvilken utstrekning slike eiendomsskattegrunnlag vil berøre kommunekryssende anleggsdeler slik at fordelingsreglene kommer til anvendelse.

På denne bakgrunn foreslås lovfestet at kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlag etter skatteloven § 18–5 sjette ledd, skal baseres på kostpris for de underliggende særskilte driftsmidler og fordelt etter driftsmidlenes beliggenhet. Det foreslås m.a.o at fordelingsreglene for anlegg som ikke er satt i drift pr. 1. januar 2000, jf. kapittel 16.6.2.2–16.6.2.4, gis tilsvarende anvendelse. Det samme vil gjelde de forskriftsbestemmelser om verdsettelse og kommunefordeling av investeringene som forutsettes fastsatt senere.

For eiendomsskatteåret 2001 foreslås at kommunefordelingsreglene bare vil få virkning for slike eiendomsskattegrunnlag dersom kommuner fremsetter krav om det innen frister m.v. som fastsettes i forskrift.

Det vises til forslag til ny § 8 A-2 tredje ledd til eieendomsskattelova.

## 16.7 Om omfordeling etter interkommunal avtale

### 16.7.1 Bakgrunn og behov for interkommunale fordelingsavtaler

Under vurderingen av lokalisering av sentrale installasjoner i større kraftanlegg, herunder kraftstasjoner, spiller en rekke hensyn inn. Avveiningen av hensynene vil kunne lede til at den enkelte kommunes forutsetninger for å bifalle inngripende utbyggingsprosjekter ikke alltid blir oppfylt fullt ut. Dette kan delvis være bakgrunnen for at det under det gamle systemet for eiendomsbeskatning av kraftanlegg, har vært praktisert at kommunene har inngått avtaler om fellestaksering for kommunekryssende anlegg og om deling av eiendomsskattegrunnlaget på en bestemt måte. Det vises til kapittel 16.2 foran om gjeldende praksis for slike interkommunale avtaler, jf. sitat fra Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 2.2.6. Departementet har ikke kartlagt denne praksis i sin helhet, men har kjennskap til at avtalene kan variere med hensyn til prinsippene for fordelingen av den samlede verdi mellom de berørte kommuner. Det vises til kapittel 16.2.

I forbindelse med omlegging av eiendomsskatte-reglene for kraftanlegg og utvikling av kommunefordelingsregler er det fra kommunene ytret et klart ønske om at dagens praksis med avtalemessig deling av eiendomsskattegrunnlaget, må opprettholdes og lovhjemles. Hovedhensynet bak dette

ønsket vil dels være at fordelings spørsmål bør være kommunenes anliggende, og dels at man vil unngå omfordelingsvirkninger av de nye reglene kommunene imellom.

### 16.7.2 Departementets vurderinger og forslag

I tilfeller hvor fordelingen i tidligere år har bygget på interkommunale avtaler vil anvendelse av de foreslåtte fordelingsregler for eiendomsskatteåret 2001 kunne medføre omfordelingsvirkninger mellom kommunene i forhold til det tidligere system. Med utgangspunkt i at hensynet til å unngå slike omfordelingsvirkninger bør veie tungt ved utforming av de nye fordelingsregler, jf. kapittel 16.3.1.1.4, har departementet vurdert om praksis om avtalemessig fordeling av eiendomsskattegrunnlag for kommunekryssende anlegg bør tillates videreført. Det vises i denne forbindelse til at tilsvarende regel antas implisitt i overgangsregelen av 17. desember 1998, jf. kapittel 16.3.2.

Det aktuelle ville være å utforme regler om avtalebaset fordeling av skattegrunnlagene som unntak fra en fordeling etter de foreslåtte fordelingsregler som da ville fremstå som hovedregler.

Dersom kommunekryssende anlegg eies helt ut av samme rettssubjekt, vil det kunne være den eiendomsskattepliktige likegyldig hvordan de berørte kommuner fordeler skattegrunnlaget seg i mellom. Det vil imidlertid regelmessig være tilfellet at anleggets ulike deler er eiet av ulike subjekter. Reguleringsanlegg med tilhørende driftsmidler vil for eksempel ofte være eiet av brukseierforeninger, mens kraftstasjonen vil være eiet av ulike kraftforetak.

De foreslåtte kommunefordelingsreglene vil i utgangspunktet innebære en verdsettelse av det samlede og maksimale grunnlag for utskrivning av eiendomsskatt i den enkelte kommune for de objekter tilknyttet kraftanlegget som er beliggende i kommunen. Kommunene vil imidlertid måtte utøve skjønn ved eventuell fordeling av dette skattegrunnlag mellom ulike eiendomsskattepliktige som eier ulike anleggsdeler. De foreslåtte fordelingsreglene dekker ikke de vurderinger kommunene skal foreta i den forbindelse.

Dersom kommunene skal kunne omfordele det skattegrunnlag som tildeles etter de foreslåtte fordelingsreglene, vil det også kunne påvirke størrelsen på den skatt som kan utskrives på eierne av anleggsdeler som ligger i kommunen.

Som angitt i kapittel 16.3.1.1 legger departementet til grunn at fordelingsreglene i utgangspunktet skal respektere både objektavgrensningen

og skattesubjektbegrepene i gjeldende egedoms skattelov. Denne forutsetning tilsier at fordelingsreglene ikke bør kunne medføre at det kan utskrives en større andel av det samlede skattegrunnlag på enkelte eiendomsskattepliktige, enn en underliggende vurdering av verdien på vedkommende anleggsdeler tilsier.

Dersom kommunene skal kunne fravike fordeling av skattegrunnlaget etter de foreslåtte hovedreglene, vil avtalene forutsetningsvis bygge på en annen vurdering av verdien av anleggets ulike deler enn den fordelingsreglene bygger på. I den utstrekning avtalene inngås for å unngå omfordelingsvirkninger i forhold til tidligere år, vil det kunne variere etter hvilke prinsipper omfordelingen vil skje. Dersom det heller ikke innføres en begrensning i hvilke prinsipper avtalene i så fall skulle bygge på, ville avtalefriheten kunne medføre endringer i fordelingen av eiendomsskattegrunnlaget for anleggets ulike deler og eiere på en måte som man ikke har oversikt over. I den utstrekning avtalene også kan påvirke skatteplikten for de ulike eiendomsskattepliktige, bør også eierne av kraftanlegget være part i avtalene. Omfanget av vedkommendes skatteplikt ville i så fall anses helt eller delvis avtalebaset, hvilket etter departementets oppfatning er en lite heldig løsning.

Dersom kommunene skal kunne avtale en omfordeling av skattegrunnlagene seg i mellom, ville det dessuten være behov for regler om hvilken fordeling som skal legges til grunn ved utløp eller oppsigelse av avtalene. Den nærliggende løsning ville eventuelt være at man da falt tilbake på en fordeling etter de ellers foreslåtte hovedregler. For dette formål ville det således være behov for at ligningsmyndighetene årlig fastsetter og oppdaterer fordelingsgrunnlaget for anlegget etter de foreslåtte hovedregler og uavhengig av foreliggende avtaler.

Det samlede grunnlag for eiendomsskatt av kraftanlegget vil etter departementets forslag til fordelingsregler også bli fordelt på kommuner som velger ikke å skrive ut eiendomsskatt. En regel om adgang til å omfordele skattegrunnlag mellom kommunene, burde i utgangspunktet bare omfatte kommuner hvor deler av det aktuelle anlegg er beliggende, og som skriver ut eiendomsskatt på slike eiendeler. Kommuner som ikke skriver ut eiendomsskatt, vil ikke ha noen aktuell interesse i slike avtaler og bør heller ikke kunne tilordnes en annen andel av det samlede skattegrunnlag enn det som følger av de foreslåtte hovedreglene. Med dette utgangspunkt ville det også av hensyn til å beregne eiendomsskattegrunnlaget i slike kommuner, være behov for årlig å beregne og oppdatere fordelingsgrunnlag for hele kraftanlegget etter hovedreglene.

Innføring av en regel om adgang til omfordeling av kommunenes skattegrunnlag, ville for øvrig innebære at ligningsmyndighetene årlig måtte ta stilling til kommunenes krav om fordeling etter avtale som en del av verdsettelsesarbeidet det enkelte år. Dette vil kreve at det må etableres nye regler om rapporteringsplikt m.v. for kommunene til den ligningsmyndighet som skal forestå kommunefordelingen. Ligningsmyndighetenes aksept eller tilsidesettelse av avtalene, blir å anse som ligningsvedtak vedrørende verdsettelsen. Slike vedtak kan påklages av de eiendomsskattepliktige etter reglene i ligningsloven. Behandling av fordelings spørsmål vedrørende krav om avtalebasert kommunefordeling ville kunne medføre merarbeid for ligningsmyndighetene.

Departementet legger etter dette til grunn at innføring av regler om adgang for kommunene til å inngå avtaler om omfordeling av skattegrunnlag er prinsipielt betenkelig, og at slike regler ikke vil innebære noen forenkling av regelverket eller de administrative rutiner knyttet til dette. Derimot vil slike regler kunne innebære merarbeid for ligningsmyndighetene.

På denne bakgrunn finner departementet det ikke bør foreslås innført adgang for kommunene til å inngå avtaler om omfordeling av selve det skattegrunnlag kommunen er tildelt etter fordelingsreglene. Etter departementets oppfatning bør kommunene henvises til å inngå avtaler om omfordeling av de skatteinntekter som den enkelte kommune kan kreve inn etter det skattegrunnlag kommunen er blitt tilordnet etter fordelingsreglene. Dette forslag vil kunne ha samme økonomiske realitet for kommunene som en adgang til omfordeling av skattegrunnlagene. Det skulle derfor imøtekomme kommunenes ønsker om å unngå omfordelingsvirkninger i forhold til tidligere praksis på en like formålstjenlig måte. Det understrekes at det dreier seg om adgang kommunene står fritt til å benytte seg av.

Departementet legger til grunn at nevnte løsning ligger innenfor kommunenes avtalefrihet slik at den ikke krever særskilt lovfesting. Videre legges til grunn at løsningen ikke vil stride mot forbudet mot overdragelse av skattekrav etter kommuneloven § 54.

Det foreslås lovfestet at det eiendomsskattegrunnlag som tildeles den enkelte kommune etter fordelingsreglene, skal innebære en maksimal verdsettelse av det grunnlag som det kan skrives ut eiendomsskatt på overfor eierne av anleggsdeler beliggende i kommunen. Dette utgangspunkt kan ikke fravikes ved interkommunal avtale.

Det vises til forslag til ny § 8 A-3 i eiendomsskatte-lova.

## 16.8 Regler om gjennomføring av kommunefordelingen

### 16.8.1 Ligningsmyndighetenes oppgaver

#### 16.8.1.1 Utgangspunkter etter gjeldende rett

Fastsettelse av den enkelte kommunes andel av det samlede eiendomsskattegrunnlag for det enkelte kraftanlegg, vil tilligge ligningsmyndighetene som en del av verdsettelsesarbeidet og inngå som en del av ligningsarbeidet, jf. eiendomsskatte-lova § 8 og ligningsloven § 8–11. Ved ligning etter ligningsloven foretas både fastsettelse av skattegrunnlag og utligning av skatten. Fastsettelser i henhold til kommunefordelingsreglene vil imidlertid ikke kunne ut i vedtak om utligning av eiendomsskatt. De kommunefordelte eiendomsskattegrunnlag skal rapporteres til kommunene som nødvendig grunnlag for utskrivning av eiendomsskatten, jf. eiendomsskatte-lova § 18.

Det vises til Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 3.3.1 hvor ligningsmyndighetenes rolle i forhold til kommunefordelingen av formues- og eiendomsskattegrunnlag av kraftanlegg er beskrevet slik:

«Formuesverdiene må meddeles kommunen hvor anlegget ligger. Når et anlegg strekker seg over to eller flere kommuner, må ligningsmyndighetene også foreta en fordeling av verdien av anlegget mellom de berørte kommunene. Fordelingen kan være nødvendig av hensyn til stedlig kommunal formuesbeskatning av personlige skattytere som ikke er fritatt for formuesskatt, men må i alle fall foretas av hensyn til eiendomsskatten. En fordeling vil være nødvendig hvor minst en av de berørte kommunene har innført eiendomsskatt, slik at den enkelte kommune bare beskatter den del av grunnlaget som refererer seg til anleggsdeler i denne kommunen. Fordelingen er også viktig for de eiendomsskattepliktige hvor de berørte kommunene opererer med forskjellige eiendomsskattesatser.

Ligningsmyndighetenes registrering av formuesverdiene for det enkelte anlegg – fordelt på deltakerne hvor det skjer deltakerligning etter bruttometoden – vil bli fordelt til de berørte kommuner etter fordelingsnøkler som registreres av Skattedirektoratet. Disse fordelingsnøkler vil bli lagt inn på grunnlag av de fordelingsregler departementet vil fremme forslag om senere i vårsesjonen. Fordelingen vil være en del av ligningen, og kan påklages som en del av denne av både skattyterne og av de eiendomsskattepliktige, dersom dette ikke er de samme rettssubjektene, jf. nærmere om dette nedenfor.

Ligningsmyndighetenes plikt etter § 8–11 til å bistå kommunene med opplysninger som er

nødvendig for å skrive ut eiendomsskatt følger også av eiendomsskattelova § 18. Slike opplysninger kan gis uhindret av den strenge taushetsplikten som ellers gjelder etter ligningsloven § 3–13, jf. bestemmelsens nr. 2 bokstav a.

Kommunene vil på grunnlag av oppgaver fra ligningsmyndighetene kunne utarbeide lister over eiendommer i kommunene som det utskrives eiendomsskatt på, jf. eiendomsskattelova § 15.»

### 16.8.1.2 Departementets vurderinger og forslag

Selv om anvendelse av fordelingsreglene ikke munnar ut i vedtak om utligning av eiendomsskatt for den enkelte eiendomsskattepliktige, legger departementet til grunn at kommunefordelingen skal fastsettes i form av formelle vedtak for det enkelte eiendomsskatteår. Tilsvarende vil gjelde ved senere endringer av fordelingen. Dette synes å være en forutsetning for ligningsloven § 8–11.

Vedtak om kommunefordeling av skattegrunnlaget for det enkelte kraftanlegg skal forutsetningsvis bli fattet for hvert skatteår og i tidsmessig sammenheng med fastsettelse av kraftanleggets verdi etter skatteloven § 18–5 og i forbindelse med utlegging av ligningen for kraftanleggene. Etter gjeldende regler skal ligningsmyndighetenes fastsettelser bare rapporteres til kommunene, jf. eiendomsskattelova § 18. I tillegg vil kommunefordelingen blir rapportert til de som er skattytere for kraftanlegget etter skattelovens regler i forbindelse med de årlige ligningsvedtak og fastsettelse av formuesverdier for kraftanleggene.

For eiendomsskatteåret 2001 vil dette måtte gjøres som særlig rutine – uavhengig av ligningsarbeidet og tidspunktet for utlegging av ligningen for innteksåret 1999. Ligningsmyndighetene vil måtte fastsette kommunefordelingen som særskilte vedtak som må fattes og sendes kommunene i god tid før fristen for utskriving av eiendomsskatt, dvs. innen 1. mars 2001. Departementet finner på det nåværende tidspunkt ikke grunnlag for å foreslå regler om at fordelingsvedtak også skal sendes til de spesifikt eiendomsskattepliktige. En vil komme tilbake til dette når Skattedirektoratet eventuelt har tilrettelagt rutiner for dette, jf. kapittel 16.8.4.

## 16.8.2 Ligningsmyndighetenes kompetansefordeling

### 16.8.2.1 Utgangspunkter etter gjeldende rett

Om hvilket ligningskontor som har kompetanse til å fastsette formues- og eiendomsskattegrunnlaget

etter skatteloven § 18–5, heter det i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 3.3.1 bl.a.:

«Fastsettelse av formuesverdiene i et kraftanlegg foretas som hovedregel av ligningsmyndighetene i den kommune som etter skattelovens regler skal ha skatten, jf. ligningsloven § 8–6. Hvem som skal ha skatten vil følge av skattelovens kapittel 3 om skattested. Bestemmelsene i skatteloven av 1999 § 3–3 nr. 2 bokstav e om stedbunden beskatning av elektrisitetsverk i vertskommunen vil som utgangspunkt være avgjørende. Skatteloven § 18–7 gir nærmere regler om fordelingen av formuen i kraftanlegg mellom flere kommuner. Det vil i disse tilfellene være ligningsmyndighetene i anleggsdelens vertskommune(r) som skal fastsette formuesverdiene. Dette vil imidlertid bare gjelde skattytere som er formuesskattepliktige til kommunene, noe bare personlige skattytere er. Upersonlige skattytere som aksjeselskaper mv, er generelt fritatt for formuesskatt etter skatteloven § 2–36 første ledd, og vil være inntektskattepliktige bare til staten, jf. skatteloven § 2–36 annet ledd. Disse selskapene, som utgjør størsteparten av skattyterne som eier og driver kraftanlegg, vil etter skatteloven § 3–2 derfor få sin skattepliktige formue fastsatt i (hoved-)kontorkommunen, jf. også ligningsloven § 8–6. Dette får betydning for hvilket ligningskontor som får ansvaret for å fastsette eiendomsskattegrunnlagene for de kommunene som skriver ut eiendomsskatt på kraftanlegg.

Ligningsmyndighetene vil for kraftanlegg som eies av ett skattesubjekt fastsette formuesverdiene for kraftanlegget med alle anleggsdeler under ett, jf. skatteloven § 18–5 første og annet ledd. For kraftanlegg som ikke er egne skattesubjekter, men hvor deltakerne lignes etter en nettometode som om selskapet var skattyter, fastsetter ligningsmyndighetene kraftanleggets formuesverdi under ett på tilsvarende måte, og fordeler deretter denne verdien på de deltakende eiere etter eierbrøk, jf. skatteloven § 4–40. Det er imidlertid vanlig i kraftbransjen at produksjonsanlegg med flere eiere skal deltakerlignes etter en bruttometode, jf. skatteloven § 10–40 tredje ledd om selskap og sameier hvor deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis. Her skal formuesverdien i kraftanlegget fastsettes på den enkelte deltakers hånd i henhold til eierandel i anlegget.»

Av foranstående fremgår at kompetansen etter ligningsloven § 8–11 til å fastsette den samlede verdi på kraftanlegg etter skatteloven § 18–5, ikke nødvendigvis vil tilligge ett ligningskontor. Dersom ikke annet blir særlig fastsatt om kompetansen til å

foreta kommunefordeling, vil denne kompetansen følge de samme regler som angitt foran.

#### 16.8.2.2 Departementets vurderinger

Den løsning som følger av ligningsloven § 8–11 sammenholdt med de alminnelige regler om fordeling av fastsettelseskompetansen for formuesverdien på kraftanlegg, gir etter departementet oppfatning ingen tilfredsstillende løsning for spørsmålet om hvilken ligningsmyndighet som bør ha fordelingskompetansen. Etter departementets oppfatning bør kommunefordelingen av det samlede eiendomsskattegrunnlag for det enkelte kraftanlegg, kun tilligge én ligningsmyndighet.

Departementet ser foreløpig følgende mulige alternativer for fordeling av denne kompetanse:

1. Ligningskontoret i den kommune hvor kraftanleggets kraftstasjon er beliggende. Hvis noen av skattyterne for kraftanleggets inntekter og formue etter skatteloven lignes ved Sentralsskattekontoret for storbedrifter (SFS), tillegges fordelingskompetansen SFS.
2. Fylkesskattekontoret i det fylket hvor kraftanleggets kraftstasjon er beliggende.
3. SFS tillegges fordelingskompetansen for alle kommunekryssende kraftanlegg.
4. Riksskattenemnda, dvs. den samme myndighet som etter ligningsloven § 8–5 nr. 1 fastsetter kommunefordeling etter skatteloven § 18–7.
5. Skattedirektoratet tillegges kompetansen for eiendomsskatteåret 2001 med klageadgang til Riksskattenemnda. Fordelingskompetansen for senere år fastsettes senere.

Departementet kan ikke se at ligningsloven § 8–11 er til hinder for noen av de angitte løsninger. For skatteåret 2001 fremstår løsning nr. 5 som den mest hensiktsmessige og praktikable. Skattedirektoratet er blitt forelagt spørsmålet, og har ikke vesentlige motforestillinger mot denne løsning. Departementet vil etter dette foreslå at Skattedirektoratet tillegges fordelingskompetansen for skatteåret 2001 og at dette fastsettes i særskilt forskrift med hjemmel i ligningsloven § 8–6 nr. 9 straks denne proposisjon er behandlet i Stortinget.

Departementet anser likevel ikke at dette bør være den varige ordning. Valg av løsning for senere skatteår, må anses mer åpent. Spørsmålet har bl.a administrative konsekvenser og bør avklares ved høring av de involverte etater. Departementet vil arbeide videre med dette spørsmål med sikte på snarlig avklaring.

### 16.8.3 Ligningsmyndighetenes saksbehandling og beslutningsgrunnlag

#### 16.8.3.1 Utgangspunkter etter gjeldende rett

Ligningsloven gjelder i utgangspunktet ikke for vedtak som bare har betydning for eiendomsskatt, jf. ligningsloven § 1–1. Ligningsloven har likevel bestemmelser om at ligningsmyndighetene skal foreta fastsettinger som er nødvendige for utskrivning av eiendomsskatt og om de eiendomsskattepliktige adgang til å klage over fastsettelsene, jf. lovens §§ 8–11 og 9–4. For ligningsmyndighetenes verdsettelse av kraftanlegg etter skatteloven § 18–5, vil selve verdsettelsen inngå som en del av ligningsarbeidet i henhold til skatteloven. Ligningsloven vil da gjelde tilsvarende for denne verdsettelse i henhold til lovens § 1–1. Ligningsmyndighetenes fastsettelse av kommunefordelingen av det eiendomsskattegrunnlag kraftanlegget representerer, vil bare ha betydning i forhold til eiendomsskattereglene. De angitte særbestemmelser i ligningsloven §§ 8–11 og 9–4 gir ikke veiledning om eller i hvilken utstrekning ligningslovens øvrige bestemmelser skal ha virkning for ligningsmyndighetenes anvendelse av kommunefordelingsreglene.

Verken i ligningsloven eller i forskrifter i medhold av denne er det fastsatt bestemmelser om oppgaveplikter som dekker de forhold som er av betydning for fastsettelse av kommunefordeling etter de foreslåtte regler.

For skatteåret 2001 følger det likevel av lov av 23. juni 2000 nr. 48 om mellombels tillegg til eiendomsskatteleva at ligningslovens regler om fastsettelse av grunnlaget og klage gjelder tilsvarende så langt de passer. Reglene i denne lov gjelder imidlertid bare selve fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget etter skatteloven § 18–5.

#### 16.8.3.2 Departementets vurderinger

##### 16.8.3.2.1 Generelt

Etter departementets oppfatning bør det uttrykkelig lovfestes at ligningsloven skal gjelde tilsvarende ved ligningsmyndighetenes anvendelse av kommunefordelingsreglene – så langt den passer. Dette gjelder selv om det på flere punkt vil være behov for utfylling og supplering av ligningslovens regler. Departementet antar at slike supplerende gjennomføringsregler kunne bli fastsatt med hjemmel i eiendomsskatteleva § 32, men foreslår likevel at det lovfestes en særskilt forskriftshjemmel med direkte tilknytning til kommunefordelingsreglene.

Som det fremgår nedenfor kan det ta noe tid før de særlige saksbehandlingsregler for kommunefor-

deling vil være ferdig utviklet. I mellomtiden kan det være behov for å kunne tilpasse ligningslovens løsninger, hvor særregler ellers ikke skulle være fastsatt.

Det vises til utkast til ny § 8 A-4 til eieedomsskattelova.

#### *16.8.3.2.2 Saksbehandlingsregler ved kommunefordelingen med virkning for skatteåret 2001*

Kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlag som skal legges til grunn for eiendomsskatteåret 2001, vil i all hovedsak gjelde kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt over 1000 kW som var satt i drift pr. 1. januar 2000. Etter forslaget, jf. kapitlene 16.4 og 16.5, skal fordelingen av skattegrunnlaget for slike anlegg for eiendomsskatteåret 2001, fastsettes av ligningsmyndighetene på bakgrunn av prinsipper som i all hovedsak skal samsvare med den rapportering NVE skal foreta i henhold til prosjektbeskrivelsen. Prinsippene for fastsettelse av fordelingsnøkler på dette grunnlag er dels foreslått nedfelt i nye bestemmelser i eieedomsskattelova, og dels som retningslinjer fastsatt av departementet. Både ved fastsettelse av fordelingen og ved evt. klagebehandling vedrørende fordelingen vil det bli aktuelt å konsultere NVE.

Som nevnt i kapittel 16.4.2.3 tas det sikte på at Skattedirektoratet skal sende ut foreløpig fastsatte fordelingsnøkler på bakgrunn av rapportene fra NVE til kommunene og skattyterne som en foreløpig angivelse av kommunefordelingen i begynnelsen av november 2000 i forbindelse med utlegging av ligningen.

Ettersom grunnlaget for fastsettelsene i all hovedsak vil være innhentet fra NVE på oppdragsbasis, er det ikke behov for fastsettelse av regler om oppgaveplikt på dette punkt for bruk ved kommunefordelingen for skatteåret 2001. I de tilfeller NVE skal fastsatte GAV i medhold av forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 som forutsettes gitt tilsvarende anvendelse, vil de aktuelle eierne få oppgaveplikt overfor NVE. Det må fastsettes særskilte fristregler for denne rapportering.

Ved fordeling av skattegrunnlaget for kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1000 kW, jf. kapittel 16.4.4, og av særskilte eiendomsskattegrunnlag fastsatt etter skatteloven § 18–5 sjette ledd for anleggsdeler som ikke var satt i drift 1. januar 2000, jf. kapittel 16.6.5, foreslås at det fastsettes særlige forskriftsbestemmelser om at kommunene må fremsette krav om kommunefordeling av slike grunnlag. Departementet antar at disse regler vil gjelde et begrenset antall tilfeller.

For skatteåret 2001 forutsettes at fordelingen skal bygge på ligningsmyndighetenes skjønn med basis i særskilt innhentede opplysninger om kostpris og kommunefordeling fra kraftanleggets eiere i medhold av ligningsloven § 4–8.

Etter forslaget vil det ikke være aktuelt å fastsette særlige regler om innhenting eller behandling av kommunenes eventuelle avtaler om omfordeling av skatteinntekter, jf. kapittel 16.7. Slike avtaler blir ligningsmyndighetene uvedkommende.

#### *16.8.3.2.3 Saksbehandlingsregler ved kommunefordelingen med virkning for skatteåret 2002 og senere år*

Ved anvendelse av kommunefordelingsreglene i senere år vil det fremsatte forslag innebære at fordelingsgrunnlag som ble fastsatt på grunnlag av GAV for skatteåret 2001, skal korrigeres med kostpris for påkostninger og utvidelser av anlegg som ikke inngikk i beregningen av GAV. Det må fastsettes nærmere regler om hvilke verdier det kan korrigeres for og om rapportering m.v. av korrigeringsgrunnlag for investeringer som nevnt.

Departementet vil foreløpig anta at det mest hensiktsmessige vil være å legge opplysningsplikten på de skattepliktige i forbindelse med inngivelse av selvangivelsen. Regler om opplysningsplikt for de eiendomsskattepliktige vil innebære etablering av nye rapporteringsrutiner i forhold til ligningsarbeidet.

Som angitt ovenfor tar departementet sikte på å utvikle slike gjennomføringsregler, med sikte på fastsettelse i vårsesjonen 2001.

### **16.8.4 De eiendomsskattepliktiges oppgaver og partsstilling ved fastsettelse av kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget**

#### *16.8.4.1 Utgangspunkter etter gjeldende rett*

Om de eiendomsskattepliktiges partsstilling i forhold til ligningsmyndighetenes fastsettelse av kommunefordelingen, vises til gjennomgangen i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 3.3.3.

Her heter det bl.a.:

«Den eiendomsskattepliktige har etter ligningsloven § 9–4 samme rett som skattyter til å klage over ligningen etter ligningsloven § 9–2, når det skrives ut eiendomsskatt og den som skal betale denne ikke er den samme som skattyter. Resultatet av befarung kan påklages som en del av ligningen. Dette følger direkte av skattelovforskriften § 18–5-18 for produksjonsanlegg, men

må gjelde generelt etter ligningsloven § 9–2. Det arbeides i Skattedirektoratet med å få etablert rutiner slik at den eiendomsskattepliktige underrettes om resultatet av ligningen som får betydning for eiendomsskatten, tilsvarende det som skjer i forhold til skattyter etter ligningsloven § 8–9.

Dersom den eiendomsskattepliktige etter å ha brukt klagemulighetene fortsatt er uenig i takseringen, kan fastsettelsen av grunnlaget bringes inn for domstolene etter reglene i skattebetalingsloven § 48, jf. eieendomsskatteleva § 23. Rett saksøkt vil i dette tilfelle være den kommunen som har skrevet ut eiendomsskatt. Fristen for å anlegge søksmål er seks måneder.»

Fastsettelse av kommunefordelingen vil kunne påklages av de eiendomsskattepliktige, jf. ligningsloven § 9–4, og etter reglene i ligningsloven § 9–2. Departementet antar at det med utgangspunkt i ligningsloven kan legges til grunn at utgangspunktet for klagefristen vil være utlegging av ligningen for den eiendomsskattepliktige når denne også er skattyter etter skatteloven.

De særskilte klageregler i eieendomsskatteleva § 19 er ikke satt i kraft.

Det foreligger ingen lovregler som pålegger de eiendomsskattepliktige plikt til å inngi opplysninger til ligningsmyndighetene av hensyn til fastsettelse av eiendomsskatten.

#### 16.8.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet legger til grunn at de eiendomsskattepliktiges klageadgang må ligge fast uansett hvilken ligningsmyndighet som blir tillagt fordelingskompetansen.

Ved fastsettelse av kommunefordelingen med virkning for eiendomsskatteåret 2001, er det på det rene at ligningsmyndighetenes vedtak om kommunefordelingen vil måtte foretas uavhengig av utlegging av ligningen for inntektsåret 1999. For kommunefordelingen for dette skatteår er det nærliggende å ta utgangspunkt i at klagefristen for de eiendomsskattepliktige vil løpe fra det tidspunkt vedkommende får underretning om vedtaket. Dersom det innen tidspunktet for ligningsmyndighetenes fastsettelse ikke er etablert rutiner for oversendelse av vedtakene til de eiendomsskattepliktige, vil utgangspunktet for klagefristen måtte fastsettes individuelt. Et alternativ er å la klagefristen for kommunefordelingen for skatteåret 2001 først løpe fra tidspunktet for kommunens utskriving av eiendomsskatt for dette år, dvs. senest 1. mars 2001.

Departementet vil komme tilbake med eventuell spesialregulering på dette punkt i forskrift som nevnt.

Departementet ser foreløpig ikke grunn til å pålegge de eiendomsskattepliktige opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene i forbindelse med fastsettelse av kommunefordelingen. Det vises imidlertid til forslaget om at ligningsloven gis tilsvarende anvendelse så langt den passer. Regelen i ligningsloven § 4–8 om at skattytere er pliktig til å inngi opplysninger som er nødvendig for avklaring av vedkommendes skatteplikt, vil i så fall være analogisk anvendelig i den utstrekning det er aktuelt å pålegge de eiendomsskattepliktige opplysningsplikter. Hvilke av ligningslovens sanksjonsregler som i så fall kan være anvendelige, vil imidlertid være uklart.

Som nevnt i kapittel 16.5 vil det måtte fastsettes særlige gjennomføringsregler om adgang til å korrigere kommunefordelingen fra og med eiendomsskatteåret 2002. Spørsmålet om det i den forbindelse kan bli aktuelt å legge plikter på de eiendomsskattepliktige, vil bli vurdert samtidig.

#### 16.8.5 Kommunenes oppgaver og partsstilling ved fastsettelse av kommunefordelingen av eiendomsskattegrunnlaget

##### 16.8.5.1 Utgangspunkter etter gjeldende rett

Om kommunenes partsstilling i forhold til ligningsmyndighetenes fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget vises til gjennomgangen i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) kapittel 3.3.3. Her heter det bl.a.:

«Ved ikrafttreddelsen av eieendomsskatteleva § 8 vil reglene om partsrettigheter i ligningsloven gjelde også for eiendomsskatten, for så vidt gjelder fastsettelsen av grunnlaget. At kommunen ikke kan påklage takseringen som foretas for eiendomsskatteformål, er forskjellig fra hva som er tilfelle etter reglene i den gamle byskatteloven. Kommunen kan imidlertid som nevnt anmode ligningsmyndighetene om å ta opp ligningen på ny som endrings sak etter ligningsloven § 9–5. Dersom kommunen ikke er tilfreds med resultatet etter en slik henvendelse, kan det reises søksmål mot formannen i det organet som har truffet avgjørelsen, eller mot ligningssjefen når ligningskontoret har truffet avgjørelsen, jf. ligningsloven § 11–2 nr. 1. Selv om kommunen ikke har fulle partsrettigheter under ligningen, ble det i ligningslovens forarbeider under drøftelsen av taushetspliktsreglene, jf. Ot. prp. nr. 29 (1978–79) s. 74, forutsatt at kommunen må ha adgang til å få innsyn i sakens dokumenter i forbindelse med en vurdering om å gå til søks-

mål om ligningen. Kommunens adgang til å få rettslig prøvet takseringen av kraftanleggene for eiendomsskatteformål er forskjellig fra det som følger av gjeldende regler, hvor det ikke er noen slik mulighet.

Dersom en kommune mener ligningen inneholder feil med hensyn til fordelingen av formuesverdi og eiendomsskattegrunnlag mellom flere berørte kommuner, skal søksmål ikke rettes mot ligningsorganet, men i stedet mot den eller de andre kommunene tvisten gjelder, jf. ligningsloven § 11–2 nr. 3 annet punktum. Loven gir imidlertid adgang for kommunene til å kreve en fordelingstvist bindende avgjort av Skattedirektoratet, jf. ligningsloven § 11–3. Ordningen er et alternativ til domstolsprøving, og er frivillig for den enkelte kommune, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) s. 126. Fordelingstvister har ikke vært aktuelle under gjeldende regler om taksering for eiendomsskatteformål, siden den enkelte kommune har hvert sitt organ som fastsetter grunnlaget i kommunen. Når eiendomsskattegrunnlaget skal fastsettes samlet for hele kraftanlegget, vil reglene om fordelingstvister kunne få større betydning, ettersom slike anlegg ofte krysser kommunegrensene, for eksempel ved at reguleringsanlegg og kraftstasjon ligger i ulike kommuner.»

Med utgangspunkt i hva som generelt er angitt om ligningslovens anvendelse på fastsettelser som bare har betydning for eiendomsskatt, antar departementet at det må anses tvilsomt om regelen i ligningsloven §§ 11–2 nr. 3 og 11–3 vil gjelde tilsvarende for en fordelingstvist etter de foreslåtte kommunefordelingsregler.

I motsetning til hva som gjelder for kommunefordeling av formuesverdien, jf. skatteloven § 18–7 tredje ledd, foreligger ingen lovregler om adgang for berørte kommunene til å fordele eiendomsskattegrunnlag seg i mellom. Den praksis med avtalebasert verdsettelse og kommunefordeling som er beskrevet i kapittel 16.2, er ikke lovhjemlet. Enn mindre er det lovhjemmel for at kommunene skal forelegge slike avtaler for departementet eller ligningsmyndighetene for godkjenning.

Etter gjeldende rett har kommunene ingen plikt til å inngi andre opplysninger til ligningsmyndighetene av hensyn til fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag eller kommunefordeling.

relt angitt at ligningsloven bør komme tilsvarende til anvendelse. På det nåværende tidspunkt ser departementet ikke grunn til å foreslå innført andre behandlingsregler for fordelingstvister enn det som følger av nevnte bestemmelser i ligningsloven.

For kommunefordeling av skattegrunnlag for kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1 000 kW og av skattegrunnlag etter skatteloven § 18-5 sjette ledd for anleggsdeler som ikke var satt i drift pr. 1. januar i ligningsåret, foreslås at kommunene må fremsette særskilte krav om fordeling. Slik fordeling antas aktuelt for et begrenset antall tilfeller, jf. kapittel 16.4.4 og kapittel 16.6.5.

## 16.9 Merknader til de enkelte bestemmelser i lovutkastet

### Generelt

Departementet fremmer forslag om nye kommunefordelingsregler som bare skal gjelde fordelingen av grunnlaget for eiendomsskatt, ikke andre skattearter. En har derfor funnet det mest hensiktsmessig å samle fordelingsreglene i en ny bestemmelse § 8 A i eiedomsskatteleva kapittel 3 – Skattegrunnlaget.

Anvendelsesområdet for fordelingsreglene fremgår eksplisitt av overskriften i utkastet til § 8 A. Reglene gjelder fordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for *kraftanlegg*. Med dette menes kraftanlegg slik det er definert i skatteloven § 18–1 annet ledd bokstav a. Uttrykket anvendes som synonymt med kraftproduksjonsanlegg. Anlegg for overføring og distribusjon av kraft er ikke omfattet.

Det som skal fordeles i det enkelte tilfelle er den ligningsmessig fastsatte verdien etter skatteloven § 18–5 første til femte ledd hvor hele kraftanlegget er beregningsenhet. Beregningsenheten – kraftanlegget – vil bestå av en kraftstasjon og eventuelt en eller flere reguleringsanlegg eller andeler i slike, jf. skatteloven § 18–1. Kraftstasjon benyttes som synonymt med kraftverk, jf. definisjonen i skatteloven § 18–1 annet ledd bokstav b. Et kraftverk (selv kraftstasjonen) er definert ved at det bare omfatter generatorer tilkoblet turbiner som har inntak og utløp i vassdraget samme sted, slik at samme fallhøyde utnyttes, jf. skattelovforskriften § 18-5-2.

### Til § 8 A-1:

Det foreslås at fordelingsregler for eiendomsskattegrunnlaget for alle kraftanlegg som var i drift pr. 1. januar 2000 skal samles i denne bestemmelsen. Det

### 16.8.5.2 Departementets vurderinger og forslag

På bakgrunn av den angitte tvil om anvendelse av ligningsloven §§ 11–2 nr. 3 og 11–3 på fordelings- tvister om fordeling av eiendomsskattegrunnlaget, vises til kapittel 16.8.3.2.1, hvor det foreslås gene-



er disse kraftanleggene som vil være beregningsenheter for de verdsettelse etter skatteloven § 18–5 første til femte ledd som skal legges til grunn som eiendomsskattegrunnlag første gang for skatteåret 2001. Et kraftanlegg anses satt i drift når kraftstasjonen er satt i drift.

*Første ledd:*

I første ledd angis fordelingsregelen for kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 1997. Den skal bygge på gjenanskaffelsesverdier for kraftanleggets særskilte driftsmidler beregnet av NVE i medhold av forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 slik verdiene ble fastsatt pr. 1. januar 1997 (GAV).

Bestemmelsen gjelder bare anlegg hvor kraftstasjonen har installert effekt over 1000 kW, jf. kapittel 16.4.2.3. For de mindre anleggene gjelder bestemmelsen i fjerde ledd.

Den geografiske plasseringen av driftsmidlene skal skje med grunnlag i oppgaver fra NVE og retningslinjer fastsatt av departementet basert på prosjektbeskrivelsen til NVE inntatt i kapittel 16.4.2.2.

GAV ble beregnet for alle særskilte driftsmidler som angitt i § 1–1 annet ledd i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79. GAV for adkomstanlegg, jf. forskriften § 1–1 tredje ledd, skal likevel ikke medregnes ved kommunefordelingen, jf. kapittel 16.4.2.3.

Et reguleringsanlegg kan være til nytte i flere nedenforliggende kraftstasjoner. Hvert kraftanlegg med slik kraftstasjon skal derfor tilordnes en andel av verdien av reguleringsanlegget. Ved kommunefordelingen skal reguleringsanleggets samlede GAV fordeles på hvert av disse kraftanleggene. Forslaget forutsetter at denne fordelingen skal skje i henhold til registrerte energiekvivalenter hos NVE for hver av anleggenes kraftstasjoner som ligger nedenfor reguleringsanlegget. Det enkelte kraftanleggs andel av GAV for reguleringsanlegget, inngår deretter i fordelingen av skattegrunnlaget med utgangspunkt i samlet GAV for driftsmidlene i det enkelte kraftanlegg, jf. kapittel 16.4.2.3.

*Annet ledd:*

Bestemmelsen gjelder korreksjon av den fastsatte fordelingsnøkkel etter første ledd som følge av påkostninger og utvidelser i anlegget som ikke var hensyntatt ved beregningen av GAV pr. 1. januar 1997. Korreksjon av fordelingsnøkkel skal skje med kostpris for påkostningen eller utvidelsen. Dette gjelder likevel bare investeringer som direkte vedrører slike særskilte driftsmidler i kraftanlegget som fikk fastsatt GAV, jf. forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 § 1–1 annet ledd. Også i denne sammen-

heng foreslås at det ikke skal tas hensyn til adkomstanlegg. Kostpris beregnet pr. ulike tidspunkter omregnes til samme kroneverdi som for GAV. Det vises til kapittel 16.5.2.

Korreksjon skal ikke skje ved kommunefordelingen av skattegrunnlaget for eiendomsskatteåret 2001, men skal gjennomføres første gang for skatteåret 2002, jf. kapittel 16.5.2.2.

*Tredje ledd:*

Bestemmelsen gjelder kraftanlegg med kraftstasjon satt i drift etter 1. januar 1997, men før 1. januar 2000. Fordelingen av skattegrunnlaget for slike anlegg skal skje på samme måte som etter første ledd, men basert på GAV fastsatt av NVE særskilt for dette formålet. Reglene i første ledd gjelder ellers tilsvarende. Det vises til kapittel 16.4.3.

