



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Høring - NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

Innledning

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 5. januar 2015 vedlagt NOU 2014:13 "Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi". Utredningen har vært gjenstand for en bred høring i Skatteetaten.

Et av utredningens viktigste punkter er knyttet til den økte globaliseringen og de utfordringer dette skaper for norske skatteregler, særlig selskapsskattereglene. Utvalgets hovedoppgave har vært å utarbeide forslag som sikrer at Norge har et robust skattesystem tilpasset stor internasjonal mobilitet av skattegrunnlag. Av hensyn til legitimiteten til skattesystemet ser direktoratet det som særdeles viktig at det innføres effektive regler for å hindre uthuling av det norske skattefundamentet, og vi støtter derfor i all hovedsak disse forslagene.

En av de største utfordringene for Skatteetaten er å sikre riktig beskatning av det norske skattefundamentet. Multinasjonale selskaper har store muligheter for skatteplanlegging og tilpasninger innenfor rammene av dagens regelverk og skatteavtaler. Dette har uheldige effekter og virker konkurransevridende, sett i forhold til selskaper som bare driver virksomhet nasjonalt. Det internasjonale arbeidet som pågår, bl.a. innen EU og OECD (herunder BEPS) er av vesentlig betydning for å demme opp for denne utviklingen. I tillegg er det viktig å videreutvikle de interne, nasjonale reglene slik at det norske skattesystemet er best mulig rustet for å møte dagens globaliserte samfunn med komplekse transaksjoner og muligheter for utstrakt skatteplanlegging over landegrensene. Ved utformingen av de interne norske skattereglene må man så langt som mulig tilstrebe at de internasjonale anbefalingene hensyntas.

Utvalget har vurdert flere ulike modeller som alternativer til dagens skattegrunnlag innen selskapsbeskatningen, bla er det vurdert å legge om til en kontantstrømskatt, å innføre fradrag for egenkapitalkostnaden eller å fjerne fradraget for rentekostnader. Utvalget anbefaler at dagens selskapsskattmodell beholdes. Utvalget foreslår imidlertid å redusere selskapsskattesatsen fra 27 % til 20 %, kombinert med tiltak mot overskuddsflytting.



Skattedirektoratet støtter utvalgets hovedkonklusjon om å beholde dagens modell for selskapsbeskatning kombinert med redusert selskapsskattesats og innføring av tiltak mot overskuddsflytting.

Skattedirektoratets overordnede målsetting er at skattesystemet utformes så enkelt som mulig og at det fremstår som rettferdig. Direktoratet har i sin vurdering av forslag til nye regler i første rekke fokus på de forvaltningsmessige sidene av regelverket (effektivitet). Direktoratet tar ikke stilling til rene politiske og fordelingsmessige sider ved utredningen. Direktoratet vil påpeke at utvalget i sine vurderinger gjennomgående har gjort administrative avveininger som det er viktig at følges opp i den videre lovgivningsprosessen.

På mange områder er utvalgets forslag på et overordnet nivå, som forutsetter videre utredning og konkretisering samt høringsrunder.

I det følgende vil vi gi våre merknader til enkelte av kapitlene i utredningen.

Kapittel 6 Grenseoverskridende aksjeinntekter

Fritaksmetoden

Utvalget peker i utredningens pkt. 6.2.3 på noen uheldige utslag og utfordringer knyttet til fritaksmetoden. En peker her bl.a. på at et konsekvent residentprinsipp i kapitalbeskatningen kunne tilsa at en gikk over fra fritaksmetoden for inngående utbytte til å gi kredit for underliggende selskapsskatt betalt av datterselskap. Vi er her enig med utvalget i deres konklusjon om at en overgang fra fritaksmetoden til regler om kredit for underliggende selskapsskatt vil komplisere regelverket i betydelig grad.

Skattedirektoratet støtter også utvalgets syn om at det er viktig å arbeide for å forenkle anvendelsen av fritaksmetoden for grenseoverskridende aksjeinntekter, og er enig i at det innenfor EØS vil være en hensiktsmessig forenkling at alle selskap med begrenset ansvar omfattes av fritaksmetoden.

Utvalget foreslår videre å fjerne kravet til eierandel og eiertid for porteføljeinvesteringer utenfor EØS, slik at fritaksmetoden får anvendelse i alle tilfeller der investeringer skjer i et normalskatteland og vilkårene for øvrig er oppfylt. Det fremgår av forarbeidene til dagens regel at en av begrunnelsene for å avgrense fritaksmetodens anvendelse på porteføljeinvesteringer utenfor EØS, var at det for denne typen investeringer kunne være vanskelig å foreta en lavskatteland-vurdering. En slik vurdering forutsetter informasjon om skattereglene i utlandet, herunder eventuelle særregler som gjelder for den aktuelle typen selskaper, virksomhet eller inntekt, noe et selskap med porteføljeinvesteringer i utlandet vil kunne ha vanskeligheter med å dokumentere. Vi mener dette fortsatt er et argument som taler for å avgrense fritaksmetodens anvendelse på porteføljeinvesteringer. For skattemyndighetene vil det også være mer ressurskrevende å foreta en vurdering av om et selskap er hjemmehørende i et lavskatteland, enn å vurdere kravet om eierandel og eiertid. Vi støtter derfor ikke utvalgets forslag på dette punktet.



Når det gjelder forslaget om å avskjære utbytte når utdeler har fått fradrag for utdelingen, synes dette velbegrunnet. Skattedirektoratet vil likevel bemerke at den administrative forvaltningen av slike regler etter omstendighetene kan bli utfordrende, særlig med hensyn til vurdering av om det anses sannsynliggjort at det ikke er gitt fradrag for utdelingen.

Aksjonærmodellen

Utvalget foreslår at anvendelsesområdet for aksjonærmodellen endres slik at den ikke skal gjelde for inntekter fra selskaper etablert utenfor EØS.

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil en slik regel medføre både praktiske og administrative utfordringer. I dag er ca. 10 % av selskapene på Oslo Børs registrert utenfor EØS. Alle aksjer som handles på Oslo Børs rapporteres av Verdipapirsentralen (VPS) til Skatteetaten, som foretar en beregning av skjerming og skjermingsfradrag i Skatteetatens aksjonærregister. En utfordring er imidlertid at selskap utenfor EØS i dag ikke er identifisert på noen måte i VPS eller i Skatteetatens systemer. Selskap skifter også mellom å være innenfor og utenfor EØS. Det kan også ligge vanskelige vurderinger til grunn for hvor et selskap anses som hjemmehørende. Dersom aksjonærmodellen skal få anvendelse bare for aksjer innenfor EØS, vil det være en forutsetning for riktig håndtering av skjermingsreglene at selskapene pålegges en plikt til å rapportere inn til VPS hvor de er skattemessig hjemmehørende.

