



DET KONGELIGE
FINANS- OG TOLLDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(1999–2000)

Skatte- og avgiftsopplegget 2000 –
Lovendringer

Innhold

0	Innledning	9	2.5.9	Forskriftshjemmel	21
			2.5.10	Økonomiske og administrative konsekvenser	21
1	Inntektsbeskatning av fredete og andre bevaringsverdige boligeiendommer	11	2.6	Lovforslaget og ikrafttredelse	21
1.1	Innledning	11	3	Endringer i reglene om konsernbidrag	22
1.2	Gjeldende rett	11	3.1	Innledning og sammendrag	22
1.3	Departementets vurderinger og forslag	11	3.2	Gjeldende rett	22
1.3.1	Innledning	11	3.2.1	Innledning	22
1.3.2	Utvidelse av adgangen til direkte ligning med fradragsrett for vedlikeholdsutgifter	11	3.2.2	Bakgrunnen for konsernbidragsordningen	22
1.3.3	Fradragsbegrensning i stedet for bindingstid ved overgang til direkte ligning	12	3.2.3	Anvendelsesområdet for konsernbidragsordningen	23
1.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	13	3.2.4	Skattemessig samordning etter konsernbidragsordningen	23
2	Fradragsrett ved inntektsfastsettelsen for gaver til visse frivillige organisasjoner	14	3.2.5	Nærmere om rammene for konsernbidragets størrelse	24
2.1	Innledning	14	3.3	Høringsinstansenes merknader	24
2.2	Bakgrunn og tidligere utredninger	14	3.4	Departementets vurderinger og forslag	25
2.3	Gjeldende skatteregler	15	3.4.1	Opphevelse av begrensninger i adgangen til å yte konsernbidrag med skattemessig virkning over kommunegrensene	25
2.4	Utenlandsk rett	15	3.4.2	Innføring av skattefritak for konsernbidrag som giverselskapet ikke får fradrag for ved ligningen	26
2.4.1	Sverige	15	3.4.3	Opphevelse av selskapsskatteloven § 1–5 nr. 2	27
2.4.2	Danmark	15	3.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	27
2.4.3	Finland	15	3.6	Ikrafttredelse	28
2.4.4	USA	15			
2.4.5	Storbritannia	16	4	Endringer i reglene om formuesverdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer	29
2.4.6	Belgia	16	4.1	Innledning og sammendrag	29
2.4.7	Nederland	16	4.2	Gjeldende rett	29
2.5	Departementets vurderinger og forslag	16	4.3	Høringsinstansenes merknader	29
2.5.1	Krav til organisasjonens formål	16	4.4	Departementets vurderinger og forslag	30
2.5.2	Generelle krav til organisasjonenes vedtekter mv.	17	4.4.1	Selskap som foretar aksjekapitalendring, aksjesplitt eller aksjespleis i løpet av inntektsåret	30
2.5.3	Krav til omfang av organisasjonens virksomhet	17	4.4.2	Selskap som er stiftet i løpet av inntektsåret	31
2.5.4	Krav til gavens art	18	4.4.3	Forholdet til arveavgiftsloven § 11 A ..	31
2.5.5	Krav til forvaltning av gavene, regnskapsføring, revisjon og sanksjoner ...	18			
2.5.6	Krav til organisasjonens innberetninger	19			
2.5.7	Forhåndsvurdering av organisasjonene	19			
2.5.8	Fradrag i inntekt	20			

4.5	Ikrafttredelse	32	13	Økning av satsen for minstefradraget	43
5	Opphevelse av bestemmelser som ikke vil ha praktisk betydning etter overgangen til en ren statlig sel-skapsskatt	33	14	Miljødifferensiering av tonnasje-skatten	44
5.1	Innledning og sammendrag	33	15	Endringer i obligasjonsbeskatningen	45
5.2	Gjeldende rett	33	15.1	Innledning og sammendrag	45
5.3	Høringsinstansenes merknader	34	15.2	Gjeldende rett	46
5.4	Departementets vurderinger og forslag	34	15.2.1	Avkastning og gevinstbeskatning av obligasjoner	46
5.5	Ikrafttredelse	34	15.2.2	Særlig om underkursobligasjoner	46
6	Forsvarets tjenesteboliger – skattelempning ut 2000	35	15.2.3	Særlig om overkursobligasjoner	47
6.1	Innledning	35	15.2.4	Særlig om indeksobligasjoner	47
6.2	Gjeldende skatteregler for helt eller delvis fri bolig i arbeidsforhold	35	15.2.5	Særlig om obligasjoner med tilknyttede utstedelsesretter	47
6.3	Det midlertidige skattefritaket for fordel ved helt eller delvis fri bolig for ansatte i Forsvaret etter skatteloven § 42 tredje ledd	35	15.2.6	Obligasjonsfond	48
6.4	Departementets vurderinger og forslag	35	15.3	Utenlandsk rett	48
7	Endring av fordelingsnøkkelen for boligselskaper	36	15.3.1	Innledning	48
7.1	Innledning	36	15.3.2	Danmark	48
7.2	Gjeldende rett	36	15.3.2.1	Beskatning av underkurs	49
7.3	Tidligere arbeid med endringen – departementets høringsutkast	36	15.3.2.2	Beskatning av urealisert verdistigning og tap på obligasjoner under obligasjonens løpetid og beskatning ved innløsning/avhendelse av obligasjonen	49
7.4	Høringsinstansenes synspunkter	37	15.3.3	Finland	49
7.5	Departements vurderinger og forslag	37	15.3.3.1	Beskatning av underkurs	49
8	Sjømannsfradrag for statslosere	38	15.3.3.2	Beskatning av urealisert verdistigning og tap under obligasjonens løpetid og beskatning ved innløsning/avhendelse av obligasjonen	49
8.1	Innledning og sammendrag	38	15.4	Tidligere utredninger og lovforslag	49
8.2	Gjeldende rett	38	15.4.1	Gruppen for utredning av bedrifts- og kapitalbeskatningen (Aarbakkegruppen) – NOU 1990:27	49
8.2.1	Kort om de generelle kriteriene for sjømannsfradrag	38	15.4.2	Ot.prp. nr. 11 (1990–91) og Innst. O. nr. 16 (1990–91)	50
8.2.2	Særlig om statslosers rett til sjømannsfradrag	38	15.4.3	Ot.prp. nr. 35 (1990–91) og Innst. O. nr. 80 (1990–91)	50
8.3	Departementets vurderinger og forslag	38	15.5	To modeller for beskatning av obligasjoner	50
9	Opphevelse av bestemmelsen om forsørgerfradrag	39	15.5.1	Innledning	50
10	Skattebegrensningsregelen for pensjonister	40	15.5.2	Nærmere om markedsverdimodellen	51
11	Heving av ligningstakstene for boliger, fritidshus, forretnings-eiendommer mv.	41	15.5.3	Nærmere om renteberegningsmodellen	51
12	Reise mellom hjem og arbeidssted	42	15.6	Høring	53
			15.7	Departementets vurderinger og forslag	57
			15.7.1	Innledning	57
			15.7.2	Departementets vurdering av de to modellene	57
			15.7.3	Vurdering av høringsuttalelsene	57
			15.7.4	Praktisk gjennomføring	59

15.7.4.1	Registrering i og rapportering fra VPS	59	16.4.4	Særlig om foretak som utelukkende driver jordbruk, gartneri eller skogbruk (landbruksforetak)	82
15.7.4.2	Hvilke obligasjoner bør skattlegges etter renteberegningsmodellen	59	16.4.4.1	Gjeldende rett	82
15.7.4.3	Særlig om utenlandske obligasjoner ..	62	16.4.4.2	Departementets vurderinger og forslag	83
15.8	Ikrafttredelse	63	16.4.5	Særlig om foretak som utelukkende driver produksjon av kunstverk som angitt i merverdiavgiftsloven § 5 nr. 1 a (billedkunstnere)	84
15.8.1	Høringsinstansens merknader:	63	16.5	Verdsettelse av kapitalavkastningsgrunnlaget	84
15.8.2	Departementets vurderinger	64	16.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	85
15.9	Økonomiske og administrative konsekvenser	64			
16	Skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til regnskapsloven	65	17	Skattlegging av ytelsen premiefritak ved ervervsmessig uførhet og retur av innbetalt premie det er gitt fradrag for ved ligningen	86
16.1	Innledning	65	17.1	Innledning og sammendrag	86
16.1.1	Generelt	65	17.2	Bakgrunn	86
16.1.2	Høring	65	17.3	Skattemessig behandling av premiefritak	87
16.2	Registrering av regnskapsopplysninger	66	17.3.1	Gjeldende rett	87
16.3	Skattemessig periodisering for næringsdrivende foretak med full regnskapsplikt etter regnskapsloven	68	17.3.1.1	Generelt om ytelsen premiefritak	87
16.3.1	Innledning	68	17.3.1.2	Skattemessig behandling	87
16.3.2	Særlig om små foretak	69	17.3.1.3	Departementets vurderinger og forslag	88
16.3.3	Utgifter til egen forskning og utvikling	70	17.4	Skattemessig behandling av tidligere innbetalt og fradragført premie som tilbakeføres til skattyter	89
16.3.3.1	Gjeldende rett	70	17.4.1	Gjeldende rett	89
16.3.3.2	Departementets vurderinger og forslag	71	17.4.2	Departementets vurderinger og forslag	89
16.3.3.3	Særlig om leteutgifter i petroleumsutvinningen	73	17.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	89
16.3.4	Renter og andre finansieringsutgifter ved egentilvirkning av omløps- og anleggsmidler	74			
16.3.4.1	Gjeldende rett	74	18	Opprettinger i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)	90
16.3.4.2	Departementets vurderinger og forslag	75	18.1	Opprettinger som følge av lovendringer	90
16.3.5	Gevinst og tap på finansielle instrumenter	75	18.2	Oppretting av lovhenvisninger	90
16.3.5.1	Gjeldende rett	75	18.3	Andre opprettinger	90
16.3.5.2	Departementets vurderinger og forslag	76	19	Overgangsregler til ny skattelov	91
16.3.6	Valutagevinster og -tap	78	20	Presiseringer og endringer i svalbardbeskatningen	92
16.3.6.1	Gjeldende rett	78	20.1	Innledning og sammendrag	92
16.3.6.2	Departementets vurderinger og forslag	79	20.2	Anvendelse av særreglene om rederibeskatning på Svalbard	92
16.3.7	Særlig om petroleumsskatteloven § 3 h	80	20.3	Inntekt av fast eiendom utenfor Svalbard	92
16.4	Skattemessig årsoppgjør og periodisering for næringsdrivende foretak uten full regnskapsplikt etter regnskapsloven	80			
16.4.1	Innledning	80			
16.4.2	Skattemessig årsoppgjør	80			
16.4.3	Skattemessig periodisering	81			