Bestemmelsen i tredje ledd gjelder bare anlegg hvor kraftstasjonen har installert effekt over 1000 kW. For de mindre anleggene satt i drift pr. 1. januar 2000 gjelder bestemmelsen i fjerde ledd.

*Fjerde ledd:*

Denne bestemmelsen gjelder kraftanlegg med kraftstasjoner satt i drift pr. 1. januar 2000 med installert effekt under 1000 kW, jf. kapittel 16.4.4.

*Femte ledd:*

Bestemmelsen gjelder korreksjon av fordelingsgrunnlaget som følge av påkostninger og utvidelser i kraftanlegg som omfattes av reglene i tredje og fjerde ledd. Korrigeringen skal foretas med basis i kostpris for slike investeringer, jf. kapittel 16.5.3 ovenfor. Bestemmelsen er aktuell for investeringer som ikke er hensyntatt i det opprinnelige fordelingsgrunnlag for disse anlegg, dvs. særskilt fastsatt GAV eller kostpris for særskilte driftsmidler. For disse anlegg vil korrigering første gang være aktuelt for eiendomsskatteåret 2002.

*Til § 8 A-2:*

Forslag til fordelingsregler for eiendomsskattegrunnlag for alle kraftanlegg som er satt i drift etter 1. januar 2000 er samlet i denne bestemmelsen. På samme måte som anlegg som reguleres av utkastet til § 8 A-1 vil disse kraftanleggene være beregningsenheter for de verdsettelse etter skatteloven § 18–5 første til femte ledd som skal legges til grunn som eiendomsskattegrunnlag. Et kraftanlegg anses satt i drift når kraftstasjonen er satt i drift.

*Første ledd:*

I første ledd første punktum angis at kommunefordelingen for kraftanlegg satt i drift etter 1. januar 2000 skal bygge på plasseringen for kraftanleggets særskilte driftsmidler i henhold til forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 § 1-1 andre ledd. Adkomstanlegg etter forskriften § 1-1 tredje ledd skal likevel ikke tas hensyn til, jf. henvisningen til § 8 A-1 første ledd. Etter annet punktum skal fordelingen baseres på kostprisen for de særskilte driftsmidlene. Dette gjelder uansett om installert effekt i kraftanleggets kraftstasjon er større eller mindre enn 1000 kW. Det vises til kapittel 16.6.2.

Den geografiske plasseringen av driftsmidlene skal skje etter lignende retningslinjer som ved fordelingen etter utkastet § 8 A-1 første ledd. Slike retningslinjer vil bli fastsatt av departementet etter de samme linjer som i prosjektbeskrivelsen til NVE inntatt i kapittel 16.4.2.2.

Dersom kraftanleggets kraftstasjon har større installert effekt enn 1000 kW og nytter vann fra et eldre reguleringsanlegg, følger det av tredje punktum at det skal tas hensyn til verdien av reguleringsanlegget ved fastsettelsen av fordelingsnøkkelen både for de eldre kraftanlegg og nye anlegg, jf. kapittel 16.6.3.

*Annet ledd:*

Bestemmelsen gjelder korreksjon av fordelingsnøkkel som følge av påkostninger og utvidelser i anlegg hvor skattegrunnlaget er fordelt etter bestemmelsen i første ledd. Korreksjon skal skje etter samme metode som etter annet ledd i utkastet til § 8 A-1. Det vises til merknadene til denne bestemmelsen og kapittel 16.6.4.

*Tredje ledd:*

I denne bestemmelsen gis fordelingsreglene i første ledd anvendelse også for de særskilte skattegrunnlag fastsatt etter skatteloven § 18-5 sjette ledd for anlegg og anleggsdeler som ikke er satt i drift pr. 1. januar i ligningsåret. For slike anleggsdeler settes skattegrunnlaget lik investert kapital. Det vises til kapittel 16.6.5.

*Til § 8 A-3:*

Det følger av denne bestemmelsen at den fordelingsnøkkel som blir fastsatt i medhold av reglene i § 8 A-1 og § 8 A-2 skal være avgjørende for størrelsen på de eiendomsskattegrunnlag som kan legges til grunn ved den enkelte kommunes utskrivning av eiendomsskatt for kraftanleggets anleggsdeler be-

liggende i kommunen. Dette utgangspunkt kan ikke fravikes ved interkommunale avtaler. Kommunene vil bare ha anledning til å omfordele eiendomsskatteinntektene utskrevet på dette grunnlag. Verken skattegrunnlaget eller kommunenes kreditorstilling overfor de eiendomsskattepliktige kan påvirkes av slike avtaler. Det vises til kapittel 16.7.2.

*Til § 8 A-4:*

Bestemmelsen gir ligningslovens bestemmelser tilsvarende anvendelse så langt de passer ved fastsettelse av fordelingsnøkkelen etter bestemmelsene i § 8 A-1 til § 8 A-3. Departementet foreslår også en særskilt hjemmel til å fastsette forskriftsbestemmelser om utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i § 8 A-1 til A-3. Forskrifter i henhold til denne bestemmelse kan tre i stedet for de regler som ellers ville kunne utledes av ligningsloven.

For enkeltspørsmål vises det til kapittel 16.8, særlig 16.8.3 og 16.8.5.

## 16.10 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det antas at forslagene til fordelingsregler samlet sett vil få begrensede økonomiske og administrative konsekvenser. Det vil skje en omfordeling av arbeidsoppgaver og utgifter. Kommunene vil oppnå visse administrative innsparinger. Staten vil få økte utgifter og merarbeid. For skatteåret 2001 vil dette merarbeid i det vesentlige falle på Skattedirektoratet i løpet av høsten 2000 og i 2001.

De nye verdsettelsesreglene for grunnlaget av eiendomsskatt på kraftanlegg som følge av ikrafttettelse av eiendomsskatteleva § 8 og forslaget til fordelingsregler, innebærer at kommunene fritas for arbeid knyttet til taksering og fordeling av skattegrunnlaget for kommunekryssende anlegg. Forslaget til fordelingsregler innebærer heller ikke at kommunene vil bli pålagt vesentlige nye rapporteringsplikter i forbindelse med den ligningsmessige fastsettelse av kommunefordelingen. Unntak gjelder for fremsettelse av krav om kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget for anlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1 000 kW og for anleggsdeler som ikke var satt i drift pr. 1. januar i ligningsåret, i den grad slike anleggsdeler krysser kommunegrenser.

Fordelingsreglene vil ikke påvirke den mulige endring av den enkelte kommunes eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg som kan følge av de endrede verdsettelsesregler i skatteloven § 18-5. For

kommunene vil fordelingsreglene bare kunne medføre en viss innbyrdes omfordeling av den fordeling av eiendomsskattegrunnlag for det enkelte kommunekryssende kraftanlegg som faktisk var lagt til grunn ved utskriving av eiendomskatt i tidligere år. Dette gjelder uansett om fordelingen i tidligere år bygget på avtaler om fellestaksering og fordeling eller ikke.

For ligningsmyndighetene vil fordelingsreglene innebære nye oppgaver. Skattedirektoratet vil som fastsettelsesmyndighet for skatteåret 2001, måtte foreta endelig fastsettelse av kommunefordelingen for dette skatteår med bakgrunn i oppgaver fra NVE avgitt på oppdragsbasis og forestå utsendelse av kommunefordelte eiendomsskattegrunnlag til skattyterne og kommunene. Klager over fordelingen vil måtte håndteres av Riksskattenemnda som ny sakstype.

For senere skatteår vil den ligningsmyndighet som da skal tillegges fordelingskompetansen, måtte foreta fastsettelse av mulig korrigerende fordelings-

nøkler som følge av senere påkostninger og utvidelser i anleggene, samt nye fordelingsnøkler for eventuelle nye kraftanlegg. Man tar herunder sikte på å legge til rette for at arbeidet kan gjennomføres samtidig med og som ledd i det årlige arbeid med ligningen. Vurderingstema for disse fastsettelser blir nytt og vil kunne medføre merarbeid i forbindelse med klagebehandling m.v.

For eierne av kraftanleggene vil forslaget til fordelingsregler ikke innebære noen vesentlig endrede eller utvidete rapporteringsplikter for skatteåret 2001. Med virkning fra og med skatteåret 2002 vil departementets vurdere å forskriftsfeste bestemmelser om at de skattepliktige eller de eiendoms-skattepliktige skal pålegges å rapportere om kostpris for påkostninger og utvidelser av kraftanlegget, og om den kommunevise fordeling av slike investeringer.

Departementet vil i samråd med Skattedirektoratet forestå det gjenstående arbeid med utvikling og forskriftsfesting av gjennomføringsregler.

## 17 Ikrafttredelse av nye regler om skattlegging av obligasjoner

Departementet fremmet i Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) forslag til endringer i reglene for beskatning av obligasjoner som er mengdegjeldsbrev (jf. kap. 15). Ved lov av 17. desember 1999 nr. 94 ble skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 14–23 endret i samsvar med departementets forslag. I henhold til førstnevnte lov trer de nye reglene i kraft 1. januar 2001.

Avkastning på obligasjoner som utstedes til en lavere kurs enn innløsningskursen (underkursobligasjoner) skal etter de nye reglene skattlegges løpende i henhold til den såkalte renteberegningsmodellen. Dette innebærer at den kjente avkastningen som skyldes under- eller overkurs ved utstedelse eller omsetning i annenhåndsmarkedet blir periodisert på tilsvarende måte som et bankinnskudd der også rentene spares. Det vil bli beregnet en løpende skattepliktig avkastning som skal tilsvare forholdet mellom utstedelses-/omsetningskursen og den avtalte innløsningskursen. De nye reglene vil gi grunnlag for opphevelse av det någjeldende forbudet mot utstedelse av underkursobligasjoner.

Forslaget i Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) bygde på at Verdipapirsentralen (VPS) skal innrapportere til ligningsmyndighetene nødvendige opplysninger, samt foreta beregning av renteelementet og innberette gevinst/tap. På bakgrunn av VPS sitt behov for nødvendig tid til endring av sine systemer og ut-

talelser fra høringsinstansene foreslo departementet ikrafttredelse for de nye reglene fra 1. januar 2001.

Som ledd i implementeringen av de nye reglene har departementet igangsatt arbeid med å utforme tilknyttede forskrifter. Som følge av nødvendig prioritering av andre oppgaver har dette arbeidet tatt lengre tid enn forutsatt. Utkast til nye forskrifter vil ikke kunne sendes på høring før i månedsskiftet september/oktober. Samtidig har VPS overfor departementet signalisert behov for en innkjøringsperiode i forhold til brukerne også etter at regelverket er fastlagt og nødvendige systemendringer er foretatt. Dette har skapt usikkerhet med hensyn til hvorvidt VPS vil make å ferdigstille sine systemer innenfor den tidsrammen som var forutsatt.

Departementet utelukker ikke at endringene i skatteloven § 14–23 kan tre i kraft fra 1. januar 2001, men finner på bakgrunn av den usikkerhet som har oppstått å måtte foreslå en ny, fleksibel bestemmelse for ikrafttredelsen av de nye reglene. Departementet foreslår at skatteloven § 14–23 trer i kraft til den tid Kongen bestemmer. Dette vil gi den nødvendige fleksibilitet til å iverksette reglene så snart dette er praktisk mulig.

## 18 Omtale av saker etter dagjeldende lov 9. juni 1961 nr. 16 – departementets praksis i 1999

### 18.1 Innledning og sammendrag

I medhold lov 9. juni 1961 nr. 16 (omdanningsloven) avsnitt II kunne Finansdepartementet samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet og gevinst ved avhendelse av aksjer skal være fritatt for inntektsbeskatning, eller at gevinsten skal skattlegges etter lavere satser enn dem som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak, når avhendelsen er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

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

Regjeringen la fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om departementets praksis etter omdanningsloven til og med 1996. De senere årlige orienteringer har vært av begrenset omfang, og har vært tatt inn i Ot. prp. nr. 1. Her gis en orientering om praksis i 1999.

Fra og med inntektssåret 2000 er omdanningsloven avløst av tilsvarende bestemmelser i den nye skatteloven 26. mars 1999 kapittel 11. Det tilhørende forskriftsverket er overført til den nye samleforskriften til skatteloven, forskrift 19. november 1999 til utfylling og gjennomføring av skatteloven kapittel 11 Omdanning. I forskriften § 11–20 er videreført forskrift 13. mai 1991 om skattefrie omdannelse av personlig eiet næringsvirksomhet til aksjeselskap og deltakerlignet selskap, samt omdannelse av kommandittselskap og kraftforetak til aksjeselskap. Forskrift 13. mai 1991 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresse, konsernforskriften, er videreført i den nye forskriften § 11–21.

I Ot. prp. nr. 1 (1999–2000) s. 120 opplyste departementet at et notat med forslag om visse endringer i konsernforskriften skulle sendes på høring.

Departementet tok sikte på å fremme et forslag tidlig i 2000 om at disse reglene skulle tas inn i skatteloven, jf. finanskomiteens ønske om dette inntatt i Innst. O. nr. 40 (1998–99) side 11.

På grunn av bl.a. sakens kompleksitet er dette arbeidet blitt forsinket. Et utkast til nye regler ventes sendt på høring høsten 2000. Saken vil bli fremmet for Stortinget etter at høringsuttalelsene er vurdert.

Omtalen nedenfor gjelder alle enkeltsaker som er avgjort av departementet i 1999 etter omdanningsloven. Totalt har det vært 48 søknader til behandling i 1999, mot 20 året før. Det var 26 saker med virkninger over landegrensene, det vil si transaksjoner hvor det ytes vederlag i aksjer i et selskap hjemmehørende i utlandet, eller omdanning av et aksjeselskap til en filial av et selskap hjemmehørende i utlandet.

### 18.2 Generelt om loven

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

Slike lempningsmekanismer følger av omdanningsloven. Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter forskriften, og behøver ikke søke lempning i det enkelte tilfelle. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om slik individuell lempning må sendes til departementet for behandling.

Etter omdanningsloven avsnitt I § 2 kan Finansdepartementet samtykke i at næringsaktiva overfø-

res fra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning slik at skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenlutning som nevnt i den dagjeldende selskapskatteloven § 1–1 nr. 1 er morselskap. Det kan settes vilkår for samtykke etter denne bestemmelse. Departementets vedtak i 1999 fastsatt med hjemmel i denne bestemmelsen behandles under kapittel 18.3 nedenfor.

I medhold av avsnitt II første til tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet samt aksjer, skal være fritatt fra inntektsbeskatning eller skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Bestemmelsen kan bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Departementets vedtak i 1999 fastsatt med hjemmel i avsnitt II første til tredje ledd behandles under kapitlene 18.4 og 18.5 nedenfor.

### **18.3 Praksis etter avsnitt I § 2 i 1999 – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern**

---

Det har vært fire søknader til behandling, som alle ble innvilget. I to av sakene ble vederlag for overføringen gitt i form av aksjer i datterselskapet, mens det i de andre sakene ble stiftet en fordring mot datterselskapet som overførte aksjer til morselskapet.

Konsernforskriften var i utgangspunktet anvendelig i alle sakene, men av ulike årsaker ønsket selskapene i stedet skattelempning etter avsnitt I § 2. I den ene saken, som gjaldt omorganisering med flere transaksjoner i et større konsern, ville overføring etter konsernforskriften medføre en midlertidig forskjell i det overdragende datterselskapet. Dette ville ha utløst korreksjonsskatt ved senere konsernbidrag fra datterselskapet til konsernspissen.

I to av sakene var det forutsatt at det senere skulle tas inn nye aksjonærer i datterselskapet, slik

at konsernet ville bryte eierkravet i konsernforskriften. Uten enkeltvedtak om skattelempning ville da hele den betinget fritatte gevinsten kommet til beskatning ved emisjonen og opphøret av konserntilknytningen. Det ble i en av sakene satt vilkår om at netto skattemessig verdi på de overførte eiendelene måtte videreføres på vederlagsaksjene, og at dette beløp også var det maksimale beløp som kunne anses som skattemessig innbetalt aksjekapital i datterselskapet. I den andre saken ble det satt vilkår om at morselskapet skulle nedskrive den aktuelle gevinsten på aksjene i datterselskapet.

I den siste saken ønsket selskapet skattemessig kontinuitet på vederlagsaksjene fordi en ønsket å unngå en komplisert verdivurdering for forretningsverdi som ble overført. Det ble satt vilkår om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene måtte tilsvare skattemessig verdi av det overførte.

Lempning ble i alle sakene gitt med vilkår om at det overtakende selskapet må videreføre de skattemessige inngangsverdiene på de overførte eiendelene.

## **18.4 Praksis etter avsnitt II første til tredje ledd i 1999**

---

### **18.4.1 Generelt om materialet**

I gjennomgangen nedenfor er sakene etter lovens avsnitt II første til tredje ledd inndelt i ulike grupper. I dette avsnittet behandles søknader som utelukkende gjelder omorganisering av virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge. I kapittel 18.5 nedenfor gjennomgås transaksjoner med virkninger over landegrensene.

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

Det var 15 saker i denne gruppen. Åtte søknader gjaldt salg av aksjer til annet selskap eller nystiftet holdingselskap mot vederlagsaksjer i det overtakende selskapet. Alle disse åtte søknadene ble innvilget.

De sju øvrige søknadene, som også alle ble innvilget, gjaldt omorganiseringer i vannkraftnæringen. I fire av sakene ble virksomhet overført fra et interkommunalt selskap med delt ansvar til aksjeselskap mot vederlagsaksjer i det overtakende selskapet. I alle fire sakene ble det satt vilkår om at erverver må videreføre de skattemessige inngangs-

verdiene på det overførte, og at nevnte verdier også må videreføres på vederlagsaksjene. Videre ble det satt vilkår om at det overtakende selskapet trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte.

En sak gjaldt overføring av langsiktige kraftkontrakter fra interkommunalt selskap med delt ansvar til et nystiftet aksjeselskap. Som vederlag ble det ytet aksjer i det overtakende selskapet. Transaksjonen var siste ledd i en større omorganisering av flere e-verk i regionen.

I en annen sak ble virksomheten i en kommunal bedrift overført til et interkommunalt selskap med begrenset ansvar mot andeler i det overtakende selskapet. Også her ble det satt vilkår om skattemessig kontinuitet mv. som nevnt foran.

Den siste saken gjaldt overføring av aksjer fra et interkommunalt selskap med delt ansvar til eierkommunene, og etterfølgende likvidasjon av det interkommunale selskapet. Det ble satt vilkår om at eierkommunene måtte videreføre de skattemessige inngangsverdiene på de overførte aksjene, og at eierkommunene måtte tre inn i de skattemessige forpliktelsene som måtte være knyttet til det overførte.

#### 18.4.3 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot fullt vederlag i kontanter

Det har vært en søknad til behandling i denne gruppen. Søknaden ble avslått. Saken gjaldt *salg av aksjer* til eksternt kjøper *mot vederlag i form av kontanter*. Departementet viste til at det etter praksis ikke gis lempning for skatt på gevinst ved aksjesalg mot kontantvederlag.

#### 18.4.4 Omdanning fra interkommunal bedrift og stiftelse til aksjeselskap

Departementet har samtykket i skattefri *omdanning av interkommunal bedrift til aksjeselskap* med etterfølgende rettet emisjon. Samtykket ble gitt på vilkår om at omdanningen måtte gjennomføres på samme vilkår som angitt i omdanningsforskriften, men uten krav om eierkontinuitet i forskriftens § 9 i relasjon til eierandel ved emisjonen.

Videre er det samtykket i skattefri *omdanning av en stiftelse til aksjeselskap*. Det ble også i denne saken satt vilkår om at omdanningen må gjennomføres på samme vilkår som angitt i omdanningsforskriften.

#### 18.4.5 Likvidasjon av selskap

Det har vært en søknad om skattelempning i forbindelse med *likvidasjon av et andelslag*, som ble av-

slått. Departementet fant ikke at omdanningsloven avsnitt II var anvendelig i dette tilfellet. Den skatt det ble søkt om lempning for, var oppstått som følge av inntektsføring av tidligere avsetninger til et prisreguleringsfond.

## 18.5 Transaksjoner med virkninger over landegrensene

### 18.5.1 Innledning

Forskriften om skattefri omdanning av virksomhet, konsernforskriften samt reglene i den dagjeldende selskapsskatteloven kapittel 8 om skattefri fusjon og fisjon er alle i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge.

Det foreligger således behov for å vurdere lempning i medhold av omdanningsloven ved visse omorganiseringer med virkninger over landegrensene.

Lempning etter omdanningsloven er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Slik skatteplikt til Norge vil etter internretten gjelde for personlige skattytere som er eller har vært bosatt her, for upersonlige skattytere som er hjemmehørende her eller for skattytere som utøver eller deltar i næringsdrift som drives eller bestyres her i riket.

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

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

Det har vært 16 saker vedrørende konserndannelse ved *at aksjer i norske selskaper ble overført til selskap hjemmehørende i utlandet mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap*.

I 12 av sakene ble skattelempning gitt. Det ble i alle sakene satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier på aksjene i det norske selskapet videreføres på vederlagsaksjene, og at gevinst ved senere realisasjon av aksjene i det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt som erlegges i utlandet.

I en av sakene besto vederlaget også av kontanter i tillegg til aksjer i det utenlandske selskapet.

Lempning ble gitt for selve aksjebyttet, mens søknaden ble avslått for kontantvederlaget. Etter departementets praksis gis det ikke lempning for skatt på gevinst ved aksjesalg mot kontant vederlag.

To av sakene som gjaldt overføring av aksjer i norske selskaper mot vederlag i aksjer i nystiftede utenlandske holdingselskaper, ble avslått fordi det ikke var påvist konkrete effektiviserings- eller rasjonaliseringseffekter av en slik art at lovens vilkår var oppfylt.

En søknad ble avslått fordi transaksjonen var gjennomført ca. sju måneder før det ble søkt om skattelempning. Det var dermed ikke påtakelig at en utsettelse av beskatningen ville lette omorganiseringen.

Videre har det vært fem saker med aksjonærer som var skattepliktige til Norge og som har deltatt i ombytte av *aksjer i utenlandske selskaper* som ikke har vært formelle fusjoner av selskapene, jf. kapittel 18.5.4. Tre av søknadene ble innvilget på vilkår om at skattemessige inngangsverdier på de overførte aksjene videreføres på vederlagsaksjene, og at gevinst ved senere realisasjon av disse aksjene er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt som erlegges i utlandet. I en av sakene utgjorde de norske aksjonærene en meget liten andel av den samlede aksjonærmasse og aksjene var neppe tilknyttet næring drevet i Norge.

I en av sakene overførte aksjonærene sine aksjer i et utenlandsk selskap til et annet utenlandsk selskap, og aksjonærene fikk aksjer i sistnevnte selskap som vederlag. Deretter ble det foretatt en fusjon med et annet utenlandsk selskap. Lempning for aksjebyttet ble gitt på vilkår om at skattemessige inngangsverdier på de bortbyttede aksjene videreføres på vederlagsaksjene, og at gevinst ved senere realisasjon av disse aksjene er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt som erlegges i utlandet. Det ble også gitt lempning for den etterfølgende fusjonen, jf. kapittel 18.5.4.

En søknad ble avslått fordi virksomheten var planlagt overført til en stat som Norge ikke har skatteavtale med, og der norske myndigheters mulighet til å føre kontroll er svært begrenset.

### 18.5.3 Omdanning fra aksjeselskap til filial av utenlandsk selskap, og omdanning fra filial av utenlandsk selskap til aksjeselskap

Det har vært en sak vedrørende *omdanning av norsk datterselskap av et utenlandsk morselskap til en norsk filial av det utenlandske selskapet*. Departementet samtykket i unnlatt uttaksbeskatning ved

overføring av aktiva og passiva fra aksjeselskapet til filialen, på vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag på de overførte eidelere videreføres på filialens hånd, og at filialen beskattes etter de samme regler og metode som aksjeselskapet har vært underlagt.

Det kan videre opplyses at departementet har vært forelagt en sak om *omdanning fra filial i Norge av et utenlandsk selskap til et heleid norsk aksjeselskap* av et utenlandsk morselskap. Departementet uttalte at skattefri omorganisering av en filial i Norge av et utenlandsk selskap, herunder omdanning og fusjon, ikke kan kreves etter ikke-diskrimineringsbestemmelsen i skatteavtalen med USA artikkel 25 pkt. 2 eller etter OECDs mønsteravtale artikkel 24 pkt. 3. Departementet viste videre til St. melding nr. 16 (1997–98) om Finansdepartementets praksis etter omdanningsloven avsnitt 6.2.5.1. hvor det ble opplyst at slik omdanning på visse vilkår kan gjennomføres uten umiddelbar beskatning. Det ble opplyst at det var vedkommende likningskontor som endelig måtte godkjenne en eventuell omdanning uten beskatning.

### 18.5.4 Fusjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser

Det er fire saker i denne gruppen. I tre av dem ble skattelempning innvilget, mens en ble avslått. Det ble satt vilkår om at fusjonen måtte gjennomføres i samsvar med de regler som gjelder for fusjon mellom norske selskaper i den dagjeldende selskapskatteloven kapittel 8. Videre ble det satt vilkår om at skatt på gevinst ved senere realisasjon av aksjene er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt som erlegges i utlandet. I den ene saken var de norske aksjonærenes eierandel av den totale aksjekapitalen meget liten. Under tvil fant departementet likevel å kunne innrømme skattelempning på vilkår som sikret skattemessig kontinuitet.

I saken som ble avslått skulle virksomheten etter fusjonen flyttes til Cayman Islands. I vurderingen ble det bl.a. lagt vekt på at virksomheten er planlagt flyttet til et skatteregime Norge ikke har skatteavtale med, og der norske myndigheters mulighet til å føre kontroll er svært begrenset.

## 18.6 Departementets vurderinger

### 18.6.1 Konserninterne transaksjoner

Departementet har merket seg at søknader om unntak fra vilkårene i konsernforskriften slik den lyder fra og med inntektsåret 1999 nå kommer inn.



Det gjelder i forhold til forskriftens krav om at hvert brudd på konserntilknytningen utløser full beskatning av den tidligere fritatte gevinsten ved den konserninterne overføringen. Både hensiktsmessighet og effektivitet ved bestemmelsen samt det ressursbehov som en dispensasjonsordning fra bestemmelsen krever, vil bli nærmere vurdert i forbindelse med det pågående arbeidet med konsernforskriften.

### 18.6.2 Omstrukturering av innenlandsk virksomhet

Mange saker gjelder større omstruktureringer der en rekke transaksjoner må gjennomføres for å oppnå ønsket organisasjon. Dette gjelder ikke minst vannkraftnæringen, hvor energiloven av 29. juni 1990 nr. 50 gir rammebetingelser som forutsetter omorganiseringer. For slike sammensatte transaksjoner er det neppe mulig å gi uttømmende regler i lov eller forskrift. Departementet legger derfor til grunn at det fortsatt vil være behov for individuell søknadsbehandling i et visst antall saker. Det blir likevel løpende vurdert om erfaringsmaterialet gir grunnlag for ytterligere reguleringer.

### 18.6.3 Transaksjoner over landegrensene

Departementet uttalte i St. melding nr. 16 (1997–98) at kravet til effektiviserings- og rasjonaliseringseffekt neppe burde tillegges avgjørende vekt ved vurdering av søknader om skattelempling for norske aksjonærer i utenlandske selskaper som sammensluttes eller deles. En slik lempelig praksis har også vært lagt til grunn ved fusjonsliknende transaksjoner mellom selskaper i ulike land, bl. a. overføring av aksjer i norske selskaper til utenlandske selskaper mot vederlagsaksjer. Også lovens krav om at omstendighetene i særlig grad må tale for en lempning, har blitt tilsvarende liberalt praktisert. Et hovedhensyn er at samtykke ikke bør gis dersom det norske skattefundamentet svekkes.

Til tross for den liberale praksis som er skissert, har departementet avslått søknader om skattelempling hvor norske personlige aksjonærer ønsker å bytte aksjer i norske selskaper, særlig innen it-bransjen, mot aksjer i nystiftede holdingselskaper i utlandet. Dette er selskaper uten ansatte, aktivitet og kompetanse. Etter departementets vurdering er det i sakene ikke sannsynliggjort noen relevante effektiviserings- og rasjonaliseringseffekter eller noen samfunnsøkonomisk gevinst ved slike tiltak. Departementet vil videreføre den praksis som er beskrevet og legger til grunn at de konsekvenser og effekter av transaksjonen som etter loven kan tillegges vekt, må sannsynliggjøres. Dette er

også i samsvar med den praksis som er etablert i forhold til norske personlige aksjonærer som ønsker å nytte sine aksjer som tingsinnskudd i nystiftede holdingselskaper.

Departementet har tidligere i ett tilfelle gitt samtykke til skattelempling for (minoritets-) aksjonær bosatt i Norge ved fusjon eller fisjon i utenlandsk selskap selv om aksjeinnehavet ikke har hatt noen tilknytning til næring som utøves i Norge. Det har da vært satt vilkår om at transaksjonene i utlandet har vært gjennomført etter prinsipper tilsvarende dem som gjelder mellom norske selskaper, og at det norske skattefundamentet ikke har blitt svekket. Også i 1999 er det gitt samtykke til lempning i en slik sak. Om forholdet uttalte departementet i Ot. prp. nr. 1 (1999–2000) pkt. 25.6.4 at:

«Slik 61-loven i dag lyder, gir den ikke noe godt grunnlag for å samtykke i unnlatt skattlegging i tilfeller der den norske aksjonærposisjonen ikke har noen tilknytning til norsk næringsvirksomhet.»

Til tross for at lovens ordlyd ikke er helt dekkende for de samtykkene som er gitt, finner departementet det likevel forsvarlig å etablere en slik praksis inntil lovverket kan gjennomgås og moderniseres. Både reelle grunner og hensynet til likebehandling taler for å unnlate å beskatte aksjonærer bosatt i Norge for slike transaksjoner som er fritatt for beskatning dersom tilsvarende tiltak gjennomføres fullt ut under norsk skattejurisdiksjon. Under forberedelsen av den dagjeldende selskapsskatteloven kap. 8 om fusjon mv., ble det i et høringsutkast foreslått at fusjoner og fisjoner mellom utenlandske selskaper skulle behandles med kontinuitet dersom transaksjonen ikke ville ha utløst beskatning dersom den var foretatt mellom norske selskaper. Departementet frafalt forslaget på bakgrunn av de betydelige kontrollproblemene som ble påpekt av flere høringsinstanser. I Ot.prp. nr. 71 (1995–96) ble gitt anvisning på at slike tilfeller burde undergis konkret søknadsbehandling etter omdanningsloven. Stortinget hadde ikke innvendinger til dette. Departementet vil derfor etter en konkret vurdering av hver sak fortsette å gi individuelle samtykker til skattelempling i slike tilfeller.

Gjennomgående settes det vilkår om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene må tilsvare netto skattemessig verdi av de overførte eiendeler. Dersom vederlagsaksjene realiseres, blir gevinsten fastsatt med utgangspunkt i de overførte eiendelers skattemessige inngangsverdi på overføringstidspunktet og en andel av gevinsten tilsvarende de realiserte aksjer kommer til beskatning. De overførte eiendeler antas regelmessig å kunne rea-

liseres av det overtakende utenlandske selskapet uten gevinstbeskatning fordi skattemessig inngangsverdi på eiendelen normalt vil tilsvare det utenlandske selskapets kostpris ved ervervet. Denne vil oftest tilsvare omsetningsverdi. I noen tilfeller kan dette innby til tilpasninger ved at de norske aksjonærene skattefritt får bytte sin aksjer mot aksjer i et utenlandsk selskap som deretter kan realisere de mottatte aksjene uten umiddelbar beskatning verken for dette selskapet eller for de norske aksjonærene. En metode for å hindre slike tilpasninger er å utforme skattefritaket for de norske skattesubjektene som et betinget skattefritak, som forfaller ved bestemte hendelser, bl. a. dersom det utenlandske selskapet selger ut de eiendeler (aksjer) som ble ervervet fra norske skattesubjekter. Departementet vurderer løpende å utforme hensiktsmessige og effektive vilkår ved skattelempling.

## 18.7 Oppsummering

---

Antallet søknader om individuell skattelempling har øket fra 20 i 1998 til 48 i 1999. Den betydelige økningen i antallet søknader krever økte ressurser til behandlingen. Det foreligger behov for et generelt regelverk som i større utstrekning enn gjeldende regler dekker foretakens behov for skatteutsettelse ved visse omorganiseringer. Det er usikkert om dette mest hensiktsmessig kan gjøres ved en modernisering og forbedring av de eksisterende lempningsordninger eller om det er grunn til å overveie en bred utredning og eventuell revisjon av både nærings- og selskapsbeskatningen. Departementet antar at begge deler kan være aktuelle, og en vil komme tilbake til Stortinget med en avklaring av disse spørsmålene.

## 19 Omtale av skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold

### 19.1 Innledning

---

Fra og med inntektsåret 1990 ble det innført særskilte regler for skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold. Reglene innebar at opsjon på aksje eller grunnfondsbevis i arbeidsforhold ble skattlagt ved innløsning eller salg. Dette ble endret fra og med inntektsåret 1996, da det ble innført lønnskattplikt for fordelen ved tildeling av opsjoner i arbeidsforhold, såkalt ervervsbeskatning. I forbindelse med skatteopplegget for 1999 ble det innført lettelse i opsjonsbeskatningen. Finansdepartementet fikk hjemmel til ved forskrift å unnta opsjoner under 600 000 kroner fra skattlegging på ervervstidspunktet på visse vilkår. Dette ble fulgt opp ved forskriftsendring gjeldende fra inntektsåret 1999.

Ved endringslov av 23. juni 2000, ble opsjonsbeskatningen ytterligere lempet ved at ervervsbeskatning av ikke-børsnoterte opsjoner ble avvirket og erstattet med oppgjørsbeskatning. Denne endringen fikk virkning fra og med inntektsåret 2000. Det vises til Ot.prp. nr. 45 (1999–2000) og Innst. O. nr. 84 (1999–2000).

I forbindelse med vedtakelse av den siste lovendringen fattet Stortinget den 16. juni 2000 følgende vedtak (vedtak nr 547):

«Stortinget ber om at Regjeringa, i samband med statsbudsjettet for 2001, legg fram ei vurdering av eventuell endring i opsjonsskattlegginga for ytterlegare å forsterke opsjonar som verkemiddel for å fremje sunn næringslivsutvikling og medeigarskap.»

I Innst. O. nr. 84 uttalte flertallet bl.a. følgende i forbindelse med forslaget til ovenstående vedtak:

«Fleirtalet legg stor vekt på at opsjonsskattlegginga vert sett inn i ei etisk ramme og utforma på ein måte som tener sunn næringslivsutvikling. Fleirtalet vil her peike på at når det gjeld utvikling av opsjonar sitt omdøme har også næringslivet eit stort ansvar.

Fleirtalet vil understreke at rammene for opsjonar må vera slik at dei m.a.:

- kan fremje resultatbevissthet hos opsjonsmottakar og medverke til at alle har fokus på same mål
- kan gjere det lettare å halde på tilsette

- kan fremje langsiktig industriell tenking og utvikling.»

Nedenfor gis det en vurdering av opsjonsbeskatningen i Norge i tråd med Stortingets vedtak. Blant annet vurderes reglene i forhold til tilsvarende regler i andre nordiske land. Det konkluderes med at det ikke er behov for endringer.

### 19.2 Gjeldende rett

---

Ikke-børsnoterte opsjoner skattlegges som lønnsinntekt ved innløsning eller salg. Fordelen ved innløsning settes til differansen mellom markedskursen på den underliggende aksjen eller grunnfondsbeviset ved innløsningen og opsjonens innløsningskurs, fratrukket et eventuelt vederlag for opsjonen (opsjonspremie). Fordelen ved salg blir satt til salgssummen, fratrukket en eventuell opsjonspremie.

Børsnoterte opsjoner skattlagt som lønnsinntekt ved ervervet av opsjonen. Fordelen settes til kursverdien på tildelingstidspunktet minus en eventuell opsjonspremie. Dersom senere innløsning eller salg av opsjonen gir en gevinst utover den inntekt som er skattlagt ved ervervet, blir denne delen av gevinsten skattlagt som arbeidsinntekt.

### 19.3 Utenlandsk rett

---

#### 19.3.1 Danmark

Det alminnelige skattleggingstidspunkt for skattlegging av fordeler vunnet ved arbeid er rettservervelsetidspunktet, det vil si når det er ervervet en endelig rett til fordelen. Tegningsretter skattlagt etter denne hovedregelen. For kjøpsopsjoner (til allerede eksisterende aksjer) i arbeidsforhold er imidlertid skattleggingstidspunktet for skattlegging utsett til opsjonen innløses/selges.

En kjøpsopsjon defineres som en rett til å erverve en aksje på et fremtidig tidspunkt, eller innenfor en nærmere fastsatt fremtidig periode, til en på forhånd fastsatt pris. Fordelen ved kjøpsopsjonen settes til differansen mellom markedskursen på den underliggende aksjen ved innløsningen og opsjonens innløsningskurs.

nens innløsningskurs, fratrukket en eventuell opsjonspremie. Ved salg utgjør fordelens salgssummen fratrukket en eventuell opsjonspremie. Fordelen skattlegges som lønnsinntekt og ilegges arbeidsmarkedsbidrag og pensjonsbidrag.

Tegningsretter defineres som en rett til å tegne nyutstedte aksjer på et fremtidig tidspunkt eller innen en nærmere fastsatt periode. Tegningsrettene skattlegges i utgangspunktet på tildelingstidspunktet, men er utnyttelsen av retten betinget utsettes skattleggingen til betingelsen er oppfylt. Fordelen ved tegningsretter settes til markedsverdien med fradrag for en eventuell egenbetaling. Fordelen skattlegges som lønn, men ilegges ikke arbeidsmarkedsbidrag og pensjonsbidrag. Det gis ikke fradrag for det beløp som er skattlagt ved ervervet dersom tegningsretten bortfaller som ubenyttet.

### 19.3.2 Sverige

I Sverige har man siden 1. juli 1998 hatt ulike skatteregler for to slags opsjoner som kan forekomme i arbeidsforhold, nemlig personalopsjoner og andre opsjoner. Personalopsjoner skattlegges ved innløsning, mens andre opsjoner skattlegges ved tildeling.

En personalopsjon defineres som en rett til å erverve et verdipapir, f.eks. en aksje, en gang i fremtiden, til en forhåndsbestemt pris eller på andre fordelaktige vilkår, forutsatt at denne retten i seg selv ikke er et verdipapir og at retten er oppstått på grunn av et arbeidsforhold. Fordelen ved innløsning settes til differansen mellom børskursen på det underliggende verdipapiret og innløsningsprisen den dag man erverver verdipapiret, f.eks. aksjen.

Fordelen ved andre opsjoner verdsettes på grunnlag av den såkalte forventningsverdien. Forventningsverdien defineres som verdien av i en viss periode å kunne erverve et verdipapir til en viss pris. I praksis er det meget vanskelig å komme fram til riktig verdi på opsjonen, og dette er hovedgrunnen til at man i 1998 endret beskatningstidspunktet for personalopsjoner.

Verdien av fordelens skattlegges i begge tilfeller som arbeidsinntekt og ilegges arbeidsgiveravgift og pensjonsavgift.

### 19.3.3 Finland

Opsjoner i arbeidsforhold skattlegges bare ved innløsning/salg og ikke ved tildeling. Fordelen settes til differansen mellom markedskursen på den underliggende aksjen ved innløsningen og opsjonens

innløsningskurs, fratrukket en eventuell opsjonspremie. Ved salg utgjør fordelens salgssummen fratrukket en eventuell opsjonspremie. Fordelen anses om lønnsinntekt. Beløpet ilegges arbeidsgiveravgift men ikke pensjonsavgift.

## 19.4 Departementets vurderinger

I den grad opsjoner i arbeidsforhold fremmer resultatbevissthet hos mottaker, vil slike ordninger kunne bidra til en positiv utvikling for næringslivet. Departementet ønsker ikke at skattereglene skal stå i veien for en sunn bruk av opsjoner i arbeidsforhold. På den annen side representerer en opsjon en økonomisk fordel for den ansatte og bør likestilles med kontant lønnsutbetaling. Dette må etter departementets mening fortsatt være utgangspunktet for utforming av skattereglene. De någjeldende reglene likestiller i størst mulig grad opsjoner i arbeidsforhold med annen lønnsinntekt. Dette sikrer at valg av avlønningsform skjer på bakgrunn av hva som samfunnsøkonomisk er mest hensiktsmessig, og ikke ut fra skattemessige hensyn. For mange bedrifter kan andre avlønningssystemer og bruk av bonuser være mer egnet enn opsjoner.

Departementet vil også peke på at bruk av opsjoner uansett bare kan omfatte et fåtall av bedriftene og ansatte i Norge. På den annen side kan opsjonsgevinstene for enkelte bli svært store. Det virker derfor heller ikke rimelig om opsjoner skulle skattlegges lempeligere enn alternative avlønningsformer.

Oversikten under kapittel 19.3, viser at i alle de undersøkte landene skattlegges opsjoner i arbeidsforhold som lønn, men at tidspunktet for skattleggingen varierer noe. I Sverige og Danmark deler man opsjoner i arbeidsforhold i to grupper, og skattlegger den ene gruppen ved tildeling, den andre gruppen ved salg/innløsning. Til grunn for dette skillet ligger stort sett vanskelighetene med å beregne verdien av en opsjon ved tildeling. I begge land er det imidlertid knyttet problemer til praktiseringen av skillet. Det danske systemet har ikke løst problemet med verdsetting av fordelens med hensyn til tegningsretter. I det svenske systemet baseres skillet på et skjønnsmessig kriterium, nemlig om opsjonen utgjør et verdipapir eller ikke. Dette kan gjøre systemet vanskelig å praktisere. Man har heller ikke der løst problemet med verdsetting på tildelingstidspunktet, noe som skaper ytterligere problemer ved praktiseringen. Departementet ser derfor ikke grunn til å kopiere det danske eller svenske systemet. Det finske systemet atskiller seg i li-

ten grad fra det norske. Den vesentlige forskjellen er at fordel ved opsjoner ikke ilegges pensjonsavgift, mens opsjonsfordeler i Norge, på samme måte som annen lønn, ilegges trygdeavgift. Departementet finner ikke grunn til å foreslå en tilsvarende løsning med en særskilt behandling av opsjoner i forhold til trygdeavgifter. Opsjoner bør beskattes fullt ut som lønn og gi grunnlag for de samme trygderettigheter som annen lønn.

Flertallet i finanskomiteen peker i Innst. O. nr. 84 (1999–2000) på at skattlegging ved innløsning kan medføre en så stor skattebelastning at opsjonsinnehaveren kan bli tvunget til å selge aksjene for å dekke skattekravet. Komitéflertallet påpeker at et virkemiddel for å hindre dette kan være å gi anledning til å tidfeste fordelene over opsjonens løpetid.

Dersom det gjennom lovendring skulle gis anledning til å periodisere opsjonsfordelen over flere år, ville dette kunne medføre til dels betydelig nedsettelse av den ekstra arbeidsgiveravgiften («kakseskatten») og toppskatten i forhold til om en hadde beregnet skatt/avgift etter de alminnelige reglene. En slik beskatningsmåte vil særbehandle opsjoner i forhold til f.eks. kontante bonuser, som jo også i en del tilfeller kan sies å være opptjent over flere år. Som nevnt ovenfor anser departementet en slik skattemessig favorisering som uheldig, både ut fra fordelingshensyn og fordi det kan påvirke arbeidsgivers valg av i hvilken form arbeidsgodtgjørelsen utbetales.

I tillegg taler også praktiske hensyn mot en slik ordning. Særlig i tilfeller hvor opsjonen har lang løpetid, ville det blitt komplisert å beregne skatten og arbeidsgiveravgiften som om opsjonsgevinsten hadde vært tidfestet over opsjonens løpetid. Ordningen må derfor antas å ville bli ressurskrevende for ligningsmyndighetene og arbeidsgiverne. Ingen av de undersøkte landene har regler som tillater slik tidsfesting av fordelene.

Et mindretall i komiteen, medlemmene fra Fremskrittspartiet og Høyre, foreslo endringer i skattleggingen av opsjoner i arbeidsforhold slik at fordelene av tildelte aksjeopsjoner skattlegges ved utøvelse, men at det gis adgang til å utsette betaling av skatt til aksjene selges.

En eventuell utsettelse av skattleggingen av opsjonsgevinsten til aksjene selges, kan medføre mange års utsettelse av innbetalingen av skatten og arbeidsgiveravgiften. Dette er en form for kreditt som i så fall burde rentebelastes og hvor det ville måtte kreves sikkerhetsstillelse. Departementet ser det som nokså uhensiktsmessig at adgangen til en slik skattekreditt lovreguleres dersom vilkårene er like de man kan oppnå ved et vanlig banklån. Dersom kreditten gis uten renter og sikkerhetsstil-

lelse, ville det innebære en sterk favorisering av opsjonsordninger i arbeidsforhold framfor annen lønnsgodtgjørelse. Skulle en slik endring likevel gjennomføres, måtte en i så fall etablere meldingsrutiner, bl.a. mellom arbeidsgiver og ligningskontor, og mellom skattyter og arbeidsgiver. En måtte også lage egne regler i tilfeller hvor arbeidstaker slutter i stillingen og i tilfeller hvor arbeidsgiver fusjonerer, fisjonerer e.l. Det ville måtte lovfestes en maksimal grense for hvor lenge en arbeidstaker kan utsette skattebetalingen uten at arbeidstaker selger aksjen. Det må antas at en regel om utsettelse av opsjonsbeskatningen til aksjene selges vil bli svært komplisert å praktisere.

Det samme mindretallet i komiteen hevder at

«dette misforholdet mellom skatteplikt og skatteevne har gjort opsjonsordninger til et lite anvendelig redskap i Norge, og gitt IKT-bedrifter dårligere arbeidsbetingelser enn bedrifter i andre land».

Etter det departementet kjenner til, er det ikke vanlig praksis i andre land at skatt på opsjonsgevinst kan fordeles til betaling over flere år. Ingen av de undersøkte nordiske landene har i dag regler som tillater at skatteinnbetalingen forskyves til aksjene selges. I Danmark er det imidlertid blitt fremmet et forslag til en ordning som gir arbeidsgiver og arbeidstaker anledning til å unngå likviditetsbelastningen, uten at beskatningstidspunktet forskyves. Forslaget gjelder skattlegging ved innløsning av opsjoner. Etter forslaget skal arbeidsgiver kunne velge mellom å betale skatten som normalt og å deponere aksjer for en verdi tilsvarende inntil 40 prosent av lønnsfordelen. Velges siste alternativ, får arbeidsgiver ikke fradrag for lønnsutgifter. Verdien av depotet tilkommer staten. Alle forvaltningsmessige forføyninger vedrørende aksjene forblir hos selskapet, mens staten har risikoen for eventuelle verdiendringer av aksjene i depotet. På denne måten påtar staten seg en risiko med hensyn til den endelige verdien av skatteinnbetalingen.

Den generelle regel i Norge er at skatt skal betales med penger og ikke med naturalia. Etter departementets syn skal det svært gode grunner til for å bryte med denne generelle regelen. Departementet ser det særlig betenkelig at staten ved innføringen av en slik modell må bære risikoen for tap på aksjene. Departementet anser derfor det danske forslaget som meget radikalt. Dersom endringen blir vedtatt, vil imidlertid departementet undersøke erfaringene med bruken av modellen.

Etter dette vil departementet ikke nå gå inn for endringer i gjeldende skatteregler for opsjoner i arbeidsforhold.

## 20 Opprettinger i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

### 20.1 Oppretting i skatteloven § 4–1

Skatteloven § 4–1 annet ledd lyder:

«For skattyter med avvikende regnskapsår etter ligningsloven § 5–3 skal formuesfastsettelsen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i ligningsåret.»

Ved lov 17. desember 1999 nr. 89 ble bestemmelsen om avvikende regnskapsår i ligningsloven § 5–3 opphevet. Adgangen til å benytte avvikende regnskapsår ved ligningen ble i stedet knyttet opp til reglene i regnskapsloven § 1–7, jf. ligningsloven § 4–4 nr. 2 første punktum. Endringene trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

Etter dette er det i skatteloven § 4–1 annet ledd ikke lenger riktig å vise til ligningsloven § 5–3. Departementet foreslår derfor at det i § 4–1 i stedet henvises til ligningsloven § 4–4 nr. 2. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4–1 annet ledd.

### 20.2 Oppretting i skatteloven § 5–14

Ved lov av 23. juni 2000 ble det vedtatt endringer i skatteloven § 5–14 tredje ledd om skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold. Endringene medførte at ikke-børsnoterte opsjoner ikke lenger skulle skattlegges som lønn ved tildeling, men bare ved innløsning/salg. Børsnoterte opsjoner skal fortsatt skattlegges som lønn både ved tildeling og innløsning/salg. § 5–14 tredje ledd inneholdt før disse endringene en bestemmelse om rett til fradrag for beløp skattlagt ved ervervet av opsjonen. For ikke-børsnoterte opsjoner er slik fradragsbestemmelse ikke lenger nødvendig, og bestemmelsen ble derfor ik-

ke videreført. For børsnoterte opsjoner er det imidlertid fortsatt fradragsrett for beløp skattlagt ved tildeling. Det har ikke vært tilsiktet noen realitetsendring på dette punkt. Departementet foreslår derfor at § 5–14 tredje ledd bokstav b endres slik at en bestemmelse om fradragsrett gjeninnføres i nytt punkt 4, med virkning fra og med inntektsåret 2000.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5–14 tredje ledd.

### 20.3 Oppretting i skatteloven § 19–2

Ved lov av 17. desember 1999 nr. 94 ble det vedtatt en ny bestemmelse i skatteloven § 19–2 med overgangsregler som avløste overgangsreglene i den tidligere skatteloven og selskapsskatteloven. Skatteloven § 19–2 annet ledd bokstav a nr. 3 lyder:

«Ligningsmyndighetene er bundet av den oversikt over aksjer som kan oppreguleres som skattyter rettidig har gitt melding om, dersom skattyter ikke har fått annen beskjed innen 1. januar 2001.»

Etter den tidligere selskapsskatteloven var imidlertid fristen for ligningsmyndighetene til å overprøve skattyters oppgave over oppregulerte aksjer 1. januar 2002. Ved overføring av bestemmelsen til skatteloven § 19–2 var det ikke tilsiktet å foreslå noen endring av denne fristen. Departementet foreslår derfor å endre skatteloven § 19–2 annet ledd bokstav a nr. 3 slik at fristen for ligningsmyndighetene til å gi melding om at de har overprøvet skattyters oppgave over oppregulerte aksjer, skal være 1. januar 2002. Det vises til vedlagte forslag, som foreslås å tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2000.

## 21 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

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

### «II

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

### III

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

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

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragsbeløp i skatteloven og beløpsgrenser i sentrale skatte- og avgiftslover med tilhørende forskrifter, med årstall for ikrafttredelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år kombinerer avsnitt II og III i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III sist ble behandlet i skatteopplegget for 1997.

Departementet kan opplyse at en gjennomgang som denne etter avsnitt III i Stortingets vedtak av 1995 er ressurskrevende. Videre kan det stilles spørsmålstegn ved informasjonsverdien. Departementet foreslår at ordningen avvikles, subsidiært at det vurderes at presentasjonen begrenses til lovbestemte beløpsgrenser.

Finansdepartementet

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 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
  - lov om endring i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
  - lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
  - lov om endring i lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer m.v.
  - lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
  - lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforkomster m.v.
  - lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
  - lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
  - lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
  - lov om oppheving av lov 18. desember 1998 nr. 75 om overgangsregel til lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
  - lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
  - lov om endring i lov 17. desember 1999 nr. 94 om endringer i lov 14. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
  - lov om endring i lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon

**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 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
  - lov om endring i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
  - lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
  - lov om endring i lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer m.v.
  - lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane
  - lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
  - lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
  - lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
  - lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
  - lov om oppheving av lov 18. desember 1998 nr. 75 om overgangsregel til lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane
  - lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
  - lov om endring i lov 17. desember 1999 nr. 94 om endringer i lov 14. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
  - lov om endring i lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon
- i samsvar med et vedlagt forslag.
-



## Forslag

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

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

#### I

§ 8 nr. 1 skal lyde:

Likningssjefen *for* den kommune hvor den skattepliktige skal iliknes skatt etter reglene i skatteloven § 3–1 eller § 3–4, avgjør hvorledes forskottstrekket skal foretas.

Likningssjefen sørger for at det før inntektsårets begynnelse blir utstedt skattekort for alle skattepliktige som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning. Skattepliktig som åpenbart ikke vil få utliknet skatt, kan fritas for forskottstrekk.

Likningssjefen *for* den kommune hvor arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt kontor (hovedkontor) skal etter nærmere regler som gis av departementet, foreta individuell verdsetting av naturalytelser som arbeidsgiveren skal medregne i trekkgrunnlaget, jfr. § 6, 2.

§ 10 nr. 1 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Er det ikke dekning for det samlede beregnede trekk i de kontante ytelser, plikter arbeidsgiveren straks å melde fra om forholdet til likningssjefen *for* den skattepliktiges skattekommune.

§ 18 nr. 1 skal lyde:

Forskottsskatt utskrives av likningssjefen *for* den kommune hvor den skattepliktige anses bosatt etter skatteloven § 3–1 eller hvor den skattepliktige

etter reglene for øvrig i skatteloven § 3–4 skal iliknes skatt, jf. § 8 nr. 1.

§ 29 nr. 1 første ledd skal lyde:

Forskottsskatt, restskatt, skatt fra etterskottspliktige skattytere og utliknet skatt skal innbetales til skatteoppkreveren i den *kommune skatten* er skrevet ut *for*.

§ 45 nr. 1 skal lyde:

En skattepliktig som har hatt forskottstrekk og ikke blir tatt opp til skattlegging i vedkommende kommune for det inntektsår trekket gjelder, kan ikke kreve det trukne beløp tilbake med mindre han av likningsmyndighetene *for* kommunen er ansett ikke skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår eller godtgjør å ha betalt skatt av lønnsinntekten for samme inntektsår i en annen kommune her i landet eller at skatt ikke er iliknet ham fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse.

#### II

§ 23 nr. 1 annet punktum skal lyde:

Restskatt under *kr 100* blir ikke å innkreve.

#### III

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2001. Endringen under II trer i kraft fra 1. januar 2001 med virkning fra og med skatteavregningen for inntektsåret 2000.

## Forslag

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

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

#### I

§ 11 A første ledd første punktum og nytt annet punktum skal lyde:

Verdien av ikke-børsnoterte aksjer settes til 30 pst. av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskaps samlede skattemessige formuesverdi slik denne fastsettes etter skatteloven § 4–12 *annet ledd*.

*Ved formuesfastsettelsen medregnes eiendeler som er fritatt etter skatteloven § 4–2 annet ledd.*

Nåværende annet og tredje punktum blir tredje og fjerde punktum.

#### II

Endringen under I trer i kraft fra og med inntektsåret 2001.

## Forslag

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

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

#### I

Nytt kapittel XIV a skal lyde:

#### **Kapittel XIV a Om bindende forhåndsuttalelser**

§ 58 a Skattedirektoratet kan på anmodning fra avgiftspliktig avgi forhåndsuttalelse om de avgiftsmessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den avgiftspliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting eller Skattedirektoratet finner at spørsmålet er av allmenn interesse.

Avgitt forhåndsuttalelse etter dette kapittel skal legges til grunn som bindende ved fastsettelsen dersom den avgiftspliktige krever det og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen.

§ 58 b Ordningen med bindende forhåndsuttalelser gjelder ikke ved innførsel av varer som nevnt i kapittel XVI.

§ 58 c Det skal betales et gebyr for en bindende forhåndsuttalelse.

§ 58 d Skattedirektoratets avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

En bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages eller prøves i egen sak for domstol.

Avgjørelse hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn, kan påklages eller bringes inn for domstol etter de eller gjeldende bestemmelser.

§ 58 e Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette kapittel, herunder om gebyr.

#### II

Endringene under I gjelder fra den tid Kongen bestemmer.

## Forslag

### til lov om endring i lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer m.v.

I lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer m.v. gjøres følgende endring:

V, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, *XIV a*, XV, XVIII og XX anvendelse så langt de passer.

#### I

§ 7 femte ledd skal lyde:

Ved gjennomføringen av denne lov får for øvrig bestemmelsene i lov om merverdiavgift kap. I, II, III,

#### II

Endringen under I gjelder fra den tid Kongen bestemmer.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

#### I

Nye § 8 A-1 til § 8 A-4 skal lyde:

§ 8 A Reglar om kommunefordeling av grunnlaget for eieendomsskatt for kraftanlegg

§ 8 A-1 Kommunefordeling av grunnlaget for eieendomsskatt for kraftanlegg sett i drift pr. 1. januar 2000

(1) Kommunefordeling av grunnlaget for eieendomsskatt for kraftanlegg med kraftstasjon med installert effekt over 1000 kW sett i drift pr. 1. januar 1997, skal byggje på plasseringa av slike særskilte driftsmiddel i kraftanlegget som nemnt i § 1-1 andre leden i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftforetak og det fastsette gjenanskaffingsverdet (GAV) for slike driftsmiddel etter reglane i kapittel 2 i same forskrift. Kommunefordelinga av skattegrunnlaget skal skje i same høve som GAV for dei særskilte driftsmiddel i kraftanlegget som ligg i den einskilde kommune, har til samla GAV for alle særskilte driftsmiddel i kraftanlegget. Fordelinga av GAV på dei særskilte driftsmiddel som ligg i kvar kommune, skal byggje på oppgaver frå Norges vassdrags-

og energidirektorat og retningsliner fastsett av departementet. GAV for adkomstanlegg skal ikkje medreknast. GAV for reguleringsanlegg med tilhøyrande driftsmiddel skal fordelast mellom alle kraftanlegg som har kraftstasjonar med installert effekt over 1000 kW som ligg nedanfor reguleringsanlegget, i høve til registrerte energiekvivalenter registrert hos Norges vassdrags- og energidirektorat for desse kraftstasjonane pr. 1. januar likningsåret. (2) Kostpris for investeringar i særskilte driftsmiddel i kraftanlegg som nemnt i første leden og som vart ført i skatterekneskapet første gong for inntektsåret 1997 eller seinare år, skal nyttast som grunnlag for korrigering av den kommunefordeling av skattegrunnlaget som vert fastsett etter første leden. Slik korrigering vert første gong gjennomført med verknad for eieendomsskatteåret 2002.

(3) Ved kommunefordeling av eieendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg med kraftstasjonar med installert effekt over 1000 kW sett i drift etter 1. januar 1997, med tilhøyrande særskilte driftsmiddel som ikkje vart omfatta av GAV fastsett pr. 1. januar 1997, vert gjenanskaffingsverdet for slike driftsmiddel pr. 1. januar 2000 fastsett av Norges vassdrags- og energidirektorat. Ved fastsetjing av gjenanskaffingsverdet for slike driftsmiddel gjeld reglane i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997

for særskilte driftsmidler i kraftforetak, tilsvarende. Reglane i første leden gjeld tilsvarende.

(4) Ved kommunefordeling av eiedomsskattegrunnlaget for kraftanlegg med kraftstasjonar med installert effekt under 1000 kW sett i drift pr. 1. januar 2000, gjeld reglane i § 8 A-2 første leden første og andre punktum tilsvarende.

(5) Ved kommunefordeling av eiedomsskattegrunnlaget for kraftanlegg som nemnt i tredje og fjerde leden, gjeld korrigeringsregelen i andre leden tilsvarende for investeringar som vart ført i skatterekneskapet første gong for inntektsåret 2000 eller seinare år.

§ 8 A-2 Kommunefordeling av grunnlaget for eiedomsskatt for kraftanlegg sett i drift etter 1. januar 2000

(1) Kommunefordeling av grunnlaget for eiedomsskatt for kraftanlegg sett i drift etter 1. januar 2000, skal byggje på plasseringa av slike særskilte driftsmiddel i kraftanlegget som nemnt i § 8 A-1 første leden pr. 1. januar i likningsåret. Kommunefordelinga av skattegrunnlaget skal skje i same høve som kostpris for dei særskilte driftsmiddel i kraftanlegget som ligg i den einkilde kommune, har til samla kostpris for alle særskilte driftsmiddel i kraftanlegget. Har slike kraftanlegg kraftstasjonar med installert effekt over 1000 kW som ligg nedanfor eldre reguleringsanlegg, skal det takast omsyn til reguleringsanlegget med tilhøyrande driftsmiddel med dei verdiar som nemnt i § 8 A-1 første og andre leden.

(2) Kostpris for investeringar i særskilte driftsmiddel som nemnt i § 8 A-1 første leden i seinare inntektsår enn det året då kraftanlegget vart sett i drift, skal nyttast som grunnlag for korrigering av den kommunefordeling som vert fastsett etter første leden.

(3) Reglane i første leden gjeld tilsvarende for fordeling av eiedomsskattegrunnlag fastsett etter skatteloven § 18–5 sjette leden.

§ 8 A-3 Kommunefordeling av grunnlaget for eiedomsskatt som verdsetjingsreglar ved utskriving av eiedomsskatt

Kommunar som får tildelt ein andel av eiedomsskattegrunnlag for kraftanlegg etter reglane i §§ 8 A-1 og 8 A-2 skal leggje denne andel til grunn ved utskriving av eiedomsskatt på kraftanlegget.

§ 8 A-4 Gjennomføringsreglar

Reglane i ligningsloven gjeld tilsvarende så langt dei passer ved fastsetjing av kommunefordeling av eiedomsskattegrunnlag etter reglane i denne lova. Nærmare reglar om utfylling og gjennomføring av denne paragraf vert fastsett av departementet i forskrift.

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra eiendomsskatteåret 2001.

## Forslag

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

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

#### I

§ 6 nr. 2 annet punktum skal lyde:

For arbeidstakere som en del av inntektsåret også

er skattepliktige for inntekt i riket, blir den samlede inntekt å ligne ved *ligningskontoret* for denne kommune.

#### II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2001.

## Forslag

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

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

#### I

§ 4-1 skal lyde:

§ 4-1 Alminnelig opplysningsplikt

*Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.*

§ 4-2 nr. 1 skal lyde:

Selvangivelse for vedkommende år skal leveres av

- a. den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet etter annen bestemmelse enn § 10–13 i skatteloven.
- b. den som *ligningsmyndighetene* pålegger å levere selvangivelse.

§ 4-2 nr. 2 skal lyde:

*Departementet kan gi forskrift om hvilke personlige skattytere som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse.*

§ 4-2 nr. 6 og nr. 7 oppheves. Nåværende nr. 8 blir nr. 6.

§ 4-3 nr. 1 første punktum skal lyde:

*Selvangivelse, herunder forhåndsutfylt selvangivelse, skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.*

§ 4-3 nr. 2 oppheves. Nåværende nr. 3 blir nr. 2.

§ 4-5 nr. 6 skal lyde:

*Departementet kan gi forskrift om elektronisk levering, herunder bruk av elektronisk signatur, av forhåndsutfylt selvangivelse.*

§ 4-6 nr. 1 første ledd tredje punktum oppheves. Nåværende fjerde punktum blir tredje punktum.

§ 4-6 nr. 1 nytt tredje ledd skal lyde:

*Skattyter som leverer forhåndsutfylt selvangivelse etter § 4-2 nr. 2, skal levere selvangivelse bare til ligningskontoret for bostedskommunen, jf. § 8-6 nr. 1. Dersom skattyter har skattepliktig formue og inntekt i andre kommuner enn bostedskommunen, skal skattyter opplyse om det i selvangivelsen og gi opplysninger om slik inntekt eller formue på skjema fastsatt av Skattedirektoratet til ligningskontoret for kommunen. Skjema som nevnt i foregående punktum trer i stedet for selvangivelse. Ektefelle som i medhold av § 2-12 bokstav a i skatteloven krever seg lignet under ett med den annen ektefelle, skal – når ektefellene den 1. november forut for inntektsåret var bosatt i forskjellige kommuner – opplyse om det i selvangivelsen.*

§ 4-7 skal lyde:

1. Selvangivelse med vedlegg skal leveres innen utgangen av februar i året etter inntektsåret.
2. Skattyter som leverer forhåndsutfylt selvangivelse skal levere selvangivelse med vedlegg innen utgangen av april i året etter inntektsåret.
3. Selvangivelsesfristen skal beregnes separat for ektefeller.
4. Godtgjør noen at det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere selvangivelse med vedlegg innen fristen, skal ligningskontoret etter skriftlig søknad gi utsetting.
5. Skattedirektoratet kan forlenge fristen etter nr. 1 til utgangen av mars, og etter nr. 2 til utgangen av mai, for grupper av skattytere og for enkelt skattytere som skal levere selvangivelse til mer enn 10 kommuner.
6. Skattyter som skal ta fast opphold i utlandet og som ikke vil være skattepliktig her i henhold til skatteloven § 2-3 første ledd bokstavene a, b, e og f, jf. § 2-34, etter at han har forlatt landet, skal senest 4 uker før avreisen levere selvangivelse over sin formue og inntekt og kreve forhåndsligning. Midlertidig opphold her i landet medfører ikke slik plikt, men skattyter som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, kan sende selvangivelse og kreve forhåndsligning.
7. Før et bo slutes eller selskap eller annen skattepliktig innretning oppløses, skal det leveres selvangivelse og kreves forhåndsligning.

§ 6–17 nr. 3 første punktum skal lyde:  
Skattyter skal ha kopi av oppgaver som nevnt i §§ 6–16 c og 6–13 nr. 3 innen 1. februar i året etter inntektsåret, såfremt annen frist ikke er gitt i egen forskrift.

§ 8–1 nr. 3 og 4 oppheves.

§ 8–8 nr. 1 annet punktum skal lyde:  
*Det kan legges ut skattelite i to puljer for skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse.*

§ 9–2 nr. 4 annet punktum skal lyde:  
*Når skattyter har levert forhåndsutfylt selvangivelse og er omfattet av den første skattelisten som legges ut, skal klage over ligningen leveres innen 10. august eller innen seks uker etter at utleggingen ble kunngjort.*

Nåværende § 9–2 nr. 4 annet punktum blir nytt tredje punktum.

§ 10–1 nr. 1 femte punktum skal lyde:  
Avgiften skal være

- a. 1 promille av nettoformuen og
- b. 2 promille av nettoinntekten når forsinkelsen ikke er over en måned,
- c. 1 prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over en måned eller
- d. 2 pst. av nettoinntekten når forsinkelsen er over to måneder og levering skjer etter utgangen av mai måned for skattyter som skal levere selvangivelse innen utgangen av februar. For skattyter som skal levere selvangivelse innen utgangen av april måned gjelder tilsvarende når levering skjer etter utgangen av august måned.

§ 10–2 nr. 2 skal lyde:  
Har en skattyter unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, skal tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. *Har en skattyter unnlatt å levere skjema som trer i stedet for selvangivelse etter § 4–6 nr. 1 skal tilleggsskatten beregnes av den skatt som fastsettes for de inntektene som skulle vært oppgitt i skjemaet. Dersom regelen i annet punktum medfører høyere tilleggsskatt enn regelen i første punktum, skal tilleggsskatten likevel beregnes etter regelen i første punktum.*

## II

§ 2–1 overskriften skal lyde:  
*Lokale ligningsmyndigheter.*

§ 2–1 nr. 1 skal lyde:  
*De lokale ligningsmyndigheter består av ligningskontor, ligningsnemnd, overligningsnemnd og takstut-*

*valg. Ligningskontorene er statlige, og kan omfatte en eller flere kommuner. Organiseringen av ligningskontorene bestemmes av departementet.*

§ 2–4 nr. 3 første punktum skal lyde:  
Ligningsmyndigheter som nevnt i nr. 1 og 2 erstatter tilsvarende lokale ligningsmyndigheter.

§ 4–6 nr. 1 første ledd skal lyde:  
Selvangivelse som omfatter skattyterens samlede formue og inntekt, og alle påbudte vedlegg, skal leveres til ligningskontoret for den eller de kommuner hvor skattyteren er skattepliktig. Skattytere som etter skatteloven bare er skattepliktig til staten, skal levere selvangivelse til ligningskontoret for kontorkommunen, jf. § 8–6 nr. 1. Ektefelle som i medhold av § 2–12 bokstav a i skatteloven krever seg lignet under ett med den annen ektefelle, skal – når ektefellene den 1. november forut for inntektsåret var bosatt i forskjellige kommuner – levere likelydende selvangivelse til ligningskontoret for hver av kommunene.

§ 4–9 nr. 5 første og annet punktum skal lyde:  
Selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver skal leveres til ligningskontoret for den kommune hvor selskapets hovedkontor ligger. Har selskapet ikke hovedkontor, skal oppgavene leveres til ligningskontoret for den kommune hvor flertallet av deltakerne bor eller hører hjemme.

§ 6–2 nr. 5 annet punktum skal lyde:  
Dog skal oppgaver fra person bosatt i utlandet og der hjemmehørende selskaper m.v. være innsendt før virksomheten innen riket opphører, medmindre ligningskontoret for vedkommende kommune har gitt tillatelse til at oppgaver leveres på et senere tidspunkt.

§ 6–3 nr. 4 skal lyde:  
Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal ukrevet sende årsoppgave over medlemskontienes saldo og bevegelse til ligningskontorene for de kommuner der det enkelte medlem har drevet pelsdyrnæring.

§ 6–8 nr. 1 annet punktum skal lyde:  
Oppgaven skal leveres innen 31. januar til ligningskontoret for den kommune hvor den faste eiendom ligger.

§ 6–9 annet punktum skal lyde:  
Oppgavene skal innen 31. januar leveres til ligningskontoret for den kommune hvor den berettigede eiendom ligger.

§ 6–11 nr. 2 skal lyde:

Oppgave som nevnt i nr. 1 leveres innen utgangen av februar i ligningsåret til ligningskontoret *for* den kommune hvor selskapet har sitt kontor eller styret har sitt sete, eventuelt til Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet lignedes der.

§ 6–11 nr. 3 skal lyde:

Ligningsmyndighetene *for* kontorkommunen, eventuelt Sentralskattekontoret for storbedrifter, kan pålegge selskapet å levere ny oppgave over aksjonærene og deres skattekommuner når verdsetningen av selskapets aksjer er endret.

§ 8–6 skal lyde:

1. Formue og inntekt fastsettes av ligningsmyndighetene *for* den kommune som etter skattelovens regler om skattestedet, skal ha skatten. Underskudd fastsettes *av ligningsmyndighetene for* den kommunen hvor det er oppstått. For selskap og innretning som nevnt i skatteloven § 3–2, fastsettes skattepliktig formue og inntekt *av ligningsmyndighetene for* kontorkommunen. Har selskapet eller innretningen flere kontorer, foretas fastsettingen *av ligningsmyndighetene for* den kommunen hvor hovedkontoret ligger. Har selskapet eller innretningen ikke noe kontor, foretas fastsettingen *av ligningsmyndighetene for* den kommunen hvor styret har sitt sete.

For skattyter som lignedes etter § 2–4 nr. 1, foretas fastsettingen av de særskilte sentrale ligningsmyndigheter. For disse skattytere kommer bestemmelsene i nr. 2, 3 og 4 ikke til anvendelse.

2. Når en skattyter som er skattepliktig til en kommune etter reglene om bostedsbeskatning i skatteloven § 3–1 også er skattepliktig i annen kommune, skal ligningsmyndighetene *for* bostedskommunen fastsette

- det samlede fradrag for gjeld, gjeldsrenter og andre poster som skal fordeles mellom kommunene i forhold til formuens og inntektens størrelse,
- formue og inntekt for beregning av skatt til staten på grunnlag av oppgaver fra andre kommuner og fastsettinger i egen kommune,
- de fradrag som skal gis i nettoformue, nettoinntekt og skatt, og tillegg i skatt og
- den pensjonsgivende inntekt på grunnlag av oppgaver fra andre kommuner og fastsettinger i egen kommune.

3. Når dødsbo er skattepliktig utenfor avdødes bostedskommune, skal ligningsmyndighetene *for* avdødes bostedskommune foreta fastsetting som nevnt under nr 2 a og b.

4. Verdi og inntekt av aksje samt beregningsgrunnlaget for fradragsberettiget bidrag etter skatteloven §§ 10–20 til 10–25 fastsettes av ligningsmyndighetene *for* den kommune hvor selskapet har kontor eller styret har sete.

5. For deltakere som skattlegges etter §§ 10–40 til 10–45 i skatteloven, skal ligningsmyndighetene *for* den kommune hvor selskapets hovedkontor ligger, fastsette formue og inntekt, herunder personinntekt, fra selskapet samlet på selskapets hånd. Det samme gjelder fastsettelse av gevinst eller tap og over- eller underpris etter skatteloven § 10–44. Driver selskapet virksomhet som er undergitt stedbunden beskatning i annen kommune, legges fastsettingene *for* disse kommuner til grunn ved *ligningskontoret for* kontorkommunens fastsetting. Ligningsmyndighetene *for* denne kommune foretar også fastsetting som nevnt i nr. 2 a og b for såvidt angår selskapet. Har selskapet ikke hovedkontor, foretas fastsetting som nevnt i første, annet og fjerde punktum av ligningsmyndighetene *for* den kommune hvor flertallet av deltakerne bor eller hører hjemme. For selskaper som er overført til sentral behandling etter § 2–4 nr. 1 b, foretas fastsettelse som nevnt i dette nr. av de sentrale ligningsmyndigheter. Departementet kan gi forskrifter til utfylling av denne bestemmelsen.

6. For deltakere som skattlegges etter §§ 10–60 til 10–68 i skatteloven, samt for deltakere i utenlandske selskaper som omfattes av §§ 10–40 til 10–45 i skatteloven, skal Sentralskattekontoret for storbedrifter fastsette skattepliktig formue og inntekt. Departementet kan gi regler til utfylling av denne bestemmelsen.

7. For selskap som lignedes etter reglene i skatteloven §§ 8–10 til 8–19 skal Sentralskattekontoret for storbedrifter fastsette skattepliktig formue og inntekt, samt tonnasjeskatt. Dette gjelder til og med det inntektsåret selskapet trer ut av ordningen med ligning etter reglene i skatteloven §§ 8–10 til 8–19. Departementet kan gi forskrifter til utfylling av denne paragraf.

8. Skatt og avgift for personlig skattyter og slik skattyters bo skrives ut *av ligningskontoret for* den kommune som er nevnt i nr. 2. For annen skattyter foretas utskrivningen *av ligningskontoret for* den kommune hvor formue og inntekt er fastsatt. For skattyter som lignedes sentralt etter § 2–4, foretas utskrivningen av vedkommende sentralskattekontor. For formue og inntekt som nevnt i nr. 5 og 6 foretas utskrivningen for upersonlig skattyter *av ligningskontoret for* kontorkommunen, jf nr. 1.

9. Departementet gir forskrifter om hvilken ligningsmyndighet som skal foreta fastsettinger som ikke går inn under bestemmelsene i denne paragraf.

§ 8-8 nr. 1 første punktum skal lyde:

Når ligningen er ferdig skal ligningskontoret legge ut til alminnelig ettersyn en liste *for hver kommune* over alle som det er foretatt ligningsfastsettinger for.

§ 8-8 nr. 1 tredje punktum skal lyde:

Personlig skattyter og slik skattyters bo skal likevel tas med i listen bare *for* den kommune hvor vedkommende er skattepliktig etter skatteloven § 3-1 eller § 3-4.

§ 9-2 nr. 3 første punktum skal lyde:

Klage leveres til ligningskontoret *for* den kommune hvor skatten er skrevet ut.

§ 9-3 nr. 4 annet punktum skal lyde:

Klage som nevnt i nr. 2, leveres til ligningskontoret *for* den kommune som er nevnt i § 4-9 nr. 5.

§ 10-1 nr. 1 første og annet punktum skal lyde:

Skattyter som leverer selvangivelse eller næringsoppgave etter fristen til *ligningskontoret* for den kommune hvor han er skattepliktig etter § 3-1 eller § 3-4 i skatteloven, eller til den kommune hvor skattepliktig inntekt og formue skal fastsettes etter § 8-6 nr. 1 i denne lov, skal svare en forsinkelsesavgift. Tilsvarende gjelder hvis pliktig selskapsoppgave med vedlegg er levert etter fristen til *ligningskontoret* for den kommune som er nevnt i § 4-9 nr. 5.

### III

§ 3-9 nr. 1 annet punktum oppheves.

§ 8-4 skal lyde:

*Ligningskontoret treffer alle avgjørelser vedrørende ligningen etter dette kapittel som ikke i lov eller forskrift er lagt til annen ligningsmyndighet.*

### IV

Nytt kapittel 3 A skal lyde:

#### **Kapittel 3 A Om bindende forhåndsuttalelser**

§ 3 A-1 Bindende forhåndsuttalelser

1. Skattedirektoratet kan på anmodning fra en skattyter avgi forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningene før igangsetting eller Skattedirektoratet finner at spørsmålet er av allmenn interesse.

2. Avgitt forhåndsuttalelse etter dette kapittel skal legges til grunn som bindende ved ligningen dersom skattyter krever det og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen.

§ 3 A-2 Gebyr

Det skal betales et gebyr for en bindende forhåndsuttalelse.

§ 3 A-3 Klage og domstolsprøving

1. Skattedirektoratets avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

2. En bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages eller prøves i egen sak for domstol.

3. Ligning hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan påklages eller bringes inn for domstol etter de ellers gjeldende bestemmelser.

§ 3 A-4 Forskrift

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette kapittel, herunder om gebyr.

§ 11-2 nr. 1 annet punktum skal lyde:

*Dette gjelder likevel ikke ligningsavgjørelse truffet på grunnlag av bindende forhåndsuttalelse etter kapittel 3 A.*

### V

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2000. Endringene under II trer i kraft 1. januar 2001. Endringene under III trer i kraft for vedtak som treffes fra og med 2001. Endringene under IV gjelder fra den tid Kongen bestemmer.



## Forslag til lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endring:

ger fylkesskattesjefen eller ligningssjefen for kommunen skal tilligge ligningssjefen ved ligningskontoret for Svalbard.

### I

§ 5–1 annet ledd første punktum skal lyde:  
De funksjoner som etter skattebetalingsloven tillig-

### II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2001.

---

## Forslag til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

### I

§ 23–3 fjerde ledd skal lyde:  
Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn 22 200 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst av den del av inntekten som overstiger 22 200 kroner.

### II

§ 24–3 nytt femte ledd skal lyde:  
*Arbeidsgiver kan anmode Skattedirektoratet om å avgi bindende forhåndsuttalelse i saker som gjelder arbeidsgiveravgift. Bestemmelsene i ligningsloven kapittel 3 A gjelder tilsvarende.*

### III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2000. Endringen under II gjelder fra den tid Kongen bestemmer.

---

## Forslag

### til lov om oppheving lov 18. desember 1998 nr. 75 om overgangsregel til lov 6. juni 1975 nr. 39 om eideomsskatt til kommunane

Lov 18. desember 1998 nr. 75 om overgangsregel til lov 6. juni 1975 nr. 39 om eideomsskatt til kommunane oppheves med virkning straks.

---

## Forslag

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

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

#### I

§ 4–1 annet ledd skal lyde:  
For skattyter med avvikende regnskapsår etter ligningsloven § 4–4 nr. 2 skal formuesfastsettelsen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i ligningsåret.

#### II

§ 5–14 tredje ledd bokstav b nr. 4 skal lyde:  
*Beløp som er skattlagt ved ervervet etter nr. 1, kan fradras i inntekt ved senere bortfall av retten. Ved utnyttelse av retten i form av innløsning til lavere verdi enn ervervsbeløpet, gis slikt fradrag for differansen mellom ervervsbeløpet og innløsningsverdien. Med innløsningsverdi menes her omsetningsverdien av den underliggende aksje eller grunnfondsbevis på innløsningsstidspunktet, fratrukket innløsningsprisen. Ved utnyttelse av retten i form av salg til lavere pris enn ervervsbeløpet, gis slikt fradrag for differansen mellom ervervsbeløpet og salgssummen.*

§ 10–30 første ledd annet punktum skal lyde:  
Likt med aksje regnes andel i verdipapirfond samt grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak som omfattes av § 10–1, med de særregler som følger av § 10–32 sjette ledd og § 10–34 syvende og åttende ledd.

§ 10–32 nytt sjette ledd skal lyde:

*Fjerde og femte ledd gjelder ikke grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak som omfattes av § 10–1, men skattyter kan kreve at nedskrivning på utjevningfond i sparebank som nevnt i § 10–34 syvende ledd for å dekke sparebankens underskudd ikke skal føre til nedskrivning av grunnfondsbevisets anskaffelsesverdi.*

§ 10–34 nytt syvende og åttende ledd skal lyde:

*(7) Reglene i første og annet ledd kommer ikke til anvendelse for sparebanker. Inngangsverdien på grunnfondsbevis i sparebanker skal opp- eller nedreguleres med endring i sparebankens utjevningfond for det tidsrommet skattyteren har eiet grunnfondsbeviset. Reguleringen foretas med summen av de årlige avsetninger til eller nedskrivninger på utjevningfondet. Reglene i tredje til femte ledd gjelder tilsvarende for regulering som nevnt i dette ledd så langt de passer.*

*(8) Reglene i første til syvende ledd kommer ikke til anvendelse for grunnfondsbevis i gjensidige forsikringselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak som omfattes av § 10–1.*

§ 12–12 annet ledd ny bokstav f skal lyde:

*særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk etter § 6–60, særskilt fradrag for sjøfolk etter § 6–61 og jordbruksfradrag fastsatt etter § 8–1 sjette ledd.*

§ 12–13 annet ledd bokstav d nr. 2 skal lyde:

*Eiendel kan verdsettes til bokført verdi i regnskap oppgjort etter reglene i regnskapsloven dersom slik verdsettelse er lagt til grunn for eiendelen i inntektsåret 1999. Skattyteren kan frafalle fortsatt verdsettelse etter dette nummer, til fordel for verdsettelse til skattemessig verdi eller etter nr. 1.*

§ 14–43 første ledd bokstav b skal lyde:  
ervertet forretningsverdi – 20 prosent

§ 19–2 annet ledd bokstav a nr. 3 skal lyde:

Ligningsmyndighetene er bundet av den oversikt over aksjer som kan oppreguleres som skattyter rettidig har gitt melding om, dersom skattyter ikke har fått annen beskjed innen 1. januar 2002.

### III

§ 10–12 første ledd og nytt annet ledd skal lyde:

(1) *Godtgjørelse fastsettes til mottatt utbytte multiplisert med halvparten av aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt.*

(2) *I følgende tilfeller fastsettes likevel godtgjørelsen til mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats:*

- Mottaker av utbytte er et aksjeselskap eller likestilt selskap etter § 10–1 første ledd.*
- Mottatt utbytte til aktiv aksjonær, så langt utbyttet ikke overstiger den beregnede personinntekt som tilordnes aksjonæren fra selskapet i det inntektsår utbytte utdeles.*

Nåværende annet, tredje og fjerde ledd blir henholdsvis tredje, fjerde og femte ledd.

§ 10–32 annet ledd skal lyde:

Inngangsverdien settes til anskaffelsesverdien, eventuelt med opp- eller nedregulering med et beløp fastsatt etter § 10–34 eller § 10–35. *Er beløp fastsatt etter § 10–34 positivt, skal inngangsverdien ved realisasjon som nevnt i § 10–37 og realisasjon ved overføring av aksje til selskapet som har utstedt aksjen reguleres med halvparten av beløpet. Forrige punktum får ikke anvendelse for realisasjon foretatt av aksjeselskap eller likestilt selskap etter § 10–1 første ledd, for realisasjon av andel i verdipapirfond eller ved realisasjon som nevnt i § 2–5 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav a.* Anskaffelsesverdien settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen dersom ikke annet er bestemt.

### IV

§ 4–2 annet ledd skal lyde:

*Ved formuesberegningen i selskaper hvor det beregnes personinntekt etter kapittel 12, skal følgende unntas:*

- eiendeler som nevnt i § 12–13 annet ledd a nr. 1, 2 og 4, forutsatt at de har virket i selskapet. Paragraf 12–13 annet ledd b gis tilsvarende anvendelse.*
- eiendeler som omfattes av § 4–11 første ledd,*
- finansielle eiendeler, som har tilknytning til og anses nødvendig i selskapet. Dette gjelder ikke eiendeler nevnt i d – f,*
- for aksjer og andeler i selskap nevnt i § 10–40,*
- opsjoner, utstedelsesretter mv.,*
- fordringer på aksjonær eller deltaker. Likestilt med aksjonær eller deltaker er nærstående nevnt i § 12–11 første ledd og aksje eller andel nevnt i § 12–11 annet ledd.*

§ 4–2 nytt tredje ledd skal lyde:

*Annet ledd gjelder ikke for selskaper som omfattes av lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner.*

§ 4–2 nytt fjerde ledd skal lyde:

*Ved formuesberegningen i enkeltmannsforetak, skal følgende unntas:*

- eiendeler som nevnt i § 12–13 annet ledd a nr. 1, 2 og 4, forutsatt at de har virket i foretaket. Paragraf 12–13 annet ledd b gis tilsvarende anvendelse.*
- eiendeler som omfattes av § 4–11 første ledd,*
- finansielle eiendeler, så langt de ikke overstiger skattyters samlede gjeld. Overskytende finansielle eiendeler er fritatt så langt foretakets samlede finansielle eiendeler har tilknytning til og anses nødvendig i foretaket. Annet punktum gjelder ikke for fordringer på skattyteres nærstående nevnt i skatteloven § 12–11 første ledd og aksje eller andel nevnt i § 12–11 annet ledd.*

Nåværende annet ledd blir nytt femte ledd.

§ 4–12 annet ledd skal lyde:

*Ikke-børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret fordelt etter pålydende.*

§ 4–12 tredje ledd skal lyde:

*Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til aksjens antatte salgsverdi 1. januar i ligningsåret. Dersom skattyter sannsynliggjør at selskapets formuesverdi etter norske regler er lavere, skal aksjen verdsettes til aksjeselskapets antatte skattemessige formuesverdi 1. januar i året før ligningsåret fordelt etter pålydende.*

§ 4–12 fjerde ledd bokstav a skal lyde:  
gi forskrift om beregning av aksjeverdien *i annet og tredje ledd, og krav om dokumentasjon etter tredje ledd.*

§ 4–12 femte ledd oppheves. Nåværende § 4–12 sjette og syvende ledd blir nytt femte og sjette ledd.

§ 4–13 første ledd skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før ligningsåret, settes aksjeverdien *til summen* av aksjenes pålydende beløp og overkurs. *For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før ligningsåret og hvor det skal beregnes personinntekt etter kapittel 12, settes aksjeverdien til selskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar i ligningsåret fordelt etter pålydende.* Er stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig foretak til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap legges verdien 1. januar i ligningsåret til grunn, fastsatt i samsvar med § 4–12 *annet* ledd.

Ny § 4–32 skal lyde:

*§ 4–32 Fordeling av gjeldsfradrag på skattefritatte nærings eiendeler og andre, skattepliktige eiendeler.*

*(1) Ved formuesberegningen etter § 4–2 annet ledd fordeles selskapets gjeld etter størrelsen på skattepliktig bruttoformue og bruttoformue som er fritatt etter § 4–2 annet ledd. Bare den førstnevnte gjeldsandel fradras.*

*(2) Ved formuesberegningen etter § 4–2 fjerde ledd gis ikke fradrag for skattyters gjeld som tilsvarende skattefritatte finansielle eiendeler i foretaket. Overskytende gjeld fordeles etter størrelsen på skattepliktig bruttoformue og bruttoformue som er fritatt etter § 4–2 fjerde ledd, bortsett fra fritatte finansielle eiendeler etter første punktum. Bare den førstnevnte gjeldsandel fradras.*

Ny § 4–33 skal lyde:

*§ 4–33 Forskrift*

*Departementet kan i forskrift gi nærmere regler for utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 4–30 til 4–32.*

§ 6–44 første ledd skal lyde:

Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6–13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 8.800 kroner.

§ 6–46 første ledd bokstav c skal lyde:

tilskudd til premiefond med inntil 50 prosent av gjennomsnittet av det beløp som er nevnt under a og den skattepliktiges andel av årets premie i de to

foregående årene, likevel bare så langt fondet ikke overstiger seks ganger gjennomsnittet av det beløp som er nevnt under a og den skattepliktiges andel av premien i de to foregående år.

§ 6–47 bokstav d skal lyde:

premie til fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4–9 knyttet til fripolise utstedt til den skattepliktige som følge av at medlemskap i foretakspensjonsordning er opphørt av annen grunn enn den skattepliktiges alder. *Frdrag etter bokstavene c og d kan samlet ikke overstige 40.000 kroner.*

§ 6–80 første ledd skal lyde:

Skattyter som forsørger ektefelle, barn som det ikke kan kreves barnetrygd eller forsørgerfradrag for, foreldre eller personer som tilhører samme husstand som skattyter, gis et særfradrag i alminnelig inntekt når det vil være urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skattlegging av forsørgeren. Et barn regnes ikke som forsørget dersom barnet, uten behovsprøving mot foreldreinntekt, har rett til lån i Statens lånekasse for utdanning for en større del av året.

§ 6–80 tredje ledd første punktum skal lyde:

Særfradraget skal være 5.000 kroner for hver forsørget person, inntil fire personer.

§ 12–11 første ledd skal lyde:

Aksje eller andel eid av den aktives nærstående er likestilt med aksje eller andel eid av den aktive skattyteren selv ved beregning av personinntekt etter § 12–10 første ledd b og c. Som nærstående regnes *skattyterens slektninger* i rett nedstigende eller rett oppstigende linje, ektefelle, samboer, søsken og ektefelles eller samboers foreldre og barn. Utbytte eller andel av overskudd som nærstående oppbærer eller har krav på, regnes likt med skattyterens aksje eller andel.

§ 12–17 første ledd skal lyde:

Dersom skattyterens samlede personinntekt fra foretak der det fastsettes beregnet personinntekt ville overstige 23 ganger folketrygdens grunnbeløp (G), skal beregnet personinntekt begrenses så langt beløpsgrensen ville bli overskredet. Den delen av samlet personinntekt fra foretak som *overstiger 75 G skal likevel ikke begrenses.* Annen personinntekt enn beregnet personinntekt, jf. § 12–2, skal ikke begrenses.

§ 16–1 med tilhørende deloverskrift oppheves.

§ 17–10 og § 17–11 med tilhørende deloverskrift oppheves.

## V

§ 8–1 nytt sjettede ledd skal lyde:

*Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekter fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 36 000 kroner per driftsenhet per år. Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Minst en av de personer som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.*

## VI

§ 10–34 tredje ledd fjerde punktum skal lyde:

Når det har skjedd en slik omfordeling skal selskapet uten ugrunnet opphold, og senest ved utgangen av omfordelingsåret, sende melding om omfordelingen til ligningskontoret for selskapets kommunekommune.

## VII

Endringen under I trer i kraft straks. Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2000. Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med 5. september 2000. Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001. Endringen under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001, men med virkning for inntektsåret 2000 gis et jordbruksfradrag på inntil 18 000 kroner, men etter tilsvarende regler. Endringen under VI trer i kraft 1. januar 2001.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 17. desember 1999 nr. 94 om endringer i lov 14. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov 17. desember 1999 nr. 94 gjøres følgende endring:  
Romertall V tredje punktum skal lyde:

Endringen under III trer i kraft *til den tid Kongen bestemmer.*

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon

I lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon gjøres følgende endring:

ne for de to foregående år for den eller de pensjonsordninger foretaket har, skal foretaket sørge for at det overskytende beløp tilbakeføres til foretaket.

## I

§ 10–4 første ledd skal lyde:

Er premiefondet ved årets utgang større enn seks ganger gjennomsnittet av årets premie og premie-

## II

Endringen under I trer i kraft fra 1. januar 2001.

---

Vedlegg 1

## Gjengivelse av paragrafer med fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

### Lov av 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

---

#### Forskrifter til lov om særavgifter

#### Forskrift 1. desember 1975 nr. 3 om avgift på kullsyreholdige alkoholfrie drikkevarer

##### § 9 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.  
(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1979.)

#### Forskrift 29. september 1976 nr. 9950 om avgift på tobakkevarer

##### § 13 fjerde ledd

Avgift i samsvar med oppgaven betales til tollstruktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr. 10,-.  
(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 13. desember 1989.)

##### § 15 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.  
(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1979.)

#### Forskrift 27. januar 1978 nr. 8 om avgift på båtmotorer

##### § 12 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.  
(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1979.)

#### Forskrift 26. november 1979 nr. 3 om avgift på elektrisk kraft

##### § 6 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

##### § 7

Avgiftsbeløpet i oppgaven avrundes nedover til nærmeste kr. 10,-.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttreden 1. januar 1980.)

#### Forskrift 25. november 1981 nr. 9930 om avgift på sukker m.v.

##### § 6 fjerde ledd

Avgift i samsvar med oppgaven betales til tollstruktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr. 10,-.

##### § 8 første ledd

For avgift som ikke er betalt i rett tid betales renter. Rentesatsen skal være 3 prosentenheter over den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i lov av 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. Rentene beregnes fra forfallsdag og inntil betaling skjer. Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

##### annet ledd

Når avgift og renter helt eller delvis betales tilbake etter klagebehandling eller rettsavgjørelse, godtgjøres renter av det tilbakebetalte beløp med 3/4 pst pr. måned eller del av måned. Rentegjodtgjørelse under kr 50 betales ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 25. november 1981.)

#### Forskrift 9. juli 1987 nr. 595 om avgift på kullsyrefrie, alkoholfrie drikkevarer m.m.

##### § 9 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttreden 1. august 1987.)

#### Forskrift 18. desember 1987 nr. 1024 om avgift på kassettbånd for opptak og gjengivelse av lyd eller bilder

##### § 10 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttreden 1. januar 1988.)

**Forskrift 29. januar 1990 nr. 75 om beregning, oppkreving og kontroll av avgift på bensin**

*§ 5 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til toll-distriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr. 10,-.

*§ 7 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. februar 1990.)

**Forskrift 29. januar 1990 nr. 77 om avgift på smøreolje m.v.**

*§ 6 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til toll-distriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr. 10,-.

*§ 8 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. februar 1990.)

**Forskrift 16. juli 1990 nr. 611 om avgift på sjokolade- og sukkervarer m.m.**

*§ 9 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til toll-distriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr. 10,-.

*§ 11 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. august 1990.)

**Forskrift 19. august 1993 nr. 809 om kontroll og avgiftsberegning ved urettmessig bruk av merket mineralolje**

*§ 4 første ledd*

Dersom det urettmessig er benyttet merket mineralolje, skal toll-distriktssjefen beregne en avgift etter følgende tabell:

Motorvognens tillatte Totalvekt i kg	Avgift kr
0 – 499 .....	20000
3500 – 499 .....	40000
7500 – 14999 .....	60000
15000 – 19999 .....	80000
20000 – og over .....	100000

Avgiften nedsettes forholdsmessig dersom det dokumenteres (f.eks. gjennom motorvognregisteret) at kjøretøyet ikke kan ha benyttet merket mineralolje urettmessig i en toårsperiode fra oppdagelsestidspunktet. Beløpet beregnes pr. påbegynt måned, dog minst 2 måneder. Beløpet avrundes oppad til nærmeste hele kr 100.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1997.)

*§ 8 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. oktober 1993.)

**Forskrift 20. august 1993 nr. 821 om lageravgift på mineralolje til framdrift av motorvogn**

*§ 3 tredje ledd*

Avgiftsbeløp som ikke overstiger kr. 1.000,- skal ikke kreves opp.

*§ 8 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelse 1. oktober 1993.)

**Forskrift 23. desember 1993 nr. 1338 om avgift på flyging av passasjerer**

*§ 6 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til toll-distriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr. 10,-.

*§ 9 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. januar 1994.)

**Forskrift 28. juni 1994 nr. 652 om avgift på radio- og fjernsynsmateriell m.v.***§ 3 første ledd*

## a) Materiell som ilegges stykkavgift:

For følgende materiellgrupper skal det betales avgift etter følgende stykkavgiftssatser:

Gruppe	Produkt	Avgift (kr)
1.	<i>Svart/hvitt-TV:</i>	
1.1	Svart/hvitt-TV – alle størrelser .....	65,-
2.	<i>Farge-TV:</i>	
2.1	Skjermstørrelse høyst 7,5" .....	67,-
2.2	Skjermstørrelse over 7,5" og høyst 14" .....	142,-
2.3	Skjermstørrelse over 14" og høyst 21" .....	185,-
2.4	Skjermstørrelse over 21" og høyst 25" .....	345,-
2.5	Skjermstørrelse over 25" og høyst 29" .....	401,-
2.6	Skjermstørrelse over 29" .....	834,-
2.7	Separat TV-tuner .....	150,-
3.	<i>Videokassettopptakere/-avspillere:</i>	
3.1	Opptaker/avspiller for videokassett, videokamera m/tuner .....	203,-
3.2	Videoopptaker/-avspiller sammenbygd med TV-monitor .....	395,-
4.	<i>Audiokassettopptakere/-avspillere og spolebåndopptakere/-avspillere:</i>	
4.1	Stasjonær analog kassettopptaker/-avspiller, herunder doble kassetdeck .....	139,-
4.2	Bærbar analog kassettopptaker/-avspiller, herunder doble kassetdeck .....	18,-
4.3	Spolebåndopptaker/-avspiller .....	160,-
4.4	Digital kassettopptaker/-avspiller .....	255,-
5.	<i>Audiomottakere:</i>	
5.1	Radiotuner (høyfrekvensapparat uten forsterker) .....	112,-
5.2	Forsterker (amplifier) .....	161,-
5.3	Stasjonær radio, stereo (receiver) .....	206,-
5.4	Stasjonær radio, mono (receiver) .....	20,-
5.5	Stasjonære sammenbygde kombinasjoner u/høytaler .....	205,-
5.6	Stasjonære sammenbygde kombinasjoner inkludert fast tilkoblede, avtakbare høytalere .....	255,-
5.7	Stasjonær radio med digital kassettopptaker/-avspiller .....	255,-
5.8	Bilradio, analog eller digital, også med kassettspiller .....	148,-
5.9	Bilradio med RDS (Digital Radio Data System) .....	155,-
5.10	Bærbar radio, stereo/mono, også med kassettspiller .....	20,-
5.11	Bærbar radio, mono, med analog kassettopptaker/-avspiller .....	25,-
5.12	Bærbar radio, stereo, med analog kassettopptaker/-avspiller .....	66,-
5.13	Bærbar radio med digital kassettopptaker/-avspiller .....	265,-
5.14	Radio i kombinasjon med annet avgiftspliktig materiell, der enhetene ikke kan nyttes samtidig .....	25,-
5.15	Radio i andre kombinasjoner, f.eks. klokkeradio, men ikke i sammenheng med andre avgiftspliktige enheter .....	14,-
6.	<i>Høytalere:</i>	
6.1	Enkle høytalerelementer, bilhøytalere; også i kabinett, pr. stk. ....	20,-
6.2	Flere høytalerelementer, enten sammenbygd i kabinett eller på annen måte, eller som byggesett i en forpakning, pr. enhet .....	45,-
6.3	Magnetsystem for høytaler, pr. stk. ....	3,-
6.4	Minihøytalere og høytalere for walkman, med størrelse høyst 0,5 liter og belastningseffekt høyst 3 W, pr. stk. ....	2,-
6.5	Sub-woofer høytalersystemer levert som ett komplett system i samme forpakning, pr. system .....	85,-
7.	<i>Satellittmottakningsutstyr m.v.:</i>	
7.1	Satellittmottakere .....	210,-
7.2	Mikrobølgehoder for satellittmottak .....	26,-
7.3	Antenneforsterker for satellitt/TV/video, unntatt aktiv fordeler av kabel-TV-signal med inntil 2 signaluttak og høyst 20 dB forsterkning, pr. uttak .....	60,-



*8. Avgiftspliktig materiell i gruppe 1 t.o.m. 7:*

Som ved innførsel har en cif-verdi eller som ved salg fra innenlandsk tilvirker har en fakturaverdi eksklusiv merverdiavgift og særavgift på kr 75,- eller mindre pr enhet, betales avgift med kr 10 pr enhet. Det kreves at oppgitt cif-verdi eller fakturaverdi står i et realistisk og rimelig forhold til antatt produksjonskostnad og senere utsalgspris.

Tolldistriktssjefen i vedkommende tolldistrikt (senere kalt tolldistriktssjefen) kan bestemme at det for enkelte billige radioer innmontert i annet, ikke avgiftspliktig materiell, skal betales avgift etter en sats på kr 10,- selv om cif-verdien eller fakturaverdi eksklusiv merverdiavgift og særavgift er større enn kr 75,-.

*§ 8 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til tolldistriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr. 10,-.

*§ 10 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. juli 1994.)

**Forskrift 29. mars 1996 nr. 312 om refusjon av avgift på mineralske produkter som leveres til bruk i verneverdige fartøy og museumsjernbaner og tekniske anlegg på museumssektoren**

*§ 1 første ledd nr. 1*

1. Som verneverdig fartøy anses:

Fartøy hvor det er inngått bevarings- og vedlikeholdsavtale mellom Riksantikvaren og eier, hvor det er gitt tilsagn om tilskudd på 50.000,- eller over. Avtalen skal være tinglyst i Skipsregisteret som en heftelse på fartøyet.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. april 1996.)

**Forskrift 2. desember 1998 nr. 1106 om avgift på sluttbehandling av avfall**

*§ 5 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til tolldistriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr 10,-.

*§ 7 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50,- oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret siden ikrafttreden 1. januar 1999.)

Forskrift 18. desember 1998 nr. 1249 om CO<sub>2</sub>-avgift på mineralske produkter

*§ 8 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til tolldistriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr 10,-.

*§ 10 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. januar 1999.)

**Forskrift 18. desember 1998 nr. 1250 om svovelavgift på mineralske produkter**

*§ 8 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til tolldistriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr 10,-.

*§ 10 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50,- oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. januar 1999.)

**Forskrift 6. desember 1999 nr. 1257 om avgift på trikloretren (TRI) og tetrakloretren (PER)**

*§ 6 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til tolldistriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr 10,-.

*§ 8 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. januar 2000.)

**Forskrift 17. desember 1999 nr. 1306 om avgift på alkohol**

*§ 9 fjerde ledd*

Avgift i samsvar med oppgaven betales til tolldistriktssjefen innen utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløpet avrundes nedover til nærmeste kr 10,-.

*§ 11 annet ledd*

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.  
(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttreden 1. januar 2000.)

## Lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innlevering av skatt

*§ 20 første ledd*

1. Forskottsskatt forfaller til betaling i 4 like store terminer 15 mars, 15 mai, 15 september og 15 november i inntektsåret. Er skatten under kr 1.000, forfaller den i sin helhet til betaling 15. mai. Stortinget kan gi særregler om differensiering av terminene for forskottsskatten i løpet av inntektsåret. Stortinget kan overlate til vedkommende departement å gi slike særregler.

*annet ledd*

2. Innbetaling kan ikke kreves før det er gått 3 uker fra den dag da melding om forskottsskatten ble sendt den skattepliktige. Forskottsskatt som blir skrevet ut så sent at en eller flere av de i 1, første punktum, fastsatte forfallsterminer er passert, forfaller til betaling med like store beløp ved hver av de gjenstående terminer. Er forskottsskatten under kr 1.000, og innbetaling etter første punktum ikke kan kreves 15. mai, forfaller skatten til betaling 15. september.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1995.)

*§ 23 første ledd*

1. Når skatten ved likningen utgjør et større beløp enn det forskottstrekk og den forskottsskatt som skal godskrives den skattepliktige, blir det manglende å innbetale som restskatt. Restskatt under kr. 300 blir ikke å innkreve. For sjømenn som er skattlagt etter lov om skatt av inntekt for sjømenn bosatt i utlandet blir restskatt under kr 2.000 ikke å innkreve.

*tredje ledd*

3. Restskatten forfaller til betaling 3 uker etter at utleggingen av skattemisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret. Er restskatten minst kr 1.000, forfaller den til betaling i to like store terminer. Første termin forfaller som i første punktum, mens annen termin forfaller 5 uker senere.

(I nr. 1 trådte beløpsgrensen på 300 i kraft i 1985 og grensen på 2000 i 1989. Beløpsgrensen i nr. 3 trådte i kraft i 1981.)

*§ 24 annet ledd*

2. Den skattepliktige har ikke krav på å få betalt tilbake beløp som etter reglene foran er mindre enn kr. 20. Vedkommende departement kan gi forskrifter om at tilgodebeløp som er lavere enn en nærmere fastsatt grense, kan godskrives den skattepliktige ved avregningen for det løpende inntektsår i stedet for å betales tilbake.

*tredje ledd*

3. Reglene i denne paragraf får tilsvarende anvendelse når det forskottstrekk som skal godskrives den skattepliktige er større enn den utliknede skatt, likevel slik at sjømenn som er skattlagt etter lov om skatt av inntekt for sjømenn bosatt i utlandet ikke har krav på å få tilbakebetalt beløp som er under kr. 2.000.

(Beløpsgrensen i nr. 2 trådte i kraft i 1970. Grensen i nr. 3 trådte i kraft i 1989.)

*§ 27 annet ledd*

2. Likningssjefen skriver ut en forhåndsskatt som skal betales i to terminer, 15 februar og 15 april. Hver av terminene settes som hovedregel lik fjerdeparten av den utliknede skatt ved siste likning, eventuelt forhøyet eller redusert med en prosent-sats som fastsettes for det enkelte år av vedkommende departement. Det skal ikke skrives ut forhåndsskatt når den utliknede skatt for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn kr. 2.000.

*tredje ledd*

3. Likningssjefen kan forhøye eller sette ned den utskrevne forhåndsskatt når det er begått feil ved utskrivningen. Likningssjefen kan etter krav fra den skattepliktige frafalle eller redusere forhåndsskatten når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utliknet skatt for vedkommende inntektsår eller den utskrevne forhåndsskatt vil overstige halvparten av utliknet skatt med mer enn 20 pst. og kr. 2.000.

*sjette ledd*

6. Resterende skatt under kr. 1.000 forfaller i sin helhet til betaling 15 september, dog slik at beløp under kr. 100 ikke pliktes innbetalt. Er beløpet høyere, forfaller skatten til betaling i to like store terminer 15 september og 15 november.

*åttende ledd*

8. Er den utskrevne eller i tilfelle som nevnt i nr. 5 den innbetalte forhåndsskatt større enn utliknet skatt, skal overskytende del av den utskrevne forhåndsskatt frafalles. Den del av det frafalte beløp som er innbetalt, skal betales tilbake til den skattepliktige eller brukes til dekning av annen skatt som den skattepliktige skylder. Den skattepliktige har likevel ikke krav på å bli godskrevet beløpet når dette er mindre enn kr. 20.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1974.)

*§ 42 første ledd*

1. Avgjørelse som nevnt i § 41 treffes av formannskapet etter innstilling fra et utvalg på minst tre medlemmer som velges av kommunestyret (formannskapet). Likningssjefen og – etter nærmere bestemmelse av kommunestyret (formannskapet) – skatteoppkreveren kan tiltre utvalget, dog uten stemmerett. Formannskapet kan overlate sin myndighet til skatteutvalget i saker som gjelder beløp på inntil kr 50.000. Vedkommende departement kan etter søknad fra formannskapet samtykke i at også saker som gjelder større beløp avgjøres av skatteutvalget. I saker som gjelder ettergivelse av skatt på over kr 200.000 eller nedsettelse med mer enn dette beløp, blir dog avgjørelsen å treffe av vedkommende departement etter forslag fra det utvalg som er nevnt i første punktum.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

**Forskrifter til lov om betaling og innkreving av skatt****Forskrift 14.09.1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk.***§ 9 Arbeidsgiverfradrag.*

Ved beregning av forskuddstrekk skal arbeidsgiveren gjøre fradrag i brutto pengelønn for:

d. Fradrag etter skatteloven § 44, syttende ledd forsåvidt gjelder sjømenn bosatt i Norge. Fradraget skal være 29 pst., begrenset til kr. 3.700 pr. måned.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1992.)

*§ 14 Forskuddstrekk med en viss prosent av lønn eller godtgjørelse.*

2. Ved utregning av prosenttrekk skal trekkgrunnlaget rundes av nedover til nærmeste hele krone. Når beløpet er over kr. 200, kan det rundes av nedover til nærmeste hele 5 kroner. Er beløpet over kr. 500, kan det rundes av nedover til nærmeste hele 10 kroner. Trekkbeløpet skal rundes av nedover til nærmeste hele krone.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1956.)

*§ 18 Minstegrenser for forskuddstrekk.*

1. Arbeidsgiveren kan la være å foreta forskuddstrekk når han har forsvarlig grunn til å gå ut fra at hans samlede forskuddstrekk hos den skattepliktige i oppgjørsperioden ikke kommer til å utgjøre mer enn kr 200.

2. Arbeidsgiveren kan også la være å foreta forskuddstrekk når han har forsvarlig grunn til å gå ut fra at hans samlede trekkpliktige ytelser til den skattepliktige i oppgjørsperioden ikke kommer til å overstige kr 1.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1996.)

**Forskrift 20.11.1956 nr. 9827 om fastsetting av forskudd på skatt***§ 9 Skattekort og forskuddsskatt for skattepliktige med både lønnsinntekt og annen inntekt eller formue.*

1. Når det må forutsettes at den skattepliktige vil få lønnsinntekt av betydning og han også har annen inntekt eller formue, skal det skrives ut både skattekort og forskuddsskatt for ham. Det skal likevel ikke skrives ut forskuddsskatt dersom den samlede skatt etter ligning i distriktet må ventes dekket gjennom forskuddstrekket. Det samme gjelder når det skattebeløpet som ikke ventes dekket, er mindre enn kr. 50.

2. For skattepliktige som nevnt i § 9, nr. 1, kan det alltid skrives ut prosentkort istedenfor tabellkort. Det skal i alminnelighet ikke skrives ut tabellkort dersom forutsatt inntekt utenom lønnsinntekten overstiger klassefradraget ved skattleggingen til kommunen og også overstiger kr. 3.000.

(Beløpsgrensen i nr. 1 trådte i kraft i 1957. Grensen i nr. 2 trådte i kraft i 1966.)

*§ 10 Særregler om skattekort og forskuddsskatt for ektefeller.*

2. Forskuddet skal fordeles forholdsmessig mellom ektefellene (skattelovens § 16 (11), nest siste ledd), dersom

a) en av ektefellene ber om det innen 1. november i året forut for inntektsåret, eller

b) forskuddet ble fordelt forholdsmessig ved siste utskrivning uten at begge ektefellene innen 1. november har bedt om å slippe fordeling.

Forskuddet skal likeledes alltid fordeles når hver av ektefellene ventes å få en pensjongivende inntekt på minst kr. 4.100. Det samme gjelder når bare den ektefellen som blir regnet som forsørget, ventes å få så stor pensjongivende inntekt.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1969.)

§ 14 Utskriving av forskuddsskatt for mindre enn kr. 50.

Bestemmelsen i skattebetalingslovens § 14, nr. 3, om at det kan skrives ut forskuddsskatt for mindre enn kr. 50 for skattepliktige som ikke har krav på skattefritt fradrag i distriktet, gjelder bare når ligningsnemnda har gjort vedtak om det. Det skal ikke skrives ut forskuddsskatt for mindre beløp enn kr. 10. Forskuddsskatten skal i tilfelle avrundes nedover til nærmeste hele krone.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1961.)

#### Forskrift 25.11.1956 nr. 9826 om forskottstrekk med beregnet prosent hos lønnstakere som har tabellkort

§ 7 Skjønnsmessig tilleggslønn for den enkelte lønnstaker

Når det ved lønnsberegningene er særlig grunn til å anta at lønnstakeren vil komme til å oppbære minst kr. 24. pr. uke, eventuelt kr. 100 pr. måned, mer enn den beregnede tilleggslønn for lønnsgruppen, jfr. § 5–6, kan arbeidsgiveren ansette ventet tilleggslønn for vedkommende lønnstaker etter beste skjønn.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1957.)

§ 9 Ny trekkprosent.

2. Arbeidsgiveren kan likevel la være å foreta omregning etter nr. 1 på grunn av forhøyelse av hovedlønnen, dersom forhøyelsen ikke vil gi lønnstakeren over kr. 400 mer i samlet hovedlønn for trekkåret. Lønnstillegget skal i så fall regnes som tilleggslønn for lønnstakeren ved anvendelse av bestemmelsene i § 11.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1957.)

§ 11 Trekkberegningen når lønnstakeren får vesentlig høyere eller lavere tilleggslønn enn forutsatt

1. Når det ved lønnsberegningene foreligger eller senere inntreffer forhold eller kommer til opplysninger som kan gi grunn til å regne med at lønnstakeren vil få minst kr. 1.500 mer eller mindre i tilleggslønn fra arbeidsgiveren i trekkåret enn svarende til beregnet tilleggslønn, jfr. §§ 5–7, skal forskottstrekket straks beregnes enten etter de vanlige regler eller med særskilt prosent i hovedlønn og tilleggslønn. Tar arbeidsforholdet til 1. juli eller senere i trekkåret, er beløpsgrensen kr. 750.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1957.)

#### Forskrift 11.03.1957 nr. 9837 om forfall ved endring i forskuddsskatt

§ 1 Melding om endring i utskrevet forskuddsskatt.

2. Når det ved forhøyelse blir sendt ny forskuddsskatteseddel til den skattepliktige senere enn 3 uker før 15. mars i inntektsåret, skal det sendes med oppgave over forfallstidene og terminbeløpene for forhøyelsen (tillegget). Oppgave som nevnt skal alltid sendes med den nye forskuddsskatteseddelen hvis den opprinnelig utskrevne forskuddsskatten er under kr. 1.000 eller tillegget er under dette beløp. 3. Ved nedsetninger skal forfallsoppgave sendes med den nye forskuddsskatteseddelen når tidligere forhøyd forskuddsskatt blir satt ned eller når skatt som forfaller til betaling i mer enn 2 terminer, blir satt ned til under kr. 1.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1995.)

§ 2 Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt.

2. Er tillegget under kr. 1.000 forfaller det til betaling 15. mai. Men når meldingen om forhøyelsen er sendt senere enn 3 uker før 15. mai, forfaller tillegg under kr. 1.000 i sin helhet til betaling 15. september. Er melding sendt senere enn 3 uker før 15. september, forfaller tillegget til betaling 3 uker etter at meldingen er sendt.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1995.)

§ 3 Forfall av nedsatt forskuddsskatt.

2. Blir forskuddsskatt som forfaller til betaling i mer enn 2 terminer, satt ned til mindre enn kr. 1.000, forfaller den nedsatte skatten i sin helhet til betaling på forfallsdagen for siste termin av den tidligere utskrevne skatten.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1995.)

#### Forskrift 18.07.1957 nr. 9847 om tilbakebetaling av nedsatt forskuddsskatt før avregningen

Når utskrevet forskuddsskatt blir satt ned etter skattebetalingslovens § 18, nr. 2, og den skattepliktige før han får melding om nedsettingen, har betalt inn mer av forskuddsskatten enn det som er forfalt av den nedsatte skatten, kan han kreve tilbakebetalt det beløpet som overstiger summen av forfalte terminer pr. den dag kravet blir satt fram og første uforfalte termin. Hvis det overskytende beløp er under kr. 200,-, kan han likevel ikke kreve det tilbakebetalt.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1957.)

**Forskrift 30.04.1958 nr. 9990 om gjennomføring av avregning**

*§ 2 Avregning for ektefeller som har fått skatten fordelt.*

Når ektefellene er liknet under ett og den utliknede skatt er fordelt mellom dem, jfr. skattelovens § 16, nest siste og siste ledd, gjelder følgende bestemmelser:

c) 100-kronersgrensen i skattebetalingsloven § 23, nr. 1, annet punktum, og i § 13, nr. 1 i disse reglene gjelder særskilt for hver ektefelle. Også 100-kronersgrensen i § 13, nr. 1, annet punktum, 20-kronersgrensen i § 12, nr. 2 og § 13, nr. 2 i disse reglene gjelder særskilt for hver ektefelle.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1970.)

*§ 3 Rekkefølgen ved avregningen.*

1. Forskott på skatt skal ved avregningen for den enkelte skattepliktige gå til fradrag i den utliknede skatt i rekkefølgen forskottstrekk, utskrevet forskottsskatt og tilleggskott. Deretter blir i tilfelle tilgodebeløp under kr. 100 som er godskrevet den skattepliktige ved siste avregning, å trekke fra.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1970.)

*§ 8 Avregning i flere kommuner.*

2. 100-kronersgrensen i skattebetalingslovens § 23, nr. 1, annet punktum, og i § 12, nr. 1, i disse regler gjelder særskilt ved avregningen i den enkelte kommune. Det samme gjelder de grensene som er fastsatt i lovens § 23, nr. 2, for beregning av rentetillegg.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1970.)

*§ 10 Dekning av skatteforpliktelser – Rekkefølgen ved deknningen.*

4. Skatterestanser som skal søkes dekket ved avregningsoppgjøret i en annen kommune, må meldes skriftlig til kommunekassereren i vedkommende kommune (avregningskommunen) i god tid før avregningen. Meldinger som mottas sent, skal medtas i den grad det er praktisk mulig i avregningskommunen. Skatterestanser skal ikke meldes til oppdekning i annen skattekasse når:

a) Den enkelte skattyters restanse til vedkommende skattekasse (eventuelt samlet restanse for flere år) er mindre enn kr. 200.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1995.)

*§ 13 Avskrivning av restskatt under kr. 100 m.v.*

1. Hvis restskatten for en skattepliktig ved avregningen for vedkommende inntektsår blir under kr. 100, skal beløpet avskrives i skatteregnskapet.

2. Utgjør den samlede skattegjeld for en skattepliktig til skattekasse i avregningskommunen under kr. 20 etterat avregningsoppgjøret er foretatt, kan kommunekassereren unnlate å kreve inn beløpet og i tilfelle foreta nødvendig avskrivning i skatteregnskapet.

(Beløpsgrensen i nr. 1 trådte i kraft i 1970. Grensen i nr. 2 trådte i kraft i 1969.)

*§ 15 Avregningsoppgave m.v. til de skattepliktige.*

1. Straks kommunekassereren mottar skattesedlene med skattemåling fra likningskontoret skal han kontrollere at sum utliknet skatt som han før har fått oppgitt og lagt til grunn for avregningen, stemmer med sum skatt i skatteseddelen/skattemåling. Ved uoverensstemmelser korrigeres avregningen. Restskatt ifølge avregningene (med mulig rentetillegg) påføres vedkommende skattesedler, når restskatten er på minst kr. 100.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1970.)

*§ 17 Ny avregning og nytt oppgjør*

5. Kommunekassereren skal i forbindelse med ny avregning for forskottspliktige eller nytt avsetningsoppgjør for etterskottspliktige ikke sende utbetalingskort til skattyteren for beløp under kr. 20,-.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1982.)

*§ 18 Avregning ved bruk av hullkort.*

3. For alle skattepliktige som får en restskatt på minst kr. 100, skal det i samband med avregningen skrives kontokort som viser restskatten med eventuelt rentetillegg i samsvar med avregningsjournalen.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1970.)

**Forskrift 10.06.1961 nr. 9993 om minstegrense for innfordring av tidligere utbetalt tilgodebeløp**

Beløp som nevnt i lovens § 31, nr. 4, første punktum, blir ikke å innkreve hvis beløpet er mindre enn kr. 100.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1977.)

**Forskrift 07.12.1961 nr 9995 om innkreving av omkostninger når skattebeløpet helt eller delvis faller bort**

## § 3

Utgjør en persons samlede gjeld til skattekassen under kr. 100 etter at skatt m.v. som nevnt i § 1 er falt bort, kan kommunekassereren unnlate å kreve inn beløpet og i nødvendig utstrekning foreta avskrivning i skatteregnskapet.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1982.)

**Forskrift 16.08.1962 nr. 9920 om minstegrense for beregning av sikringstrekk**

Ved beregning av sikringstrekk skal trekkgrunnlaget rundes nedover til nærmeste hele krone. Når beløpet er over kr. 200, kan det rundes av nedover til nærmeste hele 5 kroner. Er beløpet over kr. 500, kan det rundes av nedover til nærmeste hele 10 kroner. Kjøpere av fisk og fangstprodukter på første hånd kan la være å foreta sikringstrekk dersom salgsvederlaget for den enkelte leveranse ikke utgjør minst kr. 50.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1975.)

**Forskrift 02.08.1972 nr. 9200 om føring av skatteregnskapet***IV. Bokføringen.**A. Felleskonti.**1. Konto 01, Kassekonto.*

c) Hvis en enkelt kassedifferanse overstiger 10 x rettsgebyret (R), skal kommunekassereren senest en uke etter at differansen har oppstått sende særskilt melding om differansen til vedkommende revisjon og skattefogden.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1999.)

*B. Forskuddsordningen.**6. Avregningen m.v. etter ligningen i første instans.**femte ledd*

Sum restskatt under kr. 100 (for den enkelte skattyter) skal bortskrives. Beløpet krediteres konto 72 og debiteres konto 82. Tilgodebeløp ifølge avregningslisten som skal bortskrives, debiteres konto 72 og krediteres konto 82.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1973.)

**Forskrift 14.10.1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser***§ 6 Trekkfritak for godtgjørelser under kr 7,- per dag*

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales med faste beløp per time, dag, uke, måned eller år og som tilsammen ikke overstiger kr 7,- per arbeidsdag, kan arbeidsgiveren – dersom han finner det mest hensiktsmessig – alltid holde utenfor trekkgrunnlaget.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1996.)

**Forskrift 23.12.1976 nr. 9835 om forskuddstrekk i januar når nytt skattekort ikke er levert – korrigering av feilberegnet forskuddstrekk***§ 5 Tilbakebetaling av trekkbeløp fra kommunekassereren til arbeidstakeren (pensjonisten) i særlige tilfeller*

2. Tilbakebetaling av forskuddstrekk skal bare foretas når det vil virke urimelig å utsette tilbakebetalingen til avregningen for vedkommende inntektssår. Ellers kan tilbakebetaling av forskuddstrekk vanligvis ikke foretas når det dreier seg om trekkbeløp på mindre enn kr. 100.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1977.)

**Forskrift 03.09.1981 nr. 9075 om gjennomføring og oppgjør av skattetrekk i beløp som utbetales i medhold av lov om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs m.v.**

## § 1

I utbetalinger av lønn mv. inntil kr. 4.000 etter § 1 i lov av 14. desember 1973 nr. 61 om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs mv. kan forskuddstrekk unnlates. Overstiger utbetalingen denne minstegrensen, skal forskuddstrekk beregnes av hele lønnsbeløpet. Dersom arbeidstakeren setter fram ønske om det, skal det gjennomføres forskuddstrekk selv om utbetalingen utgjør et lavere beløp enn nevnt.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1981.)

**Forskrift 04.01.1991 nr. 3 om utgiftsføring av uerholdelige skatter m.v. og om nedsettelse m.v. som ledd i minnelig betalingsordning eller av billighetsgrunner***§ 1 Utgiftsføring av uerholdelige skatter, ansvarsbeløp, morarenter og innfordringsutgifter*

1. Skattebeløp som ikke lar seg inndrive, utgiftsføres etter forslag fra kommunekassereren. Avgjørel-

sen treffes av formannskapet etter innstilling fra det utvalg som er nevnt i skattebetalingslovens § 42 (skatteutvalget). Gjelder det et skattebeløp på over kr 100.000, treffes avgjørelsen av Finansdepartementet. Formannskapet kan overlate sin myndighet helt eller delvis til skatteutvalget, og departementet kan overlate myndighet til skattefogden.

4. I saker som bare gjelder utgiftsføring av uerholdelige morarenter og innfordringsutgifter vedrørende skatte- og ansvarbeløp, gjelder bestemmelsene i nr. 1 tilsvarende. Formannskapet kan dessuten bemyndige kommunekassereren til å frafalle morarenter og omkostninger på til sammen inntil kr 20.000.

5. Uerholdelige krav på sokkelskatt i kommune 2312 utgiftsføres av skattefogden i Rogaland etter forslag fra kemneren i Stavanger. Gjelder det beløp over kr 100.000, treffes avgjørelsen av Finansdepartementet etter innstilling fra skattefogden.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1991.)

#### *§ 2 Utgiftsføring av uerholdelig arbeidsgiveravgift, morarenter og innfordringsutgifter*

3. I saker som bare gjelder utgiftsføring av uerholdelige morarenter og innfordringsutgifter, gjelder bestemmelsene i nr. 1 tilsvarende. Er beløpet ikke over kr 20.000, treffes avgjørelsen av kommunekassereren.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1991.)

#### *§ 3 Minnelige betalingsordninger*

1. Finner kommunekassereren at hensynet til skatteinnkrevningen tilsier at det blir lempet på krav på morarenter og innfordringsutgifter vedrørende skatte- og ansvarsbeløp som nevnt i § 1, kan han som ledd i avtale om minnelig betalingsordning frafalle slike beløp på til sammen inntil kr 20.000. Kommunekassereren treffer sin avgjørelse etter samråd med kommunerevisjonen. Tillater tiden at betalingsavtalen uten fare for skattetape forelegges skatteutvalget til godkjenning, skal det gjøres hvis det er tale om å frafalle krav på over kr 10.000.

Når frafallelse som nevnt i første ledd gjelder mer enn kr 20.000, men ikke over kr 100.000, skal avtalen alltid godkjennes av formannskapet eller av skatteutvalget i den utstrekning dette er bemyndiget til å utgiftsføre uerholdelige morarenter m.v. i henhold til § 1 nr. 4. For beløp over kr 100.000 treffer Finansdepartementet avgjørelsen. Departementet kan overlate myndighet til skattefogden.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1991.)

#### *§ 5 Nedsettelse av morarenter og innfordringsutgifter av billighetsgrunner*

1. Morarenter og innfordringsutgifter vedrørende skattebeløp kan ettergis eller settes ned når det av grunner som nevnt i skattebetalingsloven § 41 nr. 1 vil virke ubillig eller trykkende å fastholde kravet. Avgjørelsen treffes samtidig med avgjørelsen angående selve skattebeløpet etter de regler som er gitt i skattebetalingsloven § 42. I saker som bare gjelder renter og omkostninger, treffes avgjørelsen – etter at skatteutvalget har avgitt innstilling – av formannskapet når søknaden gjelder et beløp som ikke overstiger kr 100.000 og ellers av Finansdepartementet. Formannskapet kan overlate sin myndighet til skatteutvalget og kan dessuten bemyndige kommunekassereren til å nedsette renter og omkostninger med til sammen inntil kr 20.000.

2. Morarenter og innfordringsutgifter vedrørende ansvarbeløp kan ettergis eller settes ned av billighet etter bestemmelsen i § 4 nr. 2. I saker som bare gjelder renter og omkostninger, treffes avgjørelsen av formannskapet når beløpet ikke overstiger kr 20.000. Formannskapet kan overlate sin myndighet etter denne bestemmelse til skatteutvalget eller til kommunekassereren.

3. Morarenter og innfordringsutgifter vedrørende arbeidsgiveravgift kan ettergis eller settes ned av billighet etter bestemmelsen i § 4 nr. 3. I saker som bare gjelder renter og omkostninger, treffes avgjørelsen av kommunekassereren når beløpet ikke overstiger kr 20.000. Er beløpet høyere, men ikke over kr 50.000 treffes avgjørelsen av skattefogden.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1991.)

#### **Forskrift 21.06.1993 nr. 546 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket**

##### *§ 1–2 Unntak*

Følgende naturalytelser skal ikke være med i grunnlaget for beregning av forskuddstrekk:

a) Ikke børsnotert kjøpsopsjon ervervet i arbeidsforhold vedrørende aksje og grunnfondsbevis når fordelen ikke overstiger kr 600.000 for en skattyter i løpet av inntektsåret og vilkårene for skattefrihet etter § 6 i forskrift av 10. desember 1996 nr. 1309 om skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold eller er oppfylt. Andre opsjoner i arbeidsforhold, enn børsnoterte opsjoner vedrørende aksje og grunnfondsbevis og som arbeidstakeren ikke har solgt eller innløst.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1999.)

*§ 2–4 Fordel ved kostbesparelse i hjemmet fjerde ledd*

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 26 første ledd bokstavene i og k er i alle tilfeller fritatt for plikten til å gjennomføre forskuddstrekk for verdien av kostbesparelse i hjemmet etter første til tredje ledd når samlet lønnsutbetaling m.v. eksklusive beregnet kostbesparelse til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2.000. Trekkplikten inntreer fra og med det tidspunkt hvor lønn m.v. overstiger kr 2.000.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1996.)

**Forskrift 06.05.1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling av skatt og oppgjør for skattetrekk**

*§ 4*

Er forsinkelsesrente av den samlede skatt eller av den enkelte skattetermin eller av det enkelte trekoppgjør under kr 200, kan innkrevningsmyndigheten bestemme at rentene ikke skal kreves inn. For øvrig gjelder skattebetalingslovens alminnelige regler også for innkreving av forsinkelsesrenter etter denne forskrift.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1994.)

**Forskrift 03.08.1994 nr. 786 om gjennomføringen av forsinkelsesrenteberegning**

*§ 2 Frafall av forsinkelsesrenter*

Forsinkelsesrenter mindre enn kr 50 frafalles.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 2000.)

*§ 6 Forsinkelsesrenter som dekkes opp i tilgodebeløp*

Dersom forsinkelsesrenter delvis dekkes ved oppdekking i tilgodebeløp, skal resterende forsinkelsesrenter på opptil kr 50 frafalles.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 2000.)

**Forskrift 11.12.1998 nr. 1298 om delegering av Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping av skatter og avgifter med renter og omkostninger av billighet**

*§ 1 Skattefogdens myndighet*

For skatt og svalsbardskatt med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf billighetsforskriften § 1, til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 600.000.

For arbeidsgiveravgift og trekkansvar med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf billighetsforskriften § 2, til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 600.000.

For arveavgift med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet til å nekte lemping, jf billighetsforskriften § 3, til skattefogden uansett omsøkt beløp. Skattedirektoratets myndighet til å lempe slike krav, jf billighetsforskriften § 3, delegeres til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 300.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1999.)

*§ 2 Formannskapets myndighet*

For renter og omkostninger av skatt delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf billighetsforskriften § 1 andre punktum, til formannskapet for omsøkt beløp inntil kr 100.000.

Formannskapet kan overføre myndigheten etter første ledd til det utvalg som er nevnt i skattebetalingsloven § 42 nr 1 (skatteutvalget).

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1999.)

*§ 3 Skatteoppkreverens myndighet*

For renter og omkostninger av skatt, arbeidsgiveravgift og trekkansvar delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf billighetsforskriften § 1 andre punktum og § 2 andre punktum, til skatteoppkreveren for omsøkt beløp inntil kr 50.000.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1999.)

**Forskrift 11.12.1998 nr. 1299 om delegering av Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping av skatter og avgifter med renter og omkostninger som innfordringstiltak**

*§ 1 Skattefogdens myndighet*

For skatt, arbeidsgiveravgift, trekkansvar og svalsbardskatt med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf innfordringsforskriften § 2, til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 600.000, herunder når det gjelder betalingsavtale av inntil 24 måneders varighet.

For innenlands merverdiavgift og investeringsavgift med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet til å nekte lemping, jf innfordringsforskriften § 2, til skattefogden uansett omsøkt beløp og tilbudt betalingsavtales varighet. Skattedirektoratets myndighet til å lempe slike krav, jf innfordringsforskriften § 2, delegeres til



skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 600.000, herunder ved betalingsavtale av inntil 24 måneders varighet.

For arveavgift med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet til å nekte lemping, jf innfordringsforskriften § 2, til skattefogden uansett omsøkt beløp og tilbudt betalingsavtales varighet. Skattedirektoratets myndighet til å lempe slike krav, jf innfordringsforskriften § 2, delegeres til skattefogden for omsøkt beløp inntil kr 300.000, herunder ved betalingsavtale av inntil 24 måneders varighet.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1999.)

### § 2 Skatteoppkreverens myndighet

For skatt, arbeidsgiveravgift og trekkansvar med renter og omkostninger delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder betalingsavtale, jf innfordringsforskriften § 2, til skatteoppkreveren for omsøkt beløp inntil kr 300.000 av inntil 12 måneders varighet.

For renter og omkostninger av skatt, arbeidsgiveravgift og trekkansvar delegeres Skattedirektoratets myndighet når det gjelder lemping, jf innfordringsforskriften § 2, til skatteoppkreveren for omsøkt beløp inntil kr 50.000.

Skattedirektoratet kan etter anmodning fra skatteoppkreveren utvide skatteoppkreverens myndighet etter første og andre ledd dersom særlige forhold tilsier det. Myndigheten etter andre ledd kan ikke utvides mer enn til kr 100.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1999.)

### Forskrift 22.12.1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk m.v.

#### § 13 Alminnelig oppgjør

2. Arbeidsgiver som bare har lønnsutbetalinger som ikke gjelder næringsvirksomhet eller utleie av hus, kan hver 15. januar samlet betale beløp som er trukket i det foregående år når arbeidsgiverens samlede lønnsutbetalinger i foregående år ikke overstiger kr. 30.000. Gjelder lønnsutbetalingene pass i barnets hjem av barn som ikke har fylt 12 år i innteksåret eller som har særskilt behov for omsorg og pleie, skal denne grense være kr. 60.000. Overskrides beløpsgrensen i løpet av året, skal arbeidsgiveren samlet betale beløp som til da er trukket ved førstkommande forfallstidspunkt etter nr. 1. For senere terminer i året gjelder da bestemmelsene i nr. 1.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1999.)

### Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

#### Forskrifter til lov om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

#### Forskrift 4. januar 1984 nr. 1 om toll og engangsavgift på motorvogner m.m.

##### § 3 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 15. februar 1984.)

#### Forskrift 23. august 1993 nr. 823 om vektårsavgift

##### § 7 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. oktober 1993.)

### Lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

#### § 43

Når noen unnlater å oppfylle sin melde- og opplysningsplikt etter kapittel VI, kan avgiftsmyndigheten pålegge ham å oppfylle plikten under en mulkt på inntil kr 100 for hver dag en ny frist blir oversittet. Pålegg om mulkt er tvangsgrunnlag og mulkten tilfaller statskassen.

(Beløpet sist endret i 1993).

#### Forskrifter til lov om avgift på arv og visse gaver

Forskrift 09.12.1969 om plikt til å gi opplysninger til ligningsmyndighetene og til arveavgiftsmyndighetene.

I. Melding fra arveavgiftsmyndighetene og testamentsfullbyrdere til ligningsmyndighetene.

##### § 1.

2. Skifteretten skal når den slutter et dødsbo, straks sende melding til ligningskontoret i de kommuner hvor arvinger er bosatt om arvelodd som for den enkelte mottaker utgjør et beløp på minst kr. 10.000,- eller en årlig inntektsytelse på minst kr. 600,- eller omfatter fast eiendom eller midler knyttet til næring eller virksomhet. Meldingen skal vise hvorledes fast eiendom eller midler knyttet til næring eller virksomhet i tilfelle er verdsatt ved avgiftsberegningen.

## § 2.

2. Skattefogden skal når han har beregnet avgiften av arv eller gave, straks sende melding (også for testamentsfullbyrderboer) til ligningskontoret i de kommuner hvor arvinger eller gavemottakere er bosatt om arv eller gave som for den enkelte mottaker utgjør et beløp minst kr. 10.000,- eller en årlig inntektsnytelse på minst kr. 600,-. Framgår det av oppgaver som skattefogden har at arving eller gavemottaker har overtatt fast eiendom eller midler knyttet til næring eller virksomhet, gis melding om disse midler selv om verdien ligger under beløpsgrensene i foregående punktum. Meldingen skal vise hvorledes disse midler er verdsatt ved avgiftsbelegningen.

III. Melding fra andre offentlige myndigheter og fra livsforsikringsselskaper til arveavgiftsmyndighetene.

## § 8.

2. Melding kan unnlates når den forsikrede og forsikringstakeren er samme person og beløpet skal tilfalle forsikringstakeren eller dennes ektefelle, når utbetalingen skjer til en skifterett, eller når utbetaling for den enkelte forsikringstaker ikke overstiger kr. 10.000,- for kapitalytelser eller kr. 600,- årlig for livrente og lignende løpende ytelser.

(Forskriften sist endret i 1987).

## Lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)

### Forskrifter til tolloven

#### Forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 til tolloven

##### *Pkt. 5.5.5 godtgjørelse til statskassen første ledd*

Foretak som er innvilget tollkreditt, skal betale godtgjørelse til statskassen på kr. 29,- for hver innførselsdeklarasjon som blir belastet foretakets tollkredittkonto.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1996.)

##### *Pkt. 5.10.3.1 bokstav g 1. punktum*

Andre varer enn nevnt under bokstav a-f, som er fortollet eller framstilt her i landet hvor verdien (fob norsk havn/lufthavn eller tilsvarende verdi ved norsk grense) ikke overstiger kr 5000,- pr sending.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. juli 1986.)

### Forskrift 24. august 1999 nr. 959 om bruk av forenklet forelegg i mindre alvorlige tilfeller av ulovlig innførsel.

## § 2

Ulovlig innførsel av varer kan avgjøres ved forenklet forelegg i følgende tilfeller og med følgende beløp:

a) Ved ulovlig innførsel av inntil 5 liter alkoholholdig drikk med alkoholinnhold fra og med 22,1 til og med 60 volumprosent

Antall liter	Beløp
inntil 1 .....	300 kr
derover og inntil 2 .....	600 kr
derover og inntil 3 .....	1200 kr
derover og inntil 4 .....	1900 kr
derover og inntil 5 .....	2600 kr

b) Ved ulovlig innførsel av inntil 10 liter alkoholholdig drikk med alkoholinnhold fra og med 2,5 til og med 22 volumprosent

Antall liter	Beløp
inntil 2 .....	300 kr
derover og inntil 4 .....	600 kr
derover og inntil 6 .....	1200 kr
derover og inntil 8 .....	1900 kr
derover og inntil 10 .....	2600 kr

c) Ved ulovlig innførsel av inntil 1000 sigaretter, sigarer eller sigarillos

Antall	Beløp
inntil 400 .....	300 kr
derover og inntil 600 .....	600 kr
derover og inntil 800 .....	1200 kr
derover og inntil 1000 .....	1900 kr

d) Ved ulovlig innførsel av inntil 1000 gram snus, skratobakk og røyketobakk

Antall gram	Beløp
inntil 500 .....	300 kr
derover og inntil 750 .....	600 kr
derover og inntil 1000 .....	1200 kr

e) Ved ulovlig innførsel av inntil 40 kilogram kjøttvarer

Antall kilogram	Beløp
inntil 10 .....	300 kr
derover og inntil 20 .....	600 kr
derover og inntil 30 .....	1200 kr
derover og inntil 40 .....	1900 kr

f) Ved ulovlig innførsel av andre varer til en verdi av inntil 8000 kroner

Verdi i norske kroner	Beløp
inntil 2000 .....	300 kr
derover og inntil 4000 .....	600 kr
derover og inntil 6000 .....	1200 kr
derover og inntil 8000 .....	1900 kr

#### § 4

Omfatter en og samme overtredelse flere vareslag som nevnt i § 2, legges bøtebeløpene sammen til en felles bot. Forenklet forelegg kan ikke utferdiges når bøtebeløpene til sammen overstiger kr 6000.

#### § 7

Lengden av den subsidiære fengselsstraff fastsettes på følgende måte:

- ved bot inntil kr 300: 1 dags fengsel
- ved bot inntil kr 1000: 2 dagers fengsel
- ved bot inntil kr 2000: 3 dagers fengsel
- ved bot inntil kr 6000: 4 dagers fengsel

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttreden 1. desember 1999.)

### Forskrifter med hjemmel i tolltariffens innledende bestemmelser (årlig stortingsvedtak)

**Forskrift 12. desember 1970 nr. 1 om toll- og avgiftsfritak for visse gavesendinger som føres inn til bruk for vedkommende selv eller dennes familie**

#### I

Varer i gavesendinger av verdi under kr. 500,- hvor det samlede toll- og avgiftsbeløp ikke overstiger kr. 100,-, kan leveres ut toll- og avgiftsfritt når varene innføres til bruk for vedkommende selv eller dennes familie. Fritaket gjelder ikke brennevin, vin og tobakkvarer (herunder sigarettpapir) og heller ikke masseforsendelser av varer fra utlandet til en eller flere adressater her i landet.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttreden 15. desember 1975.)

**Forskrift 17. desember 1971 nr. 4 om avrundning av beløp til hele kroner ved tollvesenets oppkreving av toll, avgifter og gebyrer**

#### § 1

Tollvesenet skal i tollangivelsen avrunde beløpene for tollavgifter og merverdiavgift slik:

a. Beløp som ender på 50 øre eller mindre avrundes nedover til nærmeste hele krone.

b. Beløp som ender på mer enn 50 øre avrundes oppad til nærmeste hele krone.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttreden 1. januar 1972.)

**Forskrift 30. januar 1976 nr. 1 om oppkreving av lageravgift for bruk av tollvesenets pakkhus og opplagssteder**

#### § 1

Lageravgift betales for varer som er innlagt på tollvesenets pakkhus, dersom de ved ett og samme tollsted blir liggende over 5 virkedager. For så vidt angår sjøverts innførte varer regnes fristen fra den dag da vedkommende fartøy begynner å losse. For 5 virkedager eller derunder betales intet. For hver dag varene ligger lenger på pakkhus betales kr. 1,- for hver kubikkmeter av varen med dens emballasje, dog minst kr. 1,- pr. kolli pr. dag. Kan tollvesenet i gitte tilfelle attestere at varene ikke har ligget på pakkhuset over 5 virkedager, beregnes ingen avgift.

#### § 2

For varer som blir liggende på tollpakkhus over 10 virkedager, er avgiften pr. dag kr. 3,- pr. kubikkmeter, dog minst kr. 1,- pr. kolli pr. dag.

#### § 4

Hvis avgiften for varer som tas ut på en gang utgjør mindre enn kr. 30,-, kreves beløpet ikke opp.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttreden 1. februar 1976.)

**Forskrift 26. mai 1978 nr. 12 om tollfrihet for reiseutstyr og reisegods**

#### § 3 nr. 1

Foruten foran under § 1 nevnte reiseutstyr og § 2 nr. 1 nevnte reiseproviant kan reisende toll- og avgiftsfritt medføre andre varer til en samlet verdi av kr 5000,- på vilkår av at:

*bokstav e*

den reisende kan dokumentere at han har vært ute av landet i minst 24 timer. I motsatt fall kan den reisende, kun en gang innenfor et tidsrom av 24 timer, medføre varer toll- og avgiftsfritt til en samlet verdi av kr 2000,-. Tjenester/reparasjoner er likestilt med varer og går inn under det samme regelverk og verdigrenser for toll- og avgiftsfritak som nevnt under nr. 1 bokstav a til og med e. Verdien av de kvoteregulerte varene etter § 2 skal inngå ved beregningen av verdigrensene etter denne paragrafen. Bestemmelsen under nr. 1 bokstav d gjelder ikke dersom saken kan avgjøres ved et forenklet forelegg, jf. Finansdepartementets forskrift av 24. august 1999 nr. 959 om bruk av forenklet forelegg i mindre alvorlige tilfeller av ulovlig innførsel. For reisende som ved innreisen ikke er fylt 12 år kan Finansdepartementet eller den det bemyndiger fastsette nærmere bestemmelser om hva som ikke kan medbringes som reiseutstyr og reisegods. Ved passering av de nordligste grenseovergangene mellom Norge og Finland og grenseovergangene Bjørnfjell og Gradis mot Sverige (grensestasjonene mot Nordbotten) gjelder ikke bestemmelsene inntatt under nr. 1 bokstav e, heller ikke gjelder bestemmelsene inntatt under foregående avsnitt.

*nr. 3*

Varer hvis verdi ikke helt faller innenfor frigransen på kr 5000,- (2000,-) skal toll- og avgiftsberiktiges i sin helhet. Den reisende kan i tilfelle hvor frigransen overskrides, selv velge hvilke varer han vil la beriktige.

*nr. 4*

Varer som utgjør et sammenhengende hele og som har større verdi enn kr 5000,- (2000,-) kan ikke innføres toll- og avgiftsfritt over flere reiser eller av flere personer, uansett om de enkelte deler har en verdi som er mindre enn kr 5000,- (2000,-).

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra 1. januar 1997.)

*§ 4 første ledd*

I tillegg til de varer som er nevnt foran under §§ 1–3, kan reisende fast bosatt i utlandet toll- og avgiftsfritt i sin bagasje bringe med i transitt gjennom Norge:

1. reisende fast bosatt i Europa: Suvenirpregede varer og gjenstander av ikke handelsmessig karakter (herunder ikke brennevin, vin, øl, tobakkvarer og

sigarettpapir, eller toalett vann og parfyme i mengder som overstiger henholdsvis 1/4 liter og 25 g) til en samlet verdi av inntil kr. 700,-,

2. reisende fast bosatt utenfor Europa: Suvenirpregede varer og gjenstander av ikke handelsmessig karakter (herunder ikke brennevin, vin, øl, tobakkvarer og sigarettpapir, eller toalett vann og parfyme i mengder som overstiger henholdsvis 1/2 liter og 50 g) til en samlet verdi av inntil kr. 3.500,-.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 15. mai 1978.)

*§ 5 nr. 3 tredje ledd*

Transportpersonale og personer som hyppig ferdes over grensen, kan en gang innenfor et tidsrom av 24 timer, medbringe toll- og avgiftsfritt 40 sigaretter eller 20 sigarer eller sigarillos eller 100 gram andre tobakkvarer, samt andre varer anskaffet under opphold i et annet land, til en samlet verdi av kr. 250,-. Dette gjelder ikke alkoholholdige drikkevarer.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. november 1993.)

### Forskrift 30. august 1978 nr. 1 om hva besetningsmedlemmer på norske marinefartøyer kan bringe med seg toll- og avgiftsfritt etter endt utenlandstokt

## I

*første ledd*

I medhold av tolltariffens innledende bestemmelser § 11 pkt. 10, jfr. kgl.res. av 16. desember 1966, har Finansdepartementet bestemt at etter endt utenlandstokt kan besetningsmedlemmer på norske marinefartøyer – foruten personlige reiseeffekter medbragt ved utreise – bringe i land toll- og avgiftsfritt varer ervervet under opphold i annet land til samlet innkjøpsverdi av inntil kr. 700,-, herunder en mindre mengde parfyme og toalettvarer. Det kan også bringes med toll- og avgiftsfritt inntil 1 kg sjokolade og sukkervarer ervervet ombord eller under opphold i annet land.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. september 1978.)

### Forskrift 9. september 1980 nr. 1 om minstegrenser for tilbakebetaling av toll

*§ 1*

Det skal gjelde følgende minstegrenser pr. tollkvittering for tilbakebetaling av toll:

1. ved gjenutførsel av varer som er omhandlet i toll-

tariffens innledende bestemmelser §§ 20, 21 og 23: kr. 80,- for hver utførselsdeklarasjon,  
2. ved utførsel av varer som er omhandlet i tolltariffens innledende bestemmelser § 19 og ved gjenutførsel av prøvekolleksjoner: kr. 40,- for hver utførselsdeklarasjon.

## § 2

I alle andre tilfeller av tilbakebetaling av toll enn nevnt i § 1 skal minstegrensen pr. tollkvittering være kr. 70,-.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. november 1980.)

### Forskrift 26. oktober 1983 nr. 1587 om tollfri import av premier vunnet i åpne, offentlige konkurranser i utlandet

#### § 1

Tollvesenet kan tilstå fritak for toll ved innførsel av følgende premier vunnet i utlandet i åpne, offentlige konkurranser:

#### nr. 2

Andre premier av tollverdi ikke over kr 10.000,-.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. januar 1984.)

### Forskrift 18. juni 1987 nr. 510 om renter ved for sen betaling ved innrømmet tollkreditt

#### annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 18. juni 1987.)

### Forskrift 20. februar 1998 nr. 158 om varers opprinnelse mv ved bruk av tollpreferanse-systemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences – GSP)

#### § 16

Et produkts GSP-opprinnelse i henhold til § 2 må ved innførsel til Norge dokumenteres ved fremleggelse av enten

1. et formular A utstedt av eksportøren i et GSP-land i samsvar med bestemmelsene i § 17, jf §§ 18, 19, 20 og 21, eller
2. en fakturaerklæring utferdiget av eksportøren i et GSP-land i samsvar med bestemmelsene i § 22, forutsatt at verdien av opprinnelsesproduktene i sendingen ikke overstiger NOK 25000

#### § 22 første ledd

En fakturaerklæring kan utferdiges av:

1. en godkjent eksportør i Norge, eller
2. enhver eksportør i et GSP-land eller Norge for sendinger bestående av en eller flere kolli inneholdende opprinnelsesprodukter hvis verdi ikke overstiger NOK 25000.

#### § 27

Ved innførsel av varer sendt som småsendinger fra privatperson til privatperson eller som medbringes av reisende som del av den personlige bagasje, kreves det ikke fremlagt formular A eller fakturaerklæring, forutsatt at importen av slike varer ikke har salg eller annet ervervsmessig formål for øye og at varene erklæres å oppfylle vilkårene i denne forskrift. Den samlede verdi av varene må ikke overstige NOK 1750 for småsendinger eller NOK 5000 for varer som utgjør del av den reisendes personlige bagasje.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. mars 1998.)

### Forskrift 26. august 1998 nr. 846 om forenklet beregning av toll og avgifter for reisegods

#### § 1

Reisende som ankommer tollområdet kan i tillegg til de varer som kan innføres toll- og avgiftsfritt etter Finansdepartementets forskrift av 26. mai 1978 nr. 12 om tollfrihet for reiseutstyr og reisegods, innføre alkoholholdig drikk, tobakkvarer samt sjokolade- og sukkervarer i de mengder og etter de satser som følger av tabellen nedenfor. Vilkårene i ovennevnte forskrift § 3 nr. 1 gjelder tilsvarende.

Vare	Mengde	Sats	
Svakvin (2,5-14,9 volum pst)		60 kr pr liter	43 kr pr 1/1 flaske
Sterkvin (15,0-22,0 volum pst)	Til sammen inntil 4 liter	175 kr pr liter	120 kr pr 1/1 flaske
Brennevin (22,1 –60,0 volum pst)		340 kr pr liter	240 kr pr 1/1 flaske
Øl (2,5 volum pst og over)	Inntil 10 liter	11 kr pr 0,35 liter	
Røyketobakk	Til sammen	115 kr pr 100 gram	
Snus og skrätobakk	Inntil	55 kr pr 100 gram	
Sigarer og sigarillos	500 gram	95 kr pr 100 gram	
Sigaretter	Inntil 400 stk	190 kr pr 100 stk	
Sigarettpapir og -hylser	Inntil 400 stk	4 kr pr 100 blad/hylser	
Sjokolade og sukkerverer	Inntil 5 kg	30 kr pr kg	

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra 1. juli 1999.)

## Lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

### § 28 første ledd første og annet punktum

Registrering skal skje når den næringsdrivendes omsetning og avgiftspliktige uttak av varer og tjenester til sammen har oversteget kr 30.000 i en periode på 12 måneder. For veldedige og allmennyttige organisasjoner inntreer registreringsplikten etter første punktum når omsetning og avgiftspliktig uttak av varer og tjenester til sammen har oversteget kr 140.000 i en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen i første punktum ble sist endret med virkning fra 1. juli 1992. Beløpsgrensen i annet punktum ble sist endret med virkning fra 1. januar 1998.)

### § 54 første ledd

Når omsetningsoppgave ikke er innkommet i rett tid eller i foreskrevet form, kan utgående avgift for vedkommende termin forhøyes med minst kr. 250 eller med inntil 3 pst. av avgiftsbeløpet. Avgiften kan dog ikke forhøyes med mer enn kr. 5.000. Forhøyelsen kan foretas inntil 3 år etter utløpet av vedkommende termin.

(Beløpsgrensene er sist endret med virkning fra 1. juli 1989.)

### § 58 tredje ledd

Klage kan ikke kreves behandlet uten departementets samtykke når klagegjensstandens verdi er under kr. 1.000. Denne avgjørelsen kan ikke påklages.

(Beløpsgrensen er sist endret med virkning fra 1. mai 1977.)

## Forskrifter til lov om merverdiavgift

### Forskrift 11. november 1969 nr. 1 (nr. 9) om fritak for merverdiavgift m.v. ved omsetning og innførsel av fiskefartøyer under 15 meter største lengde

#### § 1 tredje ledd

Avgiftsfritaket er videre betinget av at det ved salget foreligger erklæring fra fylkesskattesjefen om at kjøperen er registrert i fylkesskattesjefens avgiftsmanntall, og i løpet av de siste tolv måneder har hatt en omsetning av råfisk, sel, hval, tang og tare i henhold til de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

#### § 2

Fylkesskattesjefen kan etter søknad samtykke i tilbakebetaling av investeringsavgift på fartøyer under 15 meter største lengde som hva byggemåte og utstyr angår er skikket til fiske, forutsatt at

- Fartøyet fra anskaffelsen utelukkende eller hovedsaklig har vært benyttet til fiske, og
- med motor og utstyr ved anskaffelsen hadde en verdi på minst kr. 5.000,-, inngående avgift etter merverdiavgiftsloven ikke medregnet.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttreden 1. januar 1970.)

### Forskrift 30. desember 1969 nr. 9019 (nr. 22) om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende i fiske som går inn under bestemmelsen i mval. og ial.

#### § 10 første punktum

Fiskere som i løpet av en periode på 12 måneder ikke har hatt avgiftspliktig omsetning over et beløp

som nevnt i merverdiavgiftslovens § 28 første ledd, plikter å dokumentere sine inntekter og utgifter i næring etter reglene i § 6. Derimot foreligger det for slike fiskere verken rett eller plikt til å anføre avgift i salgsdokumenter som de selv utskriver. Disse fiskere plikter verken å innbetale merverdiavgift eller investeringsavgift til staten. Utgående avgift som måtte være fakturert særskilt ved avregning fra avtaker (samvirkeforetak) skal tas med til inntekt av fisket. Inngående avgift tas tilsvarende med til utgift for fisket i den utstrekning ytelsen vedrører næringsvirksomhet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. juli 1992.)

**Forskrift 23. februar 1970 nr. 1 (nr. 24)  
vedrørende omsetning av varer og tjenester  
til bruk i utlandet m.v.**

*§ 19 første ledd*

Den enkelte vares salgspris må være minst kr. 1.000 eksklusive avgiften ved salg til person bosatt i Danmark, Finland eller Sverige. Det samme gjelder ved salg til person som har opphold på Svalbard eller Jan Mayen. Som en vare anses også en gruppe varer som normalt utgjør en vareenhet.

*annet ledd*

Ved salg til person bosatt i andre land er det tilstrekkelig at det enkelte fakturabeløp er minst kr 250 eksklusive avgiften.

(Beløpsgrensen i første ledd ble sist endret med virkning fra 17. april 1986 og beløpsgrensen i annet ledd ble sist endret med virkning fra 1. mai 1985.)

**Forskrift 27. februar 1970 nr. 7 (r. 25) om  
frivillig registrering av vareagenter**

*§ 6 annet ledd*

Frivillig registrert vareagent skal beregne merverdiavgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virksomheten, selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

**Forskrift 3. april 1970 nr. 4 (nr. 28) om frivillig  
registrering av skipsmeglere**

*§ 3 annet ledd*

Det skal også beregnes utgående avgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virk-

somheten selv om denne omsetning i løpet av en periode på 12 måneder ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

**Forskrift 25. september 1970 nr. 9 (nr. 37) om  
frivillig registrering av avlslag i landbruket**

*§ 3 annet ledd*

Det skal også beregnes utgående avgift av omsetning av dyr og andre varer fra virksomheten selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

**Forskrift 5. oktober 1970 nr. 2 (nr. 38) om  
levering av årsoppgave og om avgiftsfrie  
uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk**

*§ 3*

Registreringspliktige næringsdrivende i jordbruk, husdyrhold, hagebruk, gartneri og skogbruk kan i sin årsoppgave ta med omsetning i annen næringsvirksomhet forutsatt at omsetning og avgiftspliktig uttak i denne virksomhet ikke overstiger kr. 30.000,-. Lov om merverdiavgift § 28 får tilsvarende anvendelse.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1983.)

**Forskrift 10. november 1970 nr. 9793 (nr. 40)  
om levering av årsoppgave i fiske**

*§ 2*

Registreringspliktig næringsdrivende i fiske kan i sin årsoppgave ta med omsetning i annen næringsvirksomhet forutsatt at omsetning og avgiftspliktige uttak i denne virksomhet ikke overstiger kr. 30.000. Lov om merverdiavgift § 28 får tilsvarende anvendelse.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1983.)

**Forskrift 19. november 1970 nr. 2 (nr. 41) om  
frivillig registrering av skogsveiforeninger**

*§ 2 annet ledd*

Frivillig registrering kan skje selv om omsetning og avgiftspliktige uttak ikke overstiger de beløpsgren-

ser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

#### § 3 annet ledd

Det skal også beregnes utgående avgift av omsetning av varer og avgiftspliktige tjenester fra virksomheten selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

#### Forskrift 3. mars 1971 nr. 1 (nr. 44) om frivillig registrering av regnskapsbyråer og revisjonsbyråer

##### § 3 annet ledd

Det skal også beregnes utgående avgift av omsetning av varer og avgiftspliktige tjenester fra virksomheten selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

#### Forskrift 30. mars 1971 nr. 1 (nr. 45) om tilbakebetaling av merverdiavgift ved havari m.v. i fiske

##### § 3 første ledd

Det er et vilkår for tilbakebetaling av avgift

a) at tapet av verdier (fiskebåt, fiskeredskap og varig driftsutstyr) ved forliset eller i det enkelte tapse eller skadetilfelle tilsammen utgjør minst kr. 10.000,- beregnet etter gjenanskaffelsesverdi eksklusive merverdiavgift, og

b) at overskytende inngående avgift ved avgiftsavgiften minst utgjør kr. 2.000,-.

(Beløpsgrensen er ikke endret siden ikrafttreden 1. januar 1971.)

#### Forskrift 11. juni 1971 nr. 1 om delegering til Skattedirektoratet om ettergivelse av skyldig avgiftsbeløp

##### I

Skattedirektoratet gis fullmakt til å treffe avgjørelse om nedsettelse eller ettergivelse av skyldig avgiftsbeløp med inntil kr. 50.000 inklusive renter og mu-

lig tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 69, jfr. investeringsavgiftsloven § 7 og § 11, annet ledd, i det tidligere vedtak om alminnelig omsetningsavgift.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 11. august 1978.)

#### Forskrift 21. juni 1971 nr. 2 (nr. 47) om frivillig registrering av nyhetsbyråer/telegrambyråer

##### § 3 annet ledd

Det skal også beregnes utgående avgift av omsetning av varer og avgiftspliktige tjenester fra virksomheten selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

#### Forskrift 14. september 1971 nr. 1 (nr. 48) om frivillig registrering av skipsrederier og flyselskaper

##### § 4

Frivillig registrerte skipsrederier/flyselskaper skal beregne utgående avgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virksomheten selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

#### Forskrift 22. august 1973 nr. 3 (nr. 59) om frivillig registrering av bortforpaktere av landbrukseiendom

##### § 2 annet ledd

Frivillig registrering kan skje selv om omsetning og avgiftspliktige uttak ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i en periode på 12 måneder.

##### § 4

Frivillig registrert bortforpakter skal beregne utgående avgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virksomheten, selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)



**Forskrift 30. mai 1974 nr. 1 (nr. 61) om frivillig registrering av private planleggingskonsulenter**

## § 5

Frivillig registrert planleggingskonsulent skal beregne merverdiavgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virksomheten, selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

**Forskrift 23. desember 1974 nr. 9 (nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven**

## § 1

Avgift som pliktes svart etter merverdiavgiftsloven forfaller til betaling ved utløpet av oppgavefristen. Avgiftsbeløp under kr. 100,- i en termin innbetales ikke.

## § 2

Tilgodebeløp i henhold til merverdiavgiftsloven § 24 under kr. 50,- tilbakebetales ikke, og kan heller ikke avregnes i oppgaver for senere terminer.

## § 3

Renter som pliktes svart etter merverdiavgiftsloven § 36 første ledd og § 37 første, annet og fjerde ledd skal beregnes med 3 prosentenheter over den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift gitt med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i lov av 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. Renter som pliktes svart etter merverdiavgiftsloven § 36 beregnes fra forfallsdag til betaling skjer. Renter som pliktes svart etter merverdiavgiftsloven § 37 beregnes pr. måned eller del derav. Renter beregnes likevel ikke når grunnlaget for renteberegningen er under kr 500.

## § 5

Ved beregning av renter/rentegodtgjørelse avrundes avgiftsbeløpet/tilgodebeløpet nedover til nærmeste kr. 100,-. Ved delbetalinger som enkeltvis utgjør under kr. 100,-, foretas avrundning av hvert beløp nedover til nærmeste kronebeløp som er delelig med 10 før renteberegning skjer.

## § 6

Rentebeløp og rentegodtgjørelse avrundes nedover til nærmeste hele krone.

Rentebeløp under kr. 50,- oppkreves ikke. Rentegodtgjørelse under kr. 25,- utbetales ikke.

(Beløpsgrensene i §§ 1, 2, 3 og 6 er sist endret med virkning fra 1. juli 1978. Beløpsgrensen i § 5 er ikke endret siden ikrafttreden 1. januar 1975.)

**Forskrift 12. desember 1975 nr. 2 (nr. 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel**

## § 5 første ledd

Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift av:

1. Gavesendinger av verdi under kr. 500,-. Fritaket gjelder ikke alkoholholdig drikk eller tobakkvarer (herunder sigarettpapir).

2. Andre sendinger av verdi under kr 200,-. Fritaket gjelder ikke alkoholholdig drikk, tobakkvarer (herunder sigarettpapir) eller sendinger som utgjør ledd i et postordresalg.

15. Dyr som:

e. innføres i forbindelse med eierens flytting hit til landet, forutsatt at dyrets verdi ikke overstiger kr. 2.000,-.

(Beløpsgrensen i nr. 1 og 15 er ikke endret etter ikrafttreden 15. desember 1975. Beløpsgrensen i nr. 2 ble sist endret med virkning fra 1. mars 1999.)

## § 13

Toll- og avgiftsdirektoratet eller den det bemyndiger kan nekte å tilstå kreditt for merverdiavgift ved innførsel av sendinger når verdien av forsendelsen ikke overstiger kr. 5.000,- og forsendelsen for øvrig er fritatt for toll og andre avgifter enn merverdiavgift.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttreden 15. desember 1975.)

## § 15 annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 5. juli 1978.)

**Forskrift 4. august 1976 nr. 1 (nr. 70) om refusjon av investeringsavgift i forbindelse med norsk industriproduksjon under F-16 programmet**

## § 3 annet ledd

Refusjonsordningen omfatter kun driftsmidler som enkeltvis utgjør minst kr. 4000 inklusiv investere-

ringsavgift. Anskaffelse eller opparbeidelse av serier eller grupper av samme type driftsmidler under de enkelte kontrakter, kan ses under ett.

(Beløpsgrensen er ikke endret siden ikrafttreden 4. august 1976.)

**Forskrift 30. september 1980 nr. 6 (nr. 83) om kompensasjon for toll, særavgifter og merverdiavgift på proviant forbrukt om bord på fartøyer som driver fiske og fangst i fjerne farvann**

#### § 1

På vilkår som fastsatt i denne forskrift kan tollkassereren etter søknad utbetale kr 31,- pr. person pr. døgn som kompensasjon for toll, særavgifter og merverdiavgift på proviant forbrukt på den enkelte tur om bord på fartøyer under fiske og fangst i fjerne farvann. Gangtid til og fra slike havområder medregnes med til sammen tre døgn.

(Beløpsgrensen er sist endret med virkning fra 20. januar 1997.)

**Forskrift 3. mai 1983 (nr. 80) om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven**

#### § 2

Oppføringskostnadene for det areal som leies ut i vedkommende bygg til registrert virksomhet må være minst en million kroner. Dette areal må utgjøre minst en fjerdedel av bygget. Tilsvarende gjelder for anlegg.

(Beløpsgrensen er ikke endret siden ikrafttredelsen 1. juli 1983.)

**Forskrift 25. juni 1996 nr. 611 (nr. 106) om refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende**

#### § 2 tredje ledd

Beløpet som søkes refundert skal være på minst kr 2000,-. Dersom perioden refusjonsbeløpet gjelder er på et helt kalenderår eller resten av et kalenderår, kan refusjon likevel gis for beløp ned til kr 200,-.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttreden 1. juli 1996.)

**Forskrift 29. august 1996 nr. 840 (nr. 107) om frivillig registrering av oljemeglere**

#### § 4

Frivillig registrert oljemegler skal beregne merverdiavgift av omsetning av tjenester som omfattes av

den frivillige registrering selv om denne omsetning ikke overstiger et beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 28 første ledd i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 29. august 1996.)

**Forskrift 21. desember 1998 om delegering av myndighet til Skattedirektoratet etter lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 38 annet ledd**

#### II

Skattedirektoratet er gitt fullmakt til å videredelegere fullmakten etter I til fylkesskattekontorene i saker hvor beløpet som ytes ikke overstiger kr 200.000. Fylkesskattekontorene kan treffe avslag uavhengig av beløpsgrense.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. januar 2000.)

**Forskrift 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapsystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger**

#### § 7–9 tredje ledd

Ved samlede kjøp hvor prisen på den enkelte vare ikke er kjent, skal det i registreringen minst angis hovedgrupper av varer som er innkjøpt, samt en nøyaktig angivelse av det antall gjenstander som er innkjøpt med antatt pris som overstiger kr 300. Alle gjenstandene skal merkes med det nummeret som er benyttet ved registreringen.

#### tiende ledd

Avgiftspliktige videreforhandlere må påse at det utferdiges salgsdokument også når gjenstanden erverves fra en ikke avgiftspliktig næringsdrivende eller fra en privatperson. Salgsdokumentet kan også utstedes av videreforhandleren. Salgsdokumentet skal inneholde gjenstandens nummer og skal signeres av den som avhender gjenstanden. Også samlede innkjøp med enhetspris på mindre enn kr 300 skal fremgå av salgsdokumentet.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. juli 1999.)

**Lov av 6. juni 1975 nr. 29 om egedomsskatt til kommunane**

#### § 11 første ledd

Eigedomsskatten skal vera minst kr 2 og ikkje meir enn kr 7 for kvar kr 1.000 av takstverdet. For gards-

bruk og skogbruk skal skatten ikkje vera meir enn kr 4 for kvart kr 1.000.

(I kraft 1. januar 1976. Beløpsgrensene er ikke endret)

#### § 13 første ledd

Første året det vert utskrive eigedomsskatt i ein kommune eller ein lut av kommunen, må skatten ikkje vera større enn kr 2 av kvart kr 1.000 av takstverdet. Seinare kan skatten ikkje i noko år aukast med meir enn kr 2 for kvart kr 1.000. Skatten kan likevel aukast med kr 3 for kvart kr 1.000 for huslause grunneigedomar. Skatten kan aukast med kr 3 for kvart kr 1.000 for eigedomar som nemnde i § 12 bokstav a same år som kommunen innfører botnfrådrag i eigedomsskatten. For gardsbruk eller skogbruk som vert ilikna eigedomsskatt etter § 3, skal grensene etter første og andre punktum vera kr 1 for kvart kr 1.000 av takstverdet. Skattøyret kan ikkje aukast same år som botnfrådrag fell bort. Derimot kan eigedomsskatten setjast ned til dei nemnde minstegrensene frå eit år til det neste utan omsyn til kor høg skattesatsen er frå før.

(I kraft 1. januar 1976. Beløpsgrensene er ikke endret)

#### § 14 fjerde ledd

Vert skatten for ein eigedom mindre enn kr. 50, skal det ikkje skrivast ut skatt.

(I kraft 1. januar 1976. Beløpsgrensen er ikke endret)

#### § 30 annet ledd

For Det Kongelege Myntverket skal eigedomsskatten kvart år vera kr. 20.000.

(I kraft 1. januar 1976. Beløpsgrensen er ikke endret)

#### Forskrift 18.12 1987 nr. 977 om rentegodtgjersle når eigedomsskatt vert innbetalt for seint eller betalt attende

##### § 3

Skyldnaden til å svara rente gjeld berre for eigedomsskatt som er på kr 200 eller meir. Renta skal utreknast etter at skatten er avrunda nedetter til næraste 100 kr. Samla rente på under kr 10 skal ikkje innkrevast eller betalast attende.

(I kraft 1. januar 1988. Beløpsgrensene er ikke endret)

#### Lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift

##### Forskrifter til lov om dokumentavgift

##### Forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift

###### § 1–2 første ledd

For avgift som ikke er betalt i rett tid betales renter. Rentesatsen skal være 3 prosentenheter over den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i lov av 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. Rentene beregnes fra forfallsdag og inntil betaling skjer. Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

###### annet ledd

Når avgift helt eller delvis betales tilbake etter klagebehandling eller rettsavgjørelse, betales også erlagte renter tilbake. Dessuten godtgjøres renter av det tilbakebetalte beløp med 3/4 pst. pr. måned eller del av måned fra beløpet blir betalt. Rentegodtgjørelse under kr. 50 betales ikke ut.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra 1. februar 1988.)

###### § 2–3 første ledd

Avgiftsgrunnlag avrundes nedover til nærmeste kr. 1.000.

###### annet ledd

Avgiftsbeløp avrundes nedover til nærmeste kr. 10, dog skal det i alle tilfelle betales minst kr. 250.

(Beløpsgrensen i første ledd er uendret fra ikrafttredelsen 1. januar 1976, mens beløpsgrensen i annet ledd sist ble endret med virkning fra 1. februar 1988.)

#### Lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

##### § 8–3 Varsel om fravik fra selvangivelse

2. Varsel kan i alminnelighet unnlates når fraviket går ut på

a. å forhøye bruttoformue og bruttoinntekt og å sette ned eller stryke fradragsposter med i alt ikke over kr. 20.000 i formue eller kr. 1.000 i inntekt.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1984.)

*§ 9–9 Summarisk endring*

2. Summarisk endring etter nr. 1 kan gjøres bare for de siste to inntektsår forut for det inntektsår ligningen etter kapittel 8 gjelder. Slik endring i formue kan ikke omfatte tillegg eller fradrag som for noe år utgjør mer enn 50.000 kroner eller i inntekt tillegg eller fradrag som tilsammen utgjør mer enn 30.000 kroner.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1984.)

*§ 10–1 Forsinkelsesavgift*

2. Avgiften skal ikke settes lavere enn kr. 200 og skal når forsinkelsen ikke er over en måned, begrenses oppad til kr. 10.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1991.)

*§ 10–3 Unntak fra tilleggsskatt*

Tilleggsskatt fastsettes ikke

c. når tilleggsskatten i alt vil bli under kr. 400.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1991.)

**Forskrifter til ligningsloven****Forskrift 30.12.1983 nr. 1969 om selvangivelsesfritak for pensjonister***§ 1*

Når en pensjonist eller dennes ektefelle ikke har større formue enn kr. 50.000, bortfaller selvangivelsesplikten etter ligningsloven § 4–2 nr. 1 a, forutsatt at pensjonisten og ektefellen ikke har annen inntekt enn minstepensjon fra folketrygden med tillegg av:

a. Tilleggspensjon fra folketrygden, annen innenlandsk offentlig pensjon, trygd eller stønad og pensjon fra godkjent privat tjenestepensjonsordning, jf. skatteloven § 44 første ledd k.

b. Inntekt av egen prosentlignet bolig (herunder prosentlignet fritidsbolig).

c. Avkastning av sparekapital på innskuddskonti med inntil kr. 5.000 i klasse 1 og kr. 10.000 i klasse 2, forutsatt at banken, forsikringsselskapet m.v. har plikt til å levere ligningsoppgaver etter forskrift av 22. desember 1992 nr. 1190 om levering av ligningsoppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper m.v.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1993.)

*§ 2*

Ved avgjørelsen av om pensjonistens og ektefellens bruttoformue overstiger grensen på kr 50.000 ovenfor under § 1, medregnes ikke:

a. Privat innbo og løsøre, i den utstrekning verdien av dette – sammen med verdien av privatbil og lystfartøy – ikke overstiger kr 100.000.

b. Verdi av prosentlignet bolig (herunder prosentlignet fritidsbolig), boliginnskudd samt grunneiendom som ikke gir inntekt, forutsatt at pensjonisten eller ektefellen har vært lignet for vedkommende formuepost det foregående år.

(Beløpsgrensen på 50.000 trådte i kraft i 1993 og grensen på 100.000 i 1984.)

**Forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrenning av lønnsoppgaveplikt***§ 1*

Når samlede lønnsutbetalinger til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1000 kreves dette ikke lønnsinnberettet. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes. Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter første punktum eller om det ikke er utbetalt slik ytelse, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter være fritatt for lønnsinnberetning når beløpet ikke overstiger kr 1000.

Godtgjørelse etter valgloven av 1. mars 1985 nr. 3 § 18 til delegater på partienes nominasjonsmøter er ikke innberetningspliktig selv om godtgjørelsen overstiger grensen i første ledd.

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 26 første ledd bokstavene i og k, er fritatt for plikten til å sende inn lønnsoppgave når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2.000. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter tredje ledd eller lønn som overstiger kr 2.000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10.000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt for lønnsinnberetning. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap m.v. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer m.v. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10.000, skal likevel hele utgiftsgodtgjørelsen lønnsinnberettes.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangementer dog ikke fri bil, kost og losji ved slike, fritt utstyr m.v., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra lønnsinnberetning uten hen-

syn til om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter tredje ledd, lønn som overstiger kr 2.000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

(Beløpsgrensene i første ledd trådte i kraft i 1996. Grensene i tredje, fjerde og femte ledd trådte i kraft i 1992.)

## § 2

Kursteder for alkoholikere, institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede, fysisk funksjonshemmede og andre lignende institusjoner, fritas for plikten til å sende inn lønnsoppgave for klienter når summen av utbetalinger til en klient i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr. 2.000 og utbetalingene utelukkende dreier seg om arbeidspenger som er betalt ut fra terapeutiske hensyn.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

## Forskrift 05.03.1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen

### § 1

Skattepliktig som i det sist forløpne år har mottatt formue som arv eller gave som tilsammen utgjør en verdi av kr. 10.000 eller mer, plikter å gi nærmere opplysninger om dette på første side av selvangivelsen eller på eget ark som legges ved. Den skattepliktige skal oppgi navn, fødselsdato og adresse på giver eller arvelater, hva slags arv eller gave det er og verdien av arven eller gaven.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

### § 2

Skattepliktig som i det siste forløpne år har mottatt gevinst i Det norske Pengelotteri, Norsk Tipping A/S, Tallspillet Lotto, totalisatorspill som faller inn under lov av 1. juli 1927 nr. 3, utlodninger som omfattes av lov om lotterier m.v. av 24. februar 1995 nr. 11, Den norske stats premielån eller tiltak arrangert av massemedia og som er offentlig tilgjengelig, og verdien av gevinsten er kr 10000,- eller mer, plikter å legge ved selvangivelsen bevitnelse fra den som har utlevert gevinsten.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

## Regnskapsforskrift 05.03.1984 nr. 1256 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk

### § 4 Senere status tredje ledd

Nye dyr av samme slag som er nevnt i annet ledd og som er av eget oppal, skal i prinsippet verdsettes

til tilvirkningsverdien som for andre varer. Skattdirektoratet fastsetter hvert år etter at Landbruksdepartementets uttalelse er innhentet, de enhetspriser som skal nyttes for nye dyr ved årets ligning.

### fjerde ledd

Med utgangspunkt i enhetsprisene for nye voksne dyr, jf 3. ledd, fastsettes enhetspriser for nye dyr av eget oppal etter følgende forholdstall:

Kviger over 12 måneder (ikke kalvet) .....	70 pst
Kviger under 12 måneder .....	30 pst
Okser over 12 måneder .....	70 pst
Okser under 12 måneder .....	30 pst
Sauer under 12 måneder .....	60 pst
Geiter under 9 måneder .....	30 pst
Slaktegriser ca 5 måneder .....	100 pst
Slaktegriser ca 4 måneder .....	80 pst
Slaktegriser ca 3 måneder .....	60 pst
Smågriser ca 2 måneder .....	40 pst
Smågriser under 2 måneder .....	20 pst

### femte ledd

Beregnet enhetspris, jf 3. og 4. ledd, som overstiger kr 1.000, avrundes til nærmeste kr 100. Enhetspriser på kr 500 – 1.000 avrundes til nærmeste kr 50. Lavere enhetspris avrundes til nærmeste kr 10. Ved beregning av ny enhetspris for dyr fra åpningsstatus, jf reglene i 2. ledd, foretas avrunding til nærmeste kr 10.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

## Noteringsforskrift 05.03.1984 nr 1257 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk

### § 4 Senere status fjerde ledd

Nye dyr av samme slag som er nevnt i annet ledd og som er av eget oppal, skal i prinsippet verdsettes til tilvirkningsverdien som for andre varer. Skattdirektoratet fastsetter hvert år etter at Landbruksdepartementets uttalelse er innhentet, de enhetspriser som skal nyttes for nye dyr ved årets ligning.

### femte ledd

Med utgangspunkt i enhetsprisene for nye voksne dyr, jf 3. ledd, fastsettes enhetspriser for nye dyr av eget oppal etter følgende forholdstall:

Kviger over 12 måneder (ikke kalvet) .....	70 pst
Kviger under 12 måneder .....	30 pst
Okser over 12 måneder .....	70 pst
Okser under 12 måneder .....	30 pst
Sauer under 12 måneder .....	60 pst
Geiter under 9 måneder .....	30 pst
Slaktegriser ca 5 måneder .....	100 pst
Slaktegriser ca 4 måneder .....	80 pst
Slaktegriser ca 3 måneder .....	60 pst
Smågriser ca 2 måneder .....	40 pst
Smågriser under 2 måneder .....	20 pst

*sjette ledd*

Beregnet enhetspris, jf 4. og 5. ledd, som overstiger kr 1.000, avrundes til nærmeste kr 100. Enhetspriser på kr 500 – 1.000 avrundes til nærmeste kr 50. Lavere enhetspris avrundes til nærmeste kr 10. Ved beregning av ny enhetspris for dyr fra åpningsstatus, jf reglene i 3. ledd, foretas avrunding til nærmeste kr 10.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

**Forskrift 03.12.1985 nr. 2072 om begrensning av plikten til å gi oppgave om leieforhold m.v. etter ligningsloven**

## § 3

1. Oppgave som nevnt i ligningsloven § 6–8 nr. 2 skal ukrevet leveres av den som mot godtgjøring har formidlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte o.l. Det samme gjelder slik formidling av annen fast eiendom når denne ikke skal benyttes i næring eller forretningsvirksomhet av leietakeren.

2. Oppgave etter nr. 1 pliktes likevel ikke gitt:

c. når formidlingen vedrører leie med et samlet årlig beløp til den enkelte utleier på opptil kr 10.000.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1992.)

**Forskrift 22.01.1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver**

*§ 2 Gebyr ved for sent eller ikke innleverte oppgaver.*

Hvis den som skal levere oppgaver etter ligningsloven §§ 6–16 c og 6–13 nr. 3 ikke leverer slike oppgaver innen 31. januar, kan han ilegges et gebyr på kr. 10,- pr. dag for hver oppgave som ikke leveres. Opplysninger om en skattyter regnes som en oppgave.

Hvis den som skal levere utenlandsoppgave etter ligningsloven § 4–4 nr. 3 ikke leverer slik oppgave innen utgangen av august i året etter inntekts-

året, kan han ilegges et gebyr på kr 50,- pr. dag for hver oppgave som ikke leveres. Gebyret skal ikke settes lavere enn kr 300,- og ikke høyere enn kr. 20.000,- pr. skattyter. Når forsinkelsen er en måned eller mindre, begrenses gebyret oppad til kr 10.000,- pr. skattyter. Når et norsk deltakerlignet selskap leverer fellesoppgave, jf. forskrift av 15. mai 1991 nr. 338 om utenlandsoppgave § 2 bokstav d, regnes opplysninger om hver oppgavepliktig deltaker som en oppgave.

(Beløpsgrensen i første ledd trådte i kraft i 1991 og grensene i andre ledd i 1993.)

**Forskrift 30.10.1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver fra boligselskap**

*§ 4 Endringsmeldinger*

Er de innberettede størrelser feilaktige, foretas ny innberetning og omberegning kun for andelshavere hvor endring medfører at en eller flere av de innberettede poster som nevnt i § 3 nr. 6 og 7 blir endret med minst kr 400 pr post, eller en eller flere av de innberettede poster som nevnt i § 3 nr. 5, 8, 9 eller 10 blir endret med minst kr 1.000 pr post.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

**Forskrift 28.05.1993 nr. 425 om forenklet selvangivelse**

*§ 2 Materielle vilkår siste ledd*

Skattyter kan likevel ha formue i kontantbeholdning som er mindre enn 3.000 kroner og i innbo/løsøre til maksimal verdi 100.000 kroner.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1993.)

**Forskrift 14.07.1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 6–10 nr. 1 og 2, jf. nr. 4**

*§ 2 Gebyr annet ledd*

Gebyret settes til kr 150 pr dag for manglende opplysninger om oppdragstaker, begrenset til kr 75.000 for hver slik forsømmelse, og til kr 30 pr dag for manglende opplysninger om arbeidstaker, begrenset til kr 15.000 for hver slik forsømmelse.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1994.)

**Forskrift 29.08.1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer**

*§ 1 Utbetalinger på skadeforsikring mv*

Forsikringsselskaper skal ukrevet levere oppgaver over utbetalinger siste år. Det skal gis oppgave over følgende utbetalinger:

a. Alle utbetalinger ved personskade som skal dekke ervervstap frem til oppgjørstidspunktet og for et tidsfestet fremtidig tidsrom. Alle periodiske utbetalinger ved personskade, med unntak av dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil kr 20 pr dag, jf. skatteloven § 42 tredje ledd bokstav b

c. Retur av forsikringspremie (ristornering), som i året overstiger kr 25.000 pr forsikringstaker.

d. Alle andre utbetalinger i året som overstiger kr 100.000 på en enkelt forsikring. Ved avgjørelsen av om en utbetaling overstiger kr 100.000 i året skal det legges til grunn den samlede utbetaling, eksklusiv eventuell rentegodtgjørelse, til samme mottaker vedrørende samme skadetilfelle. Ansvarlige selskaper og sameiere regnes som en mottaker.

(Beløpsgrensene i bokstav a) og c) trådte i kraft i 1995. Grensen i bokstav d) trådte i kraft i 1994.)

#### Forskrift 13.07.1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier

##### § 5 Endringsmeldinger

Oppdages det i ettertid at innberettede opplysninger ikke er korrekte, skal det sendes endringsmeldinger for de sameiere dette gjelder. Det skal ikke foretas ny innberetning og omberegning dersom poster som nevnt i § 3 nr 6 og 7 er endret med mindre enn kr 400 pr post, eller poster som nevnt i § 3 nr 8 og 9 er endret med mindre enn kr 1.000 pr post.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1995.)

#### Forskrift om takseringsregler til bruk ved ligningen for inntektsåret 1999

Fastsatt av Skattedirektoratet 9. desember 1999 med hjemmel i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 og delegeringsvedtak av 22. januar 1982.

Merknad: Denne forskriften fastsettes av Skattedirektoratet hvert år. I den forbindelse gjennomgås samtlige beløpsgrenser. Departementet har derfor ikke undersøkt når hvert enkelt beløp ble endret sist.

##### 0.0 Innledning

Takseringsregler til bruk ved ligningen for inntektsåret 1999 er den 9. desember 1999 fastsatt av Skattedirektoratet (jf. ligningsloven § 7-1 og delegeringsvedtak av 22. januar 1982), og sendes ut med denne meldingen.

##### 1.0 Formue

###### 1.1 Bolig- og fritidseiendommer

Det skal ikke skje noen generell oppskrivning av verdien på bolig- og fritidseiendommer fra 1998 til 1999.

Dersom en bolig- eller fritidseiendom er steget i verdi fra 1. januar 1999 pga. påkostninger mv., kan ligningsverdien heves. Det samme gjelder dersom påkostninger mv. er foretatt tidligere uten å være tatt hensyn til pga. manglende eller ufullstendige opplysninger.

Ligningsverdien på eiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, kan settes ned.

###### 1.2 Skogbrukseiendommer

Ved ligningen for inntektsåret 1999 skal skogverdiene normalt beholdes uendret på samme nivå som for 1998.

###### 1.3 Andre faste eiendommer

Som «andre faste eiendommer» regnes forretnings-eiendommer, jordbrukseiendommer, hotell-, losji- og bevertningsbygg, industri-, kontor- og lagerbygg, tomtearealer o.l.

For slike eiendommer skal det ikke foretas noen generell økning av ligningsverdiene pr. 1. januar 2000. Enkeltstående eiendommer som har vesentlig lavere ligningsverdi enn sammenlignbare eiendommer, kan likevel økes. Dersom en eiendom er steget i verdi fra 1. januar 1999 pga. vesentlige påkostninger mv., kan ligningsverdien alltid økes. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er kommet til ligningsmyndighetenes kunnskap senere.

Ligningsverdien på eiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, kan settes ned.

###### 1.4 Driftsløsøre

Formuesverdien for driftsløsøre settes til den ligningsmessige nedskrevne verdien ved utgangen av inntektsåret. Dersom saldoen er negativ, settes formuesverdien til kr 0. Avvik fra positiv saldoverdi bør gjøres dersom skattyter påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn nedskrevet verdi. Fast teknisk utstyr skal formueslignes sammen med driftsbygningene selv om utstyret etter avskrivningsreglene inngår på saldogrupperen «driftsløsøre».

## 1.5 Formuessatser for buskap

Formuesverdien av buskap følger reglene for egen-tilvirkede varer og fastsettes til tilvirkningsverdien.

## 1.5.1 Hester

## Arbeidshester

Arbeidshester av eget oppal og innkjøpte hester på gårdsbruk ansettes til tilvirkningsverdien ved eget oppal.

Satser for eget oppal:

	Fjording	Dølahest
Hester inntil 1 år .....	kr 1.000	kr 1.400
Hester inntil 2 år .....	kr 2.500	kr 3.500
Hester inntil 3 år .....	kr 4.000	kr 5.600
Hester over 3 år .....	kr 5.000	kr 7.000

## 1.5.2 Storfe

	Ordinære Jersey-rasen	Satser for voksne dyr	I pst. av satser
Kyr tilført i året (har kalvet) .....	kr 4.200	kr 3.200	
Kviger over 12 måneder (ikke kalvet) .....	kr 2.900	kr 2.200	70
Kviger under 12 måneder .....	kr 1.300	kr 1.000	30
Okser over 12 måneder .....	kr 2.900	kr 2.200	70
Okser under 12 måneder .....	kr 1.300	kr 1.000	30

## 1.5.3 Griser

		I pst. av voksne dyr
Avlsgriser tilført i året (over 6 måneder) .....	kr 1.500	
Slakteferdige griser .....	kr 1.000	100
Slaktegriser ca 4 måneder .....	kr 800	80
Slaktegriser ca 3 måneder .....	kr 600	60
Smågriser ca 2 måneder .....	kr 400	40
Smågriser under 2 måneder ...	kr 200	20

## 1.5.4 Småfe

		I pst. av voksne dyr
Sauer tilført i året (over 12 måneder) .....	kr 350	
Sauer under 12 måneder .....	kr 210	60
Geiter tilført i året (over 9 måneder) .....	kr 180	
Geiter under 9 måneder .....	kr 50	30

## Travhester

Travhester føres opp med antatt salgsverdi. Hester av eget oppal under 1 år bør normalt settes til minst kr 10.000. Denne verdi må økes for hvert år inntil 3 år. Hester som har nådd denne alder i 1999, vil måtte verdsettes til minst kr 24.000. For svært gode hester settes formuesverdien til 15 prosent av forsikringssummen. Verdien for slike hester eid utenfor næringsvirksomhet, kan ikke settes ned før det er sannsynlig at vedkommende hest har en lavere salgsverdi.

## 1.5.5 Fjørfe (tradisjonelt)

Verpehøner .....	pr. stk. kr 4
Kyllinger .....	pr. stk. kr 4
Gjess, kalkuner .....	pr. stk. kr. 80
Ender .....	pr. stk. kr. 50

## 1.5.5.1 Struts

Følgende verdier legges til grunn for dyr av eget oppal:

Kyllinger, nyklekte .....	kr 1.500
Kyllinger, 10 dager t.o.m. 9 mnd. ....	kr 3.100
Ungdyr, 10 mnd. – 23 mnd. ....	kr 5.500
Voksne, 24 mnd. og eldre .....	kr 10.000

## 1.5.6 Pelsdyr

Det er fastsatt følgende normalsatser for verdsetting av usolgte markedsførte skinn (skatteloven § 47 tredje ledd) ved formues- og inntektsligningen for inntektsåret 1999:

Sølvrev .....	kr 220
Blårev og annen rev .....	kr 190
Mink .....	kr 90
Ilder .....	kr 50



Satsene ovenfor som skal gi uttrykk for tilvirkningsverdien, skal også nyttes ved formuesansettelsen av livdyr og skinn på lager hjemme. For aksjeselskaper skal satsene også nyttes ved inntektsligningen.

#### 1.5.7 Andre dyr

Bifolk uten kube .....	kr 220
Kaniner .....	kr 30
Rein over 1 år .....	kr 400
Rein under 1 år (fjorårskalver) .....	kr 200

#### 1.5.8 Oppdrettsfisk, skjell mv.

Regelen for verdsettelse av varelager legges i utgangspunktet til grunn ved formuesansettelsen av levende oppdrettsfisk. På grunn av den risiko for sykdom, skade etc. som fiskebestanden normalt er utsatt for, settes verdien derfor til 65 pst. av tilvirkningsverdien. Med tilvirkningsverdien forstår en her innkjøp av smolt/settefisk, utgifter til fôr og til leid arbeid i forbindelse med føringen.

Beholdning av blåskjell o.l. stående i sjøen verdsettes ikke.

#### 1.6 Varelager i jordbruk og skogbruk

Det er bare avling for salg, prisfastsatt til tilvirkningsverdien, og innkjøpt varelager som skal tas med ved formuesansettelsen.

Med virkning for inntektsansettelsen gjelder følgende regel:

Egenprodusert varelager skal verdsettes til tilvirkningsverdien. Med tilvirkningsverdien menes de direkte produksjonskostnadene. De indirekte produksjonskostnadene som avskrivninger, vedlikeholdsutgifter, forsikringer o.l. skal ikke være med. Av praktiske grunner fastsettes enhetsprisene på varelager i jordbruket av Skattedirektoratet.

##### 1.6.1 Korn

Følgende priser legges til grunn:

	Basispriser 1999/2000	Tilvirkningsverdi
Mathvete .....	kr 2,31 pr. kg	kr 1,04
Förhvete .....	kr 1,98 pr. kg	kr 1,04
Matrug .....	kr 2,15 pr. kg	kr 0,96
Förrug .....	kr 1,93 pr. kg	kr 0,96
Rughvete .....	kr 1,92 pr. kg	kr 0,96
Bygg .....	kr 1,92 pr. kg	kr 0,88
Havre .....	kr 1,73 pr. kg	kr 0,76
Oljefrø .....	kr 4,44 pr. kg	kr 2,02
Erter .....	-	kr 1,21

##### 1.6.2 Poteter

Følgende priser legges til grunn:

	Oppnådd pris	Tilvirkningsverdi
Matpoteter .....	kr 2,00 pr. kg	kr 0,80
Fabrikkpoteter ..	kr 1,25 pr. kg	kr 0,50

##### 1.6.3 Innkjøpt varelager

Innkjøpt varelager verdsettes til anskaffelsesverdien.

##### 1.6.4 Annet varelager for salg

Salgsprodukter verdsettes normalt til ca 40 pst. av netto salgsverdi. For planter på friland i planteskoler nyttes 20 pst. av netto salgsverdi ved engrossalg som tilvirkningsverdi.

##### 1.6.5 Avlingslager beregnet på oppføring av egen buskap

Etter opplysninger fra Landbrukets Priscentral verdsettes nedenstående førmidler slik:

	Salgsverdi pr. kg	Tilvirkningsverdi
Høy .....	kr 1,50	kr 0,60
Halm, ubehandlet .....	kr 0,60	kr 0,25
Halm, ammoniakk-behandlet .....	kr 0,90	kr 0,45
Kålrot .....	kr 0,24	kr 0,10
Grassilo .....	kr 0,40	kr 0,15
Byggrøpp .....	-	kr 1,00
Havregrøpp .....	-	kr 1,00

Tilvirkningsverdien på andre førmidler settes til en pris lik kr 1 pr. førenhet.

##### 1.6.6 Lager av skogsvirke

Lager av tømmer, ved mv. skal verdsettes til tilvirkningsverdien. Dette tilsvarer stort sett utgiftsførte beløp til hogging, kjøring mv. av det tømmeret, veden mv. som ved årsskiftet ennå ikke er levert. Verdien av eget arbeid skal ikke tas med.

##### 1.7 Annen formue

###### 1.7.1 Privatbiler, private motorsykler og private snøscootere

Privatbiler/motorsykler/snøscootere verdsettes med utgangspunkt i kjøretøyets listepreis ved registrering som ny:

Registrerings- år som ny 1999	75 pst.
1998 .....	65 pst.
1997 .....	55 pst.
1996 .....	45 pst.
1995 .....	40 pst.
1994 .....	30 pst.
1993 .....	20 pst.
1984 – 1992 .....	15 pst.
1970 – 1983 .....	kr 1.000

Årsmodell 1969 eller eldre anses som veteran-kjøretøy og verdsettes til antatt salgsværdi.

Dersom kjøretøyet av spesielle grunner har gått særskilt ned i verdi, kan verdien settes lavere enn skalaen ovenfor.

#### 1.7.2 Campingvogner

Campingvogner skal tas med i selvangivelsen som egen formuespost. Ved verdsettelsen nyttes samme skala som for privatbiler/motorsyklar/snøscootere. Beregningsgrunnlaget er campingvognens listepris som ny.

#### 1.7.3 Fritidsbåter

Fritidsbåter verdsettes til antatt salgsværdi. Er antatt salgsværdi (medregnet påhengsmotor og fast utstyr) kr 50.000 eller høyere, anses båten som eget formuesobjekt og inngår ikke i fribeløpet for innbo og annet løsøre, jf. post 1.7.4. I disse tilfellene settes salgsværdi til 75 pst. av forsikringssummen.

For fritidsbåter med antatt salgsværdi lavere enn kr 50.000, vil verdien inngå i fribeløpet for innbo og løsøre, jf. post 1.7.4.

#### 1.7.4 Innbo og annet løsøre som ikke gir inntekt

Verdien av innbo mv. settes i følgende forhold til forsikringssummen:

Av de første kr 1.000.000 settes ligningsverdien til 10 pst. = kr 100.000.

Av de neste kr 400.000 settes ligningsverdien til 20 pst. = kr 80.000.

Av det overskytende regnes 40 pst.

Av sum verdi beregnet på denne måten, skal inntil kr 100.000 trekkes fra som fribeløp.

Innbo og løsøre, f.eks. fritidsbåt o.l., omfattes av ovennevnte takseringsregel selv om det leies ut i perioder når eieren også bruker det privat og utleieinntekten er under kr 10.000 pr. år.

1.8 Verdsettelse av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.

#### 1.8.1 Nybygde skip

Verdsettelsesreglene gjelder alle typer skip, borefartøyer, boliggrigger, fiskefartøyer, taubåter mv.

Nybygde skip skal i leveringsåret (år 1) verdsettes til 85 pst. av kostpris uansett når i året de leveres. Fra år 2 til og med år 15 skal gjenværende formuesverdi årlig reduseres med 15 pst. Avrundet uten desimaler vil formuesverdien utgjøre i prosent av kostpris som ny:

Leveringsår	
År 1 .....	85 pst. av kostpris
År 2 .....	72 pst. av kostpris
År 3 .....	61 pst. av kostpris
År 4 .....	52 pst. av kostpris
År 5 .....	44 pst. av kostpris
År 6 .....	37 pst. av kostpris
År 7 .....	31 pst. av kostpris
År 8 .....	26 pst. av kostpris
År 9 .....	22 pst. av kostpris
År 10 .....	19 pst. av kostpris
År 11 .....	16 pst. av kostpris
År 12 .....	14 pst. av kostpris
År 13 .....	12 pst. av kostpris
År 14 .....	10 pst. av kostpris
År 15 .....	10 pst. av kostpris

Skip levert i 1984 eller tidligere verdsettes til 10 pst. av kostpris.

Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsværdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdi, kan salgsværdien legges til grunn, jf. skatteloven § 36 første ledd. Med «salgsværdien» menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvillende certepartier/konsesjoner.

#### 1.8.2 Påkostninger

Betydelige påkostninger skal vurderes for seg og verdsettes særskilt. Påkostninger over 20 pst. av skipets kostpris som nytt anses som betydelige. Slike påkostninger skal verdsettes til 85 pst. i år 1 med en årlig reduksjon i 15 år av gjenværende verdi med 15 pst. Påkostningen skal ikke verdsettes lavere enn 10 pst. av kostpris. En betydelig påkostning vil etter dette behandles tilsvarende anskaffelsen av et nytt skip, jf. post 1.8.1.

Formuesverdien av det «opprinnelige» skipet må reduseres med eventuell forholdsmessig verdi av utstyr som tas ut i forbindelse med en ombygging.

Påkostninger på under 20 pst. av skipets kostpris, vil ikke bli gjenstand for særskilt verdsettelse. Slike mindre påkostninger vil dermed ikke ha innvirkning på formuesfastsettelsen. Påkostninger fordelt over flere år vil kunne ses i sammenheng ved anvendelse av 20 pst.-grensen.

#### 1.8.3 Brukte skip

Kostpris som ny (nedskrevet – jf. post 1.8.1) skal legges til grunn selv om skipet skifter eier. Ved kjøp av skip hvor det ikke er mulig å fastslå byggeprisen, kan det tas utgangspunkt i 85 pst. av kjøpers kostpris. Det gis videre 15 pst. årlig reduksjon av gjenværende formuesverdi inntil skipet har nådd en alder på 15 år fra det var ferdigbygd. Restverdien blir så stående videre som formuesverdi.

#### 1.8.4 Kontrakter

Nybyggingskontrakter for skip skal verdsettes til 85 pst. av kontraktsprisen.

#### 1.9 Samordning mellom kapitalavkastningsgrunnlaget ved beregning av personinntekt og de ligningsmessige formuesverdier

I foretak hvor det fastsettes personinntekt etter skattelovens fjerde kapittel, skal det skje en samordning av verdiene på eiendelene ved formuesligningen og en eiendels utgående verdi ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget når verdsettelsen er skjedd etter en av nedenstående alternative verdsettelsesmåter:

a. eiendelens bokførte verdi i regnskap oppgjort etter reglene i lov av 17. juli 1998 nr. 56 (regnskapsloven).

b. en fastsatt andel av eiendelens forsikringsverdi pr. 31. desember 1990.

c. eiendelens omsetningsverdi fastsatt ved særskilt taksering (eventuelt avtale).

Dersom verdien som lagt til grunn ved beregningen av kapitalavkastningsgrunnlaget etter ett av disse alternativer overstiger den formuesverdi som ellers ville ha blitt lagt til grunn pr. 1. januar 2000, legges denne høyere verdi også til grunn ved formuesligningen så sant skattyter ikke kan påvise en lavere faktisk verdi. Verdien ved formuesligningen settes ikke høyere enn høyeste lovlige verdi etter skatteloven § 37.

#### Spesielt for selskaper

Det gjelder særskilte regler for samordning av kapitalavkastningsgrunnlaget og ligningsmessig formuesverdi ved beregning av formuesverdier av ikke-børsnoterte aksjer. Etter forskrift av 3. februar

1992 nr. 73 om beregning av formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer § 3 nr. 4, skal kapitalavkastningsgrunnlaget og ligningsmessig formuesverdi samordnes uansett hvilken verdsettelsesmetode som er benyttet ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget. Ved beregning av formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer skal verdiene derfor samordnes også når skattemessige verdier er benyttet ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget. Verdien ved formuesligningen settes likevel ikke høyere enn omsetningsverdi.

#### 2.0 Inntektsposter

##### 2.1 Priser for jordbruksprodukter brukt i husholdningen og som føderådsytelse

##### 2.1.1 Planteprodukter

2.1.1.1 Poteter .....	Pr. kg kr 2,00
2.1.1.2 Hodekål .....	Pr. kg kr 1,50
2.1.1.3 Gulrøtter .....	Pr. kg kr 2,70

##### 2.1.2 Melk

2.1.2.1 Helmelk pr. liter kr 3,08

##### 2.1.3 Kjøtt

##### 2.1.3.1 Storfe

	Pris pr. kg skrottevekt
1. Okse .....	kr 32
2. Kvige .....	kr 30
3. Ku .....	kr 27

##### 2.1.3.2 Kalv

1. Mellomkalv .....	kr 33
2. Spedkalv .....	kr 23

##### 2.1.3.3 Sau

1. Lam .....	kr 35
2. Sau .....	kr 23

##### 2.1.3.4 Geit

1. Kje .....	kr 24
2. Geit .....	kr 19

##### 2.1.3.5 Svin

1. Gris .....	kr 19
2. Purker .....	kr 19

2.1.3.6 Rein ..... Kr 40

##### 2.1.3.7 Fjørfe

Høner, pris pr. stk. ....	Kr 4 (1995)
---------------------------	-------------

### 2.1.4 Andre produkter

2.1.4.1 Ull, pr. kg .....	kr 40
2.1.4.2 Honning, pr. kg .....	kr 40
2.1.4.3 Egg, pr. kg .....	kr 11

## 2.2 Verdsetting av naturalier

### 2.2.1 Uttak av jordbruksprodukter

Skattedirektoratet fastsetter følgende normer:

- 2.2.1.1 Melk pr. husstandsmedlem pr. år kr 500.
- 2.2.1.2 For personer over 70 år reduseres satsen for melk til det halve.
- 2.2.1.3 Melk pr. husstandsmedlem pr. kostdag, ca 0,5 liter, tilsvarer kr 1,54.
- 2.2.1.4 Basis 160 l melk á kr 3,08.
- 2.2.1.5 Poteter pr. husstandsmedlem pr. år kr 140.
- 2.2.1.6 For barn under 10 år og for personer over 70 år reduseres satsen for poteter til det halve.
- 2.2.1.7 Basis 70 kg poteter pr. år á kr 2.

### 2.2.2 Fisk til eget bruk

Ikke regnskapspliktige lottakeres uttak av fisk til eget bruk settes til kr 600 pr. husstandsmedlem. For barn under 10 år reduseres satsen til det halve. (1997)

### 2.2.3 Verdi av eget husvær

#### 2.2.3.1 Prosentlignede boliger og fritidseiendommer

Ligningsverdien for boliger (herunder boligselskaper) og fritidseiendommer skal normalt ikke økes fra 1998 til 1999, se post 1.1. For inntektsåret 1999 er bunnfradraget for boligeiendommer kr 51.250 og kr 0 for fritidseiendommer. Dersom ligningsverdien av boligen eller fritidseiendommen overstiger kr 451.000, skal det beregnes prosentinntekt med 5 pst. av den delen av ligningsverdien som overstiger kr 451.000. For ligningsverdier under kr 451.000 er prosentinntekten 2,5 pst. etter at bunnfradraget for boliger er trukket fra.

#### 2.2.3.2 I jordbruk

Bruttoverdien av husvær på gårdsbruk (herunder føderåd) skal normalt ikke økes fra 1998 til 1999. Hvis det er noe reealt leiemarked i distriktet, må utleieverdien fastsettes ved skjønn. Imidlertid har Finansdepartementet i brev av 17. desember 1997 gitt instruks om at det ikke skal foretas særskilte økninger i antatt leieverdi for våningshus på gårdsbruk fra og med inntektsåret 1997 med mindre det skjer som ledd i en oppjustering av takstgrunnlaget for fast eiendom generelt.

Dersom husvær på gårdsbruk er påkostet i løpet av inntektsåret 1999, kan bruttoverdien likevel økes såfremt dette er nødvendig for å komme opp på et passende nivå. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er kommet til ligningsmyndighetenes kunnskap senere.

#### 2.2.3.3 Bruttolignede boliger utenom jordbruk

Verdien av egen bruk av bolig som ikke prosentlignes, skal som hovedregel settes til hva det vil koste å leie tilsvarende bolig i distriktet. Det som er sagt om våningshus under post 2.3.3.2 gjelder tilsvarende.

Garasje som ligger på samme tomt som direkte-lignet bolig, lignes også direkte. Fordelen settes til kr 140 pr. mnd. (kr 1.680 pr. år) pr. garasjeplass.

### 2.2.4 Verdi av eget brensel

Skattedirektoratet fastsetter ikke normer sentralt for verdi av eget brensel i 1999, da det må foretas en totalvurdering i hvert enkelt tilfelle der strømforbruk til privat bruk og eventuelt bruk av annet brensel må trekkes inn.

#### 2.2.5 Fordel ved egen utnyttning av jakt på elg, reinsdyr og hjort

Ved nettoligning av jaktrett settes nettofordelen pr. fellingstillatelse for inntektsåret 1999 til kr 3.500 for elgku, kr 4.500 for elgokse og for elgkalv kr 1.700. Fellingstillatelse for reinsdyr og hjort vurderes etter samme retningslinjer som for elg. Fordelen settes for voksne dyr til kr 1.000 for reinsdyr og kr 1.700 for hjort. Det gis ingen fradrag for utgifter knyttet til jakten.

Ved bruttoligning av jakt skal inntekten fastsettes på grunnlag av regnskap. Utgifter til gevær, ammunisjon mv. samt ettersøkeshund kan dog bare føres til fradrag med inntil kr 2.000 for hver skogei-er.

#### 2.2.6 Uttak av för mv. til hester som nyttes utenom jord- og skogbruksnæringen

Verdien av för, husrom mv. til hester som nyttes i travsport eller på annen måte utenom jord- og skogbruksnæringen, settes til kr 10.000 for voksne trav- og galopphester. (1995) For hobbyhester utenom trav- og galoppport, settes uttaket til kr 7.000 og for ponnyer til kr 4.400. Satsen reduseres skjønnsmessig for föll og unghester.

Ved fastsettelsen av satsen er det regnet med et førkrav på 2.500 f.e. (fôrenheter) årlig for hester i relativ hard trening. Eventuelt innkjøpt før hvor utgiftene ikke er blitt belastet jordbruksnæringen, må komme til fradrag ved beregningen av uttaksverdien.

### *2.3 Overskudd på særskilte godtgjørelser, tilleggssytelser mv. til lønnstakere*

De fleste naturalytelser, samt overskudd på utgiftsgodtgjørelser, er skattepliktig inntekt for lønnstakere.

#### *2.3.1 Overskudd på godtgjørelse til kost og losji*

##### *2.3.1.1 Kostbesparelse*

For ukependlere regnes skattepliktig kostbesparelse. Der satsene under post 2.4.1.2 anvendes, er det tatt hensyn til kostbesparelsen i satsen. Er arbeidstakerens kost dekket etter regning eller ved administrativ forpleining, settes kostbesparelsen til kr 65 pr. døgn. Dette tilsvarer den sats som er fastsatt for 1999 for fri kost i medhold av skattebetalingsloven § 6 nr. 2.

##### *2.3.1.2 Reiser/opphold utenfor hjemmet med overnatting – innenlands*

Når godtgjørelse for kost på innenlandsreiser med overnatting er utbetalt med inntil:

kr 440 pr. døgn for skattytere som har bodd på hotell mv., og skattyter selv betaler frokosten,

kr 240 pr. døgn for skattytere som har bodd på pensjonat mv. hvor de ikke kan stille noe mat selv, heller ikke frokost og aftens, eller

kr 158 pr. døgn for andre skattytere enn nevnt ovenfor

kan det normalt med de reservasjoner som følger nedenfor, legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt noe overskudd. Forutsetningen er at skattyteren må dekke de reelle utgifter til kost selv, uten subsidiering mv. fra arbeidsgiver eller annen oppdragsgiver. Subsidiering omfatter ikke kontantgodtgjørelse (diettgodtgjørelse) utbetalt direkte til skattyter. Småutgifter er inkludert i alle satsene ovenfor.

Godtgjørelse etter de to høyeste satsene anses bare medgått fullt ut når skattyter kan legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat. Ved manglende legitimasjon benyttes laveste sats.

Den fremlagte legitimasjon må være i samsvar med Skattedirektoratets forskrift av 9. desember

1992 nr. 1042 om krav til legitimasjon vedrørende fradrag for merutgifter til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet (Sk nr. 10/1993 – Utv. 1993 s. 959).

Godtgjøres det at det ikke er forsvarlig og hensiktsmessig – bl.a. sett i relasjon til krav til hygiene mv. – å tilberede frokost eller aftens på oppholdsstedet, kan pensjonatsatsen benyttes.

Er godtgjørelsen utbetalt med høyere satser enn ovenfor, vil merutbetalingen være skattepliktig med mindre full utgiftsdokumentasjon fremlegges.

Dersom arbeidstaker har fri kost og losji (administrativ forpleining) på arbeidsreiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av «bruspenger», anses inntil kr 38 pr. døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Når utgiftene til losji på yrkesreiser eller ved arbeidsopphold utenfor hjemmet refunderes etter regning, skal det ikke gjøres tillegg i inntekten for losji. På de fleste hoteller inngår frokost i romprisen. Refunderte utgifter til losji på hotell vil i slike tilfeller omfatte frokost. Det må tas hensyn til dette ved fradraget for kostutgifter. Frokosten settes i slike tilfeller til kr 60 pr. dag.

Natt tillegg utbetalt for tjenestereiser i samsvar med satser og legitimasjonskrav i statlig regulativ, anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd. Satsen for natt tillegg reduseres fra og med 29. døgn ved lengre sammenhengende opphold på ett sted.

##### *2.3.1.3 Reiser/opphold utenfor hjemmet med overnatting – utenlands*

Utbetalt diettgodtgjørelse for utenlandsreiser kan godkjennes som medgått inntil satsene etter statens utenlandsregulativ for vedkommende land, når skattyteren gjennom reiseregning legitimerer at han har bodd på hotell.

Kan skattyteren ikke legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat, legges laveste sats under post 2.4.1.2 til grunn.

Dersom arbeidstaker har fri kost og losji (administrativ forpleining) på arbeidsreiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av «bruspenger», anses inntil kr 55 pr. døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Natt tillegg utbetalt for tjenestereiser i samsvar med satser og legitimasjonskrav i statlig regulativ, anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd. Satsene reduseres med 25 pst. f.o.m. 29. døgn ved lengre sammenhengende opphold på ett sted.

## Sats for nattillegg og kostgodtgjørelse

	Natt- tillegg	Kostgodt- gjørelse		Natt- tillegg	Kostgodt- gjørelse
<i>Afrika:</i>			Dominica .....	850	510
Algerie .....	930	490	Den dominikanske republikk ..	930	420
Angola .....	1.000	960	Ecuador .....	1.090	400
Benin .....	800	330	Guatemala .....	950	370
Botswana .....	550	330	Guyana .....	1.050	560
Egypt .....	1.020	650	Haiti .....	710	470
Elfenbenskysten .....	870	520	Jamaica .....	920	350
Etiopia .....	880	400	Mexico .....	1.250	500
Ghana .....	1.000	310	Nederlandske antiller .....	1.150	830
Guinea .....	700	450	Nicaragua .....	1.000	420
Kamerun .....	900	320	Panama .....	950	450
Kenya .....	1.000	450	Paraguay .....	880	320
Lesotho .....	550	250	Peru .....	1.050	530
Liberia .....	610	540	Puerto Rico .....	1.150	670
Libya .....	820	1.170	St. Kitts-Nevis .....	900	580
Madagaskar .....	730	200	Surinam .....	1.130	370
Malawi .....	850	300	Trinidad og Tobago .....	1.120	470
Mali .....	450	270	Uruguay .....	800	400
Marokko .....	960	520	USA .....	1.320	700
Mauritius .....	1.300	390	- New York by .....	1.890	900
Mocambique .....	800	340	- Washington D.C. ....	1.800	900
Namibia .....	630	350	Venezuela .....	1.400	660
Nigeria .....	1.000	400	Øvrige områder .....	820	480
Senegal .....	620	320	<i>Asia:</i>		
Seychellene .....	1.190	310	Aserbajdsjan .....	1.300	650
Sudan .....	900	260	Bahrain .....	1.400	550
Swaziland .....	710	300	Bangladesh .....	1.050	410
Sør-Afrika .....	1.020	370	Bhutan .....	øvrige	øvrige
Tanzania .....	900	340	Brunei .....	940	430
Togo .....	670	500	Burma (Myanmar) .....	1.050	510
Tunisia .....	860	430	Filippinene .....	1.650	800
Uganda .....	830	280	Forente Arabiske Emirater .....	1.280	680
Zambia .....	810	340	India .....	1.480	350
Zimbabwe .....	1.010	300	Indonesia .....	1.250	550
Øvrige områder .....	790	480	Irak .....	850	700
<i>Amerika:</i>			Iran .....	890	800
Antigua .....	1.140	490	Israel .....	1.480	840
Argentina .....	1.200	900	Japan .....	1.500	1.200
Bahamas .....	1.230	450	- Tokyo .....	1.950	1.430
Barbados .....	970	1.000	- Osaka .....	1.850	1.370
Bermuda (Br) .....	1.200	500	Jordan .....	1.230	420
Bolivia .....	700	240	Kambodia .....	1.000	400
Brasil .....	1.360	600	Kina .....	1.300	700
- Sao Paulo .....	1.550	1.050	- Hong Kong .....	1.620	990
Canada .....	950	530	Kuwait .....	1.100	600
Chile .....	1.100	510	Kypros .....	980	420
Colombia .....	1.100	900	Laos .....	650	320
Costa Rica .....	1.010	610	Libanon .....	1.250	800
Cuba .....	680	450	Macau (P) .....	1.060	600
			Malaysia .....	850	470

## Skatte- og avgiftsopplegget 2001 - lovendringer

	Natt- tillegg	Kostgodt- gjørelse		Natt- tillegg	Kostgodt- gjørelse
Maldivene .....	760	300	Nederland .....	1.070	590
Nepal .....	1.000	340	- Amsterdam .....	1.150	680
Oman .....	980	500	- den Haag .....	1.040	670
Pakistan .....	1.140	330	Polen .....	1.300	680
Qatar .....	1.350	630	Portugal .....	1.030	670
Saudi-Arabia .....	910	660	Romania .....	1.090	430
Singapore .....	1.130	650	Russland .....	650	380
Sri Lanka .....	790	300	- Moskva .....	*	950
Syria .....	1.190	490	- St. Petersburg .....	*	690
Sør-Korea .....	1.350	800	Slovakia .....	850	360
Taiwan .....	1.200	580	Slovenia .....	730	450
Thailand .....	1.120	480	Spania .....	750	580
Tyrkia .....	1.470	570	- Madrid .....	1.120	750
Vietnam .....	1.300	410	- Barcelona .....	950	720
Yemen .....	1.300	460	Storbritannia .....	1.310	690
Øvrige områder .....	780	480	- London .....	1.550	1.020
<i>Australia/Oceania:</i>			Sveits .....	1.100	690
Australia .....	1.200	660	- Geneve .....	1.230	730
Fiji .....	960	400	- Zürich .....	1.200	750
New Zealand .....	1.100	580	Sverige .....	1.270	550
Papua-New Guinea .....	1.000	280	Tsjekkiske republikk .....	1.150	480
Øvrige områder .....	790	480	Tyskland .....	1.100	650
<i>Europa:</i>			- Berlin .....	1.220	680
Albania .....	1.050	460	- Düsseldorf .....	1.220	730
Belgia .....	1.060	720	Ukraina .....	1.080	620
- Brussel .....	1.200	810	Ungarn .....	1.100	530
Bosnia-Hercegovina .....	900	460	Østerrike .....	1.000	760
Bulgaria .....	1.440	350			
Danmark .....	1.080	630			
Estland .....	830	380			
Finland .....	1.180	630			
Frankrike .....	930	610			
- Paris .....	1.100	720			
Hellas .....	1.220	490			
Hviterussland .....	540	700			
Irland .....	1.220	650			
Island .....	1.340	810			
Italia .....	1.230	740			
- Roma .....	1.300	850			
- Milano .....	1.250	830			
Jugoslavia .....	940	540			
Kroatia .....	1.240	890			
Latvia .....	1.050	650			
Liechtenstein .....	1.120	800			
Litauen .....	760	460			
Luxembourg .....	1.150	830			
Makedonia .....	740	280			
Malta .....	880	530			
Moldova .....	800	300			
Monaco .....	950	580			

\* Overnatting etter regning.

For følgende områder/land i Europa fastsettes administrativt disse satser:

Andorra: som for Spania  
 Færøyene: som for Danmark  
 Gibraltar: som for Storbritannia  
 Grønland: som for Danmark  
 Guernsey (inkludert Alderney og Sark): som for Storbritannia  
 Jersey: som for Storbritannia  
 Kanariøyene: som for Spania  
 Madeira: som for Portugal  
 Man: som for Storbritannia  
 Nord-Irland: som for Storbritannia  
 San Marino: som for Italia  
 Vatikanstaten: som for Roma  
 Åland: som for Finland

### 2.3.1.4 Reiser uten overnatting

Når det ytes kostgodtgjørelse etter statens satser eller lavere satser på tjenestereiser som ikke med-

fører overnatting, anses 50 pst. av det beløp som overstiger kr 4.500 å være overskudd som tas med til inntekt. Hvis skattyter kan dokumentere at overskuddet har vært mindre, godkjennes som medgått det høyere dokumenterte utgiftsbeløp.

Er godtgjørelsen utbetalt etter høyere satser enn etter statens reiseregulativ, vil merutbetalingen øke det skattepliktige overskudd med mindre full utgiftsdokumentasjon fremlegges. Ovennevnte overskuddsberegning vil også måtte fravikes i andre tilfelle hvor det er på det rene at statens satser og vilkår for øvrig ikke er fullt ut.

### 2.3.1.5 Langtransportsjåfører – kjøring i utlandet

Når godtgjørelse til kost for langtransportsjåfører for kjøring i utlandet er utbetalt med inntil kr 300 pr. døgn (1994), kan det normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd. Satsen inkluderer småutgifter.

### 2.3.2 Beskatning av overskudd på kilometer-godtgjørelse utbetalt etter kilometersatser for bruk av bil mv.

Når det blir utbetalt bilgodtgjørelse for yrkeskjøring etter kilometersatser, vil en ved overskuddsberegningen i alminnelighet kunne regne med følgende fradragssatser for bilutgifter i 1999: (Tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø.)

For de første 9.000 km blir fradraget kr 3,20 pr. km (kr 3,25). Dette gjelder også når det er betalt høyere godtgjørelse.

For de neste 3.000 km er satsen kr 2,60 (kr 2,65).

For årlig kjøring i tjeneste utover 12.000 km, blir fradraget satt til kr 1,95 pr. km.

Når skattyter har fått tillegg etter statens satser for passasjerer, skal fradraget økes med kr 0,50 pr. km pr. passasjer. Når skattyter har fått særskilt tillegg for kjøring på skogs- og anleggsvei, økes fradraget med kr 0,75 pr. km. Mottas godtgjørelse for å ta med seg utstyr og materiell som på grunn av vekt og beskaffenhet for øvrig ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, økes fradraget med kr 0,50 pr. km for bruk av tilhenger. For ansatte i landpost- og lokalomdelingstjenesten anvendes særlige regler om et merfradrag på kr 0,60 pr. km. Det samme gjelder lensmenn og lensmannsbetjenter.

En skattyter som kjører minst 6.000 km i tjenesten årlig, kan kreve å bli lignet etter regnskap. Samme ligningsmåte må da fastholdes for en og samme bil, bl.a. av hensyn til avskrivninger og den skatte-

messige behandling ved salg mv., med mindre det gjennomføres uttaksbeskatning.

Underskudd på godtgjørelse for bruk av bil kan godkjennes til fradrag for yrkesbil som lignes etter regnskap. Det samme vil være tilfelle for privatbil (som kjører under 6.000 km i yrket) med differansen mellom godtgjørelsen og fradrag beregnet etter en sats på kr 3,20 pr. km yrkeskjøring (arbeidssted i Tromsø kr 3,25).

Når det blir utbetalt godtgjørelse for yrkeskjøring med motorbåt eller snøscooter, vil en ved overskuddsberegningen i alminnelighet kunne regne med en fradragssats på henholdsvis kr 3,40 og kr 6,65 pr. km.

#### Spesielle godtgjørelser:

Passasjerer pr. km .....	kr 0,50
Tilhenger pr. km .....	kr 0,50
Tillegg for kjøring på dårlig vei pr. km ...	kr 0,75
Tung motorsykel pr. km (150 cm <sup>3</sup> og større) .....	kr 2,65
Motorbåt pr. km .....	kr 3,40
Snøscooter pr. km .....	kr 6,65

Om bilbeskatning generelt henvises til Skattedirektoratets melding Sk. nr. 14/1987 (Utv. 1987 s. 695) og stikkordene om «Bil» i Lignings-ABC.

### 2.3.3 Beregning av fordel som arbeidstaker har ved bruk av arbeidsgivers bil

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil skattlegges etter følgende kilometersatser:

Prisklasser	Pr. km
Til og med kr 75.000 .....	kr 2,65
75.001 – 100.000 .....	kr 3,15
100.001 – 150.000 .....	kr 3,75
150.001 – 200.000 .....	kr 4,35
200.001 – 250.000 .....	kr 5,10
250.001 – 300.000 .....	kr 5,90
Over kr 300.000 .....	kr 6,50

Dersom bilens listepriis som ny overstiger kr 450.000, skattlegges den private bruk med kr 6,50 pr. km tillagt 10 pst. av bilens listepriis over kr 450.000. Er bilen bare stilt til privat disposisjon en del av året, skal 10 pst.-tillegget utover kr 450.000 reduseres forholdsmessig.

Når yrkeskjøringen er mer enn 40.000 km, er grensen for 10 pst.-tillegget kr 500.000.

Kjøres det mer enn 40.000 km i året i yrket, skal det nyttes en kilometersats som ligger to trinn lavere enn den sats som bilens listepriis skulle tilsi, men ikke under laveste sats.



Når skattyterens kjøring mellom hjem og arbeidssted overstiger 4.000 km i året, beregnes fordel ved kjøring mellom hjem og arbeidssted for overskytende antall km etter en sats på kr 1,40 pr. km.

Dersom arbeidsgivers bil nyttes under 1.000 km årlig i yrket, settes fordelen for arbeidstakeren til hva bilholdet faktisk har kostet arbeidsgiveren. Eier arbeidsgiveren bilen, tillegges brukeren for verdiforringelse 10 pst. av bilens listepriis som ny. Fordelen ved privat bruk må da reduseres for bruk av bilen i yrket med en sats på kr 3,20 pr. km.

#### 2.3.4 Brenseltilskudd til prester

Når det ytes tilskudd til lys og brensel til prester som er underlagt generell boplikt, skal brenseltilskudd som utgjør 75 pst. av brenselsutgifter utover kr 14.268 pr. år, unntas fra beskatning.

#### 2.3.5 Drikkepenger

Drikkepenger til serveringspersonale, drosjesjåfører mv. settes skjønnsmessig til 3 pst. av innberettet lønn, når drikkepengene ikke er tatt med i selvangivelsen. Sannsynliggjøres et lavere beløp ved nøyaktig førte notater, legges dette beløpet til grunn.

#### 2.3.6 Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere

Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere innen lagidretter hvor det er nødvendig med spesielt utstyr, som f.eks. sko, drakt, beskyttelse mv., godkjennes som skattefri godtgjørelse ved ligningen med inntil kr 200 pr. oppdrag. Samlet skattefri utstyrsgodtgjørelse som utbetales til idrettsdommeren fra samme oppdragsgiver, kan ikke overstige kr 2.000 pr. år. Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som kan utbetales skattefritt etter forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikt § 1.

#### 2.3.7 Verdsettelse av fordel ved erverv av brukt datautstyr

Ved overdragelse av eiendomsretten til datautstyr fra arbeidsgiver til arbeidstaker, foreligger en skattepliktig fordel hvis arbeidstaker betaler en lavere verdi enn markedsverdi. Fordelen settes til differansen mellom markedsverdi og det vederlag den ansatte betaler for datautstyret. Kan ikke annen verdi spesifikt påvises, legges følgende markedsverdi til grunn:

Utstyr som er mindre enn 1 år gammelt: 100 pst. av opprinnelig kostpris

Utstyr som er mellom 1 og 2 år gammelt: 60 pst. av opprinnelig kostpris

Utstyr som er mellom 2 og 3 år gammelt: 30 pst. av opprinnelig kostpris

Utstyr som er 3 år eller eldre: kr 1.000.

#### 2.4 Avkastning av utestående kapital

Skattedirektoratet fastsetter følgende satser for avkastning av kapital når det mangler oppgaver fra skattyteren ved ligningen:

2.4.1 Bankinnskudd: 4 pst.

2.4.2 Andre fordringer: Etter fordringens art, likevel ikke under 4 pst.

#### 2.5 Prosentligning av boligbyggelag

Formuesinntekten av boligbyggelag beregnes til 3,5 pst. av nettoformuen knyttet til virksomhet som faller inn under skatteloven § 52–6. Den beregnede formuesavkastningen kan ikke settes høyere enn det faktiske overskuddet i virksomheten beregnet etter skattelovens ordinære regler.

#### Merknader:

En orientering om skattleggingen av boligbyggelag er gitt av Riksskattestyret i rundskriv nr. 388/avd I (Utv. 1964 s. 125).

#### 2.6 Samordning av personinntekt etter delingsforskriften

Som tre normalårsverk i § 4–2 i delingsforskriften (forskrift av 8. desember 1995 nr. 1085) regnes 750 dagsverk eller 5.625 arbeidstimer i året. All arbeidsinnsats i virksomheten inngår her i beregningen.

#### 3.0 Fradragsposter

##### 3.1 Kost- og losjiutgifter mv.

3.1.1 Utgifter til kost og losji som ikke er fastsatt etter tariff

Fullt opphold (kost og losji) .....	kr 84 pr. døgn
Kost (alle måltider) .....	kr 65 pr. døgn
Kost (to måltider) .....	kr 51 pr. døgn
Kost (ett måltid) .....	kr 34 pr. døgn
Losji (eget eller delt rom) .....	kr 19 pr. døgn

##### 3.1.2 Utgifter til kost for ansatte i jordbruket

Skattedirektoratets satser for kost under post 3.1.1 nyttes.

### 3.1.3 Utgifter til kost i forbindelse med gårdsturisme

Satsene i post 3.1.1 med tillegg på 30 pst., kan nyttes når det drives gårdsturisme der turister deltar i familiens måltider.

### 3.1.4 Lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole

Normalsatser for arbeid utført av barn:

Alder	Timesats	
	1.1 – 31.3 1999	1.4 – 31.12 1999
17 år .....	kr 67	kr 69
16 år .....	kr 65	kr 66
15 år .....	kr 57	kr 58
14 år .....	kr 50	kr 51
13 år .....	kr 45	kr 46

### 3.2 Fraværsutgifter

Regnskapspliktige skattytere innrømmes fradrag for kost og losji mv. etter de faktiske utgifter, og ikke etter takseringsreglens satser.

For ikke regnskapspliktige skattytere som krever fradrag etter takseringsreglens satser, vil satsene nedenfor være nettosatser som inkluderer kostbesparelse og småutgifter.

#### 3.2.1 Fravær fra hjemmet – opphold på hybel/brakke

Frdrag for merutgifter til kost ved arbeidsopphold borte fra hjemmet, vil i alminnelighet kunne innrømmes både familieforsørgere og enslige.

Frdrag for merutgifter til losji vil kun gis for faktisk dokumenterte utgifter. Skattyter som under arbeidsopphold utenfor hjemmet bor i egen brakke som ikke anses som driftsmiddel, gis likevel fradrag med kr 40 pr. døgn. Se post 3.4.4.2 når skattyter bruker egen campingvogn.

Frdrag for merutgifter til losji vil kunne gis en enslig skattyter, når den enslige i hjemkommunen fortsatt blir lignet for fordel ved å bo i egen bolig eller leier selvstendig bolig. Det samme vil gjelde dersom den enslige i hjemkommunen har utgifter til uselvstendig bolig utenom foreldrehjemmet, og fraværet fra denne skyldes midlertidig arbeidsfravær. Ved fastsettelsen av merutgifter til bolig må det tas hensyn til spart lys og brensel som skyldes fraværet fra hjemkommunen. Likeledes må det tas hensyn til eventuell inntekt av fremleie.

Satsene for 1999 blir fra første døgn:

3.2.1.1 – kr 158 pr. døgn, når skattyter selv dekker alle utgifter til kost.

3.2.1.2 – kr 40 pr. døgn til losji for skattytere som benytter egen brakke som ikke anses som driftsmiddel.

Frdragene bør beregnes på grunnlag av følgende fraværsdøgn:

Uten lørdagsfri .....	280 dager
Fri annenhver lørdag .....	255 dager
Fri hver lørdag .....	240 dager

Det er forutsatt hjemreise hver uke. Hvis dette ikke er tilfelle, må antall fraværsdøgn forhøyes.

Dersom arbeidsgiveren holder losji mot betaling fra arbeidstakeren, innrømmes bare fradrag for de faktiske utgifter. Tilsvarende gjelder for kost.

#### 3.2.1.3 Fradrag for kost på besøksreiser

Dersom høyere utgifter ikke kan dokumenteres, vil pendler som har fri kost på arbeidsstedet kunne kreve fradrag for merutgifter til kost med kr 60 når besøksreisen ikke medfører overnatting, men varer i 6 timer eller mer, og utgiftene ikke er dekket av arbeidsgiver på noen måte. Frdraget inngår ikke i minstefradraget.

#### 3.2.1.4 Merutgifter til kost mv. for stortingsrepresentanter

For representanter som flytter til Oslo uten å ta familien med: ..... kr 158 pr. døgn  
 For representanter som bor sammen med sin familie gis det fradrag når representanten pga. kveldsmøte eller annet arbeid i Stortinget ikke har kunnet reise hjem til middag: ..... kr 60 pr. dag

#### Merknader:

Frdrag for merutgifter til kost mv. innrømmes både for enslige representanter og for familieforsørgere.

Satsene her tilsvarende postene 3.2.1.1 og 3.2.2.

#### 3.2.1.5 Pensjonatopphold o.l.

Skattytere som har bodd på pensjonat/internat o.l., hvor de ikke har mulighet til å tilberede frokost eller aftens, gis fradrag for merutgifter til kost med kr 240 pr. døgn regnet fra og med første døgn.

Dersom det kreves fradrag for utgifter til losji, må disse utgiftene dokumenteres.

#### 3.2.2 Merutgifter til ett måltid for skattytere som daglig reiser mellom hjem og arbeidssted

Skattytere som reiser daglig mellom hjem og arbeidssted, men som har så langt fravær at de må

spise ett måltid ekstra om dagen utenfor hjemmet, kan innrømmes fradrag med kr 60 pr. dag hvis ikke høyere faktiske utgifter legitimeres. Slikt fradrag skal i alminnelighet bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat og har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer. Utgiftene kommer til fradrag utenom befordringsutgiftene, men inngår i minstefradraget hvis dette nyttes.

### 3.2.3 Merutgifter til kost på reiser som varer et helt døgn eller mer – hotellopphold

Det fastsettes en felles fradragssats for familieforsørgere og enslige på kr 440 pr. døgn. Fradraget settes til kr 380 når skattyteren får fradrag for utgifter til frokost inkludert i romprisen eller disse utgiftene blir refundert etter regning. Fradraget føres under post 3.2.7 i selvangivelsen. Fradraget etter disse satsene innrømmes bare når skattyter kan legitimere å ha bodd på hotell. Slik legitimasjon må være i samsvar med Skattedirektoratets forskrift av 9. desember 1992 nr. 1042 (Utv. 1993 s. 959) om krav til legitimasjon vedrørende fradrag for merutgifter til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.

Ved reiser i utlandet innrømmes fradrag for kost etter satser som tilsvarende den godtgjørelse som utbetales for vedkommende land etter statens regulativ for reiser i utlandet. Kan ikke skattyteren godtgjøre enten å ha bodd på hotell eller pensjonat, innrømmes fradrag etter laveste sats under post 2.4.1.2.

Godtgjør skattyter å ha bodd på pensjonat, innrømmes fradrag etter pensjonatsatsen under post 2.4.1.2.

### 3.2.4 Utgifter til kost mv. for ikke regnskapspliktige lottfiskere

Ikke regnskapspliktige lottakere som ikke deltar i felles kosthold om bord, gis fradrag for dokumenterte kostutgifter og i tillegg fradrag for «småutgifter» (utgifter til telefon, avis o.l.) med kr 38 pr. døgn.

For hjemmefiskere (overnatting hjemme) som ikke kan dokumentere kostutgiftene, må fradraget fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnet kan nyttes en sats på kr 60 pr. dag.

### 3.2.5 Sjømenn med helt eller delvis fri kost om bord eller hyretillegg

Dersom arbeidsgiver ikke dekker avis eller telefon om bord, gis det fradrag for «småutgifter» (utgifter til telefon, avis o.l.) med kr 38 pr. døgn.

### 3.2.6 Langtransportsjåfører – fradrag for merutgifter til kost i utlandet

Det fastsettes en fradragssats på kr 300 pr. døgn for langtransportsjåfører på turer i utlandet. Satsen gjelder fradrag for merutgifter til kost i utlandet når skattyter ikke fremlegger dokumentasjon for faktiske kostutgifter. Satsen inkluderer småutgifter.

## 3.3 Befordringsutgifter

### Merknader:

Fradraget for de samlede befordringsutgifter reduseres med kr 7.000, jf. selvangivelsen post 3.2.8 og 3.2.9.

### 3.3.1 Daglig reise mellom hjem og arbeidssted og pendleres besøksreiser til hjemmet

Fradrag gis etter bestemmelsene i Finansdepartementets forskrift av 17. november 1999 nr. 1157 om fradrag for reiser mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser til hjemmet.

Fradrag for samlet reiselengde i året opp til 35.000 km gis med kr 1,40 pr. km. For samlet reiselengde over 35.000 km gis det fradrag med kr 0,70 pr. km. Fradrag for samlet reiselengde over 35.000 km kan gis med inntil kr 1,40 pr. km når kostnader og reiselengde dokumenteres.

## 3.4 Forskjellige arbeidsutgifter mv.

### 3.4.1 Redskaps- og verktøyhold mv.

Ved ligningen kan det legges til grunn at godtgjørelsen som skogsarbeidere mottar til dekning av utgifter ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftsutgifter) på 18 pst. av den manuelle hogstinntekt uten feriepenger, normalt tilsvarende skogsarbeidernes utgifter.

Når bygningsarbeidere selv må holde verktøy i sitt arbeid uten særskilt godtgjørelse og det ikke fremmes krav om fradrag for faktiske utgifter, bør det kunne innrømmes kr 1.800 til fradrag for håndverktøy pr. år. Fradraget inngår i minstefradraget, hvis dette nyttes.

### 3.4.2 Fradragssats for barnepassere

Når ikke annet kan dokumenteres, vil den som passer fremmede barn i eget hjem kunne kreve fradrag med 50 pst. av godtgjørelsen for barnepass eller høyst kr 700 pr. måned til dekning av utgifter til kosthold, ekstra utgifter til vask, oppvarming mv. for hvert barn.

Barnepassere som driver dette som næringsvirksomhet, kan velge standardfradrag istedenfor

fradrag for faktiske utgifter, forutsatt at valget binder for fremtidige inntektsår så lenge forholdene i det vesentlige er uendret, og minst 5 år dersom virksomheten drives så lenge.

#### 3.4.3 Fradrag for bruk av bil mv. i næring/yrke

##### 3.4.3.1 Fradragssatser for privatbil og privatbåt som brukes noe i yrket (næringen)

Når bil ikke godkjennes som yrkesbil, vil fradrag for bruk i yrket gis med kr 3,20 pr. km (arbeidssted i Tromsø kr 3,25). Bruk av privat båt i yrket kan trekkes med kr 3,40 pr. km.

##### 3.4.3.2 Bil lignet etter regnskap

Dersom bilen lignes etter regnskap, skal det ved tilbakeføring for privat bruk normalt nyttes 10.000 km pluss kjøring mellom hjem og arbeidssted (herunder besøkreiser). Dette multipliseres med kilometersats gradert etter bilens opprinnelige listepriis som ny. Ved beregningen skal det tas utgangspunkt i bilens opprinnelige listepriis som ny hos forhandler i Oslo (inkludert ekstrautstyr og avgifter). Tilbakeføringen skal likevel ikke overstige 50 pst. av de samlede kostnader ved bilholdet i året.

#### 3.4.4 Fradragssatser for bruk av ikke avskrivbar campingvogn

##### 3.4.4.1 Campingvogn brukt i næring

Når campingvogn som er anskaffet til privat bruk, også brukes til spisebrakke/overnattingsbrakke for ansatte mv. i eierens næring, kan det bare innrømmes fradrag for den ekstra verdiforringelse som skyldes bruken i næringen. Slik ekstra verdiforringelse settes skjønsmessig til kr 80 pr. døgn. Det årlige fradrag begrenses oppad til 10 pst. av vognens kostpris som ny dersom skattyteren eier den, eller til den årlige leie dersom campingvognen leies.

##### 3.4.4.2 Campingvogn brukt til overnatting av eieren

Når campingvognen er nyttet av eieren til overnatting ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, gis et skjønsmessig fradrag med kr 40 pr. døgn.

#### 3.4.5 Fradrag for uniformsutgifter for drosjesjåfører

Fradrag for uniform for drosjesjåfører godkjennes ved ligningen med kr 1.800 pr. år. Fradraget inngår i minstefradraget hvis dette nyttes.

#### 3.4.6 Fradrag for faglitteratur

Utgifter til faglitteratur kan, når vilkårene for fradrag ellers forutsettes å foreligge, vanligvis komme til fradrag med inntil kr 1.200 pr. år uten nærmere spesifisering. Fradraget inngår i minstefradraget hvis dette nyttes.

#### 3.4.7 Spesielle fradragssatser for journalister mv.

Utgifter til bøker, tidsskrifter, aviser mv. for journalister mv. godtas til fradrag med inntil kr 1.200 i inntektsåret. Utgifter til internasjonalt pressekort godkjennes med kr 250. Utgifter til reiser i yrket er fradragsberettiget. Når utgiftene ikke kan sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 1.800 pr. år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel. Ovennevnte utgifter inngår i minstefradraget hvis dette nyttes.

#### 3.4.8 Fradragssats ved bruk av eget hjem til møte-/kursvirksomhet

Ved avholdelse av møte/kurs i hjemmet gis det fradrag med kr 5 pr. deltaker pr. møte. Fradraget inngår i minstefradraget hvis dette nyttes.

#### 3.4.9 Skjønsmessig fradrag for bruk av hjemmekontor

I de tilfelle fradrag for hjemmekontor kan godtas og opplysninger om fordeling av leieverdi eller areal ikke foreligger, kan det gis et skjønsmessig fradrag på kr 1.200. Fradraget inngår i minstefradraget når bruken er knyttet til erverv av lønnsinntekt.

#### 3.4.10 Merutgifter til sjøhyre for ikke regnskapspliktige lottfiskere

Dersom ikke annet kan dokumenteres, kan kr 1.800 godtas til fradrag for merutgifter til sjøhyre mv. for helårsfiskere. For sesongfiskere kan fradrag godtas med kr 1.200.

#### 3.4.11 Smusstillegg – skattefri del

Ved ligningen gis det et fradrag med 1/3 av smusstillegget, men i alminnelighet ikke over kr 1.200.

#### 3.5 Avgrensning av representasjonsutgifter mot sosiale utgifter – utgifter til beverning

Utgifter til uteservering for forretningsforbindelser o.l. kan ikke i noe tilfelle overstige kr 200 pr. person.

### 3.6 Utgifter til doktormiddag

Dersom høyere beløp ikke kan dokumenteres, gis det fradrag for utgifter til middag for opponenter, veiledere mv. inntil kr 15.000, begrenset til kr 750 pr. kuvert. Fradrag gis ikke for bespisning av familie og venner.

## Lov Av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

### § 23–2 Arbeidsgiveravgift sjette ledd

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig når lønnen ikke gir fradragsrett for arbeidsgiveren og arbeidet ikke er en del av arbeidstakerens næring. Bortfallet av avgiftsplikt etter første punktum gjelder bare når slik lønn fra husholdningen ikke overstiger 30 000 kroner i inntektsåret. Departementet kan i forskrift avgrense avgiftsfritaket etter første og andre punktum og gi regler til utfylling og gjennomføring av det.

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

### syvende ledd

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid for veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon når lønnsutgiftene ikke er knyttet til institusjonens eller organisasjonens næringsvirksomhet. Fritaket etter første punktum gjelder bare dersom institusjonens eller organisasjonens totale lønnsutgifter er under 300 000 kroner, og bare for lønnsutbetalinger opp til 30 000 kroner per ansatt. Lønnsutgifter til næringsvirksomhet inngår ikke i grensebeløpene i forrige punktum. Departementet kan i forskrift avgrense avgiftsfritaket etter første til tredje punktum og gi regler til utfylling og gjennomføring av det.

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

### § 23–3 Trygdeavgift fjerde ledd

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn 21.400 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst. av den del av inntekten som overstiger 21.400 kroner.

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

## Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

### § 2–13 Fordeling av skatt mellom ektefeller sjette ledd

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

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

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

Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70.000 kroner. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140.000 kroner.

(Beløpsgrensen i nest siste punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i siste punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

### § 4–20 Fribeleg i kontanter og privat innbo m.v. første ledd

Personlig skattyters formue i

#### bokstav a

kontanter, sjekker, bankremisser eller andre likvide midler medregnes bare med den del som overstiger 3.000 kroner,

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

#### bokstav b

privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100.000 kroner.

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

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

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

a. Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppnås ved reelt salg av aksjen, redusert med 20 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan likevel ikke overstige 1.500 kroner pr. inntektsår.

b. Bokstav a gjelder tilsvarende hvor ansatt i datterselskap erverver aksje til underkurs i morselskap. Som morselskap anses selskap som eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet, og som har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen.

c. Skattefritak etter dette ledd forutsetter at alle ansatte etter en generell ordning i bedriften har fått tilbud om aksjekjøp. Det kan likevel kreves en viss minstetid for ansettelsesforholdet eller at aksjer i rimelig utstrekning fordeles etter ansiennitet.

d. Departementet kan fastsette regler om verdsettelse av aksjer etter dette ledd.

(2) Første ledd gjelder tilsvarende for grunnfondsbevis.

(3) For fordel ved opsjoner m.v. i arbeidsforhold gjelder:

a. Fordel ved erverv av og ved senere innløsning eller salg av rett til erverv av eller salg av aksje eller grunnfondsbevis i arbeidsforhold, regnes som fordel vunnet ved arbeid etter § 5–10. Som slik rett anses både rett til erverv av eksisterende aksje eller grunnfondsbevis og rett til å tegne aksje eller grunnfondsbevis ved en senere emisjon. Dette gjelder også dersom retten er knyttet til fordring eller verdipapir.

b. Fordel som nevnt i a fastsettes slik:

1. Ved erverv av retten settes fordelen til dens verdi ved ervervet, fratrukket skattyterens kostpris for retten.
2. Ved innløsning av retten settes fordelen til den del av differansen mellom aksjens eller grunnfondsbevisets omsetningsverdi og innløsningsprisen som overstiger skattyterens kostpris for retten og skattlagt fordel etter nr. 1 ved ervervet av retten.
3. Ved salg av retten settes fordelen til den del av differansen mellom salgssum og kostpris som overstiger skattlagt fordel etter nr. 1 ved ervervet av retten. Overføring av slik rett til nærstående regnes ikke som salg etter denne bokstav. Som nærstående regnes i alle tilfelle personer som skattyteren er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, samt første og andre sidelinje. Innløsning fra den nærstående

til annen ikke nærstående regnes som innløsning eller salg fra skattyteren.

4. I forskrift kan departementet fastsette bindende regler om verdsettelse av retten ved utstedelsen, om fritak for skattlegging ved ervervet for fordel under et gitt beløp og vilkår for et slikt fritak, samt øvrige regler til gjennomføring av skattlegging etter denne bokstav.

c. Beløp som er skattlagt ved ervervet etter b nr. 1, kan fradras i inntekt ved senere bortfall av retten. Ved utnyttelse av retten i form av innløsning til lavere verdi enn ervervsbeløpet gis slikt fradrag for differansen mellom ervervsbeløpet og innløsningsverdien. Med innløsningsverdi menes her omsetningsverdien av den underliggende aksjen eller grunnfondsbeviset på innløsningstidspunktet, fratrukket innløsningsprisen. Ved utnyttelse av retten i form av salg til lavere pris enn ervervsbeløpet, gis slikt fradrag for differansen mellom ervervsbeløpet og salgssummen. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføring av fradrag etter denne bokstav.

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

*§ 5–15 Skattefri arbeidsinntekt første ledd*

Som inntekt regnes ikke

a. følgende sluttvederlag i tjenesteforhold:

1. sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Når sluttvederlag utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefriheten for inntil 950 kroner pr. måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1944 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedkommende departement,
2. tilleggs sluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne med inntil 50 prosent av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på som sluttvederlag etter nr. 1,

j. Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold:

1. kunstnerlønn bevilget av Stortinget
2. kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune
3. vitenskapelig hedersgave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond og lignende
4. dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag

5. bidrag fra fagorganisasjon til lønnstaker

6. verdi av fritidsarbeid på egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget

7. verdi av eget husstell og av håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet til eget behov,

k. fordel vunnet ved skadevolders arbeid for skadelidte, utført etter skriftlig avtale inngått ved megling i konfliktråd, jf. lov om megling i konfliktråd § 13.

l. fordel ved helt eller delvis fri bolig for ansatte i Forsvaret for inntektsåret 2000.

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

#### § 5–50 Tilfeldig inntekt første ledd

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

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

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

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

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

#### § 6–20 Fagforeningskontingent fjerde ledd

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

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

#### § 6–42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring annet ledd

Utgjør tilskuddet mer enn 10.000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

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

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

Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6–13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 8.500 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2000.)

#### § 6–47 Tryggedes tilskudd til forsikrings- og pensjonsordninger

Det gis fradrag for

##### bokstav c

premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt av departementet. Fradraget kan ikke overstige 40.000 kroner. Departementet kan fastsette regler om bruk av midler i premiefond. Departementet kan også fastsette regler om pantsattelsesforbud og adgang til omstøtelse av midler plassert i individuell pensjonsavtale, og om at regler i lov om forsikringsavtaler om begunstiggelse skal gis tilsvarende anvendelse for individuell pensjonsavtale,

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

##### bokstav d

premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller

arbeidsavtale med til sammen inntil 700 kroner. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn bestemt i forrige punktum,

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

*§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner fjerde ledd*

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

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

*§ 6–60 Særskilte fradrag for fiskere og fangstfolk første ledd*

Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fisket eller fangsten, begrenset til 70.000 kroner.

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

*§ 6–61 Særskilt fradrag for sjøfolk første ledd*

Sjøfolk gis fradrag med inntil 30 prosent av inntekten ombord, begrenset til 70.000 kroner.

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

*§ 6–80 Særfradrag for forsørgelse tredje ledd*

Særfradraget skal være 5.000 kroner for hver forsørgert person. Hvis det er klart at mindre enn halvparten av den forsørgedes ordinære levekostnader i inntektsåret er dekket av skattyteren, skal særfradraget reduseres til det halve eller falle bort. Særfradrag for forsørgert som er bosatt i utlandet, kan begrenses til faktiske kostnader til forsørgelse.

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

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

(1) Særfradrag for alder gis etter følgende regler:

a. Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1.470 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.

b. Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når

skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19–6 i folketrygdloven. Tar skattyteren bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.

c. Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

(2) Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførestønad etter folketrygdloven § 12–16 eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1.470 kroner pr. påbegynt måned.

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

(Beløpsgrensen for alderspensjonister i første ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999. Beløpsgrensen for skattytere som nevnt i annet og tredje ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1994.)

*§ 7–11 Beregning av prosentinntekt*

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

*bokstav a*

Prosentinntekten beregnes til 2,5 prosent av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i bokstav d. For den delen av ligningsverdien som før fradrag overstiger 451.000 kroner, skal inntekten likevel beregnes til fem prosent.

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

*bokstav b*

For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10.000 kroner, som inntekt i tillegg til prosentinntekten.

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



*bokstav d*

Ved beregning av nettoinntekt etter bokstav a skal det gjøres et fradrag på 51.250 kroner i ligningsverdien. Slikt fradrag gis ikke i ligningsverdien for fritidseiendom. Har skattyteren flere eiendommer som det beregnes inntekt av etter bokstav a eller § 7–12, skal det for samme tidsrom bare gis ett fradrag.

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

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

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

*bokstav a*

Prosentinntekt beregnes med 2,5 prosent av andel av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i § 7–11 d. For den delen av andel av ligningsverdi som før fradrag overstiger 451.000 kroner, skal inntekt likevel beregnes med fem prosent.

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

*§ 7–13 Fradrag for kostnad ved ekstraordinær skade*

Det gis fradrag for kostnad som skyldes ekstraordinær skade på prosentlignet bolig- eller fritidseiendom, herunder soppskade, storm- eller vannskade. Fradrag gis bare for den delen av kostnaden som overstiger 10.000 kroner.

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

*§ 7–20 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte*

(1) Ved prosentligning av bolig- eller fritidseiendom som tidligere har vært direkte lignet, gis det fradrag for kostnader ved vedlikehold i inntil fem år etter overgang til prosentligning. Det gis ikke fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10.000 kroner. Av overskytende beløp gis det fradrag med ti prosent for hvert av de siste fem årene eieren har blitt direkte lignet.

(2) Ved direkte ligning av bolig- eller fritidseiendom som tidligere har vært prosentlignet, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10.000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres

med ti prosent for hvert år eieren har vært prosentlignet de siste fem årene.

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

*§ 8–1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v. tredje ledd*

Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbrukseiendom, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10.000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14–83.

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

*§ 8–2 Skogsdrift annet ledd*

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

*bokstav a*

Frigitte skogavgiftsmidler som brukes til skogkultur og skogsveier, samt til alternative avvirkningsfremmende investeringer i et vernet skogsområde hvor det er fastsatt restriktive forskrifter for bygging av skogsveier, tas til inntekt etter følgende satser for det enkelte år: 65 prosent av de første 50.000 kroner,

75 prosent av de neste 50.000 kroner,

90 prosent av de neste 400.000 kroner,

95 prosent av det overskytende beløpet. (Beløpsgrensene i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

*§ 8–3 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere annet ledd*

Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14–82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30.000 kroner.

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

*fjerde ledd*

Fører den ordinære ligningsbehandling til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det

beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5.000 kroner.

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

#### § 14–40 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives

(1) Følgende driftsmidler avskrives etter §§ 14–41 til 14–48:

a. Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostpris er 15.000 kroner eller høyere, inkludert investeringsavgift eller merverdiavgift.

b. Ervervet forretningsverdi med kostpris på 15.000 kroner eller høyere.

(2) Driftsmiddel med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15.000 kroner kan fradragføres i anskaffelsesåret eller avskrives.

(3) Påkostning på driftsmiddel som avskrives skal føres inn på saldo selv om påkostningen er mindre enn 15.000 kroner.

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

#### § 14–47 Rest på saldo

(1) Avskrivningsgrunnlag og tapssaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før reduksjon med årets fradragføring, er mindre enn 15.000 kroner, kan i sin helhet fradragføres i dette året.

(2) Negativ saldo i gruppe a, c og d og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før årets inntektsføring, er mindre enn 15.000 kroner, skal i sin helhet inntektsføres i dette året.

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

#### § 14–81 Gjennomsnittsligning av skogbruk

##### femte ledd

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15.000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittslignet inntekt. Har skogbruket ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor skogbruket har vært gjennomsnittslignet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1954.)

#### § 14–83 Fordeling av fradrag for kostnad ved planering til jordbruksformål

Kostnad ved planering til jordbruksformål som er fradragsberettiget etter § 8–1 og som overstiger 10.000 kroner, skal i sin helhet føres til fradrag med 1/10 for det året da arbeidet er ferdig, og med 1/10 for hvert av de ni følgende årene uavhengig av om eiendommen overdras.

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

#### § 15–5 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms

##### annet ledd

Frdraget gis ved skatteberegningen med 15.000 kroner i klasse 1 og 30.000 kroner i klasse 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.

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

#### § 16–1 Forsørgerfradrag

##### annet ledd

Forsørgerfradraget skal være 1.820 kroner for hvert barn.

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

#### § 16–10 Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU)

##### tredje ledd

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 15.000 kroner pr. inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 100.000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignes under ett med foreldrene, jf. § 2–14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt.

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

#### § 17–1 Begrensning ved lav alminnelig inntekt

##### tredje ledd

Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges to prosent av skattyters og

ektefelles eller samboers nettoformue ved statskatteliggingen, utover 200.000 kroner. Tillegget avrundes til nærmeste 100 kroner.

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

*§ 17–10 Begrensning i samlede skatter  
første ledd*

Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt, skal formuesskatt til staten og dernest formuesskatt til kommunen nedsettes slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1.000.000 kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,6 prosent av den overskytende formue.

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

**Forskrifter til skatteloven**

**Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14**

*§ 5–14-15 Unntak fra skatteplikt ved opsjonservivet  
første ledd*

Dersom fordelen ved ervervet av opsjoner ikke overstiger 600.000 kroner i inntektsåret, regnes fordelen ikke som skattepliktig inntekt. Overstiger fordelen 600.000 kroner, regnes hele fordelen som skattepliktig inntekt.

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

*§ 5–15-1 Gaver i ansettelsesforhold*

(1) Gave fra arbeidsgiver i anledning av mottakerens 25, 40, 50 eller 60 års tjenestetid i bedriften regnes ikke som skattepliktig inntekt når gaven består i annet enn pengebeløp. Dette gjelder bare for verdier inntil 8.000 kroner. Når gaven består i gullklokke med inskripsjon, regnes verdi inntil 12.000 kroner ikke som skattepliktig inntekt.

(2) Jubileums- eller oppmerksomhetsgave fra arbeidsgiver regnes ikke som skattepliktig inntekt når gaven består av annet enn pengebeløp. Dette gjelder bare for verdier inntil 3.000 kroner. Som jubileums- eller oppmerksomhetsgave etter disse bestemmelsene regnes gave fra arbeidsgiver i anledning av at

a. bedriften har bestått i 25 år eller i et antall år som er delelig med 25,

b. mottakeren gifter seg eller fyller 50, 60, 70, 75 eller 80 år,

c. mottakeren går av med pensjon eller slutter av annen grunn etter minst ti år i bedriften.

(3) Dersom jubileums- eller oppmerksomhetsgave mv. som nevnt ovenfor er gitt i anledning av at bedriften har bestått i 50 år eller et antall år som er delelig med 50, regnes verdien inntil ytterligere 50 prosent av nevnte beløp ikke som skattepliktig inntekt.

(4) Premie fra arbeidsgiver for forslag til forbedring av organisasjon og arbeidsmetoder i bedriften regnes ikke som skattepliktig for mottakeren når premien består av annet enn pengebeløp. Dette gjelder bare for verdier inntil 2.500 kroner.

(5) Gaver fra arbeidsgiver til ansatt regnes ikke som skattepliktig inntekt for mottakeren så langt arbeidsgiverens utgifter i løpet av inntektsåret ikke overstiger 500 kroner for den enkelte lønnstaker og arbeidsgiver ikke krever fradrag for kostnadene. Bestemmelsen gjelder bare gaver i form av gjenstander.

(6) Skattefritak etter denne paragraf gjelder bare for gaver som gis etter en generell ordning i bedriften.

(Beløpsgrensene i første ledd, annet ledd og fjerde ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984. Beløpsgrensen i femte ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

*§ 5–15-2 Gaver utenfor ansettelsesforhold*

Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidspresasjon regnes ikke som skattepliktig inntekt når verdien av gaven ikke overstiger 500 kroner. Skattefritaket gjelder bare når gaven består av annet enn pengebeløp.

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

*§ 5–15-5 Arbeidsgivers tilskudd til barnehage for ansattes barn*

*første ledd*

Arbeidsgivers tilskudd til barnehage for de ansattes barn er ikke skattepliktig på den ansattes hånd når foreldrenes egenbetaling utgjør minst 18.000 kroner for ett barn og 9.000 kroner for hvert ytterligere barn pr. år. Er foreldrenes egenbetaling lavere enn grensebeløpet, skatlegges differansen. Ved kortere opphold i barnehagen enn full dag avkortes beløpsgrensene forholdsmessig.

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

*§ 5–15-6 Enkelte andre naturalytelser mv.**annet ledd*

Arbeidsgivers tilskudd til kjøp av matkuponger for ansatte, regnes ikke som skattepliktig inntekt når kupongordningen er generell for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften. Matkupongenes pålydende må ikke overstige 50 kroner for hver arbeidsdag, og arbeidsgiverens tilskudd må maksimalt utgjøre 50 prosent av dette. En enkelt kupong må ikke være pålydende mer enn 50 kroner. Den ansatte må ikke ha tilbud om bedriftskantine eller annen mulighet for å spise til subsidierte priser foranlediget av arbeidsforholdet. Matkupongene kan bare anvendes til kjøp av vanlig mat og drikke i forbindelse med arbeidet. Den ansatte kan ikke motta veksling i kontanter eller i annen form ved innløsning av kuponger. Kupongene skal være påstemplet bedriftens navn. De kafeer mv. som mottar kupong som vederlag for servering, skal returnere denne til utsteder sammen med kopi av regning hvor det fremgår hvilke varer som er utlevert på kupongen. Kupongene kan bare benyttes av ansatt som har sin hovedbeskjeftigelse i bedriften i vedkommendes arbeidstid. Skattefritaket gjelder ikke for vedkommende arbeidstaker i det aktuelle inntektsår dersom noen av de ovennevnte vilkår for kupongordning brytes.

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

*§ 5–15-7 Inntekt av naturproduksjon utenfor virksomhet**første ledd*

Som skattepliktig inntekt regnes ikke avkastning av hobbyvirksomhet. Det samme gjelder avkastning av hage- og naturprodukter som kan høstes fritt. For salgsinntekter av slike produkter er skattefritaket begrenset til et beløp på 4.000 kroner.

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

*§ 5–20-12 Unntaksregler**annet ledd*

Dersom samlet årlig avkastning av sparing under forsikringstakerens kapitalforsikring(er) i selskapet ikke overstiger 300 kroner, har selskapet ikke plikt til

a. å foreta skattetrekk etter reglene i § 5–20 del III, og

b. å sende oppgave over avkastningen til ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 6–7.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1987.)

*§ 6–44-4 Fradrag for kostnader til ferge og bom første ledd*

Det gis fradrag for kostnader til ferge og bom dersom kostnadene overstiger 3.000 kroner i året. Fradrag for kostnader til ferge gis som alternativ til fradrag etter standardsatsen for reiseavstand med ferge.

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

*§ 10–11-1 Samvirkeforetak – unntak fra skatteplikt*

Mottatt rente av andelskapital i samvirkeforetak regnes ikke som skattepliktig inntekt når beløpet er inntil 100 kroner. Mottatt rente som nevnt i første punktum gir ikke rett til fradrag for godtgjørelse etter skatteloven § 10–12. Dersom beløpet overstiger 100 kroner, regnes hele beløpet som skattepliktig inntekt.

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

*§ 12–13-12 Fastsettelse av utgående verdi ved bruk av forsikringsverdi eller takst**første ledd*

Utgående verdi det enkelte år er lik samme års inngående verdi nedskrevet med den maksimale skattemessige avskrivningssats for vedkommende saldo. Det gjøres tillegg for årets påkostninger på driftsmidlet. Er en eiendel helt eller delvis realisert, skal vederlaget trekkes fra kapitalavkastningsgrunnlaget. Er inngående verdi mindre enn 15.000 kroner, settes utgående verdi lik null.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1995.)

*§ 14–62-2 Avskrivningssatser**annet ledd*

Dersom driftsmidlet har inntaksverdi lavere enn 15.000 kroner, kan inntaksverdien føres til fradrag i inntaksåret.

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

*§ 16–1-2 Ungdom i alderen 16–18 år*

(1) Forsørgerfradrag etter skatteloven § 16–1 tredje ledd for ungdom i alderen 16 til 18 år gis med helt eller halvt beløp etter reglene nedenfor.

(2) Når barnet har en alminnelig inntekt som ikke overstiger 12.000 kroner, skal det i alminnelighet gis helt fradrag.

(3) Hvis barnet har en høyere alminnelig inntekt enn nevnt i annet ledd, men ikke over 19.000 kroner, gis i alminnelighet halvt forsørgerfradrag. For skoleelev som har gratis opphold på lærestedet eller i tilknytning til det, skal det i alminnelighet bare gis halvt forsørgerfradrag selv om elevens alminnelig inntekt er mindre enn 12.000 kroner.

(4) Grensebeløpene i annet og tredje ledd gjelder uansett når i året inntekten er opptjent.

(5) Grensebeløpene i annet og tredje ledd forhøyes med 50 prosent når forsørgeren er enslig. Det samme gjelder i alminnelighet ved forsørgelse av foreldreløst barn.

(6) Har barnet høyere inntekt enn nevnt foran, kan fradrag likevel gis når forsørgeren har ytet vesentlige bidrag til underhold eller utdanning, og ligningsmyndighetene finner at det ville være lite rimelig å la dette bli uten virkning for fradraget.

(7) Det skal ikke tas hensyn til mulig lån eller alminnelig stipend til utdanningssøkende ved vurderingen av forsørgelse i de tilfeller som er nevnt i annet, tredje og femte ledd.

(8) Ved fastsettelse av alminnelig inntekt etter annet og tredje ledd, jf. femte ledd, for ungdom som i inntektsåret har fylt 16 år, tas ikke i betraktning underholdsbidrag og barnepensjon.

(9) Ved fastsettelse av alminnelig inntekt etter annet og tredje ledd, jf. femte ledd, tas ikke i betraktning særskilt inntektsfradrag etter skatteloven

§ 6–49 for barn som har arbeidsinntekt og lignes for underholdsbidrag, barnepensjon og lignende.

(Beløpsgrensen i annet ledd og tredje ledd første punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1977. Beløpsgrensen i tredje ledd siste punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1987.)

#### *§ 16–1-5 Reduksjon i fradrag*

Når forsørgeren etter skatteloven § 2–1 anses bosatt her i landet bare en del av året, skal det gis forsørgerfradrag med en forholdsmessig del svarende til det antall hele og påbegynte måneder av inntektsåret som forsørgeren har vært bosatt her i landet. Samlet fradrag skal ikke settes lavere enn 50 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1977.)

#### *§ 16–10-2 Sparebeløp*

##### *første ledd*

En ektefelle som overtar den andre ektefellens konto, jf. § 16–10-5 annet ledd b eller c, kan ikke fortsette sparingen på egen konto hvis summen av innbetalt sparebeløp på egen og overtatt konto overstiger 100.000 kroner.

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

Vedlegg 2

## Skattedirektoratets brev av 11. april 2000 til Finansdepartementet

### Vurdering av ligningsnemndenes vedtaksmyndighet ved ordinær ligning

---

I tilslutning til Skattedirektoratets brev av 27. januar 2000 vedlagt notat om regelendringer ved innføring av permanent ordning med forhåndsutfylt selvangivelse, oversendes et notat der Skattedirektoratet har foretatt en vurdering av sentrale problemstillinger vedrørende plasseringen av vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning.

Som vedlegg følger en tabellarisk oversikt som viser de svar Skattedirektoratet mottok fra 39 ligningskontorer m.h.t. hvor mange møter ligningsnemnda i kommunen hadde i forbindelse med ordinær ligning og den prosentvise andel av skattytermassen som ligningsnemnda behandlet på disse møtene.

### Vurdering av ligningsnemndenes vedtaksmyndighet ved ordinær ligning

---

#### Innledning

I henhold til ligningsloven § 8–4 nr. 1 treffer ligningsnemnda alle avgjørelser vedrørende ligningen som ikke i lov eller forskrift er lagt til annen ligningsmyndighet. Videre er det ligningsnemnda som skal avgjøre skattyternes klager på den ordinære ligningen. Ligningsnemndene er således formelt tillagt en meget omfattende og krevende oppgave i forbindelse med gjennomføringen av ligningsarbeidet.

Ligningsnemndenes posisjon har en solid historisk forankring. Opprinnelig ble hele ligningen gjennomført av kollegiale folkevalgte organer der medlemmenes lokalkunnskap var av vesentlig betydning. Etter hvert som skattesystemet ble mer komplisert og kravet til nøyaktighet i stor grad overtok for evnen til skjønsmessige avgjørelser,

har den demokratiske kontroll som ligger i folkevalgte nemnder, fått mer preg av å være en rettssikkerhetsgaranti for skattyterne.

Gjennom ligningsloven av 13. juni 1980 ble de kollegiale folkevalgte nemndenes vedtakskompetanse i større grad begrenset til enkeltsaker, mens vedtak av mer generell art ble lagt til fagadministrasjonen. Noe av tanken bak dette var å styrke styrings- og instruksjonsmyndigheten innen en hierarkisk oppbygd fagadministrasjon bl.a. for å sikre en større likebehandling av skattyterne uavhengig av hvilken kommune de er skattepliktige til. Stortinget bestemte imidlertid at verken Kongen, departementene eller fagadministrasjonen for øvrig skulle ha noen instruksjonsmyndighet over de folkevalgte nemndene. Hvis fagadministrasjonen mener en nemnd har behandlet en sak uriktig, har ligningsloven løst problemet ved å gi fagadministrasjonen kompetanse til å bringe saken inn til ny behandling av en trinnhøyere nemnd.

I forarbeidene til ligningsloven ble det i Ot. prp. nr. 29 for 1978–79 påpekt at det

«trengs regler som sikrer at ligningsnemndas medvirkning skjer på de områder hvor nemnda har særlige forutsetninger for å bidra til riktige og ensartede avgjørelser, og at nemndas oppgaver begrenses på områder hvor verdien av dens innsats er liten i forhold til den ressursbruk som følger av nemndsbehandling.»

Stortingets finanskomite sluttet seg langt på vei til dette syn i Innst. O. nr. 44 for 1979–80 der det bl.a. heter:

«Komiteen er enig i at det ut fra behovet for en rask og effektiv saksbehandling er nødvendig i praksis å legge en betydelig del av ligningsarbeidet i første instans under ligningsetatens ansvarsområde.»

Utviklingen hadde over lang tid vist at det ikke var mulig for ligningsnemndene å avgjøre alle saker under ordinær ligning. Selv om det i prinsippet ble holdt fast ved at den folkevalgte nemnda skulle

være hovedansvarlig for ligningen, tok Stortinget den formelle konsekvensen av utviklingen ved å vedta § 8–4 nr. 2 i ligningsloven. Med visse unntak ble ligningsnemndene her gitt adgang til å delegere sin myndighet ved ordinær ligning til ligningskontoret. I praksis er dette fulgt opp over hele landet slik at det i dag er ligningskontorene som fatter vedtak i de aller fleste saker under den ordinære ligningsbehandlingen.

Ved kongelig resolusjon av 8. februar 1991 ble det oppnevnt en styringsgruppe for å utrede en eventuell reorganisering av skatte- og avgiftsadministrasjonen. Gruppen kom i sin innstilling NOU 1993:1 også inn på spørsmål knyttet til å opprettholde ligningsnemnda som fastsettelsesorgan. I sine drøftelser uttalte styringsgruppen bl.a.:

«Foruten å utnytte delegasjonsadgangen bedre kan det også synes grunn til å vurdere en annen myndighetsfordeling. Det kunne f.eks. være en mer effektiv ressursutnytting å la ligningsnemndene konsentrere seg om klagesakene og la ligningskontoret også formelt være fastsettingsorganet i første instans.»

Gruppen konkluderte på dette punkt med at det er grunn til å være kritisk mot ordningen med ligningsnemnd som fastsettelsesorgan når en ser dette ut fra hensynet til effektiv oppgaveløsning.

Finansdepartementet fulgte opp utredningen i NOU 1993:1 i St.prp. nr. 44 for 1993–94. Departementet drøftet bl.a. problemstillinger knyttet til at ligningsnemndene både skal være førsteinstans og klageinstans ved ligningsbehandlingen. Departementet viste også til at mulighetene for nemndsbehandling i førsteinstans er sterkt begrenset der maskinelle ligningssystemer er tatt i bruk. Departementets standpunkt synes å komme klart til uttrykk i følgende avsnitt i proposisjonen:

«Departementet ser ikke noe stort behov for å opprettholde ligningsnemndas formelle status som generell førsteinstans i det mindretall av saker hvor funksjonen i dag utøves. Det vesentlige for departementet er en effektiv og lik ligning, hvor alle skattytere som ønsker det, skal kunne få en folkevalgt nemndsoverprøving av administrasjonens standpunkt i saken. Dette kan oppnås på en enklere måte enn i dag.»

Etter å ha behandlet ulike problemstillinger knyttet til ligningsnemndenes rolle sier departementet at det vil arbeide videre med å gjøre ligningsnemndene til rene klageinstanser.

Da saken kom opp til behandling i Stortinget, var det naturlig nok spørsmålet om det skulle innføres en felles skatte-, avgifts- og tolletat som var

det sentrale tema. Stortinget avviste forslaget om en slik organisering av forvaltningen uten å komme inn på flere av de underliggende spørsmål, deriblant omfanget av ligningsnemndenes vedtakskompetanse. Spørsmålet om ligningsnemndenes vedtakskompetanse er således ikke behandlet av Stortinget siden ligningsloven av 13. juni 1980 ble vedtatt.

I Finansdepartementets brev av 9. oktober 1997 ble Skattedirektoratet anmodet om å samle inn statistikk som viser hvor omfattende førsteinstansmyndighet som for tiden er delegert fra nemndene til kontorene, og hvordan nemndenes arbeidsmengde fordeler seg på førsteinstans-saker og klage/endingssaker. Skattedirektoratet har i denne anledning foretatt en rundspørring ved 39 ligningskontorer av ulik størrelse og beliggende rundt i landet. Rapporteringen fra kontorene viste at ligningsnemndene i de mindre kommunene normalt har ett møte i forbindelse med ordinær ligning, mens det i de større kommunene ble meldt om 2 – 3 møter. Det gikk videre frem av tilbakemeldingen at ligningsnemndene behandlet mellom 0,11 pst og 2,5 pst av skattytermassen i kommunen ved ordinær ligning. Dette omfatter også de lovpålagte sakene som ligningsnemndene skal behandle. Det vises til vedlegg nr. 1 for nærmere spesifisering av tilberedte rapporter.

I forståelse med Finansdepartementet er det ikke utarbeidet noen oversikt som viser hvordan nemndenes arbeidsmengde fordeler seg på førsteinstans-saker og klage/endingssaker. Omfanget av klage/endingssaker som ligningskontoret ikke er gitt fullmakt etter ligningsloven § 9–8 nr. 3 til å treffe vedtak i, er ikke større i de fleste mindre kommuner enn at nemndene ordinært bare har ett møte i året for å behandle slike saker. En oversikt som viser fordelingen vil således være til liten nytte for vurderingen av ligningsnemndenes medvirkning under ordinær ligning.

### Ligningsnemndas rolle ved bruk av maskinelle ligningssystemer

I tiden som er gått etter at ligningsloven ble vedtatt, har det skjedd en omfattende utvikling i ligningsarbeidet. I denne sammenheng er det særlig grunn til å nevne utviklingen av de IT-baserte ligningssystemene. Her implementeres deler av regelverket i datastøttede saksbehandlingssystemer og automatiske beregningsprogrammer som utvikles i Skattedirektoratet. Gjennom tilførsel av innberedte tredjemannsopplysninger, skattyterens egne opplysninger og opplysninger som er lagret hos skattemyndighetene, fastsetter disse systemene skattepliktig

formue og inntekt direkte for den enkelte skattyter. Ved ligningen for inntektsåret 1997 ble nesten halvparten av alle personlige skattytere i Norge «lignet» på denne måten, og etter innføringen av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse er rundt 90 prosent av denne skattytergruppen blitt lignet slik. For inntektsåret 1998 vil det si mer enn 3 millioner skattytere. Til sammenligning kan det nevnes at det er rundt 320.000 personlige næringsdrivende og ca 145.000 etterskuddspliktige skattytere som ikke omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse.

Det skal videre bemerkes at datastøttede saksbehandlingssystemer også virker styrende på ligningsbehandlingen av de øvrige skattyterne. Gjennom det opprettede SLN-prosjektet er det dertil i gang et omfattende arbeide som vil gi næringsdrivende mulighet til elektronisk innlevering av sine ligningsopplysninger samtidig som det skal utvikles et eget system med innebygde kontrollfunksjoner til bruk ved ligningen av næringsvirksomhet. Ved hjelp av et slikt system må det forventes at der de maskinelle forslag til ansettelse av næringsinntekt ikke blir lagt til grunn, vil ligningskontrollen bli mer dyptgående og derigjennom stille større krav til faginnsett hos vedtaksmyndigheten. SLN vil omfatte virksomhet organisert både som personlig drevet næring og som selskapstyper av ulik art.

Der ligningen foretas ved hjelp av maskinelle systemer, vil det for de aller fleste skattytere ikke være behov for at ligningsnemnda griper inn i den ordinære ligningsbehandlingen. Kvaliteten på de ligningsoppgavene som kommer inn fra arbeidsgivere, banker m.v. samt de summeringer og beregninger som gjøres i de IT-baserte ligningssystemene, vil måtte kontrolleres og testes på annen måte enn gjennom nemndenes ligningsbehandling. Det reelle behov for kontroll fra ligningsnemndenes side vil derfor være meget begrenset ved gjennomføringen av en slik ligningsbehandling. Dertil vil de stramme tidsrammene som er satt for gjennomføringen av en vesentlig del av ligningen, gjøre at det heller ikke er praktisk mulig for ligningsnemndene å få tid til en tradisjonell behandling av sakene.

Gjennom den politiske behandling av St.meld. nr. 35 for 1986–87 ble det lagt til grunn at ligningen for skattytere som leverte forenklet selvangivelse, skulle legges ut innen 15. juni i ligningsåret. Den forhåndsfylte selvangivelsen må oppfattes som en videreføring av denne ordningen for skattytere med enkle og oversiktlige skatteforhold. Det forutsettes derfor at disse skattyterne fortsatt skal få sin ligning lagt ut i løpet av juni måned. Dette innebærer at ligningskontorene skal ferdigbehandle rundt 75 prosent av de forskuddspliktige skattyterne fra

selvangivelsesfristens utløp 30. april til fristen for innsending til skatteberegning i slutten av mai måned. Det sier seg selv at det ikke vil være praktisk mulig for ligningsnemnda å gjennomføre noen tradisjonell ligningsbehandling av disse skattyterne innenfor et slikt tidsrom.

For skattytere med mer kompliserte eller uoversiktlige skatteforhold vil ligningen fortsatt bli lagt ut i løpet av høsten. For denne skattytergruppen vil det fortsatt være spørsmål av så vel rettslig som faktisk art som må avklares under ligningsbehandlingen. Ved innføringen av den forhåndsfylte selvangivelsen antas det at behovet for ekstra faktumavklaringer fra skattyterne vil bli redusert. Det er imidlertid ved behandlingen av slike spørsmål at en særlig kan forvente at ligningsnemnda har kunnskap som kan styrke kvaliteten på ligningsarbeidet. Erfaringene med ligningsnemndas delegering av myndighet til ligningskontoret viser imidlertid at det også i dag er ligningskontoret som fatter vedtak i de aller fleste saker der det oppstår uenighet med skattyter under ordinær ligning. Det samme gjelder for ligning av næringsdrivende, herunder etterskuddspliktige skattytere.

Opplysningene fra ligningskontorene viser at ligningsnemndene utøver sin vedtaksmyndighet i svært lite omfang ved ordinær ligning. Samtidig medfører de maskinelle ligningssystemene faktiske begrensninger for nemndenes myndighetsutøvelse ved ordinær ligning. Dertil blir det dårlig sammenheng mellom lovens ord og den faktiske gjennomføringen av ligningsbehandlingen i disse tilfellene. Som tidligere omtalt, skjer store deler av ligningsbehandlingen her ved hjelp av maskinelle systemer i sentralt plasserte datamaskiner uten aktiv medvirkning fra ligningskontor eller ligningsnemnd. Selv om ligningsnemnda i stor utstrekning kan delegerer sin vedtaksmyndighet til ligningskontoret, er det i realiteten datasystemer utviklet i Skattedirektoratet som foretar selve ligningen for en stor andel av skattyterne. Denne form for ligningsvedtak fordrer da en ganske vid tolking av ligningsloven § 8–4.

Etter Skattedirektoratets oppfatning er disse forhold i seg selv god nok begrunnelse for også formelt å legge hele vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning til skatteadministrasjonen og gjøre ligningsnemndene til rene klageorgan.

På denne måten vil en for det første unngå at nemndene tillegges ansvar for vedtak som de i liten grad har mulighet til å påvirke. For det annet vil nemndene kunne føle at de har en friere stilling som klageorgan ved at de ikke på samme måte som nå identifiseres med de vedtak som treffes under ordinær ligning. Ved vurderingen av ligningsnemn-



denes mulighet til å utøve sin demokratiske kontroll er det videre viktig å merke seg forskjellen i saksbehandlingsrutinene ved ordinær ligning og ved klagebehandlingen. Ved ordinær ligning foreligger normalt skattyters påstand bare gjennom den innsendte selvangivelse med bilag, mens de aktuelle problemstillinger normalt kommer klarere frem ved klagebehandlingen der skattyteren forutsettes å inngi en skriftlig klage der det er redegjort for de forhold påstandene bygger på. Dette medfører ofte at det først er ved klagebehandlingen at saken er opplyst på en slik måte at den er egnet for behandling av ligningsnemnda.

Skattedirektoratet ser det som meget verdifullt at en så viktig samfunnsfunksjon som skatteforvaltningen er gjenstand for demokratisk kontroll gjennom folkevalgte nemnder. Det er imidlertid viktig at denne kontrollen gis et mest mulig rasjonelt og reelt innhold tilpasset den virkelighet som foreligger. Etter direktoratets oppfatning vil dette best kunne gjøres ved at vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning legges fullt ut til etaten, mens de folkevalgte nemndene gis myndighet til å treffe vedtak i klage- og endringssaker. På denne måten sikres skattyterne både en effektiv forvaltningsutøvelse og en uavhengig rettssikkerhetsgaranti ved at de kan kreve at ligningsnemnda overprøver de ligningsvedtak etaten fatter.

### Saksområder der avgjørelsesmyndigheten ikke kan delegeres til ligningskontoret

Ligningsloven angir tre områder der ligningsnemnda ikke kan delegere sin avgjørelsesmyndighet til ligningskontoret. Dette gjelder:

- saker om tilleggsskatt etter ligningsloven § 10–2 nr. 1
- saker som ligningssjefen er ugild til å avgjøre etter ligningsloven § 3–8
- saker om ligning av ligningsnemndas medlemmer og varamedlemmer og tjenestemenn ved ligningskontoret, samt deres ektefeller og barn under 17 år.

Det er hensynet til rettssikkerhet og kontroll som har satt disse saksområdene i en særstilling. Omfattende krav til form og saksbehandling i slike saker sammen med kontroll fra overordnet administrativt fagorgan og klagerett for skattyterne til ligningsnemnda antas imidlertid å ivareta de omtalte hensyn på en forsvarlig måte.

Det skal i denne sammenheng nevnes at Riksrevisjonen med tilslutning fra Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite har påpekt som uheldig at det gjøres ulik bruk av tilleggsskatt som reaksjonsmid-

del i skattesaker. Selv om dette er saker som i stor grad forutsetter en konkret skjønnsmessig vurdering, antar Skattedirektoratet at mulighetene for å oppnå større likhet i praktiseringen av reglene om tilleggsskatt, ville vært bedre om vedtakskompetansen ble lagt til ligningskontorene som er underlagt vanlig instruksjonsmyndighet. Ligningskontorene har som kjent selvstendig vedtaksmyndighet når det gjelder bruk av tilleggsskatt overfor skattytere som ikke leverer pliktig selvangivelse, og bruk av forsinkelsesavgift overfor skattytere som leverer selvangivelsen for sent. Det er ikke kommet frem opplysninger om ligningskontorenes myndighetsutøvelse på dette området som bør hindre en utvidelse av deres vedtakskompetanse til å gjelde alle former for tilleggsskatt.

Det vil være mulig å kontrollere og følge opp ligningskontorenes bruk av tilleggsskatt fra fylkesskattekontorenes side så vel gjennom maskinelle kontroller som ved stikkprøver i tilknytning til ligningskontroller. Dertil vil ligningskontorets bruk av tilleggsskatt i den enkelte sak kunne påklages til ligningsnemnda av skattyter. I de tilfeller skattyter mener ligningskontoret uriktig har ilagt tilleggsskatt, vil fortsatt ligningsnemnda kunne overprøve vedtaket. Dette vil være en mer tidseffektiv bruk av ligningsnemnda ved at den bare blir forelagt saker som skattyter finner grunn til å påklage. Dertil vil saken ordinært være bedre opplyst fra skattyters side ved klagebehandlingen enn ved ordinær ligning slik at ligningsnemnda gis et bedre grunnlag for å treffe sitt vedtak. Endelig bør det tillegges vekt at ligningsnemnda ikke har samme grunn til å identifisere seg med vedtaket som ble truffet ved ordinær ligning når den er et rent klageorgan.

Når det gjelder saker der ligningssjefen er ugild til å treffe vedtak, vil en overføring av vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning til skatteadministrasjonen ordinært medføre at fylkesskattesjefen oppnevner en setteligningssjef i den aktuelle saken. Bestemmelsene i ligningsloven § 3–8 nr. 4 forutsettes å gjelde som nå. Det innebærer at det som utgangspunkt er ligningssjefen selv som avgjør om han er ugild. Spørsmålet foreligger imidlertid fylkesskattesjefen til avgjørelse hvis den som saken angår, krever det og det kan gjøres uten vesentlig tidsspille, eller ligningssjefen selv finner grunn til det. En eventuell kontroll av slike vedtak kan legges til fylkesskattesjefen, enten som en fast rutine eller en obligatorisk del av fylkesskattekontorenes ligningssettersyn. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil den beskrevne løsning snarere styrke enn svekke kontrollen på dette området.

Når det gjelder det siste punktet, vil behovet for en ekstra kontroll av ligningen av ligningsnemndas

medlemmer og varamedlemmer falle bort hvis nemnda blir et rent klage- og endringsorgan. Det vises til at loven ikke stiller tilsvarende krav til kontrollen av overligningsnemndas medlemmer og varamedlemmer i dag.

Med hensyn til kontrollen av ligningen av tjenestemenn samt deres ektefeller og barn under 17 år, har den tekniske utvikling av ligningsystemene gjort den nåværende kontrollordning mangelfull. Ligningsloven § 8–4 nr. 2 bokstav c begrenser nemndas kontroll til ligningen av tjenestemenn mv. ved ligningskontoret, altså de tjenestemenn ved kontoret som skatter til vedkommende kommune.

De nye saksbehandlingssystemene på ligningskontorene gir mulighet for å endre ansettelsene i selvangivelser for skattytere som er skattepliktige til andre kommuner. Selv om det vil være innført klare tilgangsbegrensninger for tjenestemenn ved andre ligningskontorer til å gjøre slike endringer, vil det etter Skattedirektoratets oppfatning aktualisere en annen kontrollordning med tjenestemenns ligning enn ligningsloven gir anvisning på i dag. En fremtidig kontroll på dette området antas å bli mest effektiv gjennom bruk av maskinelle kontroller på regionalt nivå kombinert med stikkprøver under fylkesskattekontorenes ligningskontroller.

I forbindelse med de ovennevnte forhold vil Skattedirektoratet vise til at det nå er etablert en egen internrevisjon i direktoratet. Det synes naturlig at denne trekkes inn i arbeidet med å finne gode kontrollrutiner dersom vedtakskompetansen ved ordinær ligning legges fullt ut til skatteadministrasjonen.

### **Plasseringen av vedtaksmyndighet sett i forhold til endrede saksbehandlingsrutiner**

I henhold til etatens mål og strategier og i samsvar med Finansdepartementets tildelingsbrev arbeides det bevisst med å øke etatens ressursinnsats innenfor området verdiorientert arbeide, særlig i forhold til næringslivet. For å nå dette målet søker etaten å samordne sine ressurser best mulig og utvikle spisskompetanse innen mindre grupper for å behandle saker som krever spesiell fagkunnskap og/eller markedsinnsikt. Innenfor dagens organisering av ligningsforvaltningen gjøres dette bl.a. gjennom et regionsamarbeide mellom flere ligningskontorer. På denne måten bygges det eksempelvis opp ulik fagkompetanse innen enkelte nærings- eller bransjeområder ved de forskjellige ligningskontorene med sikte på at disse skal behandle alle saker av vedkommende art innenfor regionen. Ordningen gir mulighet for å bygge opp fagmiljøer som kan behandle mer kompliserte lignings spørsmål in-

nen regionen med høyere kvalitet på en likeartet og effektiv måte.

Dagens regler for plassering av vedtaksmyndighet ved ligningsbehandlingen fører imidlertid til klare begrensninger når det gjelder effektiv ressursutnyttelse for etaten selv om ligningsnemndene bruker sin delegasjonsadgang fullt ut. Det er vanskelig å forstå delegasjonsbestemmelsen i ligningsloven § 8–4 nr. 2 på annen måte enn at ligningsnemndas delegasjonsadgang er begrenset til ligningskontoret i samme kommune. Dette betyr at det kun er det stedlige ligningskontor som har vedtaksmyndighet i de sakene ligningsnemnda ikke behandler selv. Det fremstår imidlertid ikke som noen effektiv ressursutnyttelse at det stedlige ligningskontor skal overprøve det utkast til ligning som legges frem av det kontoret som har opparbeidet spesiell fagkompetanse innenfor fagfeltet. Det kan da lett bli et svært anstrengt forhold mellom lovens formelle bestemmelse om vedtaksmyndighet og det faktiske vedtak som treffes i saken. Hvis vedtaksmyndigheten derimot var lagt direkte til skatteadministrasjonen, kunne det ligningskontor som i kraft av sin spesielle fagkompetanse hadde forbedret saken, også fatte vedtak. Ved å legge vedtaksmyndigheten direkte til skatteadministrasjonen vil regelverket også bli bedre harmonisert med de vedtak som treffes ved hjelp av de maskinelle ligningssystemene slik det er beskrevet foran i notatet. I disse tilfellene kan hele ligningsbehandlingen gjennomføres uten at skattyters selvangivelse har vært til behandling på noe ligningskontor. Det vil da heller ikke være naturlig å legge vedtaksmyndigheten til et bestemt ligningskontor.

Ved å legge vedtaksmyndigheten for ligningsaker i første instans til skatteadministrasjonen som sådan eller eventuelt fylkesskattekontoret med delegasjonsadgang til ligningskontorene, ville en ha et regelverk som muliggjorde en mer effektiv utnyttelse av etatens samlede ressurser. Dette ville bl.a. innebære at en ikke lenger var bundet av kommunegrensene når det gjelder plassering av vedtaksmyndighet ved den ordinære ligningsbehandlingen. På denne måten ville det bli mulig å fordele saker av mer spesiell art til fullstendig ligningsbehandling ved de ligningskontorene som har særlig fagkompetanse innen det aktuelle område.

Om ligningsnemndene ble rene klage- og overprøvsorganer, ville de fortsatt kunne ivareta sin rolle som folkevalgte kontrollorganer. Ligningsnemnda ville fortsatt skulle behandle alle saker der ligningskontoret ikke gir skattyter medhold i hans klage på ligningen. En slik ordning ville være ressursbesparende for alle parter ved at ligningsnemnda bare trengte å behandle saker der det er uenig-

het mellom skattyter og ligningskontor. Videre vil le sakene ordinært være bedre opplyst både når det gjelder faktum og rettsanvendelse under klagebehandlingen slik at de lå bedre til rette for behandling av nemnda. Hvis nemndene ikke skal treffe vedtak under ordinær ligning, har de heller ikke samme grunn til å identifisere seg med de avgjørelser som blir truffet i første instans, og vil derved fremstå som en mer uavhengig klageinstans enn i dag. Endelig skal det bemerkes at med den utstrakte bruk av delegasjon av vedtaksmyndighet til ligningskontorene som foregår i dag, vil den omtalte endring for de aller fleste skattyterne bare innebære en formell kodifisering av den ligningsbehandling de i dag opplever i praksis.

### Konklusjon

På bakgrunn av de ovenstående drøftelser er Skattedirektoratet av den oppfatning at så vel skattyterne som ligningsnemndenes medlemmer og skatteforvaltningen vil være best tjent med at ligningsnemndene gjøres til rene klage- og overprøvsorganer samtidig som vedtaksmyndigheten ved ordi-

nær ligning blir lagt til skatteadministrasjonen. Dette kan i korthet oppsummeres under følgende punkter:

- Skattyterne vil ha den rettssikkerhetsgaranti som ligger i at de kan kreve skatteetatens ligningsvedtak overprøvet av ligningsnemnda.
- Skattyterne vil være sikret en ligningsbehandling som er minst like rask og effektiv som tidligere.
- Ved klagebehandlingen vil sakene være bedre tilrettelagt for behandling av ligningsnemnda.
- Ligningsnemnda vil ha en friere stilling som klageorgan når den ikke trenger å identifisere seg med det de vedtak som treffes i første instans.
- Ordningen ivaretar behovet for demokratisk kontroll av ligningsbehandlingen ved at de folkevalgte nemndene fortsatt skal være klage- og overprøvsorganer.
- Ordningen medfører bedre sammenheng mellom den faktiske gjennomføring av ordinær ligning og det formelle regelverk.
- Ordningen muliggjør bedre kvalitet på ligningskontorenes behandling av kompliserte saker.