Tilsvarende og ytterligere utfordringer vil gjøre seg gjeldende for aksjefond. For at Skatteetaten skal ha mulighet til å kontrollere beregnet skjerming for disse må det fremgå om alle underliggende aksjer i aksjefondene er innenfor eller utenfor EØS. I tilfeller hvor det foretas resalg av andres fond vil det i realiteten være umulig å beregne korrekt skjerming dersom fondet inneholder aksjer som både er innenfor og utenfor EØS.

En slik regel vil således skape store utfordringer både hos den som skal innrapportere opplysningene til Skatteetaten, og Skatteetatens mulighet til å kontrollere riktighetene av det som er innrapportert.

En slik begrensning av aksjonærmodellen vil også gjøre det nødvendig å ta stilling til hvordan allerede opparbeidet skjerming skal behandles. Dersom aksjonæren fortsatt skal beholde opparbeidet skjerming vil dette forutsette et system som kan håndtere disse, samtidig som det for nye kjøp i samme selskap ikke skal beregnes skjerming.

For aksjeinntekter fra selskaper etablert innenfor EØS foreslår utvalget at aksjonærmodellen bare skal gjelde hvis selskapet er "reelt etablert" og driver "reell økonomisk aktivitet". Kravet om "reelt etablert" og "reell økonomisk aktivitet" er kriterier som kan være vanskelig å anvende i praksis. Slik Skattedirektoratet ser det, vil de endringene som utvalget her foreslår innenfor aksjonærmodellen medføre at et allerede krevende regelverk, blir ytterligere utfordrende å praktisere både for skattyter og Skatteetaten.



NOKUS (norsk-kontrollert utenlandsk selskap)

Utvalget foreslår under pkt. 6.4 enkelte utvidelser og forenklinger av NOKUS-reglene med tanke på en mer residentbasert beskatning. Vi viser her for øvrig til utredningens pkt. 1.4.4.2, hvor utvalget innledningsvis påpeker en del hensyn som bør tas i betraktning ved lovrevisjonen, særlig at:

- Beskatning etter et konsekvent residensprinsipp tilsier i utgangspunktet løpende beskatning av norske aksjonærer for inntekt opptjent i utenlandsk selskap
- Regler som skal hindre at inntekter opptjent i lavskatteland kanaliseres via selskap i EØS-land, bør være så strenge som EØS-retten tillater
- Det bør vurderes forenklinger i NOKUS-reglene.

OECD BEPS Action Plan tar sikte på en vurdering og styrking av statenes CFC-regimer. Publisering av handlingsplanen knyttet til Action 3 er forventet å finne sted i april 2015, og antas å få betydning ved vurdering av hvilke endringer som bør foretas i det norske NOKUS-regimet.

Utvalget legger stor vekt på residensprinsippet, og følger dette opp med et forslag om endring av skatteloven § 2-2 første ledd, slik at et selskap som er registrert i Norge alltid skal anses hjemmehørende her. Dette er et forslag vi støtter. Det vises til nærmere merknader nedenfor.

Utvalget foreslår å endre brøken i skatteloven § 10-63 fra dagens 2/3 til 3/4. Med en selskapsskattesats på 20 % vil det medføre at terskelen for å bli ansett som lavskatteland reduseres fra dagens 18 % til 15 %. Utvalget vurderer det slik at det fremdeles vil være en klar forskjell i skattesatser før NOKUS-reglene får anvendelse. Skattedirektoratet kan under noe tvil slutte seg til utvalgets forslag. Vi mener det er nødvendig at begrepet "lavskatteland" innebærer en ikke ubetydelig forskjell mellom skattenivåene, da dette etter vår mening lettere gir aksept for skattlegging av inntekter i dette segmentet.

Dagens regler innebærer at det ved sammenligningen av skattenivået i Norge og andre land skal tas utgangspunkt i effektive skattesatser og at det foretas en vurdering som er generell for den aktuelle type selskap. Utvalget fremhever at praktiseringen av vilkåret i flere grensetilfeller har vist seg å være svært vanskelig, og utvalget er derfor av den formening at det kan være grunn til å se på mulige forenklinger i regelen. Etter utvalgets oppfatning kan det være et alternativ å begrense seg til å sammenligne formelle satser, eventuelt kombinert med unntak for ulike insentivordninger.

Skattedirektoratet er enig i at sammenligningsvurderingen i visse tilfeller kan være vanskelig i disse sakene. Vi er således enig med utvalget i at en sammenligning basert på en slik kombinasjon som nevnt ovenfor, med fordel kan vurderes nærmere.

I Ot. prp. nr. 16 (1991-92) pkt. 6.9 på side 79 fremgår at man ved vurdering av skattenivået ikke bare kan se på det enkelte inntektsår, men må ta hensyn til skattebelastningen over en litt lengre periode. Dette har i praksis resultert i en vurdering knyttet til en tidsperiode på ca. 2-3 år. Etter at fritaksmetoden ble innført, er det imidlertid anført fra skattytere at skattenivået i det aktuelle inntektsår må være avgjørende i relasjon til skatteloven § 2-38. Det kan også reises spørsmål om



hvilke inntektsår som skal tas med ved større endringer i beskatningen. Ved en vurdering av reglene bør også disse spørsmålene vurderes.

Utvalget er videre inne på at lavskattelandsvilkåret under NOKUS-reglene bør være det samme som lavskattelandsvilkåret under fritaksmetoden. Direktoratet forutsetter at vi også i fremtiden har ett felles "lavskattelands"-begrep i norsk skatterett, slik det er pr i dag i NOKUS-reglene, fritaksmetoden og kreditreglene, jf. skatteloven §§ 10-63, 2-38 og 16-21.

Skattedirektoratet ser at det hadde vært gunstig med en utvidelse av svarte- og hvitelistene, og at disse kunne vært mer absolutte. Dette vil kunne bidra til mindre fare for forskjellsbehandling, og redusert ressursbruk på lavskattelandsvurderinger. Skatteetaten foretar årlig en gjennomgang med forslag til føring på listene, og har i forbindelse med dette vurdert ca. 180 jurisdiksjoner. Dette har resultert i at 35 jurisdiksjoner er oppført på årets svarteliste og 9 jurisdiksjoner er oppført på hvitelisten. Vi vil imidlertid fremheve at det er krevende å foreta en tilstrekkelig god klassifisering i forhold til plassering på de ulike listene, samt foreta et forsvarlig vedlikehold av listene.

Skattedirektoratet slutter seg til utvalgets syn om at kravet til norsk kontroll i dagens regelverk synes å være godt begrunnet ut fra et omgåelsesperspektiv, og derfor ikke bør endres.

I tillegg tar utvalget opp spørsmål om det bør innføres et nedre krav til den enkelte deltakers eierandel. Utvalget påpeker at administrative hensyn mv. kunne tilsi at det innføres en nedre grense, selv om antallet deltakere med lave eierandeler i dag utgjør en forholdsvis liten andel av det totale antallet deltakere i NOKUS-beskattede selskaper. En eventuell nedre grense må også settes så vidt lavt at det ikke blir for lett å unngå NOKUS-beskatning ved å tilpasse seg eierkravet. Direktoratet kan ikke se behov for en slik endring.