20.4	Utbytte fra selskap på fastlandet til aksjonær på Svalbard – kildeskatt	93	24.4.1	Generelt	106
20.5	Krav til kvalifikasjoner ved regnskapskontroll	93	24.4.2	Sverige	107
21	Betaling av restskatt, forhåndsskatt og resterende skatt	95	24.4.3	Danmark	108
21.1	Innledning	95	24.5	Luftfartskonkurranseutvalget	108
21.2	Høringen	95	24.6	Høringsinstansenes merknader – luftfart	109
21.3	Forfall av restskatt og oppdeling av restskatten i to terminer	95	24.7	Finansdepartementets vurderinger og forslag	112
21.3.1	Forfall av restskatt	95	24.7.1	Konkurransevidringer i luftfarten/ arbeidet med generell avgiftsplikt på tjenester	112
21.3.1.1	Bakgrunn og gjeldende rett	95	24.7.2	Behov for å klargjøre omfanget av avgiftsfritaket for leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer	114
21.3.1.2	Høringsinstansenes merknader	95	24.7.3	Avgiftsfritaket for leveranser av varer og tjenester til bruk for skip	115
21.3.1.3	Departementets forslag	95	24.7.4	Lovteknisk plassering	116
21.3.2	Forfallstidspunktene ved oppdeling av restskatten i to terminer	95	24.8	Økonomiske og administrative virkninger	116
21.3.2.1	Bakgrunn og gjeldende rett	95	24.8.1	Provenymessige virkninger	116
21.3.2.2	Høringsinstansenes merknader	96	24.8.2	Administrative virkninger	116
21.3.2.3	Departementets forslag	96	25	Omtale av saker etter lov av 9. juni 1961 nr. 16 – departementets praksis i 1998	117
21.4	Betaling av etterskuddsskatt	96	25.1	Innledning og sammendrag	117
21.4.1	Bakgrunn og gjeldende rett	96	25.2	Generelt om loven	117
21.4.2	Høringsinstansenes merknader	97	25.3	Forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser	118
21.4.3	Departementets vurderinger og forslag	97	25.4	Praksis etter avsnitt I § 2 i 1998	118
21.5	Ikrafttredelse	98	25.5	Praksis etter avsnitt II første til tredje ledd i 1998	118
21.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	98	25.5.1	Generelt om materialet	118
22	Endringer i folketrygdloven som følge av ESA-saken om arbeidsgiveravgift.....	99	25.5.2	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det ervervende selskap	119
23	Avgiftsfritak for UNICEF-kort	100	25.5.3	Omdanning fra interkommunalt selskap med delt ansvar til aksjeselskap	119
23.1	Bakgrunn for lovforslaget	100	25.5.4	Transaksjoner med implikasjoner over landegrensene	119
23.2	Departementets vurdering og forslag	100	25.5.4.1	Innledning	119
24	Merverdiavgift – avgiftsfrie leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer – endringer i merverdiavgiftsloven § 16	102	25.5.4.2	Fusjon og fisjon av selskaper hjemmehørende i utlandet	119
24.1	Innledning	102	25.5.4.3	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge til selskap/foretak hjemmehørende i utlandet	120
24.2	Bakgrunn og behov for en klargjøring av rettstilstanden	102	25.5.4.4	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet i selskap hjemmehørende i utlandet med norske eierinteresser	120
24.3	Nærmere om gjeldende regelverk	104	25.5.4.5	Likvidasjon av selskap hjemmehørende i utlandet	120
24.3.1	Nærmere om hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet	104			
24.3.2	Nærmere om persontransport	104			
24.3.3	Nærmere om fritak fra avgiftsplikten for leveranser til luftfarten	105			
24.3.3.1	Avgiftsfritaket i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d	105			
24.3.3.2	Avgiftsfritaket i mval. § 16 første ledd nr. 2 bokstav a	106			
24.4	Om gjeldende regelverk i andre land	106			

25.6	Departementets vurderinger	120	27.3	Kort om erfaringene med den lands- dekkende prøveordningen	125
25.6.1	Konserninterne transaksjoner	120	27.4	Departementets vurderinger	126
25.6.2	Realisasjon til ekstern kjøper	120	28	Omtale av utsettelse av frist for arveavgiftsutvalget.....	127
25.6.3	Skattefri omdanning av virksomhet ...	121	29	Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven	128
25.6.4	Transaksjoner over landegrensene	121		Forslag til lover	130
25.7	Oppsummering	121		Vedlegg	
26	Omtale av praktiseringen av petro- leumsskatteloven § 10	122	1	Gjengivelse av paragrafer med be- løpsgrenser i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntek (skatteloven)	148
26.1	Innledning	122			
26.2	Nærmere om praktiseringen av § 10 ved pågående omstillinger i oljebransjen	123			
27	Videreføring av prøveordningen med forhåndsutfyllt selvangivelse ...	125			
27.1	Innledning	125			
27.2	Bakgrunn	125			



DET KONGELIGE
FINANS- OG TOLLDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(1999–2000)

Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer

*Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 24. september 1999,
godkjent i statsråd samme dag.*

0 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til:

- Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- Lov om endring i lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- Lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- Lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- Lov om endring i lov av 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond
- Lov om endringer i lov av 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)
- Lov om endringer i lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven)
- Lov om endringer i lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- Lov om endring i lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- Lov om endring i lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
- 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 endring i reglene for inntektsbeskatning av fredete og andre bevaringsverdige boligeiendommer
2. Forslag om fradragsrett ved inntektsfastsettelsen for gaver til visse frivillige organisasjoner
3. Forslag om endring i reglene om konsernbidrag
4. Forslag om endring i reglene om formuesverdssettelse av ikke-børsnoterte aksjer
5. Forslag om opphevelse av bestemmelser som ikke vil ha praktisk betydning etter overgangen til en ren statlig selskapsskatt
6. Forslag om å forlenge skattefritaket for forsvarstjenesteboliger ut 2000
7. Forslag om endring av fordelingsnøkkelen for boligselskaper
8. Forslag om endring i reglene om sjømannsfradrag for statsloser
9. Forslag om å oppheve reglene om forsørgerfradrag
10. Forslag om endringer i reglene om skattebegrensning for pensjonister
11. Forslag om å heve ligningstakstene for boliger, fritidshus, forretningseiendommer mv.

12. Forslag om å øke bunnbeløpet for reise mellom hjem og arbeidssted
13. Forslag om å øke satsen for minstefradraget
14. Forslag om å innføre miljødifferensiering av tonnaskatten
15. Forslag om endringer i obligasjonsbeskatningen
16. Forslag om skatte- og avgiftsmessig tilpasninger av ny regnskapslov
17. Forslag om endring i skattereglene vedrørende beskatning av ytelsen premiefritak ved ervervsmessig uførhet og retur av innbetalt premie det er gitt fradrag for ved ligningen
18. Forslag om opprettinger i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
19. Forslag om overgangsregler til ny skattelov
20. Forslag om presiseringer og endringer i svalbardbeskatningen
21. Forslag om endringer i reglene for betaling av restskatt, forhåndsskatt og resterende skatt
22. Forslag om endring i folketrygdloven som følge av ESA-saken om arbeidsgiveravgift
23. Forslag om avgiftsfritak for UNICEF-kort
24. Forslag om presisering i merverdiavgiftsloven – avgiftsfrie leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer
25. Omtale av saker etter lov av 9. juni 1961 nr. 16 – departementets praksis i 1998
26. Omtale av praktiseringen av petroleumsskatteloven § 10
27. Omtale av videreføring av prøveordning med forhåndsutfylt selvangivelse
28. Omtale av utsettelse av frist for arveavgiftsutvalget
29. Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

1 Inntektsbeskatning av fredete og andre bevaringsverdige boligeiendommer

1.1 Innledning

Departementet foreslår å endre skatteloven av 1999 § 7–10 syvende ledd. Etter någjeldende regler er det gjort unntak fra obligatorisk prosentligning for boligeiendommer som er fredet etter kulturminneloven, slik at eieren kan kreve at eiendommen lignede direkte. Dette gir fradragsrett for vedlikeholdskostnader på eiendommen. Endringen medfører at adgangen til direkte ligning med fradragsrett utvides til også å gjelde boligeiendommer som er regulert til spesialområde med formål bevaring etter plan- og bygningsloven § 25 nr. 6.

Dersom eieren velger direkte ligning, skal slik ligning etter gjeldende rett gjennomføres i minst 10 år. Denne bindingstiden foreslås opphevet og erstattet av den vanlige regel om fradragsbegrensning som gjelder ved overgang fra prosentligning til direkte ligning i andre tilfeller, for eksempel ved utleie.

Endringen foreslås å tre i kraft fra og med inntektsåret 2000.

1.2 Gjeldende rett

Fordelen ved å bo i egen bolig fastsettes normalt ved såkalt prosentligning. Prosentligning er i utgangspunktet obligatorisk i de tilfellene vilkårene er oppfylt. Prosentligning medfører at nettoinntekten av boligen fastsettes til 2,5 prosent av ligningsverdi mellom 51 250 kroner og 451 000 kroner og 5 prosent av ligningsverdi som overstiger 451 000 kroner. Idet det er nettoinntekten som fastsettes ved prosentligningen, vil skattyter ikke ha krav på fradrag for faktiske vedlikeholdsutgifter. (Unntak gjelder for vedlikeholdsutgifter/reparasjonsutgifter som skyldes ekstraordinær skade. Slike utgifter kan kreves fradrag for det beløp som overstiger 10 000 kroner.)

For boligeiendommer som er fredet etter kulturminneloven er det gjort unntak fra obligatorisk prosentligning, slik at eieren kan kreve at eiendommen lignede direkte. Direkte ligning medfører at bruttoinntekten settes til vanlig markedsleie for boligen og at det gis fradrag for fradragsberettigede

utgifter i tilknytning til boligen. Dersom eieren velger direkte ligning, skal slik ligning gjennomføres i minst 10 år.

1.3 Departementets vurderinger og forslag

1.3.1 Innledning

Regjeringen anser det som viktig å fremme vern og vedlikehold av kulturminner.

En har i den forbindelse vurdert endringer i skattereglene for å fremme dette formålet. Det vises blant annet til Innst. S. nr. 150 til St.meld. nr. 58 (1997–98), der en samlet energi- og miljøkomite går inn for at «Regjeringen bør gjennomgå de skatter og avgifter som pålegges eiere av kulturminner. Formålet med en slik gjennomgang må være å hindre at avgiftssystemet motvirker privat verneinnsats.» Etter departementets vurdering er endringer i skattereglene et mindre treffsikkert virkemiddel enn direkte tilskudd for å fremme slike formål. Også av budsjettekniske grunner bør støtte til slike formål gis i form av direkte støtte og ikke i form av skattelette. Departementet har imidlertid kommet til at virkeområdet for det någjeldende unntaket fra prosentligning for fredete boliger, som medfører at eieren kan velge at boligen i stedet prosentlignes, bør utvides og at regelen generelt liberaliseres noe.

1.3.2 Utvidelse av adgangen til direkte ligning med fradragsrett for vedlikeholdsutgifter

For fredete boliger har en lenge hatt adgang til å kreve direkte ligning (regnskapsligning) med fradragsrett for blant annet vedlikeholdsutgifter. Dette er etablert som et unntak fra den obligatoriske prosentligning som ellers gjelder når bolig og fritidsbolig brukes av eieren. Fredning etter kulturminneloven er bare aktuelt for et forholdsvis begrenset antall bygninger av kulturhistorisk eller arkitektonisk verdi.

Ikke-fredete boligeiendommer prosentlignes uten fradragsrett for vedlikeholdsutgifter, selv om

de er særlig bevaringsverdige. Dette gjelder også boligeiendommer i område hvor kommunen har gjort særskilt reguleringsvedtak om spesialområde med formål bevaring etter plan- og bygningsloven § 25 nr. 6. Vedlikehold og istandsetting av eiendommer med slikt kommunalt bevaringsvedtak kan kreve særlig kompetanse og eventuelt medføre økte utgifter for eieren.

Ekstraordinært, omfattende vedlikehold på over 10 000 kroner etter skade er direkte fradragsberettiget etter nærmere regler, selv om eiendommen ellers prosentlignes. Men dette gjelder ikke det løpende behov for vedlikehold på grunn av slit og elde. Dessuten vil større, ekstraordinære skader ofte være dekket ved forsikring, slik at fradragsretten får mindre praktisk betydning. Denne fradragsretten er ikke tilstrekkelig til å ivareta behovet for de nevnte eiendommer med bevaringsvedtak.

Dersom eiendommen var direkte lignet før prosentligningen tar til, gjelder det en midlertidig, prosentvis begrenset fradragsrett for faktiske vedlikeholdsutgifter over 10 000 kroner i de fem første årene av prosentligningsperioden. Dette er begrunnet med at den forutgående periode med direkte ligning kan ha akkumulert vedlikeholdsbehov som eieren ikke rakk å dekke før overgangen til prosentligning. En viss fortsatt fradragsmulighet som ettersep inn i prosentligningsperioden har da vært ansett rimelig. Heller ikke denne ordningen gir en tilstrekkelig løsning for bevaringsvedtatte boligeiendommer.

Departementet har kommet til at adgangen til direkte ligning med generell fradragsrett for vedlikeholdsutgifter bør gjelde også de nevnte boligeiendommer med bevaringsvedtak. Direkte fradragsrett vil her kunne stimulere til et aktivt vern av slike bygninger, og vil kunne kompensere for at vedlikeholdsutgiftene kan øke for eieren. Utgiftene er i prinsippet fradragsberettiget etter skattelovens system, som kostnader til drift av inntektsgivende fast eiendom. Effekten av prosentligning er at fradrag for faktiske utgifter avskjæres og i stedet tas hensyn til i en nettosats for inntektsberegning. Omlegging til direkte ligning reverserer denne effekten, men etablerer ikke noe nytt fradragsprinsipp i skatteloven. Fordi omleggingen knyttes til et objektivt moment i form av myndighetsvedtak, på samme måte som for fredning, vil avgrensningen av regelens virkeområde ikke by på skjønsmessige vurderinger fra ligningsmyndighetenes side. Dette gjør omleggingen administrativt langt enklere.

På dette grunnlag fremmer Finansdepartementet forslag om at prosentligning ikke lenger skal være obligatorisk for boligeiendommer som omfattes av kommunalt bevaringsvedtak etter plan- og

bygningsloven § 25 nr.6. Eieren vil dermed kunne velge direkte ligning i stedet for prosentligning ved å kreve det i selvangivelsen. Det foreslås ikrafttreden fra og med inntektsåret 2000.

Det vises til forslag om endring i skatteloven av 1999 § 7–10 syvende ledd.

1.3.3 Fradragsbegrensning i stedet for bindingstid ved overgang til direkte ligning

En fri valgadgang mellom direkte ligning og prosentligning vil lede til hyppig skifte av ligningsmåte etter hva som er skattemessig lønnsomt det enkelte år. Prosentligning er mest lønnsomt i år med små eller ingen vedlikeholdsutgifter, fordi nettoberegningen av inntekt likevel blir lav. Direkte ligning er mest lønnsomt i år med betydelige vedlikeholdsutgifter, fordi vedlikeholdsfradraget da oppveier den noe høyere bruttoinntekt (før fradrag) som normalt ansettes for direkte lignede boligeiendommer. Det er behov for en begrensning for å unngå omfattende skatteplanlegging og oppnå noe mer stabile valg av ligningsmåte, men uten at begrensningen blir for rigid.

For fredete eiendommer gjelder i dag den begrensning at valg av direkte ligning gjelder for minst 10 år om gangen. Dette avholder mange fra å velge slik ligning, fordi de ikke regner med og kanskje heller ikke makter jevnlig høye vedlikeholdskostnader i hele 10 års perioden. Dette er for rigid etter departementets syn.

For vanlige boligeiendommer er skifte av ligningsmåte aktuelt bare ved bruksendring, i form av overgang fra egen bruk til lengre utleie, og omvendt. Til gjengjeld er skifte av ligningsmåte obligatorisk ved slik bruksendring, og binding i for eksempel 10 år har vært uaktuelt. En har her hatt behov for å hindre at overgang fra prosentligning til direkte ligning ved oppstart av en utleieperiode leder til akkumulert vedlikeholdsfradrag i starten av denne perioden. Slike akkumulerte fradrag ville i realiteten innebære dobbeltfradrag, ved at den forutgående prosentligning var basert på standard vedlikeholdsinnsats som faktisk ikke ble utført, og den etterfølgende direkte ligning så medførte fullt fradrag for dette oppsamlede vedlikeholdet.

For å hindre dette gjelder det en prosentvis fradragsbegrensning for vedlikeholdsutgifter over 10 000 kroner pr. år i de fem første årene etter overgangen fra prosentligning til direkte ligning. Begrensningen innebærer at fradrag for utgifter over 10 000 kroner reduseres med 50 prosent det første året (forutsatt minst 5 års forutgående prosentligning), med 40 prosent det andre året og så videre

og ned til 10 prosent det femte året. Fra og med det sjette året med direkte ligning er det full fradragsrett for vedlikeholdsutgifter, uansett nivå.

Departementet er kommet til at reglene om prosentvis fradragsbegrensning bør kunne gjelde også fredete og bevaringsvedtatte boliger som skifter ligningsmåte. Dette gir en smidig og avtrappet avgrensning av fradragsretten i denne overgangssituasjonen. Regelen om 10 års bindingstid for direkte ligning av fredete eiendommer kan da oppheves, og gjøres ikke gjeldende for den nye kategorien bevaringsvedtatte boligeiendommer.

Det vises til forslag om endring i skatteloven av 1999 § 7–10 syvende ledd (opphevelse av siste punktum) og opphevelse av § 7–20 tredje ledd. Ikrafttreden foreslås fra og med inntektsåret 2000.

1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det finnes ca. 3000 eiendommer som er fredet etter kulturminneloven. På usikkert grunnlag kan det anslås at maksimalt 2 prosent av landets boliger ligger i områder regulert til bevaring. Det er svært usikkert hvor mange som vil benytte seg av det utvidede unntaket fra obligatorisk prosentligning. Det er derfor ikke mulig å gi noe anslag over provenytapet endringen vil medføre. På bakgrunn av det begrensede omfanget reglen har, vil imidlertid provenytapet bli relativt beskjedent.

Endringen vil medføre noe merarbeid for ligningsmyndighetene, da det er mer ressurskrevende å kontrollere ligningen av direkte lignede eiendommer enn av prosentlignede eiendommer.

2 Fradragsrett ved inntektsfastsettelsen for gaver til visse frivillige organisasjoner

2.1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag om fradragsrett ved inntektsfastsettelsen for gaver til visse frivillige organisasjoner. Forslaget er en oppfølging av Stortingets vedtak av 18. desember 1998 hvor Stortinget ber Regjeringen legge frem for Stortinget et forslag til hvordan fradragssordningen for fagforeningskontingent fra år 2000 kan omgjøres til en mer generell ordning som også omfatter kontingent/bidrag til andre frivillige organisasjoner.

2.2 Bakgrunn og tidligere utredninger

I Dokument nr. 8:35 (1996–97) fremmet stortingsrepresentantene Solveig Sollie og Einar Stensnæs følgende forslag:

«Stortinget ber Regjeringen fremme forslag om endring i skatteloven § 44 femte ledd slik at det kan kreves fradrag ved inntektsfastsettelsen for gaver til frivillige organisasjoner tilsvarende ordningen for gaver til bestemte forskningsinstitutter.»

På bakgrunn av forslaget gjorde Stortinget 20. juni 1997 følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i forbindelse med den varslede gjennomgang av skatte- og avgiftsregler for frivillige organisasjoner, utrede alternative opplegg for støtte til frivillige organisasjoner, herunder skattefritak knyttet til gaver eller arbeidsinnsats som enkeltpersoner yter til organisasjonene.

Det bes om at det i denne sammenheng skisseres forslag til retningslinjer for en ordning med fradrag i inntektsfastsettelsen for gaver til frivillige organisasjoner, jf. forslag frem satt i Dokument nr. 8:35 (1996–97).»

Regjeringen Jagland la fram en skisse til regler og en vurdering av en ordning med inntektsfradrag

for gaver til frivillige organisasjoner i Ot.prp. nr. 1 (1997–98) Skatteopplegget 1998 – Lovendringer avsnitt 15.1 – 15.6. I Ot.meld. nr. 2 (1997–98) om tilbaketrekning av deler av Ot.prp. nr. 1 (1997–98) trakk Regjeringen Bondevik tilbake *vurderingen og tilrådingen* i avsnitt 15.6.

I forbindelse med behandlingen av Innst. O. nr. 16 (1998–99) gjorde Stortinget den 18. desember 1998 følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen legge fram for Stortinget et forslag til hvordan fradragssordningen for fagforeningskontingent fra år 2000 kan omgjøres til en mer generell ordning som også omfatter kontingent/bidrag til andre frivillige organisasjoner.»

Spørsmålet om gaver til visse frivillige organisasjoner bør være fradragsberettiget, og eventuelt hvordan en slik ordning bør utformes, har også vært vurdert tidligere.

I NOU 1988:17 Frivillige organisasjoner, drøftet utvalget ledet av Lars Korvald om det skulle innføres regler om rett til fradrag i inntekt for bidrag til allmenntilgitt organisasjoner fra private bidragsytere. Utvalgets mindretall gikk inn for en ordning med inntektsfradragsrett for gaver inntil 10 000 kroner. Et flertall frarådet å innføre en slik fradragssordning.

Stortinget ba i 1989 Regjeringen utarbeide en ordning for fradrag i *skatt* for gaver til godkjente ideelle organisasjoner/institusjoner som driver kulturelt, humanitært, religiøst eller sosialpolitisk/helsepolitisk arbeid. Regjeringen Syse la fram sitt forslag i Ot.prp. nr. 1 (1990–91). Ytet gave kunne etter forslaget trekkes fra i gaverenes skatt med 25 prosent av gaven betalt i inntektsåret for inntil 2 500 kroner i klasse 1 og 4 000 kroner i klasse 2. Det ble stilt vilkår om at organisasjonen som hovedregel måtte være landsomfattende og administrativt forhåndsgodkjent, og til organisasjonens regnskapsføring og revisjon. Etter regjeringsskiftet trakk Regjeringen Harlem Brundtland forslaget.

2.3 Gjeldende skatteregler

Etter skatteloven § 44 femte ledd (skatteloven av 26. mars 1999 § 6–42) kan det kreves fradrag i inntekt for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning (forskningsgaver). Regelen i skatteloven § 44 femte ledd utvider fradragsretten som følger av hovedregelen i skatteloven § 44 første ledd (skatteloven av 1999 § 6–1) slik at både lønsmottakere og næringsdrivende kan kreve fradrag også for tilskudd som ikke har tilknytning til skattyterens egen inntektsskapende aktivitet. Fradragsrett etter § 44 femte ledd omfatter i dag blant annet også tilskudd til forskning i regi av ideelle organisasjoner som Landsforeningen for Hjerte- og Lungesyke og Landsforeningen mot kreft. Tilsvarende gjelder bestemmelsen fradragsrett for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for den skattepliktige i hans ervervsvirksomhet.

Etter skatteloven § 44 fjerde ledd nr. 1 (skatteloven av 1999 § 6–20) kan en kreve fradrag i inntekt for kontingent til landsomfattende arbeidstakerorganisasjon som har forhandlingsrett etter lov om offentlige tjenestetvister eller har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene. Også kontingent til Norges Fiskarlag gir fradrag. Fradrag gis bare til lønns- takere eller aktive fiskere som har betalt kontingent. Fradraget er fra 1999 begrenset oppad til 900 kroner. Er foreningen opprettet etter 1. juli 1977, er det innenfor kommunal og privat sektor et vilkår at foreningen er tilsluttet en av hovedorganisasjonene.

2.4 Utenlandsk rett

Departementet har rettet forespørsler til en rekke land hvor det gis skattefritak for gaver til ulike ideelle formål. Nedenfor redegjøres det kort for de ulike ordningene.

2.4.1 Sverige

I Sverige er det ingen generell ordning med fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner.

2.4.2 Danmark

I Danmark har lønns- takere mv. inntektsfradragsrett for gaver som ytes til allmenntilgitt og veldedige foreninger, stiftelser, institusjoner mv. Gaven må utgjøre mer enn 500 danske kroner (ca. NOK

560), og kan ytes i annet enn penger. Maksimalt kan det kreves fradrag for gaver som har en verdi på 5 000 danske kroner (ca. NOK 5600) årlig. Det danske Skatteministeriet opplyser at det regnes med at ca. 85 000 personer får fradrag for gaver på i alt 160 mill. kroner hvert år.

Det gis bare fradrag for gaver som er gitt til foreninger mv. som er administrativt forhåndsgodkjent og som oppfyller visse organisatoriske minstekrav.

Et formål anses som veldedig når støtten ytes til personer innen en videre krets som er kommet i økonomisk ufare.

Allmenntilgitt formål anses å foreligge når støtten kommer en videre krets til gode, såfremt målet utfra en alminnelig fremherskende oppfatning kan karakteriseres som nyttig. Blant slike allmenntilgitt formål nevnes sosiale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømessige, vitenskapelige – herunder forskningsmessige og sykdomsbekjempende, humanitære, undervisningsmessige, religiøse eller nasjonale formål. Også idrettsforeninger og dyrevernorganisasjoner kan anses som allmenntilgitt.

Derimot anses ikke organisasjoner som ivaretar politiske, økonomiske eller ervervsmessige interesser som allmenntilgitt.

2.4.3 Finland

I finsk rett er det etter det opplyste ikke en generell fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner. Juridiske personer har imidlertid fradragsrett ved inntektslikningen for pengegaver til mottakere som har som formål å bevare den finske kulturarven eller understøtte vitenskap eller kunst. Gaven må overstige 5 000 finske mark (ca. NOK 7000) for å være fradragsberettiget.

2.4.4 USA

I USA er det en omfattende adgang for både fysiske og juridiske personer til å kreve fradrag ved inntektslikningen for gaver til frivillige organisasjoner. For å kunne kvalifisere til skattefritak må en organisasjon forhåndsgodkjennes. Skattefritak for gaver gjelder i hovedsak organisasjoner som ikke har erverv til formål og som har religiøst, veldedig, utdannelsesmessig, vitenskapelig eller litterært formål eller som arbeider for å begrense barne- eller dyremishandling. Visse organisasjoner som fremmer nasjonal eller internasjonal amatøriddrett kan også kvalifisere til skattefritak. Videre er det et vilkår for forhåndsgodkjenning at organisasjonen er et selvstendig rettssubjekt etter amerikansk rett.

I utgangspunktet gis det fradrag for gaver ytet både i form av penger og gjenstander, herunder fast eiendom. Den øvre grensen for fradragsberettiget gave er etter nærmere fastsatte retningslinjer henholdsvis 20, 30 og 50 prosent av brutto inntekt.

2.4.5 Storbritannia

I Storbritannia gis skattefordeler gjennom den såkalte charityordningen. The Charity Commisioners har fullmakt til å gi en særskilt charitystatus dersom organisasjonen tilfredsstiller lovverkets krav om allmennyttige formål som er definert som bekjempelse av fattigdom, høying av utdannelsesnivå, fremme av religionen og andre allmennyttige formål. Begrepet antas også å omfatte blant annet miljøvernorganisasjoner. Politiske organisasjoner omfattes ikke av ordningen.

Det er nærmere 160 000 organisasjoner med charity status, og den årlige tilvekst er ca. 4 000.

Charitystatus innebærer inntektsfradrag for givere og en rekke skattefordeler for mottakerne. Fra 1987 er det innført en ordning der lønnstakere i privat såvel som offentlig virksomhet gjennom arbeidsgiveren («payroll-giving») kan gi inntil 900 pund (ca. NOK 11 150) årlig med rett til inntektsfradrag.

2.4.6 Belgia

I Belgia kan gaver til enkelte allmennyttige foreninger, stiftelser mv. trekkes fra ved inntektsligningen. For at gaven skal være fradragsberettiget ved inntektsligningen må det som hovedregel være ytet penger og gaven må utgjøre minst BEF 1000 (ca. NOK 206) pr. organisasjon. For fysiske personer gis det fradrag for gaver som utgjør inntil 10 prosent av giverens nettoinntekt eller maksimalt BEF 10 000 000 (ca. NOK 2 060 000). Selskaper kan tilsvarende trekke fra gaver som utgjør inntil 5 prosent av skattbart overskudd eller BEF 20 000 000 (ca. NOK 4 120 000).

Etter de opplysninger departementet har mottatt omfattes følgende organisasjoner mv. av ordningen:

- navngitte som er opplistet i loven
- administrativt forhåndsgodkjente etter formål. Formålene som kvalifiserer for godkjennelse er kultur, unntatt utdanning og undervisning, vitenskapelig forskning i Belgia, innsats i utviklingsland, miljøvern, hjelp til ofre for naturkatastrofer i Belgia, hjelp til ofre for ulykker i industrien og understøttelse til svakerestilte grupper (veldigighet) i Belgia.

Dersom organisasjonen har ett av formålene som nevnt over stilles i tillegg som vilkår:

- at organisasjonen ikke har erverv til formål
- organisasjonen må være organisert som en juridisk person (selskap mv.)
- organisasjonen må være landsomfattende
- organisasjonen må ikke bruke mer enn 20 prosent av de totale inntektene til administrative omkostninger
- organisasjonen må utstede kvittering til giveren
- organisasjonen må tillate kontroll av regnskap av ligningsmyndighetene når det måtte være nødvendig

2.4.7 Nederland

I Nederland gis det inntektsfradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner som driver med forskning og utdanning eller har religiøse, veldedige eller kulturelle formål. Gaver til tilsvarende utenlandske organisasjoner er også fradragsberettiget når organisasjonen er godkjent av nederlandske ligningsmyndigheter.

En lønnstaker får inntektsfradrag for gaven når den utgjør 1 prosent av brutto inntekt – minst NLG 120 (ca. NOK 454). Den øvre grensen er 10 prosent av brutto inntekt. De tilsvarende grensene for næringsdrivende er minst NLG 500 (ca. NOK 1892) og maksimalt 6 prosent av overskuddet.

2.5 Departementets vurderinger og forslag

Ved utformingen av forslaget har departementet lagt stor vekt på løsninger som gjør ordningen enklest mulig å administrere. Dette gir seg blant annet utslag i at bare organisasjoner av en viss størrelse omfattes, at kun pengegaver gir fradrag, og krav til datamaskinell innberetning av de fradragsberettigede beløpene fra organisasjonene, for å sikre ligningsmyndighetenes de nødvendige maskinelle grunnlagsdata til ligningsbehandlingen. Dette er nødvendig for å opprettholde effekten av den maskinelle ligningsbehandlingen og ligningsetatens muligheter for å øke innsatsen på prioriterte områder, for eksempel arbeid med de mest kompliserte ligningsforhold og avdekking av skatteunndragelser.

2.5.1 Krav til organisasjonens formål

Ved innføring av en ordning med fradragsrett for gaver til visse frivillige organisasjoner må en foreta en nærmere avgrensning av hvilke organisasjoner og institusjoner som skal kvalifisere for å motta gave med inntektsfradrag for giveren.

I Dokument 8:35 (1996–97), der Regjeringen bes utarbeide forslag om en ordning med fradrag i inntekt, nevnes ideelle organisasjoner og institusjoner med humanitære, livssynsmessige, kulturelle eller andre ideelle målsettinger. Videre nevnes organisasjoner som driver virksomheter innen sosial-, helse- og utdanningssektoren og organisasjoner som gjør en betydelig innsats i internasjonalt bistandsarbeid.

Skattefritaket for organisasjoner som «ikke har erverv til formål» i skatteloven § 26 k, omfatter en lang rekke enheter som ikke faller inn under den nevnte intensjonen med ordningen. En kan nevne politiske partier, fagforeninger og andre interesseorganisasjoner, hobby- og fritidsforeninger. Etter departementets vurdering bør det ikke gis adgang til fradrag for gaver til organisasjoner og lag som fortrinnsvis skal tilfredsstillende medlemmenes egne (fritids-) behov, for eksempel voksne personers ønske om å delta i ulike former for idrettsaktiviteter mv. Videre er ikke begrepet kulturformål egnet til en hensiktsmessig avgrensing. Begrepet «kultur» har etter hvert fått et meget omfattende og delvis skiftende innhold, hvor betydningen varierer med i hvilken sammenheng begrepet brukes.

Departementet foreslår at fradragsordningen avgrenses etter liknende kriterier som ble foreslått av Regjeringen Syse i 1991, det vil si frivillige organisasjoner som driver:

- a) omsorgs- og helsefremmende arbeid for barn og ungdom, og for eldre, syke, funksjonshemmede eller andre svakstilte grupper,
- b) kristelig eller annen religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet,
- c) virksomhet til vern av menneskerettigheter og hjelp til utviklingsland,
- d) katastrofehjelp og virksomhet til forebyggelse av ulykker og skader og
- e) miljøvern, naturvern og dyrevern.

Det foreslås videre at også gaver til barne- og ungdomsrettet arbeid innen musikk, teater, litteratur, dans, idrett, friluftsliv og liknende omfattes av en slik fradragsordning. Utenfor ordningen faller gaver til politiske-, faglige- og næringsrettede organisasjoner samt organisasjoner som driver skattepliktig virksomhet.

2.5.2 Generelle krav til organisasjonenes vedtekter mv.

Departementet legger til grunn at en fradragsordning må begrenses til organisasjoner som har nedfelt sitt formål i sine vedtekter. Disse må videre bestemme at midlene skal disponeres for organisasjo-

nens formål ved en eventuell oppløsning av organisasjonen. Gavemottakeren må videre være en juridisk person med fast tilhold/sete her i landet. Fysiske personer kan altså ikke motta gaver med slik virkning.

Av administrative hensyn bør organisasjonen ha varig karakter. Gaver gitt i forbindelse med innsamlingsaksjoner bør ikke gi grunnlag for fradragsrett. På den annen side vil gaver gitt til innsamlingsaksjoner holdt i regi av godkjente organisasjoner være fradragsberettiget etter den ordningen som er skissert. Etter departementets vurdering skulle behovet for innsamling og kanalisering av blant annet nødhjelp være tilfredsstillende dekket gjennom de permanente organisasjonene.

2.5.3 Krav til omfang av organisasjonens virksomhet

Departementet foreslår at fradragsordningen begrenses til organisasjoner med 3000 eller flere medlemmer. Administrative hensyn tilsier at lokale eller regionale organisasjoner, eller organisasjoner som bare driver i ett eller svært få fylker eller på lokalt nivå, ikke omfattes. Departementet har funnet at et krav til medlemstall vil være et enklere kriterium enn et krav om at organisasjonene må være landsomfattende, som foreslått i Ot.prp. nr. 1 (1997–98). Et krav til at organisasjonen er landsomfattende vil også kunne utelukke store organisasjoner som ikke er landsdekkende. Gaver kan komme lokale lag til gode ved at de er tilknyttet en organisasjon som har 3000 eller flere medlemmer.

Hvem som skal regnes som medlem kan reguleres ut fra flere kriterier. En mulighet er at bare medlemmer som betaler kontingent skal regnes med. Dette vil imidlertid kunne utelukke organisasjoner som ikke har betalende medlemmer. Enkelte kirkesamfunn vil for eksempel kunne falle utenfor hvis kontingent blir et krav. En måte å løse dette på er at en også regner som medlem de medlemmer en organisasjon får statsstøtte for. Avgjørende blir da om medlemmet fyller kriteriene i den enkelte statsstøtteordning.

Departementet foreslår at et medlem kan defineres som en person som fyller følgende vilkår: Vedkommende er oppført som medlem etter eget ønske og betaler en årlig kontingent eller organisasjonen mottar statsstøtte for medlemmet. Det foreslås videre at antallet medlemmer må fastsettes den 1. januar i det år gaven gis. Uten en slik regel ville en i grensetilfelle måtte fastsette antall medlemmer for hvert gavetidspunkt. Det gjør det også mulig for organisasjoner som ligger på grensen å planlegge sin økonomi for det kommende år.

Et krav til årlig kontingent eller statsstøtte vil avgrense fradragsordningen til organisasjoner som har et visst omfang og varighet. Midlertidige organisasjoner (aksjoner) vil falle utenfor. Når det må betales en kontingent, som ikke er rent symbolsk, vil det øke terskelen for innmeldelse. Det vil kunne sikre et mer reelt engasjement blant medlemmene.

Når en organisasjon mottar statsstøtte vil vedkommende organisasjon være underlagt kontroll av den myndighet som har ansvaret for statsstøtten. Den enkelte statlige støtteordning vil også ha kriterier som sikrer formålsoppnåelsen.

Kravet til medlemstall er skjønnsmessig fastsatt. Departementet vil av administrative grunner at kun større organisasjoner skal omfattes av ordningen.

Fordi antallet medlemmer vil kunne variere over tid må organisasjonene ha plikt til å melde fra til ligningsmyndighetene når medlemstallet synker under 3000. Stiftelser er selveiende formuesmasser som ikke har medlemmer. Enkelte stiftelser driver utstrakt arbeide innen de områder ordningen skal omfatte. Krav til medlemmer vil derfor kunne utelukke disse. Derfor foreslås at også stiftelser omfattes av ordningen, hvis de oppfyller de øvrige vilkårene for fradragsrett, dersom de er offentlige stiftelser etter lov om stiftelser av 23. mai 1980 nr. 11.

Etter stiftelsesloven § 16 nr. 3 og forskrift av 10. oktober 1990 nr. 797, må stiftelsen for å bli stadfestet som offentlig ha en grunnkapital på minst 200 000 kroner, og en forvaltningskapital som står i rimelig forhold til formålet. Videre foreslår departementet at stiftelsen må motta offentlig støtte. Kravet til offentlig støtte er satt av administrative grunner. Et krav om offentlig støtte vil innebære en kontroll med stiftelsens virksomhet. Det er større behov for kontroll med stiftelser, enn med medlemssorganisasjoner som har flere tusen medlemmer. Stiftelser kan bli drevet av få personer.

2.5.4 Krav til gavens art

Hensynet til at gaveordningen skal bidra til å styrke de frivillige organisasjonenes økonomiske stilling og evne til å virkeliggjøre sine målsettinger, tilsier at det stilles krav både til gavenes art og forvaltningen av gavemidlene.

For at det ikke skal oppstå tvil om at det faktisk er ytet en gave, må det være et vilkår at giver ikke har betinget seg noen motytelse. Departementet legger videre til grunn at det av administrative hensyn bare kan innrømmes fradrag for pengegaver. En fradragsrett for verdien av gjenstander eller arbeidsinnsats vil medføre meget betydelige verdsettelses- og kontrollproblemer. Det regnes eksempel-

vis ikke som pengegave hvis en eiendel blir solgt på kreditt til organisasjonen og fordringen blir ettergitt. Heller ikke gavesalg av gjenstander kan godtas, fordi en da må verdsette gjenstanden for å finne ut verdien av gaven.

Ettersom hensikten med fradragsordningen er å styrke organisasjonens økonomiske stilling, kan ikke ordinære medlemskontingenter gi grunnlag for fradragsrett. Hensikten er at skattefradraget skal stimulere medlemmene (og andre) til å gi gaver utover kontingenten. Hvis det også blir gitt skattefradrag for kontingenten, vil resultatet kunne bli at medlemmene får fradrag uten at organisasjonene får bedre økonomi.

En er oppmerksom på faren for at medlemskontingenter etterhvert omdefinieres til gaver, som gir rett til inntektsfradrag. Se også NOU 1988:17 Frivillige organisasjoner på side 210 hvor dette påpekes som et problem ved en gavefradragsordning. Gaver som ytes av medlemmer bør samordnes med medlemskontingenten ved at medlemmer bare gis inntektsfradrag for ytelser utover medlemskontingenten. Forskriftshjemmelen i femte ledd kan brukes til å presisere hva som skal regnes som kontingent. Hvis det blir vanlig at medlemskontingenter blir satt ned eller faller bort, må ordningen med fradrag vurderes på nytt.

2.5.5 Krav til forvaltning av gavene, regnskapsføring, revisjon og sanksjoner

I lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven) er regnskapsplikten i hovedsak knyttet til foretaksform. Det er dessuten regnskapsplikt for foreninger med økonomisk formål og andre foreninger som har eiendeler med verdi over 20 mill. kroner eller har mer enn 20 ansatte. Loven medfører derfor regnskapsplikt for bare et fåtall frivillige organisasjoner. Frivillige organisasjoner kan dessuten føre regnskap eller liknende i henhold til interne regler.

Hensynet til at ligningsmyndighetene skal kunne etterprøve om det er gitt gaver og at gavemidlene har gått til de angitte formål, tilsier at organisasjonene pålegges å føre en form for regnskap. Departementet viser til at det foreslås at organisasjoner som mottar gaver med rett til inntektsfradrag vil ha plikt til å levere oppgave etter reglene i ligningsloven kapittel 6, jf. nedenfor under punkt 6.6. Etter ligningsloven § 6–1 nr. 2 har departementet hjemmel for å utforme nærmere regler om noteringsplikt for de oppgavepliktige, jf. § 6–1 nr. 1 og nr. 2.

Organisasjonen må sørge for at gavene forval-

tes på en sikker måte, ved at gaveinntektene er regnskapsmessig atskilt fra dens øvrige midler. Gavemidlene skal utelukkende kunne anvendes til å virkeliggjøre organisasjonens formål, men det er ikke til hinder for at midlene også brukes til å betale for nødvendig administrasjon. Regnskapsføringen skal innrettes slik at det kan etterprøves om vilkårene for fradragsrett er oppfylt.

For å sikre tilfredsstillende kvalitet på slike regnskap må organisasjonene også pålegges plikt til å få sitt regnskap revidert av autorisert revisor.

Departementet har vurdert hvilke konsekvenser brudd på vilkårene for å motta gaver som gir rett til inntektsfradrag bør få for organisasjonene.

Ligningsmyndighetene bør ved grove brudd på vilkårene gis adgang til å komme med en reaksjon slik at organisasjonen i ett eller flere år mister retten til å motta gaver som giveren kan kreve inntektsfradrag for.

Departementet har videre vurdert om den motakende organisasjonen ved vilkårsbrudd skulle pålegges å betale tilbake den reduserte skatt, som giverne har oppnådd. Etter departementets vurdering vil imidlertid dette kunne bli en svært streng reaksjon ved mindre utilsiktede brudd på vilkårene. Departementet antar videre at en del av de skattyterne som har gitt gaver, ville kunne fått fradrag for gaver til andre organisasjoner, fordi de totalt har gitt mer enn 900 kroner i fradragsberettigede gaver, eventuelt i kombinasjon med fagforeningskontingent. Provenytapet ved vilkårsbrudd tilsvarer således ikke nødvendigvis de innberettede gavene multiplisert med skattesatsen for alminnelig inntekt til vedkommende organisasjon. Å skulle skille ut de givere som kun har gitt gaver til vedkommende organisasjon vil på den annen side være svært ressurskrevende. Departementet har etter en samlet vurdering kommet fram til at det ikke skal innføres noen slik plikt til å tilbakebetale den reduserte skatten. Så lenge vilkårene ikke er oppfylt, vil det ikke kunne gis fradrag i fremtiden.

Ved bevisste brudd på vilkårene vil straff etter ligningsloven kapittel 12 kunne komme til anvendelse.

2.5.6 Krav til organisasjonens innberetninger

Departementet foreslår at den enkelte organisasjons sentrale ledd pålegges å administrere og forvalte gavemidlene som mottas. Ligningsmyndighetene vil da få et mindre antall innberetningspliktige å forholde seg til, og de administrative byrdene ved fradragsordning begrenses. En slik sentralisert innberetning vil også medføre en profesjonalisering av

innberetningen som vil redusere farene for uriktige og mangelfulle innberetninger. Departementet foreslår tilsvarende at gaven ikke kan gis via organisasjonens regionale lag, men at den må gis direkte til organisasjonens sentrale ledd.

Administrativt må fradragsordningen tilpasses systemet med forhåndsutfylt selvangivelse. Under dette systemet skal ligningskontorene primært basere ligningen på innberettede inntekts- og fradragssoppgaver for hver enkelt skattyter.

Det må derfor oppstilles som vilkår for fradragsrett at den enkelte organisasjons sentrale ledd har sendt maskinlesbare oppgaver til Skattedirektoratet inneholdende blant annet giverens navn, fødselsnummer/organisasjonsnummer og gavebeløpets størrelse.

Disse opplysningene må organisasjonen registrere i forbindelse med mottakelse av gaven. Det vil innebære en betydelig merbelastning for ligningsmyndighetene dersom slike oppgaver skal kunne gis i annen form enn på maskinlesbart medium. Det må derfor være et krav for fradrag at oppgavene leveres på maskinlesbart medium i samsvar med den beskrivelse av de datatekniske krav for innberetning som utarbeides av Skattedirektoratet og innen en frist som fastsettes av Skattedirektoratet. Oppgavegiver må dessuten sende årsoppgave til giver, hvor det bl.a. fremgår at likelydende opplysninger er sendt ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 6–17 nr. 3. I et system med maskinell ligningsbehandling er det nødvendig å kunne foreta en enhetlig og sikker identifikasjon av gavemottakeren, det vil si den oppgavepliktige. Det er kun Enhetsregisteret, hvor registrering medfører tildeeling av organisasjonsnummer, som i dag kan avlevere en sikker identitet på juridiske personer. Departementet foreslår på denne bakgrunn at fradragsordningen begrenses til organisasjoner som er registrert i Enhetsregisteret. For registrering vil Enhetsregisteret kreve at en vedlegger stiftelsesdokumenter og vedtekter. Etter lov av 3. juni 1994 nr. 15 § 12 annet ledd jf. § 4 har alle selskaper, foreninger og stiftelser rett til å registrere seg.

2.5.7 Forhåndsvurdering av organisasjonene

Etter departementets vurdering er det for gaver til frivillige organisasjoner ønskelig med en form for administrativ forhåndsvurdering av de aktuelle organisasjonene. En unngår på den måten at hvert enkelt ligningskontor må ta standpunkt til alle de gavemottakere som har blitt tilgodesett fra skattytere i vedkommende kommune. Dette vil også skape forutberegnelighet for organisasjonene og giverne.

Departementet foreslår at en administrativ for-

håndsvurdering av hvilke frivillige organisasjoner som skal omfattes av en eventuell fradragsordning foretas etter samme retningslinjer som for forskningsinstitusjoner etter skatteloven § 44 femte ledd. I brev til Skattedirektoratet av 23. juli 1992 instruerte departementet de underliggende etater om å iverksette gjeldende ordning med administrativ forhåndsvurdering av om forskningsinstitusjonen tilfredsstiller vilkårene for å motta tilskudd med fradragsrett for giveren. Ordningen er i hovedsak følgende:

Forespørsler om forhåndsgodkjenning skal rettes til fylkesskattekontoret (i Oslo: ligningskontoret), i det fylket institusjonen har sitt sete. Fylkesskattekontoret meddeler sitt standpunkt til Skattedirektoratet som, hvis det ikke har innvendinger, fører institusjonen opp på en liste over institusjoner som anses å oppfylle vilkårene i skatteloven § 44 femte ledd. Listen tas inn i lignings-ABC, og gjelder som instruks til ligningskontorene.

Frdrag etter § 44 femte ledd kan ikke nektes utelukkende med den begrunnelse at mottakerinstitusjonen ikke står på listen. Ligningskontoret må i slike tilfeller kontakte fylkesskattekontoret i mottakerens hjemfylke for å få klarlagt om frdrag skal gis.

En mottakerinstitusjon som er uenig med fylkesskattekontoret kan forelegge saken for Skattedirektoratet, som på vanlig måte kan instruere fylkesskattekontoret og ligningskontoret. Skattedirektoratet kan også på eget initiativ føre opp organisasjoner som antas å fylle vilkårene.

En avgjørelse av om en institusjon faller inn under ordningen er ingen ligningsavgjørelse, men er en faglig uttalelse som normalt vil bli avgjørende for de aktuelle tilfeller under selve ligningsbehandlingen.

En ordning med administrativ forhåndsvurdering vil være ressurskrevende, og Skattedirektoratet har uttalt om dette:

«Eksisterende ordning med fradragsrett for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår forskning, jf. skatteloven § 44 femte ledd, praktiseres slik at fylkesskattekontoret (Oslo likningskontor) i det fylket der instituttet er hjemmehørende foretar en forhåndsgodkjenning av den aktuelle innretningen. Potensialet for antall organisasjoner og lag mv. som vil falle inn under ordningen vil imidlertid være så stort at det av ressursmessige årsaker ikke vil være forsvarlig å pålegge fylkesskattekontoret å administrere en tilsvarende ordning for frivillige organisasjoner. Det kan således ikke påregnes noen kontroll av hvorvidt hver enkelt organisasjon tilfredsstiller de fastsatte kri-

terier for at fradragsrett skal foreligge. En eventuell kontroll vil måtte foretas under ligningsbehandlingen av den enkelte bidragsyter.»

Denne uttalelsen forutsatte imidlertid et større antall mottakere enn det som foreslås her. I brev av 27. juli 1999 skriver Skattedirektoratet:

«Selv om det også etter det foreslåtte opplegg vil kunne bli mange oppgavegivere, mener vi at kontrollen kan skje ved at det bygges opp et register i direktoratet på grunnlag av forhåndsvurderinger og -godkjennelser fra fylkesskattekontorene.»

Departementet antar at behovet for registrering og kontroll med organisasjonene vil være størst i forbindelse med en eventuell innføring av fradragsrett for gaver. Når ordningen har virket en tid, vil pågangen for nyregistrering avta. Departementet vil følge ressursbehovet hos fylkesskattekontorene i forbindelse med en eventuell innføring av en fradragsordning.

Departementet legger til grunn at en slik ordning med administrativ uttalelse om vilkårene er oppfylt for frivillige organisasjoner, kan gjennomføres gjennom den alminnelige instruksjonsmyndigheten. Det er således ikke nødvendig å lovfeste ordningen.

2.5.8 Frdrag i inntekt

Departementet foreslår at frdrag for gaver til frivillige organisasjoner gis som et frdrag i inntekt. I utgangspunktet er inntektsfrdrag administrativt enklest å håndtere ved ligningen. Dette gjelder også ved maskinell ligningsbehandling som benyttes ved systemene med forhåndsfylt selvangivelse.

Adgangen til å kreve inntektsfrdrag må avgrenses mot mindre beløp. Begrensningen er nødvendig for å unngå det administrative merarbeid som vil følge med fradragsrett for et betydelig antall mindre beløp. På bakgrunn av dette foreslår departementet en nedre grense på 500 kroner. Årets gaver fra en person til en og samme organisasjon kan imidlertid legges sammen. Gaver til flere organisasjoner bør imidlertid av administrative grunner ikke kunne legges sammen ved anvendelsen av den nedre grensen.

Frdrag for gaver til frivillige organisasjoner går ikke inn under minstefradraget. Fordi fagforeningsfradraget er stedbundet, jf. skatteloven § 45 (skatteloven av 1999 § 6–90) og fradraget for gaver til frivillige organisasjoner skal samordnes med dette, må fradraget for gaver til frivillige organisasjo-

ner også betraktes som stedbundet. Fagforeningsfradraget er stedbundet fordi det refererer seg til en bestemt inntektskilde, dvs. arbeidslønnen. Fagforeningsfradrag og gaver til frivillige organisasjoner skal følgelig trekkes fra i samme inntekt, og dermed i samme kommune.

2.5.9 Forskriftshjemmel

I forslagens femte ledd er det gitt hjemmel for departementet til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen. Nærmere regler om hvem som skal regnes som medlemmer kan her gis. Videre kan departementet gi nærmere regler om skillet mellom kontingent og gave. Videre kan det gis regler om at selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens vedtekter skal inneholde bestemmelser om dets formål, at mottatte gaver skal nyttes til ett eller flere av de formål som er nevnt i § 6–50 første ledd, og at midlene skal tilfalle ett eller flere av disse formålene ved en eventuell oppløsning. Det kan gis regler om at selskapet, stiftelsen eller sammenslutningen skal føre regnskap over mottatte gaver, herunder at gavene er brukt til de nevnte formål, og at regnskapet skal være revidert av statsautorisert eller registrert revisor. Det kan også stilles som krav at organisasjonene er registrert i Enhetsregisteret. Det kan også stilles krav om at organisasjonens sentrale ledd skal motta gaven og sende de nødvendige opplysninger til Skattedirektoratet i maskinlesbar form, innen fastsatte frister. Nærmere regler om gjennomføringen av bestemmelsen i § 6–50 kan også gis. Forskriftskompetansen kan delegeres til Skattedirektoratet.

2.5.10 Økonomiske og administrative konsekvenser

Etter de regler som gjelder i 1999 er det isolerte provenytapet av fradraget for fagforeningskontin-

gent beregnet til om lag 300 mill. kroner for 1999. Hvis adgangen til fradrag utvides til også å omfatte bidrag/gaver til frivillige organisasjoner, vil provenytapet av ordningen bli noe større. Hvis det antas at 20 prosent av de yrkesaktive som i dag ikke har fradrag for fagforeningskontingent får et fradrag på 500 kroner, gir det et påløpt provenytap fra personlige skattytere på i størrelsesorden 50 mill. kroner i 2000. Det vil også være et visst provenytap knyttet til å innføre et fradrag for bidrag/gaver til frivillige organisasjoner også for etterskuddspliktige skattytere (aksjeselskaper mv.), men dette vil være betydelig lavere enn i eksempelet for personlige skattytere.

Ordningen med forhåndsgodkjennelse vil i oppstartsfasen kreve ekstra ressurser hos fylkesskattedkontorene. Etter oppstartsfasen vil det bli færre saker i året. Når det gjelder godkjennelse av forskningsinstitusjoner viser tilbakemelding fra utvalgte fylkesskattedkontorer at det er få saker i året. Antallet saker etter nåværende § 44 femte ledd varierte fra 2 til 6 i året. Siden undersøkelsen ikke gjaldt alle kontorer tas det forbehold om at enkelte kontorer kan ha flere saker. Også Skattedirektoratet vil få ekstraarbeide i en overgangsfase. Det må delta i godkjennelsesarbeidet og det må forberede mottaket av informasjon fra organisasjonene.

2.6 Lovforslaget og ikrafttredelse

Departementet foreslår en ny bestemmelse i skatte- loven § 6–50 slik at det blir adgang for alle skattytere til å kreve fradrag ved inntektsansettelsen for gaver til visse frivillige organisasjoner. Departementet foreslår at ordningen med fradrag for gaver trer i kraft fra og med inntektsåret 2000.

Reglene om maskinell innberetning foreslås tatt inn i ligningsloven §§ 6–6 og 6–16. Disse endringene foreslås også satt i kraft f.o.m. inntektsåret 2000.

3 Endringer i reglene om konsernbidrag

3.1 Innledning og sammendrag

I forbindelse med statsbudsjettet for 1999 ble inntekts- og formuesskatten for etterskuddspliktige skattytere (aksjeselskaper mv.) gjort fullt ut statlig med virkning fra og med inntektsåret 1998. Omleggingen var en del av oppfølgingen av St.prp. nr. 60 (1997–98) Om kommuneøkonomien. Omleggingen innebærer at alle skattytere som omfattes av reglene om konsernbidrag i selskapsskatteloven §§ 1–3 til 1–5, kun er skattepliktige til staten. Det ble foretatt enkelte endringer i skattelovgivningen for å tilpasse denne til omleggingen til ren statsskatt, jf. Ot.prp. nr. 1 (1998–99) kapittel 10 og St.prp. nr. 1 (1998–99). I Ot.prp. nr. 1 (1998–99) varslet departementet at innføringen av statlig selskapsskatt for etterskuddspliktige kunne gi grunnlag for endringer i reglene om konsernbidrag.

Finansdepartementet foreslår å oppheve begrensninger i adgangen til å yte konsernbidrag mellom selskaper som er hjemmehørende i ulike kommuner. Videre foreslås det å innføre et generelt skattefritak for mottatt konsernbidrag som giverselskapet ikke får fradrag for. En slik endring vil innebære at giverselskapet kan yte konsernbidrag utover selskapets alminnelige inntekt uten at deler av bidraget blir gjenstand for dobbeltbeskatning. Etter dagens regler vil den del av konsernbidraget som overstiger giverselskapets alminnelige inntekt, være skattepliktig for mottaker med mindre giverselskapet er hjemmehørende i en annen kommune enn mottakerselskapet. Det foreslås videre at en skal ta hensyn til konsernbidrag som giveren ikke får fradrag for, og som ikke skal skattlegges hos mottakeren, ved fastsettelsen av det årlige RISK-beløpet etter selskapsskatteloven kapittel 5. Videre foreslås det å oppheve bestemmelsen i selskapsskatteloven § 1–5 nr. 2, som åpner for at departementet kan dispensere fra kravet om at mottaker av konsernbidrag må være norsk selskap.

Departementet legger til grunn at forslagene til endringer i konsernbidragsreglene samlet sett vil innebære forenklinger både for skattyter og for ligningsmyndighetene.

3.2 Gjeldende rett

3.2.1 Innledning

Aksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger anses som selvstendige skattesubjekter uten hensyn til om selskapet eller sammenslutningen inngår i et konsern, jf. skatteloven § 15 første ledd bokstav b og § 15 A. Dette innebærer at fastsettelsen av skattepliktig inntekt skjer i det enkelte selskap, og i utgangspunktet uavhengig av resultatet i de øvrige selskapene som inngår i samme konsern.

Etter selskapsskatteloven §§ 1–3 til 1–5 kan aksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger som inngår i et konsern, samordne skattepliktig inntekt i konsernselskapene ved at det ytes konsernbidrag. For at selskapene skal inngå i et skattekonsern, må morselskapet eie mer enn ni ti-deler av aksjene i datterselskapet, samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Den skattemessige samordningen i konsernet skjer ved at konsernbidrag på visse vilkår er fradragsberettiget for giveren og skattepliktig for mottakeren.

3.2.2 Bakgrunnen for konsernbidragsordningen

Ved endringslov av 21. desember 1979 nr. 63, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–80) og Innst. O. nr. 18 for samme år, ble reglene om konsernbidrag tatt inn i aksjeskatteloven § 15. I forbindelse med skattereformen i 1992 ble reglene flyttet til selskapsskatteloven §§ 1–3 til 1–5. Flyttingen medførte ingen materielle endringer av reglene.

Hovedsiktemålet med konsernbidragsreglene var et ønske om skatteregler som var mer nøytrale i valget mellom å organisere virksomheten i konsern eller i ett stort selskap. Tidligere var det ikke mulig å avregne overskudd fra ett selskap i et konsern mot underskudd fra et annet selskap i samme konsern, med virkning for ligningen. Dette gjaldt også i tilfeller hvor selskapene hadde samme eiere, og hvor det var nær økonomisk og administrativ integrasjon mellom selskapene. Et konsern kunne derfor måtte betale skatt selv om det som helhet gikk

med underskudd. Dette kunne unngås dersom selskapene i konsernet fusjonerte og organiserte seg som ett stort selskap.

Det fremgår av forarbeidene til endringslov av 21. desember 1979 nr. 63 at departementet også la vekt på at skattereglene burde gi konserner adgang til å foreta investeringer i det selskap hvor dette ut fra en forretningsmessig vurdering var mest ønskelig. Departementet mente at konsernbidrag også burde kunne benyttes til å bygge opp reserver hos mottakeren.

3.2.3 Anvendelsesområdet for konsernbidragsordningen

Hensynene bak konsernbidragsordningen tilsier at reglene om konsernbidrag bare kommer til anvendelse på grupper av selskaper hvor både selskapsform og eierforhold kan sammenlignes med virksomhet drevet i ett stort selskap. Reglene innebærer avgrensninger i forhold til selskapstyper og krav til eierforhold. Videre medfører hensynet til det norske skattefundamentet en avgrensning til selskaper mv. med skattemessig tilknytning til Norge.

Konsernbidragsreglene er inntatt i selskapskatteloven kapittel 1. Fra og med 1. januar 2000 er de overført til skatteloven av 26. mars 1999 kapittel 10. Dette har ikke medført materielle endringer i reglene. Det fremgår av selskapsskatteloven § 1–1 nr. 1 at reglene om konsernbidrag gjelder for aksjeselskaper samt likestilte selskaper og sammenslutninger. Med likestilt selskap og sammenslutning menes sparebank, annet selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap, samt selskap og sammenslutning som noen eier formuesandeler i, eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. Det er videre særskilt angitt at reglene også gjelder for statsforetak og Postbanken BA.

Anvendelsesområdet for konsernbidragsreglene avgrenses ytterligere ved at de er begrenset til å gjelde for norske selskaper og sammenslutninger, jf. selskapsskatteloven § 1–5. Med «norske» selskaper og sammenslutninger menes selskaper som er hjemmehørende i Norge i skatterettslig betydning. Et sentralt moment her vil være om selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge, jf. skatteloven av 1911 § 15 første ledd bokstav b.

For at et aksjeselskap skal kunne påberope seg reglene om konsernbidrag, kreves det også at de tilhører samme konsern i aksjelovens forstand, jf. § 1–3 i aksjeloven og allmennaksjeloven. Aksjelove-

nes konsernbegrep innebærer i utgangspunktet et krav om at morselskapet må eie aksjer eller andeler som representerer et flertall av stemmene på generalforsamlingen i det andre selskapet. Eierkravet kan imidlertid også oppfylles ved at et morselskap gjennom ett eller flere datterselskaper til sammen eier et slikt antall aksjer i et annet selskap at de representerer flertallet av stemmene.

For at det skal foreligge et konsern etter selskapsskatteloven kreves det at morselskapet eier «mer enn ni tideler» av aksjene i datterselskapet, samt at morselskapet må ha mer enn ni tideler av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. selskapsskatteloven § 1–5 nr. 1 annet punktum. For andre selskaper og sammenslutninger som ikke omfattes av aksjeloven, må det stilles tilsvarende krav om tilknytning. Begge kravene må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. Eierkravet anses også oppfylt dersom morselskapet sammen med et datterselskap eier mer enn ni tideler av et annet datterselskap. Dette forutsetter imidlertid at morselskapet eier mer enn ni tideler i det første datterselskapet. Kravet om mer enn ni tideler eierandel må ses på bakgrunn av at konsernbidragsreglene skal gjelde for de tilfeller hvor alternativet er å organisere virksomheten i ett stort selskap. Hensynet til minoritetsaksjonærene tilsier også at eierkravet settes så høyt.

3.2.4 Skattemessig samordning etter konsernbidragsordningen

Etter selskapsskatteloven § 1–3 kan et aksjeselskap, samt likestilt selskap og sammenslutning, kreve fradrag i inntekten for konsernbidrag som ytes til et annet selskap i samme konsern. Tilsvarende er konsernbidrag som hovedregel skattepliktig inntekt for det mottakende selskap, jf. selskapskatteloven § 1–4. Konsernbidraget regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren i samme inntektsår som det er fradragsberettiget for giveren.

Konsernbidragsordningen innebærer at en kan benytte skattemessige overskudd i konsernselskaper til å utligne skattemessig underskudd i selskaper innen samme konsern. På den måten åpnes det adgang til en skattemessig samordning mellom konsernselskaper som i betydelig utstrekning svarer til den skattemessige samordningen som skjer i ett stort selskap med flere filialer eller avdelinger. Ulike typer begrensninger i konsernbidragets størrelse innebærer imidlertid at muligheten til skattemessig samordning i varierende grad kan bli innnevret.

3.2.5 Nærmere om rammene for konsernbidragets størrelse

Det er gitt flere begrensninger i konsernbidragets størrelse som i varierende grad begrenser muligheten til skattemessig samordning i konsernforhold. Begrensningene er begrunnet dels i hensynet til selskapenes kreditorer og dels i hensynet til kommunenes skattefundamenter. Også formålet med konsernbidragsordningen har begrunnet begrensninger i adgangen til skattemessig samordning gjennom konsernbidrag.

Etter selskapsskatteloven § 1–3 nr. 1 første punktum kan det kreves fradrag for konsernbidrag ved inntektslikningen i den utstrekning dette ligger innenfor selskapets skattepliktige inntekt. Begrensningene innebærer at det ikke er mulig å skape et skattemessig fremførbart underskudd ved å yte konsernbidrag utover alminnelig inntekt. Dette betyr at det overskytende bidraget ikke vil være fradragsberettiget. Skatteplikten for bidragsmottaker er imidlertid uavhengig av yters fradragsrett, slik at det overskytende bidraget vil bli gjenstand for dobbeltbeskatning.

Etter selskapsskatteloven § 1–3 nr. 2 kommer konsernbidrag ikke til fradrag dersom konsernbidraget overstiger det ligningsmessige underskuddet i det mottakende selskap og det ytende selskap er hjemmehørende i en annen kommune enn mottakerselskapet. Dersom flere selskaper yter konsernbidrag til samme selskap, og det samlede bidraget er større enn mottakerselskapets ligningsmessige underskudd, skal det foretas en forholdsmessig fordeling etter størrelsen på hvert selskaps konsernbidrag. Etter selskapsskatteloven § 1–4 skal mottaker i slike tilfeller ikke skattlegges for et høyere beløp enn det giver får fradrag for. I dette tilfellet hindres dermed dobbeltbeskatning når det ytes konsernbidrag utover begrensningen i fradragsretten.

I selskapsskatteloven § 1–3 nr. 3 og 4 er det fastsatt begrensninger i adgangen til å yte konsernbidrag ved inntekt fra petroleumsvirksomhet og kraftforetak. Begrensningene har sammenheng med de særskilte skattereglene som gjelder for disse typer virksomheter.

Det fremgår videre av selskapsskatteloven § 1–3 nr. 1 at konsernbidrag må være lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler. Etter disse lovenes § 3–9 nr. 3 er konsernbidrag underlagt de samme begrensninger som gjelder for utdeling av utbytte til aksjonærene.

3.3 Høringsinstansenes merknader

Finansdepartementets forslag til endringer i konsernbidragsreglene ble sendt på høring den 9. juni 1999, med høringsfrist den 17. august 1999.

I høringsnotatet foreslo departementet å oppheve begrensningene i adgangen til å yte konsernbidrag mellom selskaper som er hjemmehørende i ulike kommuner. Videre ble det foreslått å innføre et generelt skattefritak for mottatt konsernbidrag som giverselskapet ikke får fradrag for. Det ble også foreslått at en skal ta hensyn til konsernbidrag som giveren ikke får fradrag for, og som ikke skal skattlegges hos mottakeren, ved fastsettelsen av det årlige RISK-beløp etter selskapsskatteloven kapittel 5. Departementet foreslo også å oppheve bestemmelsen i selskapsskatteloven § 1–5 nr. 2, som åpner for at departementet kan dispensere fra kravet om at mottaker av konsernbidrag må være et norsk selskap.

Følgende instanser hadde ingen merknader til forslagene: Justisdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Olje- og energidepartementet, Landslaget for Regnskapskonsulenter, Landsorganisasjonen i Norge, Norges Kemner- og Kommunekassererforbund, Skatteetatens Landsforening, Verdipapirsentralen, Den norske Revisorforening, Den norske Advokatforening, Aksjespareforeningen i Norge og Norges Forsikringsforbund.

Ligningsutvalget, Skattebetalerforeningen, Forbrukersamvirket, Norges Skatterevisorers Landsforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Næringslivets Hovedorganisasjon og Den norske Bankforening har enkelte merknader til de ovennevnte forslag. Disse støtter i det vesentlige departementets forslag.

Skattedirektoratet har følgende merknader til departementets forslag om å innføre skattefritak for konsernbidrag som giverselskapet ikke får fradrag for:

«Når det gjelder skattefrihet for konsernbidrag giveren ikke har fått fradrag for etter § 1–3 nr 1 kan det enten gjelde konsernbidrag som overstiger skattepliktig alminnelig inntekt eller konsernbidrag som er ulovlig i forhold til aksjeloven. Etter gjeldende rett er konsernbidrag som ikke er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler skattepliktig inntekt for mottakeren. Dette fremgår ikke klart av ordlyden i § 1–4 nr 1 første punktum, men kan utledes av sammenhengen mellom reglene, forarbeider og teori. Det stilles spørsmål om departementet har ment å endre gjeldende rett på dette punktet.»

Videre har Skattedirektoratet merknader til departementets forslag om å endre beregningsgrunnlaget for RISK ved at man skal ta hensyn til konsernbidrag uavhengig av fradragsrett for giver og skatteplikt for mottaker. Skattedirektoratet påpeker at det ikke er angitt hvordan en slik endring skal gjennomføres i praksis. Direktoratet foreslår at endringen inntas i selskapsskatteloven § 5–5 nr. 2, som angir beregningsgrunnlaget for reguleringen av selskapets skattlagte kapital, i stedet for i selskapsskatteloven § 1–4. Norges Skatterevisorers Landsforening gir i sin høringsuttalelse uttrykk for tilsvarende oppfatning.

3.4 Departementets vurderinger og forslag

3.4.1 Opphevelse av begrensninger i adgangen til å yte konsernbidrag med skattemessig virkning over kommunegrensene

I høringsnotatet foreslo departementet å oppheve selskapsskatteloven § 1–3 nr. 2, som begrenser adgangen til å yte konsernbidrag mellom selskaper som er hjemmehørende i ulike kommuner. Flere av høringsinstansene støttet departementets forslag. De øvrige instanser hadde ingen merknader til forslaget.

Etter selskapsskatteloven § 1–3 nr. 2 kommer konsernbidrag ikke til fradrag dersom konsernbidraget overstiger det ligningsmessige underskuddet i det mottakende selskap, og det ytende selskap er hjemmehørende i en annen kommune enn mottakerselskapet. Bestemmelsen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1990, jf. Ot.prp. nr. 52 (1989–90) og Innst. O. nr. 38 (1989–90). Bakgrunnen for å innføre en slik begrensning var at konsernene ikke skulle overføre skattefundamenter fra en kommune til en annen utover det som var nødvendig for å oppnå skattemessig samordning.

Begrensningen innebærer at det ikke er mulig å benytte konsernbidrag til å skape skattepliktig inntekt i et selskap som er hjemmehørende i en annen kommune. Det kan riktignok ytes konsernbidrag utover mottakers skattemessige underskudd, men da uten at bidraget får skattemessige konsekvenser. Dersom det mottakende selskap har inntektsført aksjeutbytte, vil dette redusere det ligningsmessige underskuddet som danner grensen for fradragsberettiget konsernbidrag for giveren. Har mottaker krav på godtgjørelsesfradrag ved beskatning av aksjeutbytte, vil disse ikke komme effektivt til fradrag da det som nevnt ikke er anledning til å

bygge opp skattepliktig inntekt hos mottaker gjennom å yte konsernbidrag. Det samme gjelder kreditfradrag for skatt betalt i utlandet. Godtgjørelsesfradraget må i stedet fremføres, mens det for kreditfradrag ikke foreligger noen alminnelig fremføringsrett. Kreditfradraget vil således være tapt med mindre det dreier seg om fradrag for skatt på utbytte fra utenlandsk datterselskap som kan fremføres etter selskapsskatteloven § 1–8, jf. § 1–7.

Begrensningen i adgangen til å yte konsernbidrag over kommunegrensene innebærer mindre adgang til skattemessig samordning i konsernforhold enn det som gjelder for virksomhet drevet i ett stort selskap. Den skattemessige samordningsadgangen er i praksis blitt innsnevret etter innføringen av godtgjørelsesmetoden ved beskatning av aksjeutbytte. Før skattereformen var aksjeutbytte skattefritt for mottaker ved kommuneskatteligningen, og påvirket dermed ikke grensen for konsernbidrag med fradragsrett (som ble beregnet på grunnlag av mottakende selskaps skattepliktige inntekt ved kommuneskatteligningen).

Som nevnt ovenfor ble inntektsskatten for etterskuddsskattepliktige skattytere gjort fullt ut statlig i forbindelse med statsbudsjettet for 1999. Omleggingen innebærer at alle skattytere som omfattes av konsernbidragsordningen kun er skattepliktige til staten. Bakgrunnen for å innføre begrensningen i selskapsskatteloven § 1–3 nr. 2 var som nevnt hensynet til kommunenes skattefundamenter. Ved omleggingen til ren statsskatt for etterskuddspliktige gjør ikke dette hensynet seg gjeldende lenger. Departementet kan ikke se noe grunnlag for å opprettholde begrensningen i selskapsskatteloven § 1–3 nr. 2. Slik bestemmelsen nå står, innebærer den en ubegrunnet skattemessig forskjellsbehandling mellom selskaper hjemmehørende i samme kommune og selskaper hjemmehørende i ulike kommuner. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen oppheves.

I selskapsskatteloven § 1–3 nr. 4 er det bestemt at offentlig eide kraftforetak ikke gis fradrag for konsernbidrag som overstiger det ligningsmessige underskudd i mottakerselskapet. Bestemmelsen skal hindre at kommuner og fylkeskommuner benytter sine interesser som skattekreditorer til å kanalisere skattefundamenter til egen kommune/fylkeskommune. Dette kunne ellers vært gjort ved at inntekter som i utgangspunktet er undergitt stedbunden beskatning i foretakets anleggskommune, overføres til konsernselskapenes felles hovedkontorkommune (som normalt vil være identisk med eierkommunen) gjennom konsernbidrag. Så lenge konsernselskapene er hjemmehørende (har hovedkontor) i samme kommune, ville selskapene fritt

kunne yte konsernbidrag seg imellom med fradragsrett for giver. Selskapsskatteloven § 1–3 nr. 4 bestemmer imidlertid at det ikke vil være fradragsrett for den del av konsernbidraget som overstiger mottakers ligningsmessige underskudd. Bestemmelsen ble vedtatt i forbindelse med omleggingen av kraftverksbeskatningen fra og med 1997, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96). Da bestemmelsen også gjelder konsernbidrag mellom selskaper i samme kommune, har den selvstendig betydning ved siden av selskapsskatteloven § 1–3 nr. 2.

Omleggingen til statlig selskapsskatt omfatter også offentlig eide kraftforetak. Kraftkommunenes tap ved bortfallet av selskapsskatten fra kraftforetak ble delvis kompensert ved en økning i naturressursskatten. Det forhold at inntektsskatten for offentlig eide kraftforetak er omgjort til en ren statskatt gjør at det ikke lenger er behov for en særskilt begrensning av konsernbidragets størrelse for denne typen foretak. Departementet foreslår derfor at selskapsskatteloven § 1–3 nr. 4 oppheves.

3.4.2 Innføring av skattefritak for konsernbidrag som giverselskapet ikke får fradrag for ved ligningen

I høringsnotatet foreslo departementet å innføre et generelt skattefritak for mottatt konsernbidrag som giverselskapet ikke får fradrag for. Det ble også foreslått at konsernbidrag som giveren ikke får fradrag for, og som ikke skal skattlegges hos mottakeren, skal hensyntas ved fastsettelsen av det årlige RISK-beløp etter selskapsskatteloven kapittel 5.

Skattedirektoratet tar som nevnt opp spørsmålet om konsernbidrag som ikke er lovlig i forhold til aksjelovens og almennaksjelovens regler, fremdeles skal være skattepliktig inntekt for mottaker av bidraget. Departementet vil bemerke at det ikke har vært meningen å endre gjeldende rett på dette punktet. For å tydeliggjøre dette har departementet foretatt en presisering av bestemmelsen i selskapsskatteloven § 1–4 nr. 1. Det vises til vedlagte forslag til endring av selskapsskatteloven § 1–4 nr. 1. De øvrige høringsinstansene hadde ingen merknader til forslaget.

Det fremgår av selskapsskatteloven § 1–3 nr. 1 første punktum at det kan kreves fradrag for konsernbidrag ved inntektsligningen i den utstrekning dette ligger innenfor selskapets skattepliktige inntekt. Begrensningen innebærer at det ikke er mulig å skape et skattemessig fremførbart underskudd ved å yte konsernbidrag utover alminnelig inntekt. Dersom det likevel ytes et større bidrag, vil den overskytende del av bidraget ikke være fradragsberettiget. Skatteplikten for bidragsmottaker er imid-

lertid uavhengig av yters fradragsrett, slik at overskytende bidrag vil bli gjenstand for dobbeltbeskatning. Bestemmelsen i § 1–4 nr. 1 henviser kun til bestemmelsene i § 1–3 nr. 2 og 4. Det betyr at dobbeltbeskatning kun unngås dersom det ytende selskap er hjemmehørende i en annen kommune enn mottaker, eller at det ytende selskap er et offentlig eiet kraftforetak.

Departementet antar at det vanligvis ikke ytes konsