



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 24

(2000-2001)

Endringer i skatteloven mv.

Tilråding fra Finansdepartementet av 1. desember 2000, godkjent i statsråd samme dag.

0 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til:

- Lov om endring i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- Lov om endringer i lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov om endring i overgangsregel til lov av 14. april 2000 nr. 30 til lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I denne proposisjonen inngår:

1. Forslag om nye regler om fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradrag mellom Norge og utlandet
2. Forslag om oppheving av formuesskattefritaket for fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet
3. Forslag om endringer i reglene om eiendomsskatt på kraftproduksjonsanlegg
4. Forslag om endringer i reglene om formuesbeskatning av sparebanker
5. Forslag om endringer i rederibeskatningen
6. Forslag om opprettinger i skatteloven

1 Endring i reglene om fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradrag mellom Norge og utlandet

1.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger med dette frem forslag til endringer i skatteloven §§ 4-31 første ledd og 6-91 første punktum om fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradrag mellom Norge og utlandet.

Gjeldende regler om fordeling av gjeld og gjeldsrenter medfører at en skattyter med alminnelig skatteplikt til Norge får begrenset sitt gjelds- og gjeldsrentefradrag i Norge, dersom han har fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet. Dette gjelder uavhengig av om inntekt eller formue av den faste eiendom eller anlegget er skattepliktig til Norge.

Departementet går inn for å innføre *full fradragsrett* for gjeldsrenter når skattyter er skattepliktig til Norge for hele sin utenlandske inntekt, og full fradragsrett for gjeld når hele formuen er skattepliktig hit.

Som en konsekvens av full fradragsrett for gjeld, foreslår departementet å oppheve bestemmelsene i skatteloven § 2-1 syvende ledd annet punktum og § 2-2 sjette ledd annet punktum, om at formue i fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet er fritatt fra formuesskatteplikt i Norge. Forslaget er omtalt i kapittel 2 nedenfor. All utenlandsk formue og inntekt vil da bli skattepliktig til Norge når Norge ikke har skatteavtale med vedkommende utland eller når Norge i skatteavtale med vedkommende utland anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning.

Forslaget vil derfor isolert sett medføre en skjerpelse av formuesskatten, men økt fradrag for gjeld og gjeldsrenter vil i de fleste tilfeller mer enn kompensere dette, jf. omtalen i kapittel 1.9.1 nedenfor.

Etter forslaget vil *begrensning* av fradragsretten for gjeldsrenter skje når skattyter har fast eiendom eller utøver eller deltar i virksomhet i utlandet, og inntekt fra slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat. Tilsvarende vil begrensning av fradragsretten for gjeld skje når skattyters formue i slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat. Inntekt og formue er unntatt norsk beskatning når Norge i skatteavtalen med vedkommende utland anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) til unngåelse av dobbeltbeskatning. Norge benytter fordelingsmetoden i de fleste skatteavtaler inngått før 1992. Forslaget innebærer således en innstramming i forhold til gjeldende regler i og med at fradrag avkortes også når skattyter har *virksomhet* i utlandet som er unntatt norsk beskatning, uavhengig av om skattyter har fast eiendom eller anlegg der.

Departementet foreslår at avkorting av fradrag for gjeld og gjeldsrenter skjer basert på forholdet mellom verdien av fast eiendom og alle eiendeler i virksomhet i nevnte stat og verdien av skattyters samlede eiendeler. For fullt regnskapspliktige foreslås at fordelingen baseres på verdiene av eiendelene i balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør. For andre skattytere foreslås

at fordelingen baseres på ligningsmessige verdier (skattemessig formuesverdi).

I og med at Norge fra 1992 har gått over til å bruke kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtalene, og at dette prinsippet gjennom reforhandlinger av eldre avtaler innarbeides i stadig flere skatteavtaler, vil departementets forslag medføre at stadig færre skattytere vil få avkortet sitt gjelds- og gjeldsrentefradrag.

Forslaget gjelder skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge, jf. skatteloven §§ 2-1 første ledd og 2-2 første ledd. Videre skal reglene gjelde tilsvarende ved fastsettelse av formue og inntekt av ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, mv., jf. skatteloven §§ 4-40 og 10-41.

Det foreslås at endringen i skatteloven §§ 4-31 og 6-91 trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2000 for skattytere som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd, og med virkning fra og med inntektsåret 2001 for skattytere som nevnt i skatteloven § 2-1 første ledd.

Departementet foreslår at reglene om fordeling av gjeld og gjeldsrenter også får anvendelse for fysiske personer bosatt på Svalbard og selskaper hjemmehørende der. Det gjennomføres ved at unntak fra skattlegging på Svalbard etter svalbardskatteloven likestilles med unntak fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat.

Videre foreslås en tilføyelse i svalbardskatteloven § 2-3 tredje ledd som innebærer at selskaper med alminnelig skatteplikt til Svalbard unntas fra inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard. Gjeldende svalbardskattelov har slikt unntak for fysiske personer med alminnelig skatteplikt til Svalbard, og tilsvarende bør gjelde for selskaper.

1.2 Gjeldende rett

1.2.1 Innledning

Personer bosatt i Norge, samt selskaper og innretninger hjemmehørende i Norge er i utgangspunktet skattepliktige til Norge for all sin inntekt uansett hvor i verden den er opptjent. Dette følger av skatteloven §§ 2-1 første ledd og 2-2 første ledd. Videre er utgangspunktet at hele formuen skal skattlegges her, uansett hvor i verden den er. Et unntak gjelder likevel for formue i fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet, jf. skatteloven §§ 2-1 syvende ledd annet punktum og 2-2 sjette ledd annet punktum.

Skattytere som nevnt har i utgangspunktet rett til fradrag for alle sine gjeldsrenter ved inntektsfastsettelsen, jf. skatteloven § 6-40 første ledd. Fradrag retten for gjeldsrenter forutsetter dermed ikke tilknytning til skattepliktig inntekt.

Formuesskattepliktige skattesubjekter har som utgangspunkt rett til fradrag for all gjeld ved formuesfastsettelsen, jf. skatteloven § 4-1 første ledd.

Gjelds- og gjeldsrentefradraget begrenses imidlertid av reglene i skatteloven §§ 4-31 første ledd og 6-91 første punktum. I det følgende redegjøres det for disse reglene.

1.2.2 Om vilkåret for fordeling av gjeld og gjeldsrenter

Etter skatteloven § 4-31 første ledd skal gjeld fordeles mellom Norge og utlandet når skattyteren har formue i fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet.

Regler om fordeling av gjeldsrenter er inntatt i skatteloven § 6-91 første punktum. Etter denne bestemmelsen skal gjeldsrentene fordeles når skattyteren har formue eller inntekt i flere stater. Bestemmelsen må fortolkes innkrenkende slik at inntekt i utlandet ikke er noe vilkår for å begrense fradragsretten i Norge. Det skyldes trolig en inkurie at bestemmelsen gir uttrykk for at inntekt i flere stater skal være et selvstendig, og alternativt, vilkår for gjeldsrentefordeling. Begrunnelsen for å begrense gjeldsrentefradraget i Norge på grunnlag av at skattyteren har inntekt i flere stater bortfalt da man i 1981 opphevet regelen om at kun halvparten av inntekten fra fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet var skattepliktig til Norge. Departementet er ikke kjent med at dette vilkåret i senere praksis har blitt tillagt selvstendig betydning.

Vilkårene for fordeling av gjeld og gjeldsrenter er etter gjeldende rett sammenfallende, og de innebærer at fordeling skal skje dersom skattyteren har formue i fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet.

Utgangspunktet er at fradrag for skattyterens gjeld og gjeldsrenter kun skal begrenses når han etter privatrettslige regler anses som eier av fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet. Indirekte eie av fast eiendom eller anlegg i utlandet gjennom eierandeler i selvstendige rettssubjekter, for eksempel aksjeselskap, begrenser i utgangspunktet ikke fradraget for skattyterens *egen* gjeld og gjeldsrenter. I ligningspraksis er det lagt til grunn at dette også gjelder deltakere i deltakerlignede selskaper, jf. skatteloven § 10-40, når selskapet eier fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet.

Fra dette utgangspunktet må det oppstilles et unntak dersom skattyteren i realiteten har den fulle faktiske og juridiske rådighet over fast eiendom, som eies indirekte gjennom et annet juridisk subjekt. Departementet har i en uttalelse inntatt i Utvalget 1992 side 962 lagt til grunn at betydelig og varig disposisjonsrett over fast eiendom gjennom eie av andel i utenlandske »time-share selskaper», etter omstendighetene vil kunne føre til at fordelingsreglene får anvendelse. Det samme må gjelde andel av borettslag mv.

For deltakerlignede selskaper skal det foretas fordeling av *selskapets* gjeld og gjeldsrenter, basert på selskapets egne formuesforhold, før netto formue og inntekt tilordnes deltakerne.

1.2.3 Om prinsippet for fordeling av gjeld og gjeldsrenter

Når vilkåret for gjelds- og gjeldsrentefordeling er oppfylt, skal skattyterens samlede gjeld og gjeldsrenter fordeles mellom utlandet og Norge etter forholdet mellom bruttoformuen i fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet og den øvrige bruttoformue. I den øvrige bruttoformue medregnes alle formuesobjekter som er skattepliktig etter norske regler. Dersom skattesubjektet er underlagt subjektiv formuesskatteplikt, har departementet i en uttalelse lagt til grunn at det skal gjøres fradrag for fribeløp av innbo og løsøre og av kontanter, sjekker, bankremitter og andre likvide midler, jf. Utvalget 1985 side 159.

For å finne fordelingsbrøken må bruttoformuen i utlandet og den øvrige bruttoformue verdsettes etter skattelovgivningens alminnelige regler. Det er i rettspraksis antatt at man ved verdsettelsen av fast eiendom i utlandet må legge til grunn samme prinsipper som for tilsvarende eiendom i den kommune skattyteren er bosatt eller hjemmehørende i, jf. Rt. 1996 side 1629. Dommen gjelder verdsettelse av forretningseiendom i utlandet. Domskonklusjonen antas imidlertid å uttrykke et generelt prinsipp, som må legges til grunn også for av andre typer faste eiendommer og anlegg i utlandet.

1.2.4 Om forholdet til skatteavtalene

De fleste av Norges skatteavtaler inneholder en bestemmelse tilsvarende eller lik OECDs mønsteravtale artikkel 7 punkt 3. Etter denne bestemmelsen skal utgifter, herunder gjeldsrenter, komme til fradrag i det faste driftsstedets inntekt når de er pådratt i forbindelse med det faste driftsstedets virksomhet. Driftsstedsstaten må derfor tillate at gjeldsrenter som knytter seg til driftstedet kommer til fradrag ved fastsettelsen av skattyterens inntekt der, etter tilsvarende regler som for innenlandske foretak.

Når Norge som følge av fordelingsmetoden i skatteavtalen ikke kan skattlegge inntekt fra en norsk skattyteres faste driftssted i utlandet, har det vært noe usikkert om avtalen gir grunnlag for å nekte fradrag i Norge for gjeldsrenter som etter avtalen skal henføres til driftsstedet. Finansdepartementet har i uttalelser inntatt i Utvalget 1982 side 384 og 1992 side 962 gitt uttrykk for en slik oppfatning, og dette er også lagt til grunn i en underrettsdom inntatt i Utvalget 1972 side 229.

I et vedtak av 8. juli 1997 kom overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter til motsatt resultat. Nemnda la til grunn at skatteavtalen ikke hjemlet adgang til å begrense gjeldsrentefradraget som fulgte av reglene i § 45 annet ledd i skatteloven av 1911 (gjeldende skattelov § 6-91). Vedtaket ble ikke påklaget og resultatet må antas å gi uttrykk for gjeldende rett. Dette innebærer at en skattyter i mange tilfeller kan få fradrag for de samme gjeldsrentene både i Norge og i driftsstedsstaten, selv om tilhørende inntekt er unntatt fra skattlegging i Norge. Departementet antar at det samme gjelder fradrag for gjeld.

1.3 Bakgrunnen for forslagene

I Innst. O. nr. 73 (1995-96) til Ot. prp. nr. 46 (1995-96) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet, ber finanskomiteen Regjeringen vurdere hvorvidt § 45 annet ledd første punktum (skal være annet punktum) i skatteloven 1911 (nå skatteloven § 6-91 første punktum) bør endres, slik at en skattyter som er skattepliktig til Norge for all sin utlandsinntekt, får rett til fradrag i Norge for alle sine gjeldsrenter.

I et forutgående høringsnotat hadde departementet gått inn for en slik lovendring. Forslaget ble imidlertid ikke fremmet i Ot. prp. nr. 46, da departementet kom til at en endring av § 45 annet ledd i skatteloven 1911 forutsatte ytterligere utredninger.

Det som aktualiserer en lovendring som skissert av finanskomiteen i Innst. O. nr. 73 er særlig det forhold at Norge etter skattereformen har gått

over til å anvende kreditmetoden som primærmetode for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning i skatteavtalene. Det innebærer at inntekt og formue som skattyteren har i vedkommende utland skattlegges i Norge, men at skattyteren gis fradrag i norsk skatt for skatt betalt til utlandet på samme inntekt og formue. Fra og med 1992 har Norge gjennom forhandlinger og notevekslinger lagt om til kreditmetoden i skatteavtalene, slik at 34 av 84 skatteavtaler per i dag benytter kreditmetoden, herunder skatteavtalene med våre viktigste handelspartnere.

Tidligere ble det i skatteavtalene primært benyttet en fordelingsmetode (unntaksmetode) til unngåelse av dobbeltbeskatning. Når skatteavtalen bygger på fordelingsmetoden skal inntekt og formue med kilde i det annet land unntas fra beskatning i Norge. I vedlegget inntatt bakerst i denne proposisjonen fremgår det om Norge benytter kredit- eller fordelingsmetoden i avtalen med det enkelte land, og status for avtaler under utarbeidelse eller reforhandling.

I intern skattelovgivning gjelder globalinntektsprinsippet. Det innebærer at en skattyter som er bosatt eller hjemmehørende i Norge blir skattepliktig hit for alle sine inntekter uansett hvor i verden de er opptjent. Omleggingen til kreditmetoden i skatteavtalene fører til at globalprinsippet gjennomføres også for inntekter med kilde i skatteavtalelandet. I forhold til skattytere som har fast eiendom eller anlegg i land hvor skatteavtalen bygger på kreditmetoden, representerer det et brudd med globalinntektsprinsippet når skattyteren ikke får fradrag for alle sine gjeldsrenter ved inntektsbeskatningen i Norge. Dette vil også representere et brudd med hensynet til symmetrisk behandling av inntekter og utgifter knyttet til investeringer i utlandet. Tilsvarende vil gjelde i forhold til skattytere som har fast eiendom eller anlegg med tilbehør i land Norge ikke har skatteavtale med, fordi Norges beskatningsrett da ikke er avskåret gjennom skatteavtale.

Gjeldende regel om fordeling av gjeldsrenter har en svakhet ved at den er betinget av at skattyteren «har fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet». Dette innebærer at en skattyter kan ha inntekter som etter skatteavtalen er unntatt fra skattlegging i Norge, men likevel få fradrag for alle gjeldsrentene her fordi han ikke har fast eiendom eller anlegg i utlandet. Også dette representerer et brudd med globalinntekts- og symmetriprinsippet.

I tillegg er det en svakhet ved gjeldende regel at det bare er verdien av fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet som inngår i fordelingsgrunnlaget, dvs. bruttoformuen i utlandet. Det vil si at verdien av andre eiendeler som inngår i virksomhet i utlandet ikke begrenser fradraget for gjeldsrenter.

Disse to aspektene ved gjeldende regler kan i enkelte tilfeller gi urimelige resultater. Det vil særlig være tilfellet når skattyters bruttoformue i fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet er liten, men virksomheten der likevel er omfattende, samtidig som skattyteren har pådratt seg betydelige renteutgifter knyttet til denne virksomheten. Dette har blant annet medført at enkelte norske forretningsbanker har fått fradrag i Norge for tilnærmet alle gjeldsrenter som knytter seg til virksomheten i de utenlandske filialene, til tross for at Norge i skatteavtalen har fraskrevet seg retten til å skattelegge inntektene fra virksomheten. Det vesentligste av utgiftene knyttet til den ordinære drift av

disse bankfilialene har dermed kommet til fradrag både i driftsstaten og i Norge, uten at Norge har kunnet skattlegge inntekten.

Det som foran er sagt om fradrag for gjeldsrenter, gjelder tilsvarende for fradrag for gjeld ved formuesligningen. Når skatteavtalen bygger på kreditmetoden, gir det Norge beskatningsretten til formue, men med fradrag for den formuesskatt som er betalt i den annen stat. Det bryter med symmetri- og globalprinsippet når slik formue er fritatt fra skatt, fordi man etter departementets forslag i dette kapittel vil få fradrag for all gjeld selv om gjelden er knyttet til formue eller anlegg i utlandet. En opphevelse av formuesskattefritaket for fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet, samt innføring av fradrag for gjeld når formuen er skattepliktig til Norge, vil ivareta hensynet både til global- og symmetriprinsippet. Det vises til departementets forslag i kapittel 2 nedenfor.

1.4 Utenlandsk rett

En gjennomgang av utenlandsk rett viser at renteutgifter i næring i utgangspunktet er fradragsberettiget i det enkelte lands skattelovgivning. Når det gjelder personlige skattytere, har de fleste land innført visse begrensninger i fradragsretten for gjeldsrenter. I mange land gis rentefradrag utenfor næring bare for lån til særlige formål, for eksempel til kjøp av bolig.

I land som anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning, er hovedregelen at renteutgifter som relaterer seg til skattyters inntekt eller formue i utlandet kommer fullt ut til fradrag ved ligningen. Dette gjelder for eksempel Danmark, Sverige, Finland, Storbritannia og USA. Enkelte land har dog særlige unntaksregler som begrenser fradragsretten.

I land som anvender fordelingsmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning, eller som fortsatt har eldre slike avtaler, kommer renteutgifter som relaterer seg til skattyters unntatte inntekt eller formue i utlandet normalt ikke til fradrag i hjemlandet, eller det er innført regler som begrenser fradragsretten. Nedenfor gjennomgås kort reglene om fradragsrett i enkelte land for gjeldsrenter når inntekt eller formue er unntatt fra beskatning i hjemlandet etter skatteavtale eller intern rett.

Sverige anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning i de fleste skatteavtalene, men anvender fordelingsmetoden i enkelte få eldre avtaler. Dersom inntekt er unntatt fra beskatning i Sverige etter skatteavtalen, nektes fradrag i Sverige for renteutgifter som relaterer seg til den unntatte inntekt (direkte allokering), jf. kommunalskattelagen 74 § og lag om statlig inkomstskatt 22 §. Disse lovene vil med virkning fra 2001 bli avløst av en ny Inkomstskattelag, og de nevnte bestemmelser er tatt inn i Inkomstskattelagen 9 kap. 5 §. Det finnes ikke noen nærmere retningslinjer om den direkte allokeringmetoden.

Danmark anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning i de aller fleste av sine skatteavtaler, men anvender fordelingsmetoden i en del eldre avtaler. Danmark har ikke regler som begrenser retten til å fradra renteutgifter i Danmark dersom skattyter har inntekt eller formue i utlandet som er unntatt fra dansk beskatning. Selv der Danmark anvender fordelingsmetoden, kan skattyter i år med underskudd i den utenlandske aktivitet få fradrag for

underskuddet i den danske inntekten, herunder også renteutgifter som kan allokere til utlandet. I et år med overskudd medfører fordelingsmetoden i skatteavtalen at den utenlandske inntekten ikke beskattes i Danmark. Det er imidlertid innført regler om gjenbeskatning, som innebærer inntektsføring (gjenbeskatning) av tidligere gitte fradrag for underskudd pådratt i utlandet. Reglene om gjenbeskatning går således lenger enn den norske regelen i skatteloven § 16-27.

USA anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning i sine skatteavtaler, og har ingen særlige regler som begrenser fradragsretten for renter når skattyter har inntekt fra, eller formue i, utlandet.

Tyskland anvender som hovedregel fordelingsmetoden i sine skatteavtaler. Regler om fradrag for renteutgifter når inntekt er unntatt tysk beskatning var tidligere utviklet gjennom rettspraksis, men er nå avløst av ny lovgivning. Tyskland fordeler som hovedregel gjeldsrenter etter den direkte fordelingsmetoden. Renter på lån som er tatt opp av et tysk selskap, og som er anvendt i et fast driftssted (filial) som selskapet har i et annet land, er ikke fradragsberettiget i tysk inntekt, når inntekten fra filialen er unntatt tysk beskatning. Dersom filialen er finansiert med mer egenkapital enn det som er økonomisk nødvendig etter en armlengde vurdering, blir den overskytende del omklassifisert som lån, med en avkortning av deler av selskapets faktiske betalte renter som følge.

Et det ikke mulig å allokere renteutgifter etter en direkte allokering metode, skjer fordelingen etter tysk rett etter indirekte metoder. Det er mest vanlig å fordele rentene etter en gjeldsgrad metode. Forholdet mellom selskapets egenkapital og gjeld basert på skattemessige verdier skal da også legges til grunn for filialen, slik at filialen anses finansiert på samme måte.

Belgia anvender som hovedregel fordelingsmetoden i sine skatteavtaler. Som hovedregel gis fullt fradrag for renter som knytter seg til unntatt inntekt. Renter betalt til utenlandsk bosatte personer eller selskaper som ikke er skattepliktige i Belgia og som er gjenstand for en vesentlig gunstigere beskatning enn det som gjelder i Belgia, er derimot ikke fradragsberettiget. Dette gjelder ikke dersom betalingen er ledd i en normal forretningstransaksjon og beløpet ikke er unormalt høyt. Det gis uansett ikke fradrag for gjeldsrenter på lån som overstiger 7 ganger summen av beskattet egenkapital i selskapet (dvs. den delen av selskapet som beskattes i Belgia).

1.5 Vurderingene i høringsnotatet

Departementet sendte 14. september 1998 på høring et notat med utkast til nye regler for fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet.

I samsvar med finanskomiteens anmodning i Innst. O. nr. 73 (1995-96) foreslo departementet å innføre full fradragsrett for gjeldsrenter når skattyter er skattepliktig til Norge for hele sin inntekt. I samsvar med dette foreslo departementet at fordeling av gjeldsrenter bare skal foretas i tilfeller der skattyteren har inntekt som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale.

I notatet ble det vurdert hvilket *prinsipp* som i slike tilfeller bør legges til grunn for fordelingen av gjeldsrentene mellom Norge og utlandet. Tre prinsipper ble vurdert. I notatet ble en direkte fordelingsmetode anbefalt, dvs. en løs-

ning som innebærer at gjeldsrenter ikke skal komme til fradrag i Norge i den utstrekning de er pådratt i tilknytning til inntekt som er unntatt fra norsk beskatning etter skatteavtale. Gjeldsrentefordeling basert på nettoinntekt og det gjeldende bruttoformuesprinsippet, ble etter en samlet vurdering ansett for mindre egnet enn en regel om direkte tilordning.

På bakgrunn av de endringene som ble anbefalt for fordeling av gjeldsrenter, ble det i notatet også anbefalt å endre gjeldende regler for fordeling av gjeld mellom Norge og utlandet, jf. skatteloven § 4-31 første ledd. I notatet anbefalte departementet at fordeling av gjeld ble forbeholdt de tilfeller der skattyteren har formue som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale, og at gjeld som kan henføres til slik formue i utlandet ikke skal komme til fradrag i Norge. Dette forslaget må ses i sammenheng med at det i notatet også ble foreslått å oppheve fritaket for formuesskatt på fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet, jf. skatteloven §§ 2-1 syvende ledd annet punktum og 2-2 sjette ledd annet punktum. Det vises til kapittel 2 nedenfor.

Videre ble det i notatet foreslått visse innstramminger i skatteloven § 16-27 om inntektsføring av tidligere rentefradrag. Dette forslaget vil departementet ta opp til en grundigere vurdering i forbindelse med en samlet gjennomgang av kreditreglene i skatteloven §§ 16-20 flg.

1.6 Høringsinstansenes merknader

Disse har avgitt høringsuttalelse:

- Olje- og energidepartementet
- Justis- og politidepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Utenriksdepartementet
- Akademikerene
- Den norske Bankforening
- Datatilsynet
- Handelens- og servicenæringens fellesorganisasjon
- Kommunenes sentralforbund
- Landslaget for regnskapskonsulenter
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening
- Norges Bank
- Norges Skatterevisorers forening
- Norges Statsautoriserte Revisorers forening
- Norske Siviløkonomers forening
- Norsk Skattebetalerforening
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Oslo Børs
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker
- Skatteetatens Landsforening
- Sparebankforeningen i Norge
- Skattedirektoratet

Skattedirektoratet har forelagt høringsnotatet for ligningskontorene i Oslo, Bergen, Trondheim og Stavanger, samt Sentralskattekontoret for storbedrifter i Moss. Samtlige kontorer har avgitt uttalelse til notatet.

I tillegg har Norsk Hydro, Den norske stats oljeselskap AS og Eksportfinans ASA gitt uttrykk for sine synspunkter på forslagene i høringsnotatet.

Av de høringsinstanser som har avgitt uttalelse, har følgende ingen merknader til departementets forslag i notatet: Næringslivets Hovedorganisasjon, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Sparebankforeningen i Norge, Norges Statsautoriserte Revisores Forening, Oslo Børs, Kommunenes Sentralforbund, Norges Bank, Akademikerene, Landslaget for regnskapskonsulenter, Datatilsynet Olje- og energidepartementet, Utenriksdepartementet, samt Nærings- og handelsdepartementet.

Merknadene fra de øvrige instanser er omtalt under departementets vurderinger i kapittel 1.7 nedenfor.

1.7 Departementets vurderinger og forslag

1.7.1 Grunnleggende hensyn ved utformingen av en fordelingsregel

Hensynet til symmetrisk behandling av inntekter/gevinster og kostnader/tap er et sentralt formål ved utformingen av skattelovgivning. Symmetrihensynet tilsier at gjeldsrenter og gjeld kun skal komme til fradrag i inntekts- eller formuesskattegrunnlaget i Norge i den utstrekning de har tilknytning til inntekt og formue som er skattepliktig i Norge.

Hensynet til nøytralitet i beskatningen er et bærende hensyn bak skattereformen. Den effektive skattebelastning av ulike investeringer bør være mest mulig lik, og valget av finansierings- og organisasjonsform bør i minst mulig grad påvirke skattebyrden av investeringen.

Ved utforming av konkrete regler må man imidlertid foreta en avveining av i hvor stor grad disse prinsippene bør etterleves dersom det går på bekostning av hensynet til et praktikabelt regelverk. Departementet vil derfor også legge vekt på praktiske og administrative hensyn ved utformingen av reglene.

1.7.2 Når bør fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet skje?

1.7.2.1 Utenlandsk formue og inntekt er skattepliktig til Norge

I høringsnotatet av 1998 foreslo departementet å fjerne formuesskattefritaket for fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet samtidig som det ble foreslått å innføre full fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter når skattyters utenlandske formue og inntekt er skattepliktig til Norge. Et klart flertall av høringsinstansene sluttet seg til dette.

Utenlandsk formue og inntekt vil være skattepliktig til Norge når Norge i skatteavtalen med vedkommende utland anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning eller når Norge ikke har skatteavtale med vedkommende utland. Kreditmetoden innebærer at Norge kan skatlegge formuen i eller inntekten fra det annet land, men at skattyter kan kreve fradrag i norsk skatt for den skatt som er betalt i det annet land. Etter fordelingsmetoden unngås dobbeltbeskatning ved at Norge ikke skatlegger formue eller inntekt som

etter avtalen kan skattlegges i den annen stat. Som vedlegg til denne proposisjonen følger en oversikt over Norges skatteavtaler per 1. desember 2000. Av oversikten fremgår om Norge per denne dato benytter fordelingsmetoden eller kreditmetoden som hovedprinsipp i avtalene med de enkelte land. Videre er det angitt status i arbeidet med avtaler som er under utarbeidelse eller revisjon.

Etter gjeldende regler avkortes skattyters fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter i ethvert tilfelle når skattyter har fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet. Forslaget vil derfor medføre en lempeligere beskatning av et stort antall skattytere. For eksempel vil skattytere med fast eiendom i et annet nordisk land ikke lenger få avkortet fradraget for gjeld og gjeldsrenter ved beskatningen i Norge, fordi Norge i skatteavtalen med de nordiske land av 23. september 1996 benytter kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning.

Symmetrihensynet tilsier at det ikke bør gjelde begrensninger i fradragsretten for gjeld og gjeldsrenter når skattyter er skattepliktig til Norge for hele sin formue og inntekt. Det vil også føre til administrative forenklinger om gjeldende regler endres, slik at disse skattyterne gis fullt fradrag for gjeld og gjeldsrenter. I forhold til disse land blir det ikke lenger nødvendig å beregne særskilt hvilken del av skattyterens gjeld og gjeldsrenter som er fradragsberettiget. En må videre anta at en endring som nevnt vil føre til færre feil ved beregning av maksimalt kreditfradrag for skatt betalt i utlandet, da samtlige rentekostnader som skattyteren har skal trekkes inn i beregningsgrunnlaget, jf. skattelovforskriften § 16-28-4 bokstav b. Ligningsutvalget opplyser at det maksimale kreditfradrag i dag ofte beregnes uriktig fordi skattyter overser at kun gjeldsrenter som etter avkorting er fradragsberettiget her i landet skal medtas i beregningen av kreditfradraget.

Denne endringen vil medføre en provenyreduksjon av et visst omfang i og med at et større antall skattytere vil kunne fradragsføre all sin gjeld og alle sine gjeldsrenter ved ligningen i Norge. Det må imidlertid påpekes at forslaget i kapittel 2 nedenfor om å oppheve regelen om skattefrihet for formue i fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet, vil kunne innebære en skjerpelse i formuesskatten for de med slik eiendom i land hvor Norge anvender kreditmetoden og land uten skatteavtale med Norge. Dersom det annet land også ilegger formuesskatt på fast eiendom, vil denne komme til fradrag i norsk formuesskatt, jf. skatteloven §§ 16-20 flg. Er formuesskatten i disse landene tilsvarende eller høyere enn i Norge, vil det likevel ikke påløpe noen ytterligere norsk formuesskatt. Det vises til kapittel 1.9.1 om provenyvirkningene av forslaget.

Departementet vil også peke på at en endring som nevnt vil forsterke behovet for å endre gjeldende beregningsregler for det maksimale kreditfradrag skattyteren kan få i Norge for skatt som er betalt i utlandet. Av skattelovforskriften § 16-28-4 bokstav b følger at fradragsberettigede gjeldsrenter tilordnes Norge eller utlandet i samme forhold som nettoinntekten for øvrig er tilordnet. I tilfelle der skattyteren i realiteten anvender en større andel av gjelden til investering eller virksomhet i utlandet, vil denne beregningsregelen i visse tilfelle kunne føre til at norske skattekreditorer subsidierer kostnaden med et eventuelt høyere skattenivå i det annet land. Departementet finner det imidlertid naturlig at denne side av kreditreglene tas opp til vurdering i forbin-

delse med den varslede gjennomgang av dette regelsettet, og at dette ikke bør være til hinder for en ellers rimelig endring i interne regler om fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at skatteloven § 4-31 første ledd endres slik at skattytere som er skattepliktige for all sin formue i Norge får rett til fradrag for all sin gjeld her i landet. Videre foreslås en endring i skatteloven § 6-91 første punktum slik at skattytere som er skattepliktig til Norge for all sin inntekt skal gis rett til fradrag for alle sine gjeldsrenter ved ligningen her i landet. Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-31 og 6-91.

1.7.2.2 *Utenlandsk inntekt eller formue er unntatt norsk beskatning*

Samtlige høringsinstanser har sluttet seg til prinsippet om at fradragsretten for gjeld og gjeldsrenter bør skje når skattyter har formue og/eller inntekt som er unntatt fra norsk beskatning. Skattebetalerforeningen går som eneste høringsinstans imot at gjeld og gjeldsrenter skal avkortes i slike tilfelle, men dette synes hovedsakelig begrunnet i at den fordelingsmetoden som ble foreslått i notatet fremstår som lite praktikabel, jf. nedenfor i kapittel 1.7.3.3.

Symmetrihensynet tilsier at gjeldsfradraget begrenses når skattyteren har formue som etter bestemmelse i skatteavtale er unntatt fra beskatning i Norge og at gjeldsrentefradraget begrenses når skattyteren har inntekt som etter bestemmelse i skatteavtale er unntatt fra beskatning i Norge.

Dette hensynet er blant annet kommet til uttrykk i skatteloven 6-3 femte ledd, som slår fast at: «Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende kostnad ikke for noen del til fradrag ved ligningen av inntekt her i landet.» Denne bestemmelsen gjelder dog ikke fradrag for gjeldsrenter, jf. Ot.prp. nr. 35 (1997-98) kapittel 1.8.

En svakhet med gjeldende bruttoformuesmetode er at den bare tar med formue i fast eiendom og anlegg som vilkår for fordeling av gjeldsrenter og gjeld, hvilket medfører at avkorting ikke skjer om skattyter utøver virksomhet i det annet land uten å eie fast eiendom eller anlegg der. For eksempel vil en norsk bank med filial i et land der inntekten er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale ikke få avkortet gjeldsrentefradraget ved ligningen i Norge for så vidt gjelder den kapital som benyttes til filialens utlån.

Symmetrihensynet taler for at man utvider vilkåret for avkorting til også å omfatte virksomhet, når inntekt fra slik virksomhet er unntatt norsk beskatning etter skatteavtale, fordi investering i virksomhet typisk vil kunne være lånefinansiert på lik linje med fast eiendom og anlegg med tilbehør. Dette, kombinert med at eiendeler i virksomhet tas med i fordelingsgrunnlaget, jf. kapittel 1.7.4 nedenfor, avhjelper de uheldige sidene ved den eksisterende regel.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at regelen utvides slik at fordeling av gjeldsrenter skjer dersom skattyter eier fast eiendom eller utøver eller deltar i virksomhet i det annet land, når inntekten fra slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt beskatning i Norge etter skatteavtalen med vedkommende land. Det vises til utkast til endring i skatteloven § 6-91 første ledd.

Departementet foreslår en tilsvarende regel for gjeld, slik at avkorting av gjeld skjer dersom skattyter har fast eiendom eller utøver virksomhet i det

annet land, forutsatt at den fast eiendom eller formuen i virksomhet er unntatt norsk formuesbeskatning etter skatteavtale. Det vises til utkast til endring i skatteloven § 4-31 første ledd.

Etter departementets syn kan vilkåret « *anlegg med tilbehør*» i gjeldende regel tas ut i en ny bestemmelse som omfatter virksomhet. Begrunnelsen for dette er at anlegg med tilbehør typisk vil være unntatt norsk beskatning etter skatteavtalen når det inngår i fast eiendom eller virksomhet i det annet land, typisk i form av et fast driftssted.

Det avgjørende etter forslaget er om den enkelte skatteavtale unntar inntekt fra fast eiendom og virksomhet fra norsk beskatning, ikke om skattyter faktisk oppebærer inntekter fra fast eiendom eller virksomhet. Inntekten vil være unntatt norsk beskatning når overenskomsten benytter fordelingsmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning. Inntekt fra virksomhet som er unntatt norsk beskatning etter en slik skatteavtale, vil typisk være inntekt ved forretningsvirksomhet utøvet gjennom et fast driftssted, inntekt fra selvstendige personlige tjenester, samt inntekt etter bestemmelsen om virksomhet utøvet utenfor kysten som er tatt inn i mange norske skatteavtaler.

I og med at gjeldende regel ikke avskjærer fradrag for gjeld og gjeldsrenter når skattyter ikke har fast eiendom eller anlegg i et annet land, men likevel har virksomhet der, vil forslaget kunne medføre skjerpet beskatning for skattytere med virksomhet i land hvor formue eller inntekt fra slik virksomhet er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale.

Forslaget vil i visse tilfeller innebære at fordeling skal foretas for gjeldsrenter, men ikke for gjeld. Dette skyldes at en del skatteavtaler bare unntar inntekt fra norsk beskatning, mens formue ikke er omfattet av avtalen. Formue vil da være skattepliktig til Norge. I disse tilfellene må behandlingen av gjeld og gjeldsrenter splittes opp, slik at avkorting skal skje for gjeldsrenter, men ikke for gjeld.

Når det gjelder beregningen av avkorting av gjeld og gjeldsrenter, vises det til kapittel 1.7.4 nedenfor.

Departementets forslag vil ikke medføre noen begrensning av gjeldsrentefradraget når skattyter utelukkende mottar utbytte, renteinntekter og royalty fra utlandet, og slike kapitalinntekter ikke inngår som en del av en virksomhet i det annet land. Dette gjelder selv om skatteavtalen unntar slik kapitalinntekt fra skattlegging i Norge, slik tilfellet er i noen få av våre skatteavtaler. Prinsipielle grunner kan riktignok tilsi at fradragsretten for gjeldsrenter begrenses også når skattyter oppebærer rene kapitalinntekter som er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtalen. Departementet ser det imidlertid mer hensiktsmessig å arbeide med sikte på en omlegging til en kreditmetode også for kapitalinntekter i skatteavtalene med disse land, fremfor nå å foreslå særlige regler om avkorting av gjeldsrentefradraget når skattyter har foretatt kapitalinvesteringer i disse land.

1.7.3 Valg av fordelingsmetode

1.7.3.1 Innledning

Når vilkårene er oppfylt, og skattyterens gjeld og/eller gjeldsrenter skal fordeles mellom Norge og utlandet, må det fastsettes nærmere regler for hvordan denne fordelingen skal gjennomføres.

I høringsnotatet vurderte departementet tre ulike hovedprinsipper for fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet, nemlig en direkte tilordning og to metoder for indirekte fordeling, henholdsvis etter bruttoformue og nettoinntekt.

1.7.3.2 Fordeling etter et nettoinntektsprinsipp

I høringsnotatet vurderte departementet en tilordning etter et nettoinntektsprinsipp. Det vil si at fradrag for gjeldsrenter avkortes etter forholdet mellom nettoinntekten som er unntatt norsk beskatning etter skatteavtale og skattyterens øvrige nettoinntekt. Dette prinsippet ble bare anbefalt av en av høringsinstansene, nemlig *Den norske stats oljeselskap AS*.

Metoden er beheftet med flere svakheter både av materiell og administrativ karakter. For personlige skattytere med fast eiendom i utlandet, vil forholdet mellom nettoinntekten unntatt norsk beskatning og skattyterens øvrige nettoinntekt ikke være godt egnet til å reflektere hvor stor andel av skattyterens gjeld og gjeldsrenter som har gått med til å finansiere den faste eiendommen. For næringsdrivende og selskaper vil arbeidsintensiv virksomhet lett bli tilordnet mer gjeld og gjeldsrenter enn det underliggende forhold skulle tilsi. Kapitalintensiv virksomhet derimot, vil lett bli tilordnet for lite gjeld og gjeldsrenter. Videre kan nevnes at overskuddet fra en virksomhet i stor grad vil være avhengig av hvor lenge virksomheten har vært drevet. Nyetablerte virksomheter vil gjennomgående bli tilordnet mindre gjeld og gjeldsrenter enn eldre virksomheter, fordi nyetablerte virksomheter gjerne går med underskudd i startfasen. Nettoinntektsprinsippet vil dermed i mange tilfeller gi en materiell uriktig fordeling innenfor virksomhet.

Metoden vil også være vanskelig å gjennomføre i praksis fordi norske ligningsmyndigheter må fastsette skattepliktig nettoinntekt fra virksomhet i land hvor inntekten etter skatteavtale er unntatt norsk beskatning. Det gjør ikke ligningsmyndighetene i dag, og de mottar heller ikke tilstrekkelig dokumentasjon til å ligne virksomhet i slike land. Det vil derfor være langt mer ressurskrevende enn når metoden brukes til å fordele gjeldsrenter mellom sokkel og land etter petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd eller mellom Norge og kreditland ved beregning av maksimalt kreditfradrag, hvor nettoinntekt fra sokkelen og kreditland inngår som en del av den ordinære ligning av skattyteren i Norge.

Departementet vil på denne bakgrunn ikke anbefale at skattyters gjeld og gjeldsrenter fordeles etter et nettoinntektsprinsipp.

1.7.3.3 Et prinsipp om direkte tilordning

Ved direkte tilordning skal i prinsippet hver enkelt inntekts- og utgiftspost bedømmes for seg, for å avgjøre hvilken aktivitet posten skal henføres til. Dette innebærer at gjeld og gjeldsrenter vil bli avkortet i den utstrekning gjel-

den er tatt opp for å finansiere fast eiendom, virksomhet eller andre utgifter, når tilhørende formue og inntekt er unntatt norsk beskatning.

Direkte tilordning av gjeld og gjeldsrenter er ikke ukjent i norsk skattelovgivning. Etter gjeldende regler vil dette prinsippet måtte anvendes for å bestemme gjelds- og gjeldsrentefradraget for en utenlandsk skattyter som er begrenset skattepliktig i Norge for inntekt og formue av virksomhet som drives eller bestyres her i landet, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Etter skatteloven §§ 4-31 tredje ledd og 6-40 tredje ledd gis bare rett til fradrag for gjeld og tilhørende gjeldsrenter, som er stiftet til fremme av denne virksomheten. I forhold til utenlandske skattesubjekter som har begrenset skatteplikt til Norge, må ligningsmyndighetene således praktisere et direkte tilordningsprinsipp for å ta stilling til gjelds- og gjeldsrentefradraget for den utenlandske skattyteren.

Et stort flertall av høringsinstansene fremhever at en direkte tilordningsmetode i prinsippet vil gi den beste materielle løsning i og med at symmetrihensynet blir ivaretatt. Enkelte instanser påpeker imidlertid at metoden lett kan innby til skattemessige tilpasninger. Særlig fremheves at skattyteren får et incitament til å finansiere investeringer med egenkapital i land hvor skatteavtalen unntar inntekten fra norsk beskatning, og til å la gjelden finansiere investeringer i Norge. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening* påpeker i tilknytning til dette at metoden gir incitament til å nedbetale gjeld knyttet til investeringer i disse land fremfor annen gjeld.

I hovedsak er innvendingene mot den direkte tilordningsmetode likevel den praktiske gjennomføringen av metoden. Et stort flertall av høringsinstansene påpeker at det i en del tilfeller kan bli svært vanskelig for skattyteren og ligningsmyndigheten å henføre gjeld og tilhørende gjeldsrenter til bestemte formues- og inntektsposter, slik metoden forutsetter. *Den norske stats oljeselskap AS og Norsk Hydro ASA* gir uttrykk for at det særlig vil bli vanskelig å foreta direkte tilordning når virksomheten er finansiert på selskaps- eller konsernivå uten pantstillelser og garantier av noe slag. Disse instanser uttaler at den direkte tilordningsmetode ikke vil være mulig å praktisere, og at en for disse selskapers del uansett må benytte indirekte, skjønsmessige metoder ved fordelingen.

Den norske Bankforening uttaler at en direkte tilordningsmetode i mange tilfeller vil bli vanskelig å praktisere, men at metoden i enkelte tilfeller kan være egnet for personlige skattytere. Foreningen gir videre uttrykk for at den direkte tilordningsmetode er mangelfullt utredet i høringsnotatet. Foreningen viser også til at OECD i sine kommentarer til mønsteravtalen 1994 gir uttrykk for at direkte tilordning av gjeldsrenter til fast driftssted har vist seg ikke å være praktikabelt. Foreningen anmoder videre departementet om å utrede særlige regler for banker og andre finansinstitusjoner.

Alle høringsinstansene i *ligningsetaten* uttaler at en direkte tilordningsmetode vil føre til kompliserte vurderinger og økte kontrollproblemer for ligningsmyndighetene ved fastsettelse av gjelds- og gjeldsrentefradraget.

Av de høringsinstanser som direkte tar stilling til metodevalget, går *Ligningsutvalget, Norsk Skattebetalerforening og Norske Skatterevisorers landsforening* inn for den direkte tilordningsmetode.

Departementet er langt på vei enig i innvendingene mot metoden, nemlig at den kan åpne for skattetilpasning og at den kan være vanskelig å praktisere. Metoden er heller ikke anbefalt i NOU 18:2000 Skattlegging av petroleumsvirksomhet (kapittel 7.4.3.1, omtalt som fordeling basert på kausalitet) som egnet ny metode for å fordele gjeldsrenter mellom land og sokkel.

Avgjørende for den direkte fordelingsmetoden må være om gjelden, med tilhørende gjeldsrenter, etter en økonomisk realitetsvurdering er tatt opp for å finansiere investeringer der inntekt og/eller formue er unntatt norsk beskatning etter skatteavtale (i det følgende omtalt som unntaksland). Finansiering med egenkapital innebærer ikke fordeling av renter, i motsetning til finansiering med gjeld hvor de rentene som knytter seg til gjelden avskjæres fra fradragsrett i Norge.

I noen tilfeller vil den direkte allokering være uproblematisk, for eksempel når:

- Lånet er tatt opp og direkte brukt til investeringer i unntakslandet, eller av en skattyter til kjøp av fast eiendom der.
- Lånet er tatt opp av hovedkontoret, men direkte overført til filialen til bruk i unntakslandet.
- Renteutgiftene inngår på driftskonto i filial eller virksomhet i unntakslandet.

I andre tilfeller vil en direkte allokering være langt vanskeligere. Spørsmålet om en investering er foretatt med egenkapital eller gjeld vil typisk kunne oppstå i følgende situasjoner:

- Når lånet ikke er direkte overført unntakslandet, for eksempel hvor det er gått en tid mellom låneopptak og bruk i unntaksland, og/eller når lånet i mellomtiden har finansiert andre formuesgoder.
- Når selskapet tar opp lån, men hevder at egenkapitalen brukes i unntaksland, og at lånet benyttes til investeringer i andre land (for eksempel i Norge eller land hvor Norge benytter kreditmetoden). Selskapet hevder å ha frihet til å velge hvordan det vil finansiere forskjellige investeringer.
- Selskapet betaler ned gjeld på lån i unntaksland raskere enn lån som allokeres til andre land.

Det vil på denne bakgrunn være behov for å angi retningslinjer for å presisere den direkte allokeringsmetode, helst basert på ytre, konstaterbare forhold.

Departementet har vurdert en rekke forskjellige kriterier for å avgjøre om et lån er anvendt på konkrete investeringer i et annet land eller ikke. Et kriterium kan være hvordan filialen ville vært finansiert hvis den hadde vært et særskilt og selvstendig foretak, jf. armlengdeprinsippet i OECDs mønsterartikkel 7. Ulempen med en slik armlengde sammenligning er at det er vanskelig for norske skattemyndigheter å kontrollere hva som er naturlig egenkapital i en filial i et annet land. Videre kunne man sammenligne med hvordan selskapet selv har finansiert sine virksomheter i Norge og andre land, eller hvordan andre norske selskaper har finansiert tilsvarende virksomheter i utlandet. Dette gir imidlertid ikke nødvendigvis et riktig resultat, fordi egenkapitalbehovet kan være forskjellig fra land til land, også innefor samme bransje. Et kriterium kunne være selskapets behov for å lånefinansiere virksomheten ute, basert på løpende inntekt og egenkapital i selskapet som helhet. Et selskap med høy egenkapital vil derfor ha mindre behov for å lånefinansiere en virk-

somhet ute enn et selskap med lav egenkapital. Et ytterligere kriterium kan være om det er saklig og/eller tidsmessig sammenheng mellom låneopptak og investeringen i utlandet. Man kunne tenke seg å anvende en eller flere av disse metodene som et supplement til den direkte metode.

Alle de nevnte kriteriene åpner for store skjønsmessige vurderinger og vil derfor være vanskelig å praktisere. På bakgrunn av de foran nevnte svakheter med den direkte fordelingsmetoden, vil departementet ikke foreslå en slik metode for fordeling av gjeld og gjeldsrenter. I stedet vil departementet foreslå å benytte en ny bruttoformuesmetode.

1.7.4 Departementets forslag - den nye bruttoformuesmetoden

1.7.4.1 Hovedtrekkene i metoden

Fordeling av gjeld og gjeldsrenter skal som nevnt i kapittel 1.7.2.2 skje når skattyteren har fast eiendom eller utøver eller deltar virksomhet i utlandet, og formue, henholdsvis inntekt, fra slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt norsk beskatning etter overenskomst med fremmed stat (skatteavtale).

Når fradrag for gjeld og gjeldsrenter skal begrenses, foreslår departementet at avkorting skjer etter forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet i staten hvor formue og inntekt er unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat og verdien av skattyters samlede eiendeler. Dermed vil de samme eiendelene som er bestemmende for når fordeling skal skje, jf. kapittel 1.7.2.2, inngå i grunnlaget for fordelingen. For fullt regnskapspliktig skattyter, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd, foreslås at fordeling baseres på bokført verdi av skattyters eiendeler, oppgjort i samsvar med regnskapsloven. For andre skattytere foreslås at fordelingen skjer basert på ligningsverdien av skattyters eiendeler (skattemessige formuesverdi).

Denne metoden vil i det følgende bli omtalt som *den nye bruttoformuesmetoden*.

Metoden kan illustreres med et eksempel for norsk personlig skattyter som har fast eiendom i et land der Norge etter skatteavtalen ikke kan skattlegge inntekt og formue av eiendommen (unntaksland):

Ligningsverdi fast eiendom i unntaksland:	1.000.000
Ligningsverdi fast eiendom Norge:	1.500.000
Formuesverdi øvrige eiendeler i Norge	500.000
Samlet gjeld	1.000.000
Samlede gjeldsrenter	100.000
Til fradrag i Norge kommer gjeld:	
$(1.000.000 \times (2.000.000/3.000.000))=$	666.667
Til fradrag i Norge kommer gjeldsrenter:	
$(100.000 \times (1.000.000/3.000.000))=$	66.667
Gjeld som ikke kommer til fradrag i Norge:	
$(1.000.000 \times (1.000.000/3.000.000))=$	333.333
Gjeldsrenter som ikke kommer til fradrag i Norge:	
$(100.000 \times (1.000.000/3.000.000))=$	33.333

Metoden kan videre illustreres med et eksempel der et norsk aksjeselskap har filial i et land der Norge etter skatteavtalen med dette landet ikke kan skattlegge inntekten av virksomheten. Som et første steg må selskapet allokere til filialen de eiendeler som skal henføres dit. Alle eiendelene som inngår i filialens virksomhet henføres dit, herunder også finansielle eiendeler, goodwill og andre immaterielle eiendeler. Deretter må eiendelene verdsettes, og da benyttes eiendelenes bokførte verdi oppgjort i samsvar med regnskapsloven. I eksemplet settes verdien av eiendelene som skal tilordnes filialen til 200, og bokført verdi av selskapets samlede eiendeler, inkludert eiendelene i filialen, til 1000. Metoden innebærer da at det nektes fradrag for 20 pst. ($200/1000$) av selskapets renteutgifter ved ligningen i Norge.

Særlig dette siste eksemplet er egnet til å belyse de to sentrale problemstillinger som den nye bruttoformuesmetoden reiser. Det er for det første allokering av eiendeler til virksomheten i unntakslandet, og dernest verdsettelse av eiendelene. Dette vil bli nærmere drøftet i kapitlene nedenfor.

1.7.4.2 Begrunnelsen for valget av den nye bruttoformuesmetoden

Etter departementets syn har valget stått mellom en direkte fordelingsmetode og den nye bruttoformuesmetoden.

Det viktigste argumentet *for* å benytte den nye bruttoformuesmetoden er at den i de fleste tilfeller vil være vesentlig enklere å praktisere enn den direkte fordelingsmetoden. Bruttoformuesmetoden forutsetter en fordeling av skattyters eiendeler, hvilket normalt vil være enklere enn allokering av skattyters gjeld og gjeldsrenter. Videre er den nye bruttoformuesmetoden kjent for norske skattytere fordi den vil være en videreføring/revisjon av gjeldende bruttoformuesmetode.

Det kan videre hevdes at den nye bruttoformuesmetoden materielt sett ofte vil gi en riktig fordeling av renter. Penger kan ikke følges slik som andre objekter og en regel om at eiendeler i unntakslandet anses å være finansiert på samme måte som skattyters formue for øvrig vil derfor på mange måter gjenspeile en riktig fordeling. Skattyter som sådan er juridisk forpliktet for all gjeld, og det er skattyter som har bestemt samlet gjeld og fordeling av kapital til henholdsvis Norge og det annet land. Metoden vil dessuten være mer robust mot uheldig skattetilpasning, for eksempel overkapitalisering av filial på bekostning av virksomheten for øvrig.

Den nye bruttoformuesmetoden kan imidlertid slå galt ut dersom verdien av eiendelene ikke gir uttrykk for riktig investert beløp. Avkorting av gjeld og gjeldsrenter skal som sagt skje basert på bruttoverdiene i land hvor Norge benytter fordelingsmetoden og skattyters øvrige formue. Konsekvensen av ulik verdsettelse av disse bruttostørrelsene kan være skjev fordeling av gjeld og gjeldsrenter. Dette kan slå ut både til gunst eller ugunst for skattyter. Det må påpekes at en slik skjev fordeling i større grad oppstår dersom verdsettelsen i *ett* av grunnlagene ikke gir uttrykk for riktig investert beløp i forhold til verdsettelsen i det andre grunnlaget. Har skattyter for eksempel en tilsvarende andel av ikke-aktiverte utgifter i begge grunnlagene, vil det ikke påvirke fordelingen. Eksempler på at eiendelene ikke gir uttrykk for riktig investert beløp, vil typisk være når utgifter til utvikling av immaterielle rettigheter ikke er aktivert, når verdier er avskrevet/nedskrevet eller når utgiften ikke har

finansiert eiendeler, men for eksempel utgifter til lønn, leiebetalinger og løpende driftsutgifter. En direkte metode ville i prinsippet begrenset fradraget for gjeld og gjeldsrenter dersom lånet har finansiert slike utgifter. Ofte vil imidlertid løpende driftsutgifter bli dekket av løpende inntekter, slik at den direkte metoden heller ikke ville medført noen avkorting av skattyters gjeld og gjeldsrenter.

Videre vil ikke den nye bruttoformuesmetoden ta i betraktning at virksomheten i det annet land kan kreve en annen egenkapitalgrad enn selskapet som sådan, typisk der hovedkontoret og filialen har forskjellige funksjoner.

Den nye bruttoformuesmetoden vil slå mer uheldig ut enn den direkte metode dersom skattyteren *arvereller* får i *gavefast* eiendom eller virksomhet i land der Norge benytter fordelingsmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning, uten samtidig å overta gjeld. I slike tilfeller vil ingen del av skattyterens gjeld være anvendt til ervervet av eiendelen. I forhold til gjeldende regler har det fra flere hold vært hevdet at det er urimelig at skattyteren får avkortet sitt gjelds- og gjeldsrentefradrag i Norge, når han har arvet fast eiendom i utlandet. Departementet har derfor vurdert om det bør gis særlige unntaksregler for formuesgjenstander som er ervervet ved arv eller gave. En er kommet til at dette ikke bør gjøres. Dersom det skal oppstilles unntak for arv eller gave bør dette gjelde generelt, dvs. at også arvede formuesgjenstander som er formuesskattepliktig i Norge må elimineres fra fordelingsgrunnlaget. Slike regler vil være til ugunst for et stort flertall av skattyterne og føre til administrativt merarbeid. Et unntak for arv og gave av fast eiendom vil videre føre til uriktig resultat dersom skattyter også overtar gjeld som påhviler eiendommen.

Departementet finner også bred støtte i høringsutalelsene for å benytte den nye bruttoformuesmetoden. Et knapt flertall av høringsinstansene som har uttalt seg direkte om valg av metode foretrekker å beholde gjeldende bruttoformuesmetode. Det gjelder *Bergen Ligningskontor, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Skatteetatens Landsforening og Stavanger ligningskontor*. De andre som uttalte seg om valg av metode, med ett unntak, foretrakk den direkte metoden. Det må imidlertid understrekes at departementet i høringsnotatet vurderte den *gjeldendebruttoformuesmetode* opp mot den direkte fordelingsmetoden, for så vidt gjaldt skattytere med inntekt eller formue unntatt norsk beskatning. Den gjeldende bruttoformuesmetoden avskjærer gjeldsrenter og gjeld basert på forholdet mellom fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet og formuen i Norge. Departementets forslag om den nye bruttoformuesmetoden avhjelper i stor grad svakheten ved den bruttoformuesmetode som ble foreslått i høringsnotatet, og som også ble påpekt av høringsinstansene, fordi avkorting av gjeldsrenter og gjeld også skjer om skattyter utøver virksomhet i det annet land.

Departementets konklusjon er at den nye bruttoformuesmetoden bør velges fremfor den direkte fordelingsmetode, og at metoden er tilstrekkelig treffsikker som en intern gjelds- og gjeldsrentefordelingsregel.

1.7.4.3 Allokering av eiendeler til fast eiendom og virksomhet i det annet land

Den nye bruttoformuesmetoden forutsetter at skattyters eiendeler allokeres til fast eiendom og virksomhet i land hvor inntekten, og eventuelt også formuen, er unntatt fra norsk skattlegging etter skatteavtale.

Da det etter departementets forslag er en betingelse for å foreta gjelds- og gjeldsrentefordeling at henholdsvis formue og inntekt er unntatt fra skattlegging etter skatteavtale, må allokeringen av skattyters eiendeler for beregning av gjelds- og gjeldsrentefradraget baseres på skatteavtalens regler. Denne tilnærming medfører at alle eiendeler som inngår i fast eiendom og virksomhet i et annet land, og hvor Norge etter skatteavtalen ikke kan skattlegge avkastningen eller formuen, også bidrar til å avkorte skattyters fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter i Norge. Dette sikrer at symmetriprinsippet blir ivaretatt.

For fysiske personer som bare eier fast eiendom i det annet land, uten å utøve virksomhet der, er selve allokeringen uproblematisk. Koblingen til skatteavtalens regler innebærer at til fast eiendom medregnes det som omfattes av skatteavtalens definisjon av fast eiendom, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 6 punkt 1. Dette omfatter blant annet tilbehør til fast eiendom og rettigheter som er undergitt privatrettens regler om fast eiendom.

For skattytere som utøver virksomhet i det annet land, kan allokering av eiendelene være mer problematisk. Også her innebærer koblingen til skatteavtalens regler at det er de eiendelene som er knyttet til den inntekt som er unntatt fra beskatning etter avtalen, som danner grunnlag for allokering av eiendeler til det annet land. Dette vil typisk omfatte eiendeler som inngår i forretningsvirksomhet utøvet gjennom et fast driftssted som omhandlet i OECDs mønsteravtale, selvstendige personlige tjenester, samt virksomhet utøvet utenfor kysten som er tatt inn i mange norske skatteavtaler.

Fysiske eiendeler i form av driftsmidler, varer og lignende vil det normalt være uproblematisk å allokere. Allokeringen kan være vanskeligere å foreta for finansielle eiendeler som aksjer, fordringer, herunder bankinnskudd, og kontanter, og for immaterielle rettigheter. I utgangspunktet må slike eiendeler allokeres til det landet hvor eiendelen benyttes eller hvor den genererer inntekt. Departementet antar imidlertid at det vil være til god hjelp for denne allokeringen at skattyter uansett ved beregningen av skattepliktig inntekt i Norge må foreta en allokering av inntekter og utgifter tilknyttet de enkelte eiendeler mellom Norge og det annet land. Da må eiendelen normalt allokeres samme sted. Når det for eksempel gjelder en fordring, og renteinntektene knytter seg til et fast driftssted, vil tilhørende fordring allokeres driftsstedet. En immateriell rettighet vil for eksempel inngå som en eiendel i et fast driftssted dersom inntekten fra utnyttelse av rettigheten inngår i driftsstedets inntekt.

Departementet antar videre at skattytere med virksomhet i et annet land ofte utarbeider separat regnskap for virksomheten der, selv om dette ikke kreves etter norsk regnskapslovgivning. Det presiseres imidlertid at dersom denne allokeringen i internt regnskap avviker fra det som følger av skatteavtalen, må det settes opp en egen oppstilling over eiendelene i henhold til det som følger av skatteavtalens regler.

Departementet antar at det kan bli behov for å gi utfyllende regler til hvordan allokeringen av eiendeler skal foretas. Det foreslås derfor en bestem-

melse i skatteloven §§ 4-31 sjette ledd og 6-91 femte ledd om at departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av §§ 4-31 og 6-91 i skatteloven.

1.7.4.4 Valg av verdsettelsesmetode

I høringsnotatets vurdering av gjeldende bruttoformuesmetode la departementet til grunn at eiendelene fortsatt skulle verdsettes til ligningsverdi (skattemessig formuesverdi). Dette er normalt det naturlige verdsettelsesgrunnlaget for fordeling av et skattemessig fradrag, blant annet fordi de skattemessige avskrivningene fra en finansieringssynsvinkel vil være en finansiell kilde som kan gi grunnlag for nedbetaling av lån.

Departementet foreslår at eiendelene for fysiske personer skal verdsettes til ligningsverdi. Det har den praktiske konsekvens at kun eiendeler som etter sin art er skattepliktig i Norge skal inngå i fordelingsgrunnlaget, jf. skatteloven §§ 4-1 og 4-2. Dette er tilfellet også etter gjeldende regler. Det vises til forslag til nytt tredje ledd i skatteloven §§ 4-31 og 6-91.

For skattytere som utøver virksomhet vil bruk av skattemessige formuesverdier som grunnlag for gjelds- og gjeldsrentefordelingen reise praktiske vanskeligheter. Årsaken er at norske skattytere ikke plikter å utarbeide et eget skatteregnskap med skattemessige verdier for virksomhet i land hvor inntekt og eventuelt formue er unntatt fra norsk beskatning etter skatteavtale. Departementet legger til grunn at et pålegg om å utarbeide skattemessige verdier av eiendelene bare for det formål å fordele gjeld og gjeldsrenter vil medføre betydelig ekstra arbeid og øke arbeidsbelastningen både for skattyterne og ligningsmyndighetene.

På denne bakgrunn har departementet vurdert om regnskapsmessig bokført verdi kan være bedre egnet som verdsettelsesgrunnlag for de skattytere som har full regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd. Slike skattytere plikter etter norsk regnskapslovgivning å medta også eiendeler som knytter seg til en utenlandsk filial i sin balanseoppstilling, oppgjort i samsvar med regnskapslovens regler. En fordel med å benytte de regnskapsmessig bokførte verdier som verdsettelsesgrunnlag er at disse allerede foreligger for regnskapsformål, og at det dermed ikke blir påkrevet å fastsette nye verdier utelukkende for å foreta fordeling av skattyters gjeld og gjeldsrenter.

Departementet antar også at regnskapsmessige balanseverdier normalt vil være en bedre tilnærming til markedsverdier enn skattemessige verdier.

En ulempe ved å anvende regnskapsmessige balanseverdier er at det generelt er uheldig at skattemyndighetene både har rett og plikt til å etterprøve selskapenes regnskapsmessige vurderinger og disposisjoner selv om disse ellers ikke har direkte betydning for beskatningen. Regnskapsregler gir dessuten i noen grad anvisning på skjønnsmessige vurderinger, og dette kan gi muligheter for påvirkning av verdsettelsen av eiendelene i balansen. God regnskapsskikk er også i kontinuerlig utvikling, og i mange tilfeller vil det være vanskelig å fastslå hvor yttergrensene går. Når det for eksempel gjelder aktivering av forsknings- og utviklingskostnader, kan utgifter regnskapsmessig balanseføres etter skattyters eget valg, jf. regnskapsloven § 5-6, mens det er aktiveringsplikt skatterettslig dersom utgiften er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, jf. skatteloven § 14-4 sjette ledd.

På denne bakgrunn foreslår departementet å bruke regnskapsmessige verdier som fordelingsgrunnlag for fullt regnskapspliktige skatteyttere. Det vises til forslag til nytt annet ledd i §§ 4-31 og 6-91 i skatteloven.

Den praktiske konsekvens av dette er at alle eiendeler som fullt regnskapspliktig skattyter har, herunder også eiendeler som etter sin art ikke er formuesskattepliktige, skal inngå i fordelingsgrunnlaget. I og med at man anvender ulike verdsettelsesregler for fullt regnskapspliktige skatteyttere og andre skatteyttere, kan verdien av eiendelene være forskjellig for de to skattytergruppene.

En regel om bruk av regnskapsmessige verdier forutsetter at filialregnskapet er oppgjort etter de samme normer som regnskapet i virksomheten for øvrig, og i tråd med god regnskapsskikk. Det må da være en forutsetning at eiendelene både i Norge og i utlandet vurderes etter de samme regnskapsprinsipper.

Selv om bestemmelsen tar utgangspunkt i regnskapsmessige størrelser, er det bare skattemessige formål som reguleres. Det legges med andre ord ikke selskaps- eller regnskapsrettslige bindinger på egenkapitalen.

Forslaget innebærer at skatteyttere som kun har *begrenset regnskapsplikt* etter regnskapslovens kapittel 2, jf. denne lovs §1-2 annet ledd, vil måtte basere fordelingen på skattemessige formuesverdier. Dette skyldes at lovens kapittel 2 ikke oppstiller noe krav om å verdsette eiendelene ved årets utløp for disse skattyterne.

1.7.4.5 Nærmere om verdsettelsen av eiendelene

For fullt regnskapspliktige skatteyttere, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd, foreslås at verdsettelsen av eiendelene baseres på bokførte verdier oppgjort i samsvar med norsk regnskapslovgivning.

Tidspunkt for verdsettelsen vil være verdien 31. desember. Dersom selskapet benytter avvikende regnskapsår ved ligningen, legges verdien ved utløpet av regnskapsåret til grunn.

For skatteyttere som ikke har full regnskapsplikt foreslås at eiendelene verdsettes til ligningsverdi (skattemessig formuesverdi).

Det følger av skatteloven § 4-1 første ledd at eiendelene som hovedregel skal verdsettes til omsetningsverdi. I skatteloven §§ 4-10 til 4-17 er det gitt særlige verdsettelsesregler for visse typer eiendeler. Administrativ praksis og Skattedirektoratets årlige takseringsvedtak utfyller lovens regler med hensyn til hvordan ulike formuesgjenstander skal verdsettes.

Etter departementets syn bør innbo og løsøre, kontanter, sjekker, bankremisser og andre likvide midler av praktiske hensyn bare tas med i fordelingsgrunnlaget i den utstrekning verdien overstiger fribeløpene som er angitt i skatteloven § 4-20 første ledd.

Når det gjelder verdsettelsen av faste eiendommer i utlandet, skal slike eiendommer verdsettes til ligningsverdien etter norske regler. Av skatteloven § 4-10 første ledd fremgår at verdien av boligeiendommer, herunder fritidseiendommer, kan settes lavere enn omsetningsverdien, som er det generelle utgangspunktet for verdsettelse av eiendeler, jf. skatteloven § 4-1 første ledd. Takstnivået for bolig- og fritidseiendommer er etter nåværende praksis noe varierende fra kommune til kommune, men generelt er ligningsverdiene bety-

delig lavere enn eiendommens omsetningsverdi og anskaffelsesverdi. Det vises i denne forbindelse til Lignings-ABC 1999 side 162, der det uttales at det i mange tilfeller trolig vil passe at ligningsverdien for nyoppførte boliger settes til 20-30 prosent av kostprisen. Dette er også beskrivende for gjeldende praksis om taksering av bolig- og fritidseiendommer i utlandet.

Det at bolig- og fritidseiendommer i praksis har vært lavt verdsatt, har ført til mindre avkorting enn om verdsettelsen hadde skjedd til omsetningsverdi, når skattyter har annen formue i Norge som verdsettes til høyere verdier, for eksempel bankinnskudd og aksjer i børsnoterte selskaper som verdsettes til omsetningsverdi.

Det er varslet en reform av takseringssystemet for bolig- og fritidseiendommer i Norge. Departementet vil legge opp til at bolig- og fritidseiendommer i utlandet skal takseres etter samme prinsipper som tilsvarende eiendommer i Norge. For å unngå skatteskjerpelse som følge av at nytt takseringssystem fører til høyere ligningsverdier på bolig- og fritidseiendommer, har flertallet i finanskomiteen i Innst. S. nr. 143 (1996-97) lagt til grunn at det skal innføres et bunnfradrag både ved inntektsbeskatningen og formuesbeskatningen. Om et bruttoformuesprinsipp skal legges til grunn for fordelingen av gjeld og gjeldsrenter, må denne baseres på ligningsverdien av eiendommen uten at bunnfradraget trekkes fra. Etter departementets syn er det verdiene *uten*fradrag som må gå inn i grunnlaget og beregningen av den fordelingsnøkkel som følger av den nye bruttformuesmetoden.

1.7.5 Særlig om investeringer gjennom deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper

Deltakerlignede selskaper (ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv.), jf. skatteloven § 10-40, lignedes ikke som egne skattesubjekter. Ligningen er imidlertid basert på et fellesoppgjør, som medfører at selskapets overskudd/underskudd beregnes på selskapets hånd som om selskapet var skattyter. Nettoresultatet fordeles på deltakerne. På samme måte beregnes formue på selskapets hånd som om selskapet var skattyter og fordeles på deltakerne. Ligningsmetoden av selskapene omtales gjerne som nettoligning.

Nettoligningen medfører at gjelds- og gjeldsrentefordelingen foretas på selskapets hånd. Selskapets formuessammensetning får ikke betydning for deltakerens øvrige gjelds- og gjeldsrentefradrag. Avhengig av den konkrete situasjonen vil dette kunne være til gunst eller ugunst for deltakeren. Selv om selskapet har betydelig renteutgifter og formue bare i Norge, blir det ingen avkortning av fradrag retten for selskapets gjeld- og gjeldsrenter på deltakerens hånd selv om deltakeren har betydelig formue i utlandet. På den annen side, dersom selskapet har betydelig formue i utlandet og deltakeren bare har formue i Norge, vil fradrag retten for selskapets gjeld- og gjeldsrenter avkortes forholdsmessig uten hensyn til deltakerens formue i Norge.

Departementet foreslår at gjeldende regler, dvs. ingen samordning av selskapets formuesposter med deltakers formuesposter ved fordelingen av gjelds- og gjeldsrentefradrag, inntil videre videreføres ved innføringen av den nye bruttoformuesmetoden.

Departementet ser at en ordning uten samordning mellom selskap og deltaker kan ha uheldige sider og kan gi insentiv til tilpasning. Dersom en skatt-

ytter ønsker å investere i virksomhet i et land hvor inntekt etter skatteavtale er unntatt norsk beskatning, vil det være mer gunstig å gjøre investeringen gjennom et deltakerlignet selskap enn å gjøre den direkte. Tar deltakeren opp lån for å investere i dette landet gjennom et deltakerlignet selskap, vil han få fullt fradrag for de private gjeldsrentene dersom han ikke eier annen virksomhet eller eiendom der. Departementet vil derfor vurdere nærmere om det bør være en samordning mellom deltaker og selskap. Dette kan eksempelvis gjøres ved at deltakerens andel av selskapets bruttoformue i land hvor inntekt er unntatt norsk beskatning, likestilles med deltakers direkte eide formue der.

For selskaper som lignes som egne skattesubjekter (aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper mv.), jf. skatteloven § 2-2 første ledd, medfører gjeldende regler, i likhet med hva som gjelder for deltakerlignede selskaper, at det ikke skjer noen samordning mellom selskapet og aksjonæren mht. gjelds- og gjeldsrentefordeling. Departementet foreslår ingen endringer på dette punkt.

Dette kan åpne for samme tilpasningsmuligheter som ved investering gjennom deltakerlignet selskap. Samme hensyn som gjør seg gjeldende for en samordning mellom deltaker og deltakerlignet selskap, gjør seg også gjeldende for aksjonærer og aksjeselskaper. Departementet vil derfor vurdere nærmere om det er behov for samordning mellom aksjeselskap mv. og aksjonær. Det vil særlig være aktuelt med en slik samordning i selskaper med liten eierspredning.

1.7.6 Ikrafttredelse

I avtalen mellom Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre om statsbudsjettet for 2001 er det forutsatt at forslaget til nye regler for fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradrag mellom Norge og utlandet skal gis virkning fra og med inntektsåret 2000 for etterskuddspliktige skattytere. Departementet antar at regelendringene bare vil berøre et beskjedent antall etterskuddspliktige skattytere, og at det således ikke vil medføre vesentlig administrativt merarbeid at forslagene gis virkning fra inneværende år for denne gruppen av skattytere.

Endringer i skatteloven §§ 4-31 og 6-91 vil omfatte et betydelig større antall forskuddspliktige skattytere. Etter departementets vurdering tilsier hensynet til en hensiktsmessig administrativ implementering av reglene at disse først trer i kraft fra og med inntektsåret 2001 for forskuddspliktige skattytere.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at forslagene til endringer i skatteloven §§ 4-31 og 6-91 innføres over en periode på to år, slik at endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2000 for skattytere som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd, og fra og med inntektsåret 2001 for skattytere som nevnt i skatteloven § 2-1.

1.8 Forholdet til Svalbardskatteloven

1.8.1 Gjeldende rett

Skatt til Svalbard svares etter reglene i lov om skatt til Svalbard av 29. november 1996 nr. 68. Etter denne lovens § 3-1 skattlegges formue og inntekt etter reglene i skatteloven, med visse unntak. Dette medfører at for personer og selskaper med alminnelig skatteplikt til Svalbard, kommer bestemmelsene om

avkortning av gjelds- og gjeldsrentefradrag i skatteloven §§ 4-31 og 6-91 til anvendelse. De får anvendelse når skattyter har formue i form av fast eiendom eller anlegg enten på det norske fastlandet eller i utlandet.

Personer som er bosatt på Svalbard og selskaper som er hjemmehørende der, er i utgangspunktet globalskattepliktig til Svalbard. Svalbard er ikke omfattet av de skatteavtaler Norge har inngått. Det er imidlertid gjort unntak fra globalskatteplikten i svalbardskatteloven. For fysiske personer er det gjort unntak fra skatteplikten for formue i eller inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard, jf. § 2-1 fjerde ledd. Videre er lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført utenfor Svalbard samt næringsvirksomhet som er utført utenfor Svalbard unntatt dersom det godtgjøres at inntekten er skattepliktig ved annen norsk ligning eller i fremmed stat, jf. § 2-1 annet og tredje ledd. For selskaper er det gjort unntak for inntekt av næringsvirksomhet dersom det godtgjøres at inntekten er skattepliktig ved annen norsk ligning eller i fremmed stat, jf. § 2-3. For selskaper er det ikke gjort unntak for inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard.

1.8.2 Departementets vurderinger og forslag

For personer med alminnelig skatteplikt til Svalbard vil de foreslåtte endringene i skatteloven isolert sett medføre at de får fradrag for all gjeld og gjeldsrenter, uansett om de har inntekt eller formue utenfor Svalbard. Grunnen er at forslaget til endring i skatteloven innebærer at det bare er i tilfeller inntekt og formue av fast eiendom eller virksomhet i utlandet er unntatt skattlegging etter overenskomst med fremmed stat, at fradraget for gjeld og gjeldsrenter skal begrenses. I og med at Svalbard ikke er part i skatteavtaler vil vilkåret for begrenning av gjelds- og gjeldsrentefradraget ikke være oppfylt. Henvisninger i svalbardskatteloven til reglene om fordeling av gjeld og gjeldsrenter i skatteloven vil derfor ikke få betydning.

Etter departementets syn bør det innføres en regel som i utgangspunktet tilsvarende den som foreslås for fastlandet for personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard. I stedet for å knytte betingelsene for begrenning av gjelds- og gjeldsrentefradrag til om inntekt/formue er unntatt etter skatteavtale, bør imidlertid betingelsen være at inntekten og formuen er unntatt fra skatteplikt iht. svalbardskatteloven. Dette foreslås gjennomført ved at en regel om gjelds- og gjeldsrentefordeling inntas i svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd siste punktum.

Som nevnt ovenfor er det for personer med alminnelig skatteplikt til Svalbard gjort unntak fra plikt til å svare skatt av inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard. Dette unntaket ble presisert ved lovendring av 17. desember 1999 nr 91, jf. Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) og Innst. O. nr. 12 (1999-2000). Tidligere var det bare gjort unntak for formueskatteplikten i slike tilfeller. At det ikke er gjort tilsvarende unntak for inntektsskatt for selskaper beror på en inkurie. De samme hensyn som taler for et unntak for personer, taler for et unntak for selskaper. Det foreslås derfor en tilføyelse i svalbardskatteloven § 2-3 tredje ledd om at inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard unntas fra skattlegging på Svalbard.

1.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

1.9.1 Provenyvirkninger av forslagene

De nye reglene for fordeling av gjeld og gjeldsrenter vil innebære en skatte-skjerpelse for skattytere som driver virksomhet i land hvor inntekt er unntatt norsk skattlegging etter skatteavtale (unntaksland) utover det som er knyttet til fast eiendom og anlegg. Videre innebærer departementets forslag i kapittel 2 nedenfor at det blir økt formuesskatt på alle eiendommer og anlegg i land hvor Norge kan skattlegge slike (for eksempel Norden), forutsatt at formuesskatten i disse landene er lavere enn i Norge. Dette forholdet kan i noen tilfeller gi en innstramming for dem med formue i slike land, mens det for andre i praksis vil innebære en skattelette, jf. nærmere omtale nedenfor. Endelig vil de nye reglene innebære en skattelette for skattytere som har fast eiendom eller anlegg med tilbehør i land Norge ikke har skatteavtale med og i kreditland, for eksempel i Norden, ved at den gjeldende avkorting av fradraget for gjeld og gjeldsrenter oppheves.

Departementet antar at de nye reglene særlig vil få konsekvenser for foretak som har en filial i land der skatteavtalen innebærer at filialinntekten er unntatt fra beskatning i Norge, for eksempel USA. Disse får i dag et ubegrunnet rentefradrag i Norge for virksomhet som er unntatt for norsk beskatning, spesielt når filialen i unntakslandet ikke eier fast eiendom eller anlegg.

Det er særlig for de etterskuddspliktige at forslaget har konsekvenser, spesielt for foretak som har filialer i unntaksland. Departementet har tatt utgangspunkt i beregninger fra Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) for hvilken virkning dette ville hatt på gjeldsrentefradraget for et fåtall større konserner. Det er særlig banker og andre finansieringsinstitusjoner med kapitaltilførsel til filial i land hvor inntekt er unntatt skattlegging i Norge etter skatteavtale som vil få reduserte gjeldsrentefradrag etter de nye reglene.

For foretak som har filialer i kreditland vil dagens avkorting av gjeldsrentefradraget opphøre. Departementet antar imidlertid at denne virkningen er relativt beskjeden, fordi de fleste foretakene med virksomhet i kreditland trolig har unngått avkorting av rentefradragene ved å organisere virksomheten i kreditland som datterselskap i stedet for filial, eller ved å leie framfor å eie fast eiendom eller anlegg.

Departementet har ikke en samlet oversikt over hvordan forslaget vil virke for alle foretakene som vil bli berørt av forslaget. Med utgangspunkt i anslaget fra SFS er de foreslåtte endringene i reglene for gjeldsrentefordeling på svært usikkert grunnlag anslått til å gi en årlig innstramming på i størrelsesorden 750 mill. kroner for etterskuddspliktige skattytere.

I tillegg vil forslaget som nevnt føre til en lettelse for forskuddspliktige skattytere som har eiendom i kreditland, f.eks. Norden, ved at disse ikke lenger vil få avkortet sitt gjeldsrentefradrag. For skattytere med gjeld vil dermed rentefradraget øke sammenlignet med gjeldende regler. På den annen side vil eiendom mv. i utland etter forslaget i kapittel 2 nedenfor bli gjenstand for formuesskatt i den grad formuesskatten i de aktuelle landene er lavere enn i Norge. De nye reglene kan dermed føre til økt formuesskatt, men dette avhenger av hvordan eiendommen er finansiert. Hvis eiendommen (direkte eller indirekte) er gjeldsfinansiert kan virkningen av økt formuesskatt bli mer enn oppveid av at fradraget for gjeld ikke lenger blir avkortet. Dette skyldes at

eiendommer mv. verdsettes vesentlig lavere enn reell verdi for formuesskatteformål, mens gjelden verdsettes til full verdi.

De foreslåtte reglene vil dermed føre til en lavere gjeldsavkorting og i noen tilfeller lavere formuesskatt for skattytere som har eiendommer i kreditland og land Norge ikke har skatteavtale med. For skattytere uten gjeld vil forslaget ikke føre til noen endring med mindre de er i formuesskatteposisjon. Hvis disse er i formuesskatteposisjon vil de få økt formuesskatt.

Det finnes ingen oversikt over fradragene for renter fordelt mellom Norge og utlandet. Departementet har derfor ikke grunnlag for å anslå virkningen av de foreslåtte endringene i gjeldsrentefordelingen for forskuddspliktige skattytere. Statistisk sentralbyrås ligningsregister viser imidlertid at det kun var 7 200 skattytere som hadde registrert fast eiendom i utlandet i 1998. Departementet har på usikkert grunnlag antatt at om lag halvparten av eiendommene befinner seg i unntaksland, dvs. at disse ikke blir berørt av de nye reglene.

Provenyvirkningen av de nye reglene vil som beskrevet over være avhengig av formuen og (brutto) gjelden til skattyterne som eier bolig i kreditland. Tall fra Statistisk sentralbyrå viser at skattytere som hadde fast eiendom i utlandet hadde en gjennomsnittlig nettoformue på 2,4 mill. kroner i 1998. Videre viste tallene at nærmere 30 pst. av disse skattyterne var helt gjeldfrie, mens de resterende skattyterne hadde en gjennomsnittlig (brutto)gjeld på drøye 1 mill. kroner. Basert på disse tallene har departementet anslått at om lag 2 500 skattytere vil få økt rentefradrag som følge av gjeldsrenteavkortingen i kreditland og at disse får om lag uendret formuesskatt som følge av omleggingen. Videre er det lagt til grunn at om lag 1 000 skattytere (gjeldfrie) vil få økt formuesskatt. Endelig har departementet lagt til grunn at det har vært en økning i nordmenns kjøp av eiendom i utlandet. På denne bakgrunn anslår departementet på svært usikkert grunnlag at de nye reglene vil innebære en samlet skattelettelse for forskuddspliktige skattytere på i størrelsesorden 10 mill. kroner.

Den foreslåtte endringen gis virkning f.o.m. inntektsåret 2000 for etterkuddspliktige og virkning f.o.m. 2001 for forskuddspliktige. Den bokførte provenyvirkningen i 2001 er på denne bakgrunn anslått til i størrelsesorden 750 mill kroner bokført.

1.9.2 Ligningstekniske og kontrollmessige konsekvenser

Etter departementets vurdering vil ikke innføringen av den metode for fordeling av gjeldsrenter og gjeld som departementet foreslår i kapittel 1.7.4 ovenfor medføre vesentlige ligningstekniske eller kontrollmessige konsekvenser.

Det er nødvendig å verdsette faste eiendommer og anlegg med tilbehør i utlandet for å fordele gjelds- og gjeldsrentefradraget etter gjeldende regler. Dessuten må andre eiendeler som befinner seg i land hvor formue er skattepliktig til Norge etter kreditmetoden i skatteavtalen verdsettes og tas med i skattepliktig formue. Merarbeidet med den nye bruttoformuesmetoden knytter seg derfor til annen formue enn fast eiendom og anlegg med tilbehør som befinner seg i land der formue er unntatt norsk beskatning. I praksis vil dette være verdien av eiendeler tilknyttet virksomhet der. Dette vil i all hovedsak gjelde fullt regnskapspliktige virksomheter. Departementet antar at for disse

vil en fordelingsregel som foreslått, og som baserer seg på regnskapsmessige verdier, ikke by på særlig merarbeid.

Departementet er klar over at det likevel kan oppstå enkelte kontrollproblemer når skattyter skal verdsette virksomhet og fast eiendom i land hvor inntekten og eventuelt formue er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale. Departementet antar likevel at dette problemet vil bli mindre etter hvert som Norge går over til kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.

2 Oppheving av formuesskattefritaket for fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet

2.1 Innledning

Både ved inntekts- og formuesligningen bygger vår interne skattelovgivning på et globalprinsipp i kombinasjon med en kreditmetode.

Globalprinsippet innebærer at all skattyters inntekt og formue i utgangspunktet er skattepliktig til Norge, uansett hvor i verden inntekten er opptjent eller formuen er lokalisert. Globalprinsippet er kommet til uttrykk i skatteloven §§ 2-1 syvende ledd første punktum og 2-2 sjette ledd første punktum. Mens globalprinsippet med tiden har blitt gjennomført fullt ut ved inntektsligningen inneholder de ovennevnte bestemmelser i annet punktum fortsatt et viktig unntak ved formuesligningen. Der fremgår at det ikke er hjemmel til å skattlegge formue i fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger i utlandet.

Kreditmetoden er lovfestet i skatteloven §§ 16-20 flg. og innebærer at skattyter gis fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt i utlandet på samme inntekt og formue med kilde i det annet land. Etter skattereformen i 1992 har Norge også gått over til å benytte kreditmetoden som metode for å avverge dobbeltbeskatning mellom Norge og andre land i skatteavtalene. Før 1992 ble det benyttet en fordelingsmetode i skatteavtalene. Denne metoden gikk ut på at inntekt og formue med kilde i det annet land ble unntatt fra beskatning i Norge. I en del av våre eldre skatteavtaler benyttes fortsatt fordelingsprinsippet.

I et skattesystem som bygger på et globalprinsipp og en kreditmetode fremstår det som prinsipielt lite heldig at det fortsatt gjelder enkelte kasuistiske unntak fra den globale skatteplikt i norsk intern lovgivning. Av denne grunn gikk departementet i høringsnotat av 14. september 1998 inn for å oppheve det gjeldende fritaket fra formuesskatteplikt for fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger i utlandet. Forslaget i høringsnotatet må videre også ses i sammenheng med at departementet der også gikk inn for å innføre full fradragsrett for gjeld når skattyter er skattepliktig til Norge for hele sin formue, jf. kapittel 1 ovenfor.

2.2 Departementets vurderinger og forslag

Regelen i skatteloven §§ 2-1 syvende ledd annet punktum og 2-2 sjette ledd annet punktum ble tatt inn i skatteloven allerede i 1911, og har hatt til formål å forhindre at skattyters formue i fast eiendom og anlegg med tilbehør i et annet land kom til beskatning både i Norge og i vedkommende utland. På den tid regelen ble til var fritaksregler i intern lovgivning virkemiddelet for å forhindre dobbeltbeskatning mellom Norge og utlandet.

I dag benyttes skatteavtaler for å ivareta dette formålet. Når skatteavtalen bygger på fordelingsmetoden vil avtalen lede til samme resultat som de sær-

skilte fritaksregler i skatteloven §§ 2-1 syvende ledd annet punktum og 2-2 sjette ledd annet punktum. Etter hvert som Norge i årene frem til 1992 inngikk skatteavtale basert på en fordelingsmetode med stadig flere land, ble dermed den selvstendige betydning av de ovenfor nevnte fritaksregler gradvis mindre.

Omlegging til en kreditmetode i intern rett og skatteavtaler fra 1992 var begrunnet i de nøytralitetshensyn som lå til grunn for skattereformen. Det er i strid med disse prinsippene at formue i utlandet skal undergis en lempeligere beskatning enn om formuen hadde vært lokalisert i Norge. Etter departementets vurdering er det ikke forenlig med en generell omlegging til kreditmetoden i intern rett og skatteavtaler å opprettholde et fortsatt fritak i intern rett for formuesskatt for fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger i utlandet.

I kapittel 1 ovenfor foreslår departementet en endring i skatteloven § 4-31 første ledd som innebærer at skattyter skal gis fullt fradrag for sin gjeld ved formuesligningen når han har fast eiendom eller anlegg i land Norge enten ikke har skatteavtale med, eller har en kreditbasert skatteavtale med. En slik utvidelse av fradrag retten for gjeld i forhold til gjeldende regler forutsetter at det samtidig innføres intern skatteplikt på formue i fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet. Om dette ikke gjøres vil det oppstå en uakseptabel asymmetri i regelverket.

Skattedirektoratet og Skattebetalerforeningen har gått mot forslaget om å oppheve formuesfritaket for fast eiendom og anlegg i utlandet. *Skattedirektoratet* begrunner sitt syn i de praktiske vanskeligheter som er forbundet med å verdsette formuen i utlandet. Departementet er klar over at dette kan reise visse problemer, men finner ikke å kunne tillegge dette avgjørende vekt. Departementet vil påpeke at eiendom og anlegg i utlandet også etter gjeldende regler må verdsettes av hensyn til reglene i skatteloven §§ 4-31 første ledd og 6-91 første punktum om fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet. De andre høringsinstansene har ikke hatt innvendinger til forslaget.

Når det gjelder verdsettelse av faste eiendommer og anlegg med tilbehør i utlandet viser departementet til det som er sagt om dette i kapittel 1.7.4.5 ovenfor. Når det gjelder provenyvirkningene av forslaget vises til omtalen i kapittel 1.9.1 ovenfor.

På denne bakgrunn foreslår departementet at skatteloven §§ 2-1 syvende ledd annet punktum og 2-2 sjette ledd annet punktum oppheves. Det foreslås at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2001.

3 Endringer i reglene om eiendomsskatt på kraftproduksjonsanlegg

3.1 Innledning og bakgrunn

Som en del av kraftskattereformen i 1996 vedtok Stortinget nye verdsettingsregler for eiendomsskatteformål på kraftproduksjonsanlegg. Regjeringen fremmet forslag til endringer i disse verdsettelsesreglene i Ot.prp. nr. 47 (1999-2000). Stortinget sluttet seg til forslagene, og lovendringene ble sanksjonert den 23. juni 2000. De nye reglene skal gjelde f.o.m. 2001, jf. også kgl.res. av 2. juli 1999 nr. 713 om endring i delvis ikrafttredelse av eiendomsskattelova § 8.

Forslagene i Ot.prp. nr.47 (1999-2000) kom som følge av merknadene i Budsjett-Innst. S I (1999-2000), hvor flertallet i finanskomiteen ba departementet komme med forslag til justeringer av verdsettingsreglene som vil gi eiendomsskatt på kraftanlegg på om lag 1 mrd. kroner. I proposisjonen ble det samlede eiendomsskatteprovenyet med de nye reglene anslått til om lag 915 mill. kroner på kort sikt. I Innst. O. nr. 85 (1999-2000) anså et flertall i finanskomiteen dette som akseptabelt, men tok samtidig forbehold om eventuelle endringer i Nasjonalbudsjettet 2001 dersom skattebortfallet for enkelte kommuner viser seg vesentlig å avvike fra departementets anslag.

Basert på Skattedirektoratets registrering av samtlige eiendomsskattegrunnlag fastsatt etter de nye reglene, ligger det an til at kommunenes samlede inntekter blir anslagsvis 730 mill. kroner i 2001, dvs. om lag 180 mill. kroner lavere enn anslått i Ot.prp. nr. 47 (1999-2000). På denne bakgrunn har finansministeren i brev til Stortinget den 3. november i år, underrettet om at det er nødvendig å vurdere endringer som kan sikre at kommunenes samlede inntekter i 2001 blir mest mulig i tråd med Stortingets forutsetninger i Innst. O. nr. 85 (1999-2000). Det ble varslet at slike tiltak vil kreve lovendring, og at en tok sikte på å fremme lovforslag om dette meget raskt.

Departementet legger nedenfor fram et slikt forslag til endring i reglene om eiendomsskatt på kraftproduksjonsanlegg med virkning fra eiendomsskatteåret 2001. Det foreslås å øke den minimumsverdien for verdsettelse av kraftanlegg som følger av eiendomsskattelova § 8 fjerde ledd. Minimumsverdien foreslås hevet fra 0,50 kr/kWh av grunnlaget for naturressursskatt til 1,10 kr/kWh. Departementet vil komme tilbake med en vurdering av endringen i løpet av 2002.

3.2 Om Ot.prp. nr. 47 (1999-2000) og Innst. O. nr 85 (1999-2000)

En rekke endringer av verdsettelsesreglene med sikte på å øke kommunenes proveny ble vurdert i Ot.prp. nr. 47 (1999-2000). Departementet foreslo følgende endringer:

- fjerne unntaket fra spotmarkedspris for langsiktige kontrakter og kraft brukt i egen produksjonsvirksomhet ved verdsettelse av produksjonen

- øke minste gjenstående levetid for flere av driftsmidlene ved beregning av fradraget for framtidige utskiftningskostnader
- redusere risikotillegget i rentefoten som brukes ved nåverdiberegningen, samt
- regler om en minsteverdi av anleggene for å sikre enkeltkommuner mot uakseptable inntektsbortfall.

Det vises til proposisjonens kapittel 2.5.

På svært usikkert grunnlag anslo departementet at samlet proveny av eiendomsskatten for 2001 ville bli om lag 915 mill. kroner dersom alle forslag til endringer ble vedtatt, se proposisjonens kapittel 2.6.

Et flertall i finanskomiteen ga sin tilslutning til departementets forslag, men med noen endringer, se Innst. O. nr. 85 (1999-2000) kapittel 2.2.1.2. I kapittel 1 i innstillingen heter det:

«Etter flertallets oppfatning må det framlagte forslag kunne sies å være i tråd med flertallets intensjoner om nivå for samlede inntekter for kraftproduksjonsanlegg til tross for at samlet proveny i 2001 blir noe lavere enn 1 mrd. kroner.

Flertallet legger i sin vurdering til grunn at prisene inneværende år er relativt lave, og at samlet proveny vil øke med økende priser.

Flertallet vil imidlertid peke på at det fortsatt er grunn til å stille spørsmål ved om fordelingsvirkningene mellom kommunene er innenfor akseptable rammer, og ber på denne bakgrunn departementet vurdere om det på bakgrunn av erfaringer med innføring av eiendomsskatteloven § 8 er behov for justeringer med sikte på å unngå uheldige fordelingsvirkninger mellom enkeltkommuner.

Flertallet har lagt Finansdepartementets provenyanslag slik de framkommer i proposisjonens punkt 2.6.3 til grunn for sine merknader.

Flertallet tar forbehold om eventuelle endringer i Nasjonalbudsjettet for 2001 dersom skattebortfallet for enkelte kommuner viser seg vesentlig å avvike fra det departementet har anslått.»

Da innstillingen ble behandlet i Odelstinget la et annet flertall fram forslag som på enkelte punkt avvek fra innstillingen fra finanskomiteen. De vedtatte endringene i reglene om verdsettelse av kraftproduksjonsanlegg for eiendomsskatteformål ble etter dette med unntak for en mindre teknisk justering de samme som departementet hadde foreslått. Lovendringene ble sanksjonert den 23. juni 2000.

3.3 Om arbeidet med å fastsette eiendomsskattegrunnlagene for 2001 etter de endrede regler

I forbindelse med vedtakelsen av lovendringene den 23. juni 2000, fastsatte Skattedirektoratet et skjema for innhenting/rapportering av nødvendige grunnlagsopplysninger til ligningskontorene. Skattyterne fikk frist til innen 23. august 2000 å gi de lokale ligningsmyndighetene de nødvendige opplysninger om beregning av eiendomsskattegrunnlaget etter de endrede regler. Ligningsmyndighetene har fram mot utgangen av oktober fastsatt skattegrunnlagene for 2001 ut fra de innhentede oppgaver. Skattedirektoratet foresto deretter utsendelse av de fastsatte eiendomsskattegrunnlag til skattyterne i begynnelsen av november d.å.

Parallellt med innhenting av de ligningsmessig fastsatte eiendomsskattegrunnlag har Skattedirektoratet også fastsatt en foreløpig kommunefordeling av grunnlagene for kommunekryssende anlegg i samsvar med de fordelingsregler som ble foreslått i Ot.prp. nr.1 (2000-2001). Denne foreløpige fastsettelse av fordelingsnøkler ble basert på oppgaver fra Norges Vassdrags- og Energidirektorat. Av hensyn til kommunenes budsjettarbeid for 2001 fikk kommunene oversendt de foreløpige kommunefordelte eiendomsskattegrunnlagene ved brev fra Skattedirektoratet av 6. november 2000. I oversendelsesbrevet ble det presisert at kommunefordelingen var foreløpig. Kommunene ble oppfordret til å rapportere om eventuelle feil, slik at disse kunne bli rettet snarest mulig. Samtidig ble det opplyst at endelig fordelte grunnlag vil bli sendt ut snarest mulig etter at fordelingsreglene måtte bli vedtatt og senest innen fristen for å skrive ut eiendomsskatt 1. mars 2001. Kommunene er videre orientert kort om saksbehandlingsreglene som gjelder for fastsettelsen.

Skattedirektoratet registrering av samtlige skattegrunnlag fastsatt etter de nye reglene, viser at kommunenes samlede inntekter ville bli anslagsvis 730 mill. kroner i 2001 forutsatt at alle kommunene benytter maksimal sats, dvs. om lag 180 mill. kroner lavere enn anslått i Ot.prp. nr. 47 (1999-2000). På denne bakgrunn underrettet finansministeren i brev til Stortinget av 3. november 2000 om følgende:

«Jeg viser til tidligere korrespondanse om dette, senest mitt brev 9. oktober 2000.

I begynnelsen av oktober forelå det ikke grunnlag for nye anslag for endringer i kommunenes inntekter fra eiendomsskatten på kraftanlegg i 2001 som følge av nye verdsettelsesregler. Dette har nå endret seg. Skattedirektoratet har nå fått registrert eiendomsskattegrunnlagene fastsatt i forbindelse med ligningen. Det samlede skattegrunnlag Skattedirektoratet har registrert, viser at ikrafttreddelsen av eiedoms-skattelova § 8 fra nyttår ikke vil ha de provenyvirkninger Stortinget la til grunn da de siste endringene i verdsettingsreglene ble vedtatt rett før sommerferien.

I Ot.prp. nr. 47 (1999-2000) ble det samlede eiendomsskatteprovenyet med de nye reglene anslått til om lag 915 mill. kroner på kort sikt. I Innst.O. nr. 85 (1999-2000) anså et flertall dette som akseptabelt, men tok samtidig forbehold om eventuelle endringer i Nasjonalbudsjettet 2001 dersom skattebortfallet for enkelte kommuner viser seg vesentlig å avvike fra departementets anslag. Basert på Skattedirektoratets registrerte skattegrunnlag ligger det nå an til at kommunenes inntekter fra eiendomsskatten på kraftanlegg blir anslagsvis 730 mill. kroner i 2001, dvs. om lag 180 mill. kroner lavere enn anslått i Ot.prp. nr. 47 (1999-2000). De lave kraftprisene i grunnlagsperioden 1997-1999 er trolig den klart viktigste forklaringen på fallet i eiendomsskatteinntektene, men departementet vil gå nærmere gjennom årsaksforholdene til provenybortfallet.

Ettersom en ikrafttredelse av eiedoms-skattelova § 8 fra nyttår gir kommunene lavere inntekter enn det Stortinget la til grunn i Innst.O. nr. 85 (1999-2000), er det etter mitt syn nødvendig å vurdere tiltak som kan sikre at ikrafttredelsen sikrer at kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatt i 2001 blir mest mulig i tråd med Stortingets forutsetninger.

Slike tiltak vil kreve lovendring. Jeg tar sikte på å fremme lovfor-
slag om dette meget raskt.»

Årsakene til provenysvikten er ennå ikke fullt klarlagt, men de lave kraftpri-
sene i grunnlagsårene 1997-99 antas å være den vesentligste. Vedtaket om å
gå inn for verdsettelse etter kontraktspriser for langsiktige kontrakter, kan på
kort sikte ha bidratt negativt sammenlignet med bruk av spotpriser, men vil på
lang sikt likevel være en fordel for kommunene.

3.4 Mulige forslag til endringer og innhentede synspunkter på disse

De endringer som kan gjennomføres med virkning for skatteåret 2001 er
begrenset av hva som faktisk lar seg gjennomføre innen fristen for utskrivning
av eiendomsskatten 1. mars 2001. Med dette utgangspunktet har departemen-
tet i en henvendelse av 9. november i år til Energiforsyningens Fellesorgani-
sasjon (Enfo) og Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) bedt
om kommentarer til følgende mulige regelendringer, eventuelt i kombinasjon:

- økning av gjeldende minimumsverdi på kr. 0,50/kWh av produksjonen
- prosentvis økning av de fastsatte lønnsomhetsbaserte eiendomsskatte-
grunnlag
- økning av maksimalskattesatsen for illeggelse av eiendomsskatt på kraft-
anlegg

Enfo har i møte med departementet og i brev av 17. november 2000 bl.a. påpekt
at eventuelle endringer kun må gjelde for ett år. Beregningen må være enkel
og resultatene må foreligge forholdsvis raskt. Metoden bør videre ha stor
treffsikkerhet med hensyn til proveny, og bør samtidig bevare fordelingspro-
filen etter de gjeldende verdsettingsregler så langt som mulig. Endringene
bør ikke omfatte kraftanlegg med generatorer med ytelse under 10.000 kVA
fordi disse anlegg skal verdsettes lik de skattemessige verdier pr. 1. januar i
ligningsåret. Videre er anført at kraftselskapene har behov for forutsigbare
rammebetingelser og at selskapene ikke bør belastes en oppjustering av pro-
venyet. På denne bakgrunn anbefaler *Enfo* at manglende proveny fra eien-
domsskatten i 2001 dekkes inn gjennom en økning av satsen for naturressurs-
skatt for 2000. *Enfo* uttaler:

«Begrunnelsen for å velge denne metoden er gitt foran; den ivaretar
hensynet til forutsigbarhet for både kommunene og kraftselskapene,
samtidig som man unngår en ytterligere forverring av kraftselskape-
nes konkurranseevne. En økning av satsen fra 1,1 til 1,25 øre/kWh for
2000 (som utbetales i 2001) vil gi om lag 180 mill. kroner ekstra til
vertskommunene. Metoden er svært enkel å beregne, og har meget
høy treffsikkerhet mht proveny; den enkelte kommune kan fastslå ef-
fekten umiddelbart etter at vedtak foreligger. Det forutsettes at ordnin-
gen ikke medfører reduksjon i tilskuddsordninger til de mottakende
kommuner.»

Som nest beste alternativ anbefaler *Enfo* en økning i minimumsverdien slik
departementet har antydnet. Om dette uttales:

«Denne metoden krever noe beregningsarbeid. Metoden tilgodeser
kommuner som opplever spesielt stor reduksjon i eiendomsskatten
sammenlignet med inneværende år. Det vil ikke være mulig for kom-
munene umiddelbart etter vedtak å fastslå effekten, de må avvente nytt

takstgrunnlag fra Skattedirektoratet. Beregninger tyder på at minimumsverdien må økes opp mot 1,10 kr/kWh for å øke provenyet med om lag 180 mill. kroner.

Tiltaket med økning av minimumsverdi, bør kombineres med innføring av en maksimumsverdi, selv om det er snakk om en særskilt beregning for 2001. En slik maksimumsverdi kan settes til kr. 1,50/kWh..»

Enfo avslutter med å påpeke at den høye produksjonen i 2000 øker grunnlaget for naturressursskatten betydelig, og mener dette må hensyntas ved provenybetragtningene.

LVK har bl.a. i møte med departementet og i brev av 16. og 17. november d.å. understreket at det finnes en rekke hensyn som hver for seg taler sterkt for å utsette den vedtatte innføringen av eidegdomsskatte-lova § 8 fra 2001. Departementet har videre mottatt LVKs brev av 14. november 2000 til Finanskomiteen samt en resolusjon vedtatt på LVKs konferanse 20.-21. november d.å. hvor det også gis uttrykk for et krav om utsatt ikrafttreden. Hovedpunktene i LVKs begrunnelse for ønsket om utsatt ikrafttreden av eidegdomsskatte-lova § 8 for kraftanlegg vil bli angitt og kommentert av finansministeren i brev til LVK.

LVK har for øvrig imøtegått muligheten for å heve skattesatsen for naturressursskatten. Om økning av naturressursskatten og forholdet til eiendoms-skatten har LVK i brev av 17. november d.å. fremhevet følgende:

- Naturressursskatten trekkes fra i overskuddskatten- og er ingen belastning for kraftforetakene.
- Naturressursskatten skulle erstatte kommunenes inntekter fra prosentligningen og formuesskatt. Den skulle ikke erstatte inntektsbortfallet ved endrede takseringsregler for eiendoms-skatten.
- Naturressursskatten er ingen netto skatt for kommunene. Skatten går til fradrag i de statlige overføringene. For nær 70 pst. av kraftkommunene vil naturressursskatten ikke gi inntekter.

Beregningene i 1996 er korrekt basert på en middel produksjon. Det er ikke i strid med Stortingets forutsetninger at kommunene oppebærer høyere inntekter dersom produksjonen øker. Det vil heller ikke være i strid med Stortingets forutsetninger at kommunenes inntekter blir redusert ved lavere produksjon.

I brev av 14. november 2000 til Finanskomiteen har LVK også kommentert de endringstiltak som departementet angav i brevet av 9. november d.å.. LVK går generelt i mot endringer av midlertidig karakter og viser til at tiltakene som nevnes i brevet tidligere er avvist av departementet i Ot.prp. nr. 47 (1999-2000). Det uttales at dette gir et lappverk av et lovverk.

Med bakgrunn i Enfos ovennevnte brev av 17. november 2000, har LVK i brev til departementet av 24. november 2000 bl.a. kommentert de øvrige mulige endringer slik:

«Økte minimumsverdier

Enfo foreslår å øke minimumsverdien til 1,10 kr/kWh.

- LVK registrerer med interesse at Enfo ikke ser problemer med å øke minimumsverdier til 1,10 kr/kWh. Dette viser også at Enfo erkjenner at kraftanleggene har markedsverdier som ligger på vesentlig høyere nivå enn det som følger av de nye takseringsre-

glene. Når de foreliggende ligningstall basert på de nye reglene viser at mange kraftanlegg har beregnede formuesverdier ned mot og under 50 ør/kWh, forsterker det inntrykket av at det må hefte fundamentale feil ved takseringsreglene.

- LVK har tidligere vist at minimumsverdier under 1,25 kr/kWh ikke vil gi et samlet proveny på 915 mill. kroner. Det er videre påpekt at slike minimumsverdier ikke vil være tilstrekkelig til å reparere på store skattebortfall for kommuner som i dag har eiendomsskattetakster som ligger betydelig over det nødvendige nivå på minimumsverdier. Det minnes om at finanskomiteens forbehold om vesentlige avvik for enkelte kommuner og at foreliggende tall viser at en rekke kommuner vil få reduksjoner som ligger vesentlig lavere enn det Stortinget har forutsatt.

Prosentvis økning av det ligningsmessige eiendomsskattegrunnlaget
Enfo viser til at denne metoden ivaretar «fordelingsprofilen fra jurnivedtaket i Stortinget.»

- LVK har tidligere påvist overfor departementet at en ikrafttreden av § 8 vil gi omfattende, hittil ukjente og åpenbart utilsiktede omfordelinger kommunene mellom. En prosentvis økning som foreslått vil bare forsterke disse omfordelinger.»

3.5 Departementets vurderinger og forslag

3.5.1 Innledning

Innledningsvis angis at ved fremleggelse av forslag om endringer for å sikre at kommunenes eiendomsskatteinntekter for 2001 blir i samsvar med Stortingets provenyforutsetninger i Innst. O. nr. 85 (1999-2000), vil det være en forutsetning at eideomsskattelova § 8 skal tre i kraft for kraftanlegg fra og med 1. januar 2001. Som nevnt i kapittel 3.4 vil LVKs fremsatte innsigelser mot denne forutsetning bli særskilt kommentert i brev fra finansministeren til LVK.

Om departementets forutsetninger for vurderingene av forslag til endringer for å sikre at kommunenes eiendomsskatteinntekter for 2001 blir mest mulig i tråd med Stortingets provenyforutsetninger i Innst. O. nr. 85 (1999-2000), skal for øvrig angis:

For det første er det ikke aktuelt nå å foreta en generell gjennomgang av reglene slik det ble gjort i Ot.prp. nr. 47 (1999-2000). Vurderingene der ble i det vesentlige foretatt på prinsipielt faglig grunnlag, selv om hensynet til kommunenes inntekter var en sentral faktor. Usikkerheten rundt provenyet er nå relativt begrenset ettersom det foreligger komplette ligningsmessige fastsettelser som gir grunnlag for langt sikrere provenyanslag. Vurderingene nedenfor tar derfor kun sikte på å sikre at Stortingets provenyforutsetninger slik det uttrykkes i Innst. O. nr 85 (1999-2000) blir oppfylt, dvs. at kommunenes inntekter fra eiendomsskatt i 2001 skal bli om lag 915 millioner kroner.

En annen forutsetning for iverksettelsen av de nye reglene fra nyttår med virkninger i tråd med slike budsjettforutsetninger, er at ligningsmyndighetene raskest mulig må kunne fastsette nye eiendomsskattegrunnlag for skatteåret 2001. Denne forutsetningen innebærer at endringer i reglene ikke må nødvendiggjøre innsending av nye opplysninger fra skattyterne. Et slikt arbeid vil bli for tidkrevende. Det er også en sammenheng mellom denne for-

utsetningen og et viktig mer generelt hensyn; at reglene ikke bør gjøres mer kompliserte enn nødvendig.

En tredje forutsetning for vurderingene nedenfor er at endringene som vurderes og foreslås, skal revurderes i løpet av 2002. De reglene som er vedtatt av Stortinget om eiendomsskatt på kraftanlegg, er tenkt å gjelde når kraftprisene er lave så vel som når kraftprisene er høye. Ved innføringen av nye regler som foreslås nå, vil kraftprisene ha vært lave i lengre tid uten at det er forhold som tilsier at dette vil vedvare over lengre tid. Det vil samtidig være usikkerhet rundt praktiseringen av reglene den første tiden. De endringene som blir vurdert og foreslått nedenfor, har derfor som hovedsiktemål å lempe overgangen for kommunene til et nytt system.

3.5.2 Provenyanslag og øvrige effekter av ulike endringer

3.5.2.1 Endring av minimumsverdi av kraftproduksjonsanlegg

Det første alternativet departementet har tatt opp med Enfo og LVK, er å øke den minimumsverdien for verdsettelse av kraftanlegg Stortinget vedtok som nytt fjerde ledd til eiendomsskattelova § 8, jf. endringslov av 23. juni 2000. Etter denne bestemmelse skal verdien av kraftanlegg ikke kunne settes lavere enn 0,50 kr/kWh av grunnlaget for naturressursskatten for anlegget ved ligningen året før skatteåret. Regelen gjelder bare kraftanlegg som verdsettes etter skatteloven § 18-5 første ledd. Kraftanlegg med generatorer med samlet påstemplet merkeytelse under 10.000 kVA som verdsettes etter skatteloven § 18-5 femte ledd, vil således ikke være omfattet. Det samme gjelder anleggsdeler som ikke er satt i drift som verdsettes etter skatteloven § 18-5 sjette ledd.

Minimumsverdien for anleggene ble foreslått og vedtatt satt så lavt som 0,50 kr/kWh av et 7 års gjennomsnitt av produksjonen, slik at den kun skulle ha betydning for enkeltkommuner i perioder hvor kommunene ellers ville få meget lave inntekter på grunn av lave kraftpriser. En økning av denne verdien vil dermed svekke beskatningens preg av å være lønnsomhetsbasert, men vil sikre at Stortingets provenyforutsetninger i Innst. O. nr. 85 (1999-2000) oppnås. Når flere kommuner enn tidligere antatt opplever en betydelig reduksjon, vil en økning av denne verdien være det mest effektive tiltaket for å begrense provenyreduksjonen på kort sikt ved overgangen til nye regler for et stort antall kommuner. Endringen vil også begrense omfordelingsvirkninger mellom kommuner av de nye reglene. Ettersom en slik endring gir et «gulv» som ikke påvirkes av nye lønnsomhetsbaserte grunnlag for 2002, kan en slik endring gjelde utover 2001 uten at det er nødvendig å foreta en ny vurdering av dette tiltaket før 2002.

Departementet har innhentet opplysninger fra Skattedirektoratet om de fastsatte eiendomsskattegrunnlagene for 2001. Disse tallene inneholder imidlertid ikke informasjon om hvilke kraftanlegg som får fastsatt eiendomsskattegrunnlaget etter ordinære regler eller for hvilke anlegg reglene om minimumsverdi kommer til anvendelse. Departementet har derfor innhentet ytterligere informasjon fra Sentralskattekontoret for storbedrifter i Moss om 5 foretak som har eierandeler i om lag 140 kraftverk. Disse utgjør til sammen om lag 50 pst. av det samlede eiendomsskattegrunnlaget etter vedtatte regler. For disse 140 kraftverkene er det mulig å beregne med full sikkerhet hvor mye eiendomsskattegrunnlaget for 2001 øker ved økt minimumsverdi. Departe-

mentet har så antatt at de øvrige kraftanleggene som utgjør 50 pst. av samlet eiendomsskattegrunnlag, i gjennomsnitt får samme prosentvise økning av grunnlagene som disse 140 kraftverkene. I den grad kraftverkene som ikke er med i materialet i gjennomsnitt skulle være mindre lønnsomme enn de kraftverkene departementet har opplysninger om, vil denne beregningsmetoden undervurdere provenyet av økt minimumsverdi. I motsatt retning trekker at andelen små kraftverk (under 10 000 kVA) som ikke berøres av økt minimumsverdi, trolig er noe høyere blant de kraftverkene som departementet ikke har detaljerte opplysninger om. Samlet sett anser imidlertid departementet usikkerheten som relativt liten.

Basert på denne metoden anslår departementet at en ny minimumsverdi på 1,1 kr/kWh vil sikre et samlet eiendomsskatteproveny på om lag 925 mill. kroner i 2001, dvs. noe i overkant av provenyforutsetningen i Innst.O. nr. 85 (1999-2000).

3.5.2.2 Prosentvis økning av de fastsatte eiendomsskattegrunnlag

En økning av samtlige skattegrunnlag med en fast prosentsats vil være en endring som er enkel å gjennomføre. Omfordelingseffektene av de nye reglene forsterkes imidlertid for kommunene. En slik økning er dessuten ikke velegnet for videreføring etter 2001, men må vurderes på ny når grunnlagene for 2002 er klare. Det betyr at saken kan måtte fremmes for Stortinget på nytt før jul 2001.

Provenyeffekten av endringen kan anslås med stor grad av sikkerhet ved hjelp av de opplysningene som er innhentet fra Skattedirektoratet. En økning i alle fastsatte eiendomsskattegrunnlag med 25 pst. vil gi et eiendomsskatteproveny i 2001 på om lag 915 mill. kroner.

3.5.2.3 Særskilt satsøkning for eiendomsskatt på kraftproduksjonsanlegg

En økning av maksimalsatsen for eiendomsskatt på kraftanlegg vil også være meget enkelt å gjennomføre. Dette tiltak ble vurdert som uegnet av departementet i Ot.prp. nr. 47 (1999-2000) kapittel 2.5. En slik endring avhjelper ikke provenysvikten i de kommunene som får sitt skattegrunnlag redusert mest ved innføringen av de nye reglene. Også en slik endring kan måtte fremmes på nytt for vurdering av Stortinget neste år når grunnlagene for 2002 er klare.

Økning av maksimalsatsen for ileggelse av eiendomsskatt på kraftanlegg, vil være avhengig av at kommunene faktisk vedtar slik satsøkning. Provenyeffekten av endringen kan likevel anslås med stor grad av sikkerhet ved hjelp av de opplysningene som er innhentet fra Skattedirektoratet. En økning av maksimalsatsen med 0,2 prosentpoeng fra 0,7 pst. til 0,9 pst. vil gi et samlet eiendomsskatteproveny i 2001 på om lag 940 mill. kroner, dersom alle kommuner øker skattesatsen med 0,2 prosentpoeng.

3.5.2.4 Andre endringer

En økning av satsen for naturressursskatten fra 1,1 øre /kWh av grunnlaget for inntektsåret 2000, vil også være meget enkelt å gjennomføre. Den samlede provenyeffekten av en slik endring er det likeledes meget enkelt å beregne. Etter gjeldende ordning inngår naturressursskatten i kommunenes inntekts-

system og utjevnes gjennom det statlige inntektsfordelingssystem. Som påpekt av LVK vil en økning i denne skatten ikke alltid tilfalle de samme kommunene som mister eiendomsskatteinntekter. Enfo forutsetter at kommunene skal få beholde hele økningen. En slik endring ville eventuelt forutsette at økningen ikke skal inngå i kommunenes inntektssystem. Dette vil virke kompliserende på dette systemet.

Naturressursskatten går dessuten uansett til fradrag ved beregning av kraftforetakenes øvrige skattearter som er undergitt skatt til staten. En økning av naturressursskattesatsen vil dermed redusere statens skatteinntekter tilsvarende. En slik endring vil således påvirke øvrige forutsetninger for statsbudsjettet.

3.5.3 Departementets forslag

En kombinasjon av de ovenfor omtalte endringstiltak vil virke kompliserende og effekten er vanskeligere å beregne. Departementet går derfor inn for å iverksette kun ett endringstiltak. Utfra de forutsetningene og de effekter de forskjellige endringer som er gjennomgått i kapittel 3.5.1 og 2, foreslår departementet en økning av minimumsverdien til 1,10 kr/kWh. Dette vil gi et proveny på om lag det nivå Stortinget forutsatte i Innst. O. nr. 85 (1999-2000).

Departementet vil komme tilbake med en vurdering og eventuelle forslag til endringer i løpet av 2002.

Det vises til utkast til endring i eieendomsskattelova § 8 fjerde ledd.

3.6 Om den praktiske gjennomføring av departementets forslag til endringer

De tidligere ligningsmessig fastsatte formuesverdier for inntektsåret 1999 som skal nyttes som eiendomsskattegrunnlag for skatteåret 2001, ble sendt til kommunene og til skattyterne fra Skattedirektoratet i begynnelsen av november d.å.. Departementets endringsforslag innebærer at ligningskontorene av eget tiltak må fatte endringsvedtak om forhøyet eiendomsskattegrunnlag for eiendomsskatteåret 2001 for de anlegg som etter den tidligere verdsettelse har en verdi som ikke overstiger 1,10 kr/kWh av naturressursskattegrunnlaget for anlegget fastsatt for inntektsåret 1999. Ved endring av verdsettelsesreglene med virkning for eiendomsskatteåret 2001 vil reglene i ligningsloven § 9-5 nr. 2 gjelde tilsvarende, jf. midlertidig tilleggslov til eieendomsskattelova av 23. juni 2000 nr. 48.

Endring av ligningen vil kunne foretas av ligningskontorene på bakgrunn av de grunnlag for naturressursskatten og den formuesverdi for anleggene som allerede er fastsatt for inntektsåret 1999. Medvirkning fra skattyterne er således ikke nødvendig, men arbeidet må foretas ved manuelle beregninger ved ligningskontorene.

Blant annet av hensyn til kommunenes budsjettering for 2001 er det ønskelig at de endrede eiendomsskattegrunnlag kan fastsettes og oversendes til skattyterne og kommunene snarest mulig etter at lovendringsforslagene måtte bli vedtatt. Tidsaspektet ved den praktiske gjennomføring av endringsforslaget er på denne bakgrunn blitt forelagt Skattedirektoratet. Om dette kan angis:

Så snart denne proposisjon er fremlagt, vil Skattedirektoratet gi ligningskontorene instruks om å legge til rette for at det kan fattes endringsvedtak i samsvar lovforslaget så snart forslagene måtte bli vedtatt. Den påfølgende prosess vil i følge Skattedirektoratet bl.a. innebære:

«Ligningskontorene må hente frem skjema RF-1161 «særskilt eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg på 10 000 kVa eller mer - eiendomsskatteåret 2001» for samtlige av disse kraftanlegg samt foreta kontrollberegninger av disse.

I enkelte fylker gjennomføres likningen av kraftverk i praksis av såkalte kraftverksgrupper i regi av fylkesskattekontoret. Oversendelse av dokumenter vil her forsinke prosessen noe. Direktoratet vil utforme standardformulering for likningsmyndighetenes endringsvedtak.

Direktoratet har ikke edb-registrering av beregnet formuesverdi eller minimumsverdi for eiendomsskattegrunnlag. De nye eiendomsskattegrunnlag må derfor edb-registreres for ny sentral trykking og utsendelse av eiendomsskattegrunnlag og fordeling av dette til skattytere og kommuner.»

Forutsatt at endringsforslaget i denne proposisjon og forslaget om kommunefordelingsregler fremsatt i Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) er vedtatt, angir Skattedirektoratet på denne bakgrunn at endrede eiendomsskattegrunnlag med tilhørende fastsettelse av kommunefordeling for kommunekryssende anlegg, vil kunne sendes ut til skattyterne og kommunene medio januar 2001.

4 Formuesbeskatning av sparebanker

4.1 Innledning og sammendrag

Sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger er i dag formuesskattepliktig. Samtidig er verdien av grunnfondsbevis formuesskattepliktig på grunnfondsbeveiseiernes hånd. For å unngå at grunnfondsbeviskapitalen formuesbeskattes både hos selskapet og grunnfondsbeveiseierne er grunnfondsbeviskapital i slike selskap unntatt fra selskapets skattepliktige formue, jf. skatteloven § 4-2 første ledd bokstav i.

Etter departementets syn kan overkursfondet og utjevningfondet sammen med grunnfondsbeviskapitalen sies å utgjøre grunnfondsbeveiseiernes andel av kapitalen i sparebanker. Departementet antar at dette også vil reflekteres i kursen på grunnfondsbevisene. I dag unntas ikke overkursfond og utjevningfond fra formuesbeskatning hos sparebanker. For å forhindre at kapitalen i overkursfondet og utjevningfondet blir formuesbeskattet både hos sparebanken og grunnfondsbeveiseierne foreslår departementet at fondene ikke skal inngå i sparebankenes formuesskattegrunnlag. Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 4-2 første ledd bokstav i.

4.2 Gjeldende rett

I forbindelse med skattereformen av 1992 ble formuesskatteplikten opphevet for aksjeselskap. Begrunnelsen for å oppheve formuesskatteplikten var at verdien av aksjer inngår som en del av grunnlaget for formuesbeskatning av aksjonærer. Formuesbeskatning av både selskap og aksjonærer ville innebære at selskapet var formuesskattepliktig for de samme verdiene som danner grunnlaget for verdsettelse av aksjer på aksjonærens hånd ved formuesbeskatningen.

Sparebanker har ikke på samme måte som aksjeselskap noen egentlig eiere av foretakets formuesmasse. I Ot. prp. 35 (1990-91) side 317 ble det uttalt:

«I disse foretakene vil det ikke finne sted en dobbeltbeskatning av foretakets formue idet denne ikke beskattes både på deltakerens og foretakets hånd. Departementet foreslår derfor ingen realitetsendringer med hensyn til formuesbeskatningen av slike foretak.»

Under komitebehandlingen ble det reist spørsmål om formuesbeskatning av selveiende foretak. I den forbindelse ble det i brev av 21. mai 1991 fra Finansdepartementet til finanskomiteen uttalt:

«Et forhold vil det imidlertid kunne være naturlig å vurdere nærmere, nemlig spørsmålene knyttet til grunnfondskapitalen. Denne begrensede delen av selskapsformuen vil såldes etter gjeldende rett inngå i sparebankenes skattepliktige formue. Den øvrige delen av bankformuen beskattes imidlertid bare på bankens hånd, etter en sats på 0,3 pst.

Det prinsielle utgangspunkt kan tilsi at det heller ikke for sparebankenes vedkommende bør finne sted en dobbeltbeskatning av selskapsformuen.»

For å unngå dobbeltbeskatning av grunnfondsbeviskapitalen foreslo departementet i brevet at grunnfondsbeviskapitalen ikke skulle regnes som skattepliktig formue for selskapet. Komiteens flertall sa seg enig i at grunnfondsbeviskapitalen, ut fra hensynet til å unngå dobbeltbeskatning, burde unntas fra formuesbeskatning på selskapets hånd, og fremmet lovforslag om et slikt unntak. Unntaket fremgår nå av skatteloven § 4-2 første ledd bokstav i.

Det har vært reist spørsmål om begrepet «grunnfondsbeviskapital» i selskapsskatteloven § 1-2, nå skatteloven § 4-2 første ledd i, kan tolkes utvidende slik at det også omfatter overkursfond og utjevningfond. Departementet har i brev av 31. mai 1999 og 5. januar 2000 til Sparebankforeningen uttalt at det kun er grunnfondsbeviskapitalens pålydende som omfattes. Etter departementets syn gir skatteloven § 4-2 første ledd bokstav i, slik den lyder i dag, ikke hjemmel for å unnta overkursfond og utjevningfond fra formuesbeskatning hos sparebanker.

4.3 Overkursfond og utjevningfond

Tegnes grunnfondsbevis til overkurs skal overkursen med fradrag for omkostninger tillegges et overkursfond. Videre har sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger fra 1990 hatt adgang til å avsette midler til utjevningfond. Avsetningsadgangen innebærer at det kan avsettes midler til utjevningfond, som skal sikre utbytteutbetalinger i senere år. Avsetningsadgangen var opprinnelig begrenset slik at de årlige avsetningene til utjevningfond og kontantutbytte til sammen ikke kunne utgjøre større andel av årsoverskuddet enn grunnfondsbeviskapitalens andel av innretningens totale ansvarlige kapital minus ansvarlig lånekapital. Utjevningfondets maksimale størrelse kunne ikke overstige 3 års normal forrentning av grunnfondsbeviskapitalen. 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. Eierforholdene til utjevningfondet og overkursfondet ble også klargjort ved forskriftsendringen i 1995. Av forskrift om grunnfondsbevis i sparebanker fremgår det at ved en eventuell avvikling av banken skal grunnfondsbeviskapitalen, 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 dagens regler inngår overkursfond og utjevningfond i grunnlaget for beregning av maksimalt utbytte til grunnfondsbeviserne, og maksimal avsetning til utjevningfond i sparebanker. Summen av det årlige utbytte og de

årlige avsetninger til utjevningsfondet kan ikke utgjøre større andel av korrigert årsoverskuddet enn grunnfondsbeviskapitalens, overkursfondets og utjevningsfondets andel av sparebankens totale ansvarlige kapital minus fond for vurderingsforskjeller og ansvarlig lånekapital, jf. Forskrift om grunnfondsbevis i sparebanker av 9. februar 1999 § 13. Dette gjelder ikke for gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger. Her kan ikke summen av årlig utbytte og de årlige avsetninger til utjevningsfond utgjøre større andel av årsoverskuddet enn grunnfondsbeviskapitalens andel av sparebankens ansvarlige kapital minus ansvarlig lånekapital.

4.4 Høringsinstansenes merknader

Departementets forslag til endring av reglene om formuesbeskatning av sparebanker ble sendt på høring den 31. oktober 2000, med høringsfrist 24. november 2000. I høringsnotatet foreslo departementet å unnta overkursfond og utjevningsfond fra formuesbeskatning hos sparebanker. Følgende høringsinstanser har avgitt høringsuttalelse:

- Kredittilsynet
- Skattedirektoratet
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Sparebankforeningen i Norge
- Norges Bank
- Den norske Revisorforening

Kredittilsynet og Den norske Revisorforening hadde ingen merknader til forslaget, mens Finansnæringens Hovedorganisasjon, Sparebankforeningen og Norges Bank støttet forslaget. Skattedirektoratet påpeker i sin høringsuttalelse at sparebankene burde få fradrag for den samlede markedsverdien av grunnfondsbevisene utstedt av sparebanken ved beregning av grunnlaget for formuesbeskatning.

4.5 Departementets vurderinger og forslag

Bakgrunnen for å unnta grunnfondsbeviskapitalen fra formuesskatteplikt hos sparebankene er å forhindre at den del av selskapets kapital som tilhører grunnfondsbeviserne skal inngå i formuesskattegrunnlaget både hos selskapet og grunnfondsbeviserne. Det kan reises spørsmål om grunnfondsbevisernes rettigheter til overkursfond og utjevningsfond i sparebanker tilsier at også disse fondene bør unntas fra sparebankenes skattepliktige formue.

Ved beregning av maksimalt utbytte til grunnfondsbeviserne (og maksimal avsetning til utjevningsfond) sidestilles overkursfondet og utjevningsfondet med grunnfondsbeviskapitalen. Begge fondene inngår sammen med grunnfondsbeviskapitalen i grunnlaget for beregning av maksimalt utbytte til grunnfondsbeviserne. Maksimal årlig avsetning til utjevningsfondet og utbytte kan ikke utgjøre større andel av korrigert overskudd enn grunnfondsbeviskapitalens, overkursfondets og utjevningsfondets andel av sparebankens totale ansvarlige kapital minus fond for vurderingsforskjeller og ansvarlig lånekapital.

Ved en eventuell avvikling av sparebanker skal grunnfondsbeviskapitalen, overkursfond og utjevningfond tilfalle grunnfondsbeveiserne, forutsatt at alle kreditorene har fått fullt oppgjør.

Det følger av dette at grunnfondsbeveiserne i sparebanker etter gjeldende rett har en særlig rett til overkursfondet og utjevningfondet. Både når det gjelder beregning av maksimalt utbytte og ved avvikling av banken står overkursfondet og utjevningfondet i samme stilling som grunnfondsbeviskapitalen, og blir i praksis behandlet som grunnfondsbeveiserens kapital. Utjevningfondet fremstår som grunnfondsbeveiserens andel av tilbakeholdt overskudd i sparebanker, mens overkursfond er en del av grunnfondsbeveiserens samlede kontantinnbetaling. De særlige rettighetene til fondene vil etter departementets syn kunne reflekteres i kursen på grunnfondsbevisene. For å unngå at kapitalen i disse fondene formuesbeskattes både hos sparebanken og grunnfondsbeveiserne bør overkursfond og utjevningfond etter departementets vurdering sidestilles med grunnfondsbeviskapital når det gjelder formuesbeskatning.

Skattedirektoratet uttaler i sin høringsuttalelse at sparebanker bør få fradrag for samlet markedsverdi på grunnfondsbevisene utstedt av sparebanker ved beregning av grunnlaget for formuesskatt. De uttaler: «Dette vil innebære at sparebanken kun betaler formuesskatt av den beregnede formue som overstiger verdien av samtlige grunnfondsbevis på investors hånd, hvorav sistnevnte verdi bestemmes av kurs pr 31.12. i inntektsåret.»

Fradrag for markedsverdi vil kunne gjennomføres uten særskilte administrative problemer for børsnoterte grunnfondsbevis. Det er imidlertid ikke noe krav om at grunnfondsbevis må børsnoteres. Det er i dag to sparebanker som har utstedt grunnfondsbevis som ikke er børsnotert. For ikke-børsnoterte grunnfondsbevis vil markedsverdien være vanskeligere å fastsette. Praktiske hensyn tilsier således at sparebankenes fradrag ved beregning av grunnlaget for formuesskatt bør knyttes til størrelsen på grunnfondsbeviskapitalen, overkursfond og utjevningfond.

Departementet vil videre bemerke at dersom markedsverdien på grunnfondsbevisene er høyere enn grunnfondsbeveiserens andel av kapitalen i sparebanken skyldes dette forventning om fremtidig avkastning. Det er etter departementets syn ikke grunn til å gi sparebankene fradrag for dette.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at også overkursfond og utjevningfond unntas fra formuesskatt hos sparebanker. Departementet foreslår at skatteloven § 4-2 første ledd bokstav i endres i tråd med dette.

Når det gjelder gjensidige forsikringsselskap og kredittforeninger fremgår den nærmere reguleringen av grunnfondsbevis av forskrift om grunnfondsbevis i gjensidige forsikringsselskap av 19. oktober 1990 og forskrift om grunnfondsbevis i kredittforeninger av 19. oktober 1990. Det følger av disse forskriftene at grunnfondsbeveiserne ikke har den samme rett til overkursfond og utjevningfond som grunnfondsbeveiserne i sparebanker. Overkursfondet og utjevningfondet inngår ikke i grunnlaget for beregning av maksimalt utbytte. Summen av avsetning til utjevningfond og kontantutbytte kan ikke utgjøre større andel av årsoverskuddet enn grunnfondskapitalens andel av selskapets totale ansvarlige kapital minus ansvarlig lånekapital. Det fremgår heller ikke av regelverket at fondene skal tilfalle grunnfondsbeveiserne

ved en eventuell oppløsning av selskapet. Etter departementets syn tilsier dagens rettstilstand at overkursfond og utjevningsfond ikke bør unntas fra formuesbeskatning i gjensidige forsikringsselskap og kredittforeninger.

I høringsnotat sendt ut av Finansdepartementet 8. august 2000 er det foreslått å samordne de tre forskriftene om grunnfondsbevis i henholdsvis sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger. Forslaget innebærer at grunnfondsbevisiere i gjensidige forsikringsselskap og kredittforeninger får samme rett til overkursfond og utjevningsfond som grunnfondsbevisiere i sparebanker. Dersom de foreslåtte endringene gjennomføres bør de foreslåtte reglene om å unnta overkursfond og utjevningsfond fra formueskattegrunnet hos selskapet etter departementets syn utvides til også å gjelde gjensidige forsikringsselskaper og kredittforeninger. Departementet tar sikte på å komme tilbake med forslag om dette når de foreslåtte forskriftsendringene eventuelt gjennomføres.

5 Endringer i rederibeskatningen

Ved lov av 14. april 2000 nr. 30 ble skatteloven § 8-12 endret slik at det gjeldende forbudet mot å yte lån fra et selskap innenfor rederiskatteordningen til aksjonærer eller beslektede selskaper utenfor ordningen ble utvidet til også å omfatte garanti- og annen sikkerhetsstillelse. Lovendringen trådte i kraft med virkning fra og med 1. januar 2000.

Samtidig ble det gitt en overgangsregel for garantier mv. som nevnt, og som var etablert før 1. januar 2000. Overgangsregelen går ut på at disse garantier mv. må avvikles innen 1. januar 2002.

Under behandlingen av forslaget i Stortinget kom det fram at det for enkelte selskaper vil være forbundet med praktiske vanskeligheter å avvikle allerede etablerte garantier mv. innen 1. januar 2002. Det vises i denne forbindelse også til brev fra daværende finansminister Restad til Høyres stortingsgruppe av 10. februar 2000, inntatt som vedlegg nr. 3 i Innst. O. nr. 53 (1999-2000). På denne bakgrunn påla finanskomiteen regjeringen å komme tilbake til Stortinget med forslag til smidigere overgangsløsninger i løpet av 2000, og samtidig vurdere om det kan etableres andre ordninger enn forbud mot garanti- og sikkerhetsstillelse som på betryggende vis sikrer skattekreditors interesser, jf. Innst. O. nr. 53 (1999-2000) side 6.

Departementet har så langt ikke funnet tilfredsstillende alternativer til det vedtatte forbudet mot garanti- og annen sikkerhetsstillelse som kan erstatte dette. Departementet finner imidlertid at den gjeldende overgangsregelen for avvikling av garantier mv. som var etablert før 1. januar 2000 bør forlenges med tre år, slik at avviklingsfristen etter dette blir 1. januar 2005.

Det vises til forslag til endring i overgangsregel til lov av 14. april 2000 til lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

6 Opprettinger i skatteloven

6.1 Minstefradrag

I skatteloven § 6-32 om beregning av minstefradrag heter det i andre ledd første punktum at minstefradrag skal beregnes særskilt for hver person som lignes under ett etter skatteloven §§ 2-10 og 2-12 a annet punktum. Dette innebærer at minstefradrag beregnes særskilt for ektefeller som lignes under ett.

I den nå opphevede skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav g nr. 1 tredje avsnitt het det at minstefradrag skulle beregnes særskilt for hver av de personene som har inntekt som lignes under ett etter reglene i § 16. Etter § 16 syvende ledd skal barn som det ytes barnetrygd for lignes under ett med foreldrene. Barn som fyller 13 år i inntektsåret, eller som er eldre, skal likevel lignes særskilt for arbeidsinntekt. Dette svarer til dagens skattelov § 2-14 første ledd. I § 6-32 om beregning av minstefradrag skulle det derfor, i tillegg til at det vises til §§ 2-10 og 2-12 a andre punktum, ha vært vist til § 2-14 første ledd.

Konsekvensen av at det i § 6-32 ikke vises til § 2-14 er at loven ikke gir hjemmel til å beregne minstefradrag særskilt for barn under 13 år som har arbeidsinntekt. Når § 6-32 ikke viser til § 6-14 første ledd i dag, skyldes det en feil under utarbeidelsen av ny teknisk revidert skattelov. Den nye skatteloven er forutsatt ikke å innebære materielle endringer, og departementet foreslår derfor en endring i § 6-32, slik at situasjonen blir den samme som ved skatteloven av 1911. Departementet foreslår at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2000.

6.2 Barnepensjon

Etter skatteloven § 12-2 bokstav b andre punktum anses ikke barnepensjon til barn som det kan kreves barnetrygd for som personinntekt. Det medfører at det ikke skal beregnes toppskatt og trygdeavgift på barnepensjonen i disse tilfellene. Ved lov av 31. mars 2000 nr. 17 ble det bestemt at den øvre grensen for barnetrygd skulle økes fra 16 til 18 år fra 1. mai 2000. Denne endringen bør ikke få virkning for i hvilke tilfeller barnepensjon skal anses som personinntekt.

Bakgrunnen for at barnepensjon ikke blir ansett som personinntekt, er beregningstekniske problemer i de tilfellene barnet lignes under ett med gjenværende forelder. Dette er nærmere omtalt i Ot.prp nr. 9 (1988-89). Regelen om at barnepensjon ikke skal anses som personinntekt, bør derfor bare gjelde når barnet lignes under ett med foreldrene.

Barn lignes under ett med foreldre dersom barnet ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret, jf. skatteloven § 2-14 første ledd. I tilsvarende bestemmelse i skatteloven av 1911 het det at barn som det blir ytt barnetrygd for skulle liknes under ett med foreldrene. Barnetrygd ble tidligere utbetalt til og med den måneden barnet fylte 16 år. Det er likevel langvarig likningspraksis

for at barnet lignedes under ett med foreldrene i hele det året de fyller 16 år. Den nye skatteloven ble presisert iht. det.

Departementet foreslår at skatteloven § 12-2 bokstav b andre punktum blir endret tilsvarende som § 2-14 første ledd, slik at det går fram at barnepensjon til *barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret* ikke anses som personinntekt. Departementet foreslår at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2000.

6.3 Skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b

Ved en trykkfeil er et linjeskift i den nye skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b falt ut. Bestemmelsen har nå følgende ordlyd:

«Tap på utestående kundefordringer kan nedskrives med virkning for inntektsfastsettelsen. Nedskrivningen beregnes ved hjelp av en nedskrivningsfaktor som settes lik forholdet mellom

1. endelig konstatert tap på kundefordringer fratrukket merverdiavgift i løpet av det inntektsåret nedskrivningen gjelder og i det foregående året, og
2. de siste to års kredittsalg, fratrukket merverdiavgift, multiplisert med et faktortall som fastsettes av departementet.»

Siste del av siste setning i denne bestemmelsen viser til forholdet mellom nr. 1 og nr. 2, og skulle av den grunn ikke ha vært plassert i nr. 2, men i stedet for på en ny linje. Departementet legger på denne bakgrunn fram forslag om endring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav b. Departementet foreslår at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2000.

7 Merknader til lovforslaget i kapittel 1

Til § 4-31:

§ 4-31 gir regler for fordeling av gjeld mellom Norge og utlandet. Bestemmelsen gjelder for skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge, jf. skatteloven §§ 2-1 første ledd og 2-2 første ledd. Videre gjelder den ved fastsettelsen av formue av ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, mv., jf. skatteloven § 4-40.

Til § 4-31 (1):

Første ledd oppstiller *vilkårene* for når skattyters gjeldsfradrag i Norge skal avkortes. Et første vilkår er at skattyter har fast eiendom eller utøver eller deltar i virksomhet i utlandet. Det annet vilkår er at formue av den faste eiendom eller virksomheten i utlandet er unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat (skatteavtale). Det vil være tilfellet når Norge i overenskomsten benytter fordelingsmetoden (unntaksmetoden) til unngåelse av dobbeltbeskatning mellom Norge og det annet land. Det avgjørende er om den enkelte skatteavtale unntar formue fra fast eiendom og virksomhet fra norsk beskatning, ikke om det annet land faktisk utskriver formuesskatt på fast eiendom eller virksomhet i det annet land.

Bestemmelsen medfører ingen begrensning i fradragetsretten for gjeld når skattyter har formue i utlandet som er skattepliktig til Norge. Det er tilfellet når Norge i skatteavtalen med vedkommende utland anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning eller når Norge ikke har skatteavtale med vedkommende utland.

Til § 4-31 (2):

Annet ledd angir hvordan avkorting av skattyters fradragetsrett for gjeld skal *beregnes*, når vilkårene i første ledd er oppfylt, og skattyter er fullt regnskapspliktig, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd. Det skal bemerkes at kun en svært begrenset andel av denne gruppen skattytere er underlagt subjektiv formuesskatteplikt, slik at bestemmelsen i annet ledd vil ha liten praktisk betydning. Beregningen av avkorting av skattyters gjeldsfradrag vil samsvare med beregningen av avkorting av fradraget for gjeldsrenter. Det vises til merknadene til § 6-91 annet ledd nedenfor.

Til § 4-31 (3):

Tredje ledd angir hvordan avkorting av skattyters fradragetsrett for gjeld skal *beregnes*, når vilkårene i første ledd er oppfylt, og skattyter ikke er fullt regnskapspliktig. Dette omfatter fysiske personer og samt selskaper som kun er regnskapspliktig etter kapittel 2 i regnskapsloven. Beregningen av avkorting av skattyters gjeldsfradrag vil samsvare med beregningen av avkorting av fradraget for gjeldsrenter. Det vises til merknadene til § 6-91 tredje ledd nedenfor.

Til § 4-31 (4):

Fjerde ledd viderefører gjeldende bestemmelse i skatteloven § 4-31 annet ledd.

Til § 4-31 (5):

Femte ledd viderefører gjeldende bestemmelse i skatteloven § 4-31 tredje ledd.

Til § 4-31 (6):

Etter sjette ledd kan departementet gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i § 4-31 første til tredje ledd.

Til § 6-91

§ 6-91 gir regler for fordeling av gjeldsrenter mellom Norge og utlandet. Bestemmelsen gjelder for skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge, jf. skatteloven §§ 2-1 første ledd og 2-2 første ledd. Videre gjelder den ved fastsettelsen av inntekt fra ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, mv., jf. skatteloven § 10-41.

Til § 6-91 (1):

Første ledd oppstiller *vilkårene* for når skattyters gjeldsrentefradrag i Norge skal avkortes. Et første vilkår er at skattyter har fast eiendom eller utøver eller deltar i virksomhet i utlandet. Det annet vilkår er at inntekten fra den faste eiendom eller virksomheten i utlandet er unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat (skatteavtale). Det vil være tilfellet når Norge i skatteavtalen benytter fordelingsmetoden (unntaksmetoden) til unngåelse av dobbeltbeskatning mellom Norge og det annet land. Det avgjørende er om den enkelte skatteavtale unntar inntekt fra fast eiendom og virksomhet fra norsk beskatning, ikke om skattyter faktisk oppebærer inntekt fra fast eiendom eller virksomhet i det annet land.

Fradragsretten for gjeldsrenter begrenses ikke dersom skattyter utelukkende mottar kapitalinntekter som *utbytte, renteinntekter og royalty* fra utlandet, uten samtidig å utøve virksomhet i det annet land.

Bestemmelsen medfører ingen begrensning i fradragsretten for gjeldsrenter når skattyter har inntekt i utlandet som er skattepliktig til Norge. Det er tilfellet når Norge i skatteavtalen med vedkommende utland anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning eller når Norge ikke har skatteavtale med vedkommende utland.

Til § 6-91 (2):

Annet ledd angir hvordan avkortingen av skattyters fradragsrett for gjeldsrenter skal *beregnes*, når vilkårene i første ledd er oppfylt, og skattyter er fullt regnskapspliktig, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd. Bestemmelsen innebærer at skattyter ikke gis fradrag for en andel av sine samlede gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet

der tilhørende inntekt er unntatt fra skattlegging i Norge, og verdien av skattyters samlede eiendeler.

Da det avgjørende for fordelingen er om en inntekt er unntatt fra beskatning etter skatteavtale, må allokeringen av eiendeler foretas etter skatteavtalens regler. Alle eiendelene som knytter seg til fast eiendom og virksomhet som er unntatt beskatning i Norge etter skatteavtale inngår i fordelingsgrunnlaget. Dersom utbytte, renteinntekter og royalté inngår i en virksomhet i det annet land og Norge etter skatteavtalen med vedkommende land ikke kan beskatte disse kapitalinntekter, vil verdien av disse eiendelene inngå i fordelingsgrunnlaget.

Eiendelene verdsettes til bokført verdi oppgjort i samsvar med regnskapslovens regler. Det er verdien per 31. desember som legges til grunn med mindre skattyter ved ligningen anvender avvikende regnskapsår. Det betinges at eiendelene som er tilordnet virksomheten i det annet land er oppgjort etter samme normer som regnskapet i virksomheten for øvrig, og i tråd med god regnskapsskikk.

Til § 6-91 (3):

Tredje ledd angir hvordan avkortingen av skattyters fradragrett for gjeldsrenter skal *beregnes*, når vilkårene i første ledd er oppfylt, og skattyter ikke er fullt regnskapspliktig. Dette omfatter fysiske personer samt selskaper som kun er regnskapspliktig etter kapittel 2 i regnskapsloven. Bestemmelsen innebærer at skattyter ikke gis fradrag for en andel av sine samlede gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet der tilhørende inntekt er unntatt fra skattlegging i Norge, og verdien av skattyters samlede eiendeler, og som etter sin art er underlagt formuesskatteplikt i Norge, jf. skatteloven §§ 4-1 og 4-2. Dermed vil man ta med de samme eiendelene i grunnlaget for fordelingen som er bestemmende for når fordeling skal skje.

Som for fullt regnskapspliktige, må allokering av eiendeler foretas etter skatteavtalens regler. Alle eiendelene som knytter seg til fast eiendom og virksomhet som er unntatt beskatning i Norge, inngår i fordelingsgrunnlaget. Eiendelene verdsettes til ligningsverdi (skattemessige formuesverdi).

Til § 6-91 (4):

Fjerde ledd viderefører gjeldende bestemmelse i skatteloven § 6-91 annet punktum.

Til § 6-91 (5):

Etter femte ledd kan departementet gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i § 6-91.

Finansdepartementet

t i l r å r :

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

- Lov om endring i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
- Lov om endringer i lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov om endring i overgangsregel til lov av 14. april 2000 nr. 30 til lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- Lov om endring i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
- Lov om endringer i lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov om endring i overgangsregel til lov av 14. april 2000 nr. 30 til lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag til lov om endring i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane

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

I

§ 8 fjerde ledd skal lyde:

Verdet (taksten) av anlegg som nemnt i skatteloven § 18-5 første leden skal ikkje setjast lågare enn kr. 1,10 /kWh av grunnlaget for naturressursskatten for anlegget sett ved likninga året før skatteåret.

II

Endringen under I trer i kraft straks, med virkning fra og med skatteåret 2001.

Forslag til lov om endringer i lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

I lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endringer:

I

§ 2-3 nytt tredje ledd skal lyde:

Skatt skal ikke svares av inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard.

II

§ 3-1 annet ledd nytt siste punktum skal lyde:

Ved anvendelsen av bestemmelsene om gjelds- og gjeldsrentefordeling i skatteloven §§ 4-31 og 6-91 likestilles unntak fra skattlegging på Svalbard etter denne lov med unntak fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat.

III

Endringen under I trer i kraft fra og med inntektsåret 2001. For skattytere som nevnt i lov om skatt til Svalbard § 1-3 annet ledd trer endringen under II i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2000. For skattytere som nevnt i lov om skatt til Svalbard § 1-3 første ledd trer endringene under II i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2001.

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

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

I

§ 4-2 første ledd bokstav i skal lyde:

grunnfondsbeviskapital, samt overkursfond og utjevningfond i sparebanker,

§ 6-32 annet ledd første punktum skal lyde:

Minstefradrag beregnes særskilt for hver person som lignes under ett etter §§ 2-10, 2-12 a annet punktum og 2-14 første ledd.

§ 12-2 bokstav b skal lyde:

pensjon, føderåd samt livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold. Som personinntekt regnes likevel ikke barnepensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret.

§ 14-5 fjerde ledd bokstav b skal lyde:

Tap på utestående kundefordringer kan nedskrives med virkning for inntektsfastsettelsen. Nedskrivningen beregnes ved hjelp av en nedskrivningsfaktor som settes lik forholdet mellom

- 1. endelig konstatert tap på kundefordringer fratrukket merverdiavgift i løpet av det inntektsåret nedskrivningen gjelder og i det foregående året, og*
- 2. de siste to års kredittsalg, fratrukket merverdiavgift, multiplisert med et faktortall som fastsettes av departementet.*

II

§ 4-31 nytt første til tredje ledd skal lyde:

(1) Når skattyter som nevnt i § 2-1 og § 2-2 har fast eiendom, eller utøver eller deltar i virksomhet i utlandet, og formue i slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat, skal skattyters fradrag for gjeld begrenses etter reglene i annet til fjerde ledd.

(2) Regnskapspliktig skattyter, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd, gis ikke fradrag for gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters sam-

lede eiendeler, basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven.

(3) Ikke regnskapspliktig skattyter gis ikke fradrag for gjeld som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på ligningsmessig verdi.

Nåværende annet og tredje ledd blir nytt fjerde og femte ledd.

§ 4-31 nytt sjette ledd skal lyde:

(6) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i første til tredje ledd.

§ 6-91 skal lyde:

(1) Når skattyter som nevnt i § 2-1 og § 2-2 har fast eiendom, eller utøver eller deltar i virksomhet i utlandet, og inntekt fra slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat, skal skattyters fradrag for gjeldsrenter begrenses etter reglene i annet til fjerde ledd.

(2) Regnskapspliktig skattyter, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd, gis ikke fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven.

(3) Ikke regnskapspliktig skattyter gis ikke fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av fast eiendom og eiendeler i virksomhet som nevnt i første ledd og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på ligningsmessig verdi.

(4) Når det foreligger samtykke fra departementet som omhandlet i § 2-37 fjerde ledd, medtas ved fradragsberegningen rente av den delen av det utenlandske selskapets gjeld som etter forholdsmessig fordeling faller på verdien av selskapets eiendeler eller anlegg mv., i den utstrekning skattyteren anses som eier av disse, jf. § 4-31 fjerde ledd.

(5) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i denne bestemmelse.

III

§ 2-1 syvende ledd annet punktum oppheves.

§ 2-2 sjette ledd annet punktum oppheves.

IV

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

For skattytere som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd trer endringene under II i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2000. For skattytere som nevnt i skatteloven § 2-1 første ledd trer endringene under II i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2001.

Endringene under III trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2001

**Forslag til lov om endring i
overgangsregel til lov av 14. april 2000
nr. 30 til lov om endringer i lov av 26.
mars 1999 nr. 14 om skatt av formue
og inntekt (skatteloven)**

I

Overgangsregel til lov av 14. april 2000 nr. 30 til lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) skal lyde:

Selskap innenfor ordningen som før denne lovs ikrafttreden har stilt garanti eller sikkerhet til fordel for skattyter utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet, må avvikle garanti- eller sikkerhetsstillelsen innen 1. januar 2005. Tilsvarende gjelder for sikkerhetsstillelse til fordel for selskap som slik skattyter har direkte eller indirekte eierinteresser i, eller til skattyters nærstående, jf. skatteloven § 8-12.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Vedlegg 1

Skatteavtaler

Ajour pr. 1. desember 2000

Oversikt over metode ved unngåelse av dobbeltbeskatning for inntektskategoriene lønn (uselvstendige personlige tjenester) og inntekt fra forretningsvirksomhet.

For spesielle yrkesgrupper kan avtalene inneholde andre regler for unngåelse av dobbeltbeskatning.

Oversikten dekker ikke inntekt fra virksomhet på utenlandsk kontinental-sokkel.

Kodeforklaring:

Status:

Kode 1: Avtaler i kraft.

Kode 2: Avtaler undertegnet, men enda ikke ratifisert/satt i kraft

Metode:

Kode K: Kreditmetode (godtgjørelsesmetode).

Kode F: Fordelingsmetode (unntaksmetode).

Kode A: Alternativ fordeling

Ved kreditmetoden unngås dobbeltbeskatning ved at bostedsstaten gir fradrag i utlignet skatt for skatt betalt på samme inntekt eller formue i den annen stat. Kreditfradraget kan ikke overstige den del av norsk skatt som faller på den inntekt eller formue som er skattlagt i utlandet.

Ved fordelingsmetoden unngås dobbeltbeskatning ved at bostedsstaten unnlater å ta med i sitt beregningsgrunnlag den inntekt som etter avtalen kan beskattes i den andre staten.

Alternativ fordeling innebærer at den utenlandske inntekten medregnes i beskatningsgrunnlaget, men at det gis et fradrag i den beregnede skatten som tilsvarer den del av den samlede norske skatt som faller på den utenlandske del av inntekten.

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Albania Fra 01/01/00	1	K	K	K
Argentina	2	K	K	K
Aserbajdsjan	1	K	K	K
Australia ⁸⁾	1	F	F	F
« Fra 01/01/99	1	K	K	K
Barbados	1	F	F	F
Belgia	1	F	F	F
Benin ¹⁰⁾	1	F	F	F

Brasil		1	F	F	F
Bulgaria		1	F	F	F
Canada		1	F	F	F
Danmark: Nordiske land					
Egypt		1	F	F	F
Elfenbenskysten		1	F	F	F
Estland		1	K	K	K
Filippinene		1	F	F	F
Finland: Nordiske land					
Frankrike		1	K	K	K
Færøyene: Nordiske land					
Gambia		1	K	K	K
Hellas ⁸⁾		1	F	F	F
«	Fra 01/01/99	1	K	K	K
India ⁹⁾		1	F	F	F
«	Fra 01/01/00	1	K	K	K
Indonesia		1	F	F	F
Irland		1	F	F	F
«	revidert avtale	2	K	K	k
Island: Nordiske land					
Israel		1	F	F	F
Italia		1	F	F	F
Jamaica		1	F	F	F
Japan		1	K	K	K
Jugoslavia ¹⁾		1			
Kenya		1	F	F	F
Kina ¹²⁾		1	F	F	F
Kroatia ¹⁾		1	F	F	K
Kypros ¹¹⁾		1	K	K	K
Latvia		1	K	K	K
Litauen		1	K	K	K
Luxembourg ^{8) 9)}		1	F	F	F
	Fra 01/01/99	1	K	K	K
	Formue fra 01/01/00	1	K	K	K
Malawi ¹¹⁾		1	K	K	K
Malaysia		1	F	F	F
Malta		1	F	F	F
Marokko		1	F	F	F
Mexico		1	K	K	K
Nederland ⁸⁾		1	F	F	F
	Fra 01/01/99	1	K	K	K

Ned. Antiller	1	F 2)	F	F
Nepal	1	K	K	K
New Zealand 8)	1	F	F	F
« Fra 01/01/99	1	K	K	K
Nordiske land Fra 01/01/98	1	K	A 3)	K
« Frem til 31/12/97	1	F	F 3)	F
Pakistan	1	F	F	F
Polen 8)	1	F	F	F
« Fra 01/01/99	1	K	K	K
Portugal	1	F	F	F
Romania 8)	1	F	F	F
« Fra 01/01/99	1	K	K	K
Russland 4)	2	K	K	K
Senegal	1	K	K	K
Sierra Leone 11)	1	K	K	K
Singapore 6)	1	F	F	F
« Fra 01/01/99	1	K	K	K
Sovjetunionen 4)	1	F	F	F
Slovakia 5) 8)	1	F	F	F
« Fra 01/01/99	1	K	K	K
Slovenia 1)	1	F	F	K
Spania	1	F	F	F
« revidert avtale	2	K	K	K
Sri Lanka	1	F	F	F
Storbritannia	1	F	F	F
« revidert avtale	2	K	K	K
Sveits	1	F	F	F
Sverige: Nordiske land				
Sør-Afrika	1	K	K	K
Sør-Korea	1	F	F	F
Tanzania 8)	1	F	F	F
« Fra 01/01/99		K	K	K
Thailand	1	F	F	F
Trinidad og Tobago	1	F	F	F
Tsjekkia 5) 9)	1	F	F	F
« Fra 01/01/99	1	K	K	K
Tunisia	1	F	F	F
Tyrkia	1	F	F	F
Tyskland	1	F	F	F
Uganda	2	K	K	K

Ukraina	1	K	K	K
Ungarn ⁸⁾	1	F	F	F
« Fra 01/01/99	1	K	K	K
USA	1	F	K	F
Venezuela ⁷⁾	1	K	K	K
Vietnam	1	K	K	K
Zambia	1	F	F	F
Zimbabwe	1	F	F	F
Østerrike	1	K	K	K

¹⁾ Skatteavtalen med Jugoslavia er midlertidig suspendert. Iht noteveksling skal den inntil videre anvendes overfor Kroatia og Slovenia. Avtalens bestemmelser får imidlertid ikke anvendelse på norsk personell i Kroatia som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.

²⁾ Fordelsbegrensningsregel i artikkel 28.

³⁾ Kredit ved interessefellesskap mellom arbeidsgivere, jf artikkel 25 pkt 7.

⁴⁾ Skatteavtalen med Sovjetunionen skal inntil videre anvendes overfor Russland. Skatteavtalen med Sovjetunionen får ikke anvendelse i forhold til noen andre av de tidligere Sovjetrepublikker. Med Ukraina og Aserbadsjan er det inngått egne skatteavtaler.

⁵⁾ Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia av 27. juni 1979 skal inntil videre anvendes overfor de to nye stater, den tsjekkiske og den slovakiske republikk.

⁶⁾ Ny avtale med Singapore trådte i kraft 17 april 1998 og fikk virkning fra 1 januar 1999.

⁷⁾ Ny avtale med Venezuela trådte i kraft fra 8 oktober 1998 og fikk virkning fra 1 januar 1999.

⁸⁾ I følgende skatteavtaler er metoden for unngåelse av dobbeltbeskatning ved noteveksling endret til kreditmetoden: Avtalene mellom Norge og Australia, Hellas, Luxemburg, Nederland, New Zealand, Polen, Romania, Slovakia, Tanzania og Ungarn. Endringene har virkning fra og med inntektsåret 1999.

⁹⁾ I avtalene med India og Tsjekkia, samt Luxemburg hva angår formuesskatt, er metoden for å unngå dobbeltbeskatning endret til kreditmetoden fra 01/01/2000.

¹⁰⁾ I avtalen med Benin er det blitt utvekslet noter om overgang til kreditmetoden, men det er uklart når endringen trer i kraft.

¹¹⁾ Her gjelder den gamle avtalen med Storbritannia av 2. mai 1951.

¹²⁾ Avtalen med Kina omfatter ikke Hong Kong.