Når det gjelder aktive inntekter er unntaket i skatteloven § 10-64 a, som nevnt av utvalget, trolig ikke lenger nødvendig i skatteavtalesammenheng. Videre er skillet mellom aktive og passive inntekter vanskelig fortolkningsmessig. Vi er derfor enig i at en bør vurdere å endre skatteloven § 10-64 a, da dette vil innebære en betydelig forenkling i NOKUS-reglene.

Skattedirektoratet vil bemerke at kravene "reelt etablert" og "reell økonomisk aktivitet", har vært oppe til behandling i mange saker. Som nevnt ovenfor er kriteriene særdeles vanskelige å anvende i praksis og det er fortsatt knyttet stor usikkerhet både hos skattemyndighetene og skattyter til innholdet i begrepene. Den usikre rettsstilstanden tilsier etter direktoratets vurdering at det bør utarbeides klarere retningslinjer for anvendelse av kriteriene.

Et tema som ikke kan ses omtalt av utvalget, er å kombinere NOKUS-regimet med andre lignende regimer som har en litt annen innretning. En slik kombinasjon er omtalt i Ot. prp. nr. 16 (1991-92) s. 69 pkt. 6.3.2 USA. Vi antar at dette er et tema som Finansdepartementet vurderer i forbindelse med den nåværende lovrevisjonen.



Utgående aksjeinntekter

Utvalget går inn for å avskaffe kildeskatt på utbytte, med unntak av utbytte til lavskatteland. Skattedirektoratet støtter ikke forslaget.

Kildeskatt på utbytte til kildestaten er i samsvar med alminnelige internasjonale prinsipper som Norge har praktisert i mange år. Prinsippet er implementert i skatteavtaler som Norge har inngått med andre land. Som beskrevet i utredningen kan betydelige inntekter unntas beskatning ved tilpasninger på selskapsnivå i Norge. Det kan for eksempel være tale om bruk av fritaksmetoden for å unngå gevinstbeskatning på eiendom og andre aktiva, Rt. 2014 s 227 (Conoco Phillips-dommen). Ved å opprettholde kildeskatt på aksjeutbytte vil man kunne sikre at selskapsinntekt blir beskattet uavhengig av denne type tilpasninger i forhold til aksjonærer utenfor EØS.

Utvalget uttaler videre at kildeskatt på utbytte i flere tilfeller medfører unødvendig administrasjon ved at det trekkes kildeskatt ved utdeling, som aksjonærer deretter kan søke om å få refundert. Når utvalget legger opp til en videreføring av kildebeskatning for utbytte til lavskatteland vil de administrative utfordringene både hos utdelende selskap, aksjonærene og Skatteetaten fortsatt være betydelig. I tillegg blir behandlingen av disse sakene ytterligere komplisert ved at det også skal gjøres lavskattelandsvurdering.

Kapittel 7 Tiltak for å motvirke overskuddsflytting

Fradragsbegrensning for royalty

Utvalget har vurdert hvorvidt det bør innføres en kildeskatt på royalty og leie, eller en fradragsbegrensning på slike betalinger.

Skattedirektoratet er enig med utvalget i at det bør innføres særlige skatteregler for slike betalinger for å motvirke flytting av overskudd ut av Norge gjennom kunstig høye betalinger av royalty og leie. Vi ser det særlig innenfor riggselskaper hvor det er svært vanlig å organisere seg gjennom et driftsselskap i Norge som leier rigger/fartøy inn på bareboat-leie fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland. Ved denne type leie oppstår det ingen skatteplikt til Norge for riggselskapet, som sitter igjen med størstedelen av overskuddet. Skattedirektoratets erfaring er at dette er konserninterne transaksjoner som åpner for store skattetilpasninger via prising hvor det er vanskelig å nå frem ved bruk av internprisingsbestemmelsene. Dette gjør det derfor svært vanskelig å hindre at store verdier flyttes ut av Norge. Problemstillingen er også aktuell i forhold til andre «flyttbare» driftsmidler, og da særlig immaterielle eiendeler, som selges og deretter «leies» tilbake.

For å gjennomføre trekk av kildeskatt på rigg-leie vil det som nevnt av utvalget imidlertid være nødvendig å endre rederiskatteordningen slik at inntekter fra bareboat-leie ikke lenger er omfattet. Vi er derfor enig med utvalget i at en her også bør vurderes sjablonmessige regler som kan begrense fradraget for bareboat-leie av fartøy og rigger i det norske skattegrunnlaget.



Kildeskatt på renter

Direktoratet er enig med utvalget i at det i tillegg til regelen om begrensning av rentefradrag mellom nærstående bør innføres en intern hjemmel for kildeskatt på renter. Som nevnt av utvalget vil en kildeskatt på renter gjøre gjeldsfinansiering mindre lønnsomt for skattytere hjemmehørende i utlandet, og vil således være et egnet tiltak for å begrense overskuddsflytting i særlige tilfeller. F.eks. vil det være et effektivt tiltak mot ikke-beskatning i hybridtilfeller. At kildeskatten på renter i en del tilfeller kan unngås gjennom skatteplanlegging må, slik utvalget påpeker, motvirkes gjennom internasjonalt samarbeid om tiltak rettet mot dette, jf. OECD BEPS-prosjektet, og kan ikke være et argument for at vi skal avstå fra å innføre slik intern hjemmel.

For skattemyndighetene vil en regel som gjelder generelt, og ikke bare for rentebetalinger til nærstående selskap, være enklere å håndtere og kontrollere. Det samme vil gjelde dersom regelen får anvendelse på det rentebeløpet som faktisk betales til utenlandsk mottaker, uavhengig av den skattemessige behandlingen av rentekostnaden hos norsk låntaker etter rentebegrensingsregelen. Vi støtter derfor utvalgets vurderinger og forslag her.

Utflyttingsskatt

Direktoratet er enig med utvalget i at dagens regler om beskatning ved flytting ut av norsk beskatningsområde er viktige for sikring av det norske skattefundamentet og bør opprettholdes. Vi mener utvalgets innspill om at reglene også bør bidra til å redusere insentivet for skattemotiverte omgåelser f.eks. ved at tap i visse situasjoner ikke skal komme til fradrag ved flytting ut av Norge, er interessante, og bør utredes nærmere. Som nevnt kan det være administrativt krevende å følge opp krav om utsatt betaling av utlignet skatt etter utflytting. Vi vil imidlertid her bemerke at endringen i skatteloven § 9-14 fra 2014 om at skatten skal betales i årlige rater over syv år dersom skattyter får utsettelse med innbetaling, medførte en forenkling i så måte. Vi er imidlertid enig i at arbeid knyttet til aktivt bruk og utvikling av skatteavtaler med bestemmelser om bistand til innfordring og utveksling av informasjon med andre stater, er svært viktig her.

Anti-hybrid regler

Skattedirektoratet støtter utvalgets vurderinger av behovet for å innføre anti-hybrid regler i Norge. Direktoratet viser til tidligere dialog med departementet om en innføring av norske anti-hybrid regler, og at arbeidet må ses i sammenheng med OECD BEPS-prosjektets forslag.

Den ulovfestede omgåelsesregelen

Formålet med gjennomskjæringsinstituttet er å ha et verktøy som bøter på transaksjoner som strider eller som kan stride mot skattereglenes formål. Utvalgets beskrivelse av utfordringene i dagens situasjon er etter vårt syn dekkende, og tilsier at spørsmålet om lovfesting og det nærmere innholdet i en slik regel, blir nærmere vurdert.



Skattemessig bosted for selskap

Skattedirektoratet støtter forslaget om at selskap som er registrert i Norge, alltid skal anses hjemmehørende her. Som nevnt av utvalget er dagens regler om skattemessig bosted relativt enkle å omgå, slik at selskap anses hjemmehørende et annet sted enn der virksomheten reelt sett bestyres. Samtidig kan det i visse tilfeller være vanskelig å kontrollere hvor de relevante funksjonene faktisk utøves.

Det bør etter direktoratets oppfatning også foretas en gjennomgang av bestemmelsene om skattemessig bosted for selskaper i skatteavtalene Norge har inngått.

Opplysningsplikt og informasjonsutveksling for skatteformål

Utvalget påpeker at det ved transaksjoner over landegrensene er utfordringer knyttet til informasjonsinnhenting og foreslår å styrke opplysningsplikten på følgende punkter:

- at det innføres en plikt for norsk skattyter til å opplyse om eierskap til selskap mv. i utlandet i selvangivelsen
- at det innføres plikt for selskap til å levere selvangivelse med vedlegg elektronisk
- at forslagene i OECDs BEPS program, action 13 om innføring av land-for-land rapportering og et standardformat for internprisdokumentasjonen følges opp i intern norsk lovgivning, samt
- at det innføres plikt for skattyter til, etter krav fra ligningsmyndighetene, å gi relevant informasjon som foreligger i andre selskap i konsernet.

Skattedirektoratet vil understreke viktigheten av at etaten har tilgang til tilstrekkelig informasjon ved grenseoverskridende transaksjoner og støtter utvalgets forslag til styrking av informasjonsplikten. Det er viktig at reglene gir klare hjemler og effektive sanksjonsmuligheter. I tillegg til utvalgets forslag, foreslår direktoratet at det gis en regel som pålegger selskap i internasjonale konsern å sende oversikt over den internasjonale konsernstrukturen som vedlegg til selvangivelsen. Direktoratet viser for øvrig også til Action 12 i OECDs BEPS-prosjekt vedrørende utvikling av "disclosure rules".

Kapittel 8 Begrensning av rentefradraget

Skattedirektoratet er enig med utvalget i at en regel om begrensning av rentefradrag er et viktig middel i arbeidet for å hindre overskuddsflytting, jf. også BEPS-prosjektet som pågår og forventningen om at OECD vil legge fram en rapport med anbefalinger til utforming av nasjonale rentebegrensingsregler høsten 2015.



Utvalget foreslår i sin utredning å utvide dagens regel til også å gjelde lån til uavhengige långivere, såkalte eksterne lån. Som det fremgår av utredningen vil skattyter kunne tilpasse seg dagens rentebegrensningsregel som gjelder mellom nærstående parter, gjennom for eksempel å ha intern og ekstern gjeld i ulike selskap, samtidig som en maksimerer inntektsgrunnlaget i selskapet med intern gjeld. En utvidelse av bestemmelsen til også å gjelde lån fra uavhengige långivere vil gjøre det vanskeligere å tilpasse seg regelen, og vil således hindre en del av de tilpasningsmulighetene direktoratet påpekte i sitt høringsnotat av 24. juni 2013 i forbindelse med innføring av rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41. En utvidelse til eksterne lån vil også medføre en betydelig forenkling ved at dagens vurderinger knyttet til hva som er interne lån, herunder forholdet til nærstående-begrepet i bestemmelsen, vil falle bort. Skattedirektoratet er derfor positiv til dette.

En utvidelse som nevnt vil imidlertid medføre at alle selskaper som har lån i prinsippet vil falle innenfor regelen. Dette, sammenholdt med forslaget om at terskelbeløpet reduseres til 1 million kroner, vil medføre en betydelig økning i antall selskaper som må foreta en beregning av maksimalt rentefradrag, og innrapportere dette til skattemyndighetene. Som nevnt i utredningen kan en resultatbasert fradragsbegrensning være krevende å forholde seg til for mindre selskap. I tillegg kommer at selskapene som får begrenset sitt rentefradrag, fortsatt skal kunne fremføre dette til senere år, noe som innebærer at selskapene og skattemyndigheten må ha oversikt over disse. Dette vil være ressurskrevende både for selskapene og skattemyndighetene. Skattedirektoratet er derfor av den oppfatning at terskelbeløpet bør beholdes på 5 millioner kroner, eventuelt økes til 10 millioner kroner, for å begrense antall tilfeller som faller innenfor regelen.

Som nevnt er regelen om begrensning av rentefradrag et viktig middel i arbeidet for å hindre overskuddsflytting ut av Norge. Det er viktig å påse at det ikke oppstår tilpasninger som strider mot formålet bak regelen. Nedenfor påpekes et par tilpasningsmuligheter som vi mener det er naturlig å ha med seg inn i en revisjon av dagens bestemmelser.

Det fremgår direkte av skatteloven § 6-41 at en med rentekostnader mener renter som nevnt i skatteloven § 6-40. Finansiell leasing vil som en hovedregel blir ansett som leie skattemessig, og kommer dermed ikke inn under rentebegrepet. I noen tilfeller vil leaser anses som skattemessig eier og leasingleien vil da anses som betaling av kjøpesummen over tid. Summen av fremtidige leasingbeløp blir dermed kostprisen og avskrivningsgrunnlaget for driftsmiddelet. Det vil i disse tilfellene ikke bli skilt ut noe renteelement med mindre renten fremgår direkte av låneavtalen. Etter vår vurdering kan dette være en måte å tilpasse seg rentebegrensningsregelen på. Vi antar at dette først og fremst vil være aktuelt for konsern med kapitalkrevende driftsmidler (rigger, fast eiendom mv.) i selskaper hjemmehørende i Norge. Omfanget av dette er imidlertid ukjent. I de tilfeller leaser ikke anses som eier, vil en innføring av kildeskatt på leie av enkelte driftsmidler, eventuelt fradragsbegrensning knyttet til denne typen leie jf. ovenfor, kunne motvirke tilpasninger.

Andre land som har innført rentebegrensningsregel, har sett økt bruk av ulike finansielle instrumenter. Eksempelvis vil rente- og valutaswaper anses som selvstendige eiendeler og således ikke omfattet av rentebegrensningsregelen. Løpende kostnader knyttet til slike instrumenter vil være fradragsberettiget og gevinst/tap vil være henholdsvis skattepliktig/fradragsberettiget. Vi mener det derfor kan være grunn til å se nærmere på hva som bør omfattes av rentebegrepet, herunder om



kostnader knyttet til visse finansielle instrumenter her bør medtas. Vi viser forøvrig til at de danske rentebegrensingsreglene gir anvisning på en bredere definisjon av utgiftene som omfattes enn de norske, jf. pkt. 8.2.3.2 i utvalgets utredning.

Kapittel 9 Beskatning av finanssektoren

Oversikt over skattereglene for forsikringsvirksomhet - forholdet til skatteloven § 2-38 syvende ledd

Av utredningens pkt. 9.3.2 s. 232 fremkommer følgende:

"I 2012 ble det gitt særregler for livsforsikringsselskap og pensjonsforetak for å hindre at skattefrie aksjeinntekter under fritaksmetoden (kundemidler) kan utdeles videre til kunde og medlemmer med fradragsrett på forsikringsselskapets hånd. Etter endringen kommer fritaksmetoden ikke til anvendelse på aksjer som forvaltes på vegne av kundene, jf. skatteloven § 2-38 syvende ledd. Endringen skal også hindre at skattefrie aksjeinntekter danner grunnlag for skattemessig fradrag gjennom avsetninger etter skattelovens § 8-5."

Ut fra etatens erfaring er ikke bestemmelsen så treffende som forutsatt. En ikke uvesentlig del av kapitalforvaltningen skjer i datterselskaper som ikke er unntatt fra fritaksmetoden, slik at en del av midlene som det er gitt avsetninger for likevel vil falle inn under fritaksmetoden. Utvalget påpeker på samme side at; *"Det er en svakhet ved dagens skattesystem at forvaltningen av kundemidler via datterselskap mv. inngår i avsetningsfradraget på forsikringsselskapets hånd"*. Direktoratet er enig i dette, men mener det bør tallfestes hvor stor en slik "skattelekkasje" antas å være og at eventuelle endringer på dette området må ses i sammenheng med eventuelle endringer av skatteloven § 8-5.

Urealiserte verdiendringer på fast eiendom – skatteloven § 6-10 fjerde ledd, jf. § 14-4 tredje ledd

Av utredningens pkt. 9.3.2 s. 232 fremkommer:

"Tilsvarende skal urealiserte verdiendringer på fast eiendom hensyntas ved beskatningen av forsikringsselskap, jf. skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd."

Også på dette punkt er det etatens erfaring at nevnte bestemmelser i liten grad treffer i forhold til formålet. Mesteparten av selskapenes eiendomsportefølje forvaltes i datterselskap. Selskapene eier i liten grad eiendom direkte.

Merverdiavgift

Utvalget påpeker at merverdiavgiftssystemet er lite egnet for å ivareta fordelingshensyn, støtte enkeltgrupper, påvirke sammensetningen av forbruket mv, og at andre virkemidler normalt vil være mer effektive. Utvalget viser til at merverdiavgiften utelukkende bør ha til formål å skaffe staten



inntekter, og at dette bør gjøres gjennom et merverdiavgiftssystem med én proSENTSATS og avgiftsplikt som omfatter alt forbruk av varer og tjenester.

Skattedirektoratet slutter seg til de prinsipielle utgangspunktene, og de konkrete endringene som utvalget foreslår i lys av disse. Dette gjelder reduksjon av antall satser fra fem til to samt delvis opphevelse av unntaket for finansielle tjenester.

Kapittel 10 Avskrivninger

Utvalget legger til grunn at avskrivningsreglene i størst mulig grad bør samsvare med faktisk økonomisk verdifall og foreslår en videreføring av saldoavskrivning som hovedregel for skattemessige avskrivninger. Skattedirektoratet støtter utvalgets vurderinger.

Utvalget har vurdert avskrivningssatsene basert på tilgjengelig informasjon om økonomisk verdifall og foreslår visse justeringer i avskrivningssatser og saldogrupper. Utvalget har bl. a vurdert om forhøyet avskrivningssats på 10 % for anlegg med brukstid på ikke over 20 år, jf. skatteloven 14-43 annet ledd, bør økes eller om grensen på 20 år bør heves. Utvalget foreslår at grensen på 20 år heves til 25 eller 30 år. Hvis grensen heves til 25 eller 30 år, vil dette medføre at flere anlegg vil omfattes av regelen om forhøyet sats. Etter direktoratets syn taler administrative hensyn for at grensen økes til 25 eller 30 år. Mange anlegg vil ha lengre levetid enn 20 år, og man vil da slippe krevende skjønnsvurderinger knyttet til om brukstiden er over eller under 20 år.

Kapittel 11 Endringer i inntektsbeskatningen av personer

Skattedirektoratet støtter utvalgets vurderinger om at den alminnelige selskapsskattesatsen og skattesatsen på alminnelig inntekt for personer bør være lik eller tilnærmet lik.

Utbyttebeskatning og eierinntekt

Ser man skattlegging av selskap og aksjonær i sammenheng vil dagens regelverk innebære en beskatning på 46,7 %. Utvalget foreslår en total skattesats på 52,8 %.

Utvalget foreslår å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt til 20 %, men slik at visse kapitalinntekter - av utvalget omtalt som *eierinntekter* - skilles ut som eget skattegrunnlag og beskattes med en sats på 41 %. Eierinntekter er av utvalget definert som aksjeutbytter, utdelinger, gevinster og tap ved salg av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper som overstiger et skjermingsfradrag.

Utvalget begrunner en hardere beskatning av eierinntekt med at det ellers vil være et sterkt insitament for eiere til å omdanne arbeidsinntekt til eierinntekt.

Insitament til å omdanne arbeidsinntekt til eierinntekt vil bare være aktuelt hvor aktive eiere har en eierandel og en innflytelse som gjør det mulig og økonomisk interessant å foreta slik omdanning. Er andelen av passive eiere stor, vil det lønne seg for de aktive eierne å ta ut en lønn som svarer til



arbeidsinnsatsen, siden verdiskapningen som følge av arbeidet ellers må deles med de passive eierne. Etter forslaget skal det imidlertid fastsettes eierinntekt uavhengig av hvor stor eierandelen er. Dette vil gi en regel som vil være forholdsvis enkel å praktisere og vil ikke skape terskelvirkninger avhengig av størrelsen på eierandelen. Derimot vil regelen skape terskelvirkninger i forhold til andre former for kapitalplassering enn aksjer, f.eks. i forhold til obligasjoner, bankinnskudd mv. Den kan også gi et insitament til å vri sparingen mot fast eiendom, noe som igjen vil kunne føre til et press i boligmarkedet. Dette har neppe vært utvalgets intensjon. Videre kan en slik regel medføre at investorer vil stille høyere krav til avkastning før skatt ved investering i aksjer enn ved andre typer investeringer slik at det blir vanskeligere for selskaper å innhente kapital til å etablere og/eller ekspandere sin virksomhet. En slik regel vil også kunne føre til avgrensningsspørsmål i forhold til ulike typer egenkapital- og gjeldsinstrumenter mv. For småsparere vil aksjesparing antagelig bli en lite attraktiv spareform.

Utvalget vektlegger horisontal likhet. Det å beskatte ulike kapitalplasseringer med ulik sats fremmer ikke et slikt prinsipp, slik vi ser det. Skattedirektoratet frykter at en stor satsforskjell vil bli særlig merkbart for aktiviteter i grenseland mellom virksomhet og passiv kapitalplassering. Dette vil kunne medføre økt press på virksomhetsbegrepet. Skattedirektoratet anbefaler at kapitalinntekter skattlegges mest mulig likt, eventuelt kun med små satsforskjeller.

I gjeldende aksjonærmodell har aksjonærer som arbeider i eget selskap valgfrihet med hensyn til å ta ut lønn eller utbytte. Utbytte gir ikke grunnlag for trygderettigheter og pensjonsopptjening, og valgfriheten har dermed konsekvenser utover skattesatsen på tidspunktet for utdeling/utbetaling. Skattedirektoratet er av den oppfatning at dagens regelverk i all hovedsak fungerer godt med hensyn til nøytralitet i beskatningen.

Skattedirektoratet ser videre at det er en risiko for at den foreslåtte endring i eierbeskatningen, sammenholdt med fjerningen av kildeskatt på utbytte, vil kunne medføre at risikokapital i større grad vil komme fra utenlandske investorer enn norske. Utdelinger fra deltakerlignede selskap til utenlandske personlige deltakere vil derimot være fullt ut skattepliktig til Norge. I tråd med nøytralitetshensyn er det generelt sett lite heldig å ha for stor forskjell på beskatningen av ulike selskapstyper/eiere.

Skulle departementet foreslå å innføre en slik regel, bør det vurderes om anvendelsesområdet for regelen skal begrenses. Selv om formålet med en regel om høyere beskatning av eierinntekt skulle tilsi at det kun vil være aktive eiere som burde bli rammet av regelen, vil Skattedirektoratet ikke anbefale at regelen begrenses til å gjelde aktive eiere. En vil i så fall langt på vei være tilbake til delingsmodellen, som ble avskaffet fra 2006. Derimot bør det vurderes å begrense regelens anvendelsesområde til eierandeler som overstiger et visst nivå, f.eks. 10 %. En slik avgrensning vil nødvendiggjøre identifikasjonsregler hvor aksjer eies av nærstående mv. Antagelig bør de samme identifikasjonsregler gjelde her som andre steder, f.eks. ved anvendelsen av fritaksmetoden. Det vil også oppstå spørsmål om på hvilket tidspunkt eller i hvilken tidsperiode skattyter må ha eiet en slik aksjeandel. Denne typen regler har vi også i skatteloven § 2-38 om fritaksmetoden.



En skjerpet beskatning av aksjeinntekter innebærer at skjermingsreglene vil få større betydning for den enkelte aksjonær. Skjermingsreglene er allerede idag kompliserte å håndtere både for Skatteetaten og aksjonærer, og i foreslått modell vil det bli enda viktigere at den enkelte aksjonær får det fradraget vedkommende har krav på. Vår erfaring er at de aksjonærer som ikke har aksjer registrert i skatteetatens aksjonærregister ikke er i stand til å beregne skjermingsfradragene selv. Det vises forøvrig til tidligere innspill fra Skattedirektoratet der det foreslås å fjerne skjermingsreglene. Aksjonæren kunne alternativt vært ilagt en lavere alminnelig skattesats på aksjeinntekter. Skattedirektoratet ser, som påpekt av utvalget, en risiko for at den foreslåtte skjerpelsen av utbytteskatten vil kunne medføre økt press mot å plassere private formuesgoder i aksjeselskap. Dette er en betydelig utfordring under gjeldende aksjonærmodell, og vil forsterkes ytterligere med de foreslåtte regler.

Beskatning av aksjonærlån

Skattedirektoratet er enig med utvalget i at aksjonærlån er et reelt omgåelsesproblem. Problemet knytter seg, som utvalget påpeker, særlig til selskaper med få aksjonærer.

Utvalget foreslår at det skal gis særlige regler om lån fra selskap til nærstående. Skattedirektoratet støtter dette synspunktet og ønsker regelendringer som motvirker opptak av ikke reelle lån velkommen. Tilsvarende regelendringer bør også vurderes på lån fra deltakerlignet selskap til personlige deltakere.

Utvalget legger til grunn at et forbud mot aksjonærlån vil forenkle systemet. Skattedirektoratet er i utgangspunktet enig i dette jf. forrige avsnitt. Det må imidlertid avklares hvordan tilbakebetaling av lån og renter skal behandles skattemessig, herunder om tilbakebetaling av lån/renter skal regnes som innbetalt kapital og hvilken betydning tilbakebetalingen får for aksjens inngangsverdi/skjermingsgrunnlag. Dersom tilbakebetaling av lån skattemessig skal klassifiseres som innbetalt kapital vil det kunne være en ytterligere kompliserende faktor med hensyn til å holde rede på skatteposisjonen innbetalt kapital. Dette må utredes nærmere da det vil kunne være vanskelig både for selskapet, skattyter og skatteetaten å beregne og holde kontroll på slike skatteposisjoner. Skattedirektoratet vil til slutt nevne at det også vil være behov for overgangsregler for lån som allerede er etablert, dersom foreslåtte endringer innføres. Det vises forøvrig til innspill om temaet innsendt tidligere.

Privat konsum i selskap

Det er gjennom kontroller avdekket betydelig privat konsum i selskaper. Utvalget har ikke foreslått tiltak mot dette, men uttaler at økt kontroll først og fremst må være virkemiddelet. Skattedirektoratet bemerker at å avdekke slike forhold er ressurskrevende og krever stor kontrollinnsats. Etter direktoratets oppfatning bør spørsmålet om lovregulering utredes nærmere.



Innbetalt kapital

Skattedirektoratet er enig med utvalget i at det er behov for endrede regler når det gjelder skattemessig behandling av innbetalt kapital. Reglene oppleves som vanskelige å praktisere, og regelforenkling på området er svært ønskelig. Det vises til tidligere oversendte innspill fra Skattedirektoratet.

Vurdering av andre endringer i inntektsgrunnlaget for personer *Oppheving av skatteklasse 2 for ektefeller*

Bortfall av skatteklasse 2 for ektefeller vil innebære en forenkling for Skatteetaten. På denne bakgrunn støtter Skattedirektoratet forslaget.

Det er uklart om utvalgets forslag innebærer at det ekstra personfradraget ved felles ligning av ektefellers inntekt tas bort, uten at det foretas andre endringer i ektefellebeskatningen. Det bør avklares om bortfall av klasse 2 skal medføre at ektefeller som i dag ikke har mulighet til å få særskilt ligning, skal kunne ligned særskilt, slik at de får hvert sitt personfradrag. Dette gjelder nygifte og ektefelle som er pasient/beboer på institusjon.

Boligsparing for ungdom (BSU)

Utvalget foreslår å oppheve BSU-ordningen. Bortfall av boligsparing for ungdom vil være en forenkling for Skatteetaten, da den slipper å motta, behandle og kontrollere fradragsskravene. På denne bakgrunn støtter Skattedirektoratet forslaget, uten at det tas stilling til hvorvidt fradraget av skattepolitiske grunner bør videreføres.

Sjømanns- og fiskarfradraget

Utvalget foreslår å avvikle både sjømannsfradraget og fiskarfradraget. Begrunnelsen er bl.a. at fradrag som ikke knytter seg direkte til skattyters inntekt tas ut av skattesystemet.

Avviklingen av disse fradragene vil innebære en administrativ forenkling for Skatteetaten. Sjøfolk som har krav på sjømannsfradrag må kreve dette i sin selvangivelse og må kunne fremlegge dokumentasjon på at vilkårene for fradrag er til stede, jf. FSFIN § 6-61-4. Oppfyllelse av selvangivelsen ved leveringsfritak (stille aksept) er således ikke mulig for denne gruppen skattytere. På denne bakgrunn støtter Skattedirektoratet forslaget.

Frdrag for gaver til frivillige organisasjoner

Bortfall av rett til fradrag for gave etter skatteloven § 6-50 vil innebære en forenkling for Skatteetaten.



Gavefradragsordningen krever saksbehandling i forbindelse med forhåndsgodkjenning av organisasjonen på skattekontorene og i Skattedirektoratet. Gavemottaker skal rapportere opplysninger om givers fødselsnummer og gavebeløpet elektronisk. Når rapporteringen er korrekt og fullstendig vil fradragsbeløpet fremgå av givers forhåndutfylte selvangivelse og innebærer ikke behov for videre saksbehandling.

Da Skatteetaten praktiserer at elektronisk innrapportering fra organisasjonen er et vilkår for fradrag, oppstår det likevel klager fra skattytere der fradrag er nektet på grunn av manglende rapportering.

Frdrag for reiseutgifter mellom hjem og arbeidssted

Utvalget har vanskelig for å se en god begrunnelse for hvorfor skattesystemet skal subsidiere de som har en lang daglig arbeidsreise. Dette, sammenholdt med et enklere skattesystem, taler etter utvalgets oppfatning for at fradragsretten for utgifter mellom hjem og arbeidssted fjernes. Reise mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreise) må avgrenses mot yrkesreiser. Regler om denne avgrensningen er gitt i FSFIN § 6-44 B. Reglene er kompliserte og i praksis oppstår det mange grensespørsmål, særlig hvor skattyter arbeider på forskjellige steder eller hvor arbeidsstedet skifter hyppig. En opphevelse av reisefradraget innebærer ikke at man unngår denne grensedragningen. Derimot vil terskelvirkningen av om en står overfor en yrkesreise eller en arbeidsreise bli enda større enn tidligere. Dermed vil det også bli større press på å forsøke å få en reise klassifisert som yrkesreise.

Skal dette forslaget ha noen betydning for et enklere skattesystem, må klassifiseringen av hva som er en arbeidsreise eller en yrkesreise blir klarere fastsatt. Utover det har Skattedirektoratet ingen ytterligere kommentarer til om dette fradraget bør fjernes.

Frdrag for pendlerutgifter

Utvalget foreslår at fradragsretten for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet som følge av arbeid (pendlerfradraget) bør oppheves. Merkostnader ved å bo utenfor hjemmet vil vanligvis omfatte utgifter til kost, losji og småutgifter. Utvalget begrunner forslaget med at det er vanskelig å finne gode grunner til å opprettholde et eget fradrag for pendlerkostnader, særlig i de tilfeller arbeidsstedet er stabilt, og det derfor er et bevisst valg å bosette seg langt unna arbeidsstedet. Utvalget mener videre at i de tilfeller arbeidsstedet endres mer hyppig, f.eks. anleggsarbeidere som bor på brakke i ukedagene, kan et særskilt fradrag være mer berettiget, men at det vil bli for komplisert å skille mellom slike tilfeller. På denne bakgrunn foreslår utvalget å fjerne fradraget for pendlerkostnader og i stedet la fradraget inngå som en del av minstefradraget.

Skattedirektoratet støtter utvalgets forslag om å fjerne fradraget. Skatteetaten bruker mye ressurser på å forvalte dette regelområdet, som er omfattende, svært detaljert og komplisert å forstå. Skattedirektoratet vil anbefale at det foretas en nærmere gjennomgang av disse reglene, herunder både fradrag og arbeidsgivers kostnadsdekning, og også den nærmere grensedragningen mellom yrkesreiser og tjenestereiser. Dersom pendlerfradraget oppheves vil denne grensedragningen bli enda viktigere. En innlemming av pendlerfradragene i minstefradraget vil etter vår vurdering ikke



medføre noen forenkling for skattyter eller kostnadsbesparelse for skatteetaten. Det bør være et mål å ha enkle og forutsigbare regler slik at både skattytere og arbeidsgivere enkelt kan sette seg inn i reglene og innrette seg i tråd med disse.

Foreldrefradrag

Bortfall av foreldrefradrag vil være en forenkling for Skatteetaten. Den største andelen av kostnader til barnepass blir rapportert til Skatteetaten og kan forhåndsutfylles i selvangivelsen. Der opplysningene mangler, må skattyter kreve fradrag selv. Skatteetaten ser også at det i en del tilfeller kreves urettmessig fradrag for kostnader til tilsyn av skattyters foreldre, som ikke er fradragsberettiget.

Særskilte skatteregler i Nord-Troms og Finnmark

Utvalget foreslår å oppheve de særskilte skattereglene for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark. Skattefordelene for denne skattytergruppen gis automatisk ved skatteberegningen. Bortfallet av disse fordelene vil dermed ikke ha særlig innvirkning på ressursbruken ved selve ligningsbehandlingen. I dag er det imidlertid et ikke ubetydelig problem at folk som reelt sett ikke er bosatt i/har flyttet bort fra Nord-Troms og Finnmark, forsøker å bli/forbli registrert bosatt der, for dermed å nyte godt av skattefordelene. En opphevelse av disse skattefordelene vil dermed være ressursbesparende for folkeregistrene i Nord-Troms og Finnmark og medføre at folkeregistrene i større grad vil stemme med de faktiske forhold. På denne bakgrunn støtter Skattedirektoratet forslaget.

Kapittel 12 Skatt på formue og eiendom

Økning av ligningsverdier for fast eiendom

Utvalget foreslår at alle formuesskattepliktige objekter verdsettes til ca. 80 % av faktisk verdi. Direktoratet er enig i at en dreining av skattegrunnlaget vil styrke den skattefaglige begrunnelsen for formuesskatten.

Utvalget viser til at det er utviklet "gode sjablongbaserte verdsettelsessystemer" ved ligningsfastsettelsen av primærboliger, sekundærboliger og næringseiendom. Vi vil likevel vise til at det er flere utfordringer med disse verdsettelsessystemene. Store grupper av eiendommer er ikke omfattet av disse verdsettingssystemene. Dette gjelder fritidseiendommer og eiendommer i utlandet. Skal man oppnå tilnærmet lik verdsettelse av alle objekter, bør det vurderes om også slike eiendommer bør omfattes av de sjablongbaserte verdsettelsessystemene.

I dag er det mange skattytere som ikke er i en formuesskatteposisjon. For disse skattyterne gir ikke fastsatt boligverdi og ligningsverdi grunnlag for skattlegging av boligformuen og de har liten interesse av å kreve verdikorrigerings etter skatteloven § 4-10 første ledd andre punktum. Skattedirektoratet antar at antall klager på den sjablongmessige verdsettelsen vil øke betraktelig ved



økning av ligningsverdiene. Skatteetaten ser tendens til økt antall klager i kommuner som har innført boligverdier som grunnlag for utskrivning av eiendomsskatt. Mange skattytere har da fått en klageinteresse selv om de ikke er i en formuesskatteposisjon.

I tillegg gir verdsettelsessystemet utfordringer ved kommunesammenslåinger mellom kommuner i forskjellige satssoner, f.eks. hvis formuesverdiene på boligene i utkantstrøk endres ved sammenslåingen med en bykommune uten at markedsverdien er økt.

Som det fremgår, vil en slik økning av ligningsverdien medføre noen utfordringer for Skatteetaten, men disse er ikke av en slik karakter at etaten vil gå mot forslagene. Hvis forslaget skal innføres, bør det vurderes om eiendommer som faller utenfor det sjablongmessige verdsettelsessystemet, som fritidseiendommer og eiendommer i utlandet, også bør omfattes av disse reglene. Dette vil også få betydning i forhold til utvalgets forslag om bruk av boligverdier som grunnlag for statlig eiendomsskatt, jf. nedenfor.

Fritak for arbeidende kapital

Skattedirektoratet støtter utvalgets vurdering av at man fraråder en løsning med at såkalt arbeidende kapital fritas fra formuesskatt. Et slikt unntak ville medført betydelige administrative utfordringer.

Verdsettelsestidspunkter ikke-børsnoterte aksjer

Utvalget ber Finansdepartementet vurdere om verdsettelsestidspunkt for ikke-børsnoterte aksjer bør flyttes fra 1. januar i inntektsåret (hovedregelen) til 1. januar i ligningsåret og om særreglene for nystiftede selskap bør oppheves. Direktoratet støtter utvalgets vurdering av at man bør vurdere å oppheve særregelen for nystiftede selskaper. Når det gjelder å vurdere flytting av verdsettelsestidspunkt for ikke-børsnoterte aksjer til 1. januar i ligningsåret vil direktoratet fraråde dette av administrative grunner. Dette vil medføre at forhåndsutfylling av verdien i personlige aksjonærs selvangivelse ikke lar seg gjennomføre da verdsettelse 1. januar i ligningsåret ikke vil være klar på tidspunktet for produksjon av selvangivelsen for personlig skattytere. Opplysningene blir heller ikke tilgjengelige tidnok til at personlige aksjonærer kan få rettet selvangivelsen i tide.

Eiendomsskatter

Skattedirektoratet er enig med utvalget i at eiendomsskatten bør videreføres som en del av det norske skattesystemet, og etter vår mening som en del av beskatningen av bolig. Fast eiendom er et godt skattegrunnlag og kan gi grunnlag for likebehandling av skattyterne og god fordeling av skattebyrden. Skattedirektoratet er også enig i at det er behov for en reform av eiendomsbeskatningen for å sikre en mer helhetlig utforming. Det er i dag også store forskjeller i taksnivået mellom kommunene, da noen kommuner har egne takster, mens andre kommuner bruker ligningsverdiene.



Det vil være flere utfordringer ved bruk av "boligverdier" som grunnlag for statlig eiendomsskatt. Som nevnt ovenfor, omfatter beregningssystemet ikke boligverdi for fritidsboliger eller boliger i utlandet.

Skatteplikt for utleie av bolig

Hvis det innføres generell skatteplikt for leieinntekter ved utleie av egen bolig, vil det medføre en del vanskelige avgrensingsproblemer f.eks. når det gjelder avgrensningen mellom påkostninger og vedlikehold og fordeling av vedlikeholdskostnader mellom utleiedel og egen bolig. En del av avgrensingsproblemet kan antagelig reduseres ved innføringen av regler om sjablongmessig fradrag for leiekostnader, slik utvalget foreslår. Det må vurderes nærmere om skattyter som alternativ skal ha rett til å kreve fradrag for faktiske kostnader. For Skatteetaten vil det være en fordel om de sjablongmessige fradragene gjøres obligatoriske. Men selv med sjablongmessig fradrag for kostnader vil det bli administrativt krevende for Skatteetaten å kontrollere kostnadssiden, i tillegg til kontroll av inntektssiden.

Det antas at det vil være lite hensiktsmessig å pålegge en privat leietaker en ukrevet opplysningsplikt om utbetalt leie. Selv med bostedsopplysninger fra folkeregisteret kan det være vanskelig å identifisere leietakere. Skatteetatens mulighet til å følge opp manglende rapportering av leien med reaksjoner overfor leietaker er begrenset. Uansett vil leietakerne normalt bare ha oversikt over egen boligdels leiekostnad/utleiers brutto leieinntekt. Opplysninger om relevante kostnader til utleiedelen har kun utleier/eier oversikt over og må gis av denne. Dersom opplysningene om husleieinntekter og relevante fradrag ikke kan forhåndsutfylles, vil det føre til at langt færre skattytere kan benytte ordningen med leveringsfritak. I dag benytter ca. 80 % av skattyterne seg av ordningen med leveringsfritak.

Avsluttende bemerkninger

Direktoratet viser til at det er sendt over en rekke innspill og forslag fra Skatteetaten til sekretariatet for skatteutvalget som ikke er omtalt i NOU 2014:13 samt at det er løpende dialog mellom direktoratet og departementet når det gjelder regelverksforslag. Vi anmoder om at man også ser hen til disse i den helhetlige behandlingen med endringer i selskapsskattereglene som vil finne sted i tiden fremover.

Med hilsen

Jan M. Magnus
Direktør
Rettsavdelingen
Skattedirektoratet

Astrid Dugstad Tveter



Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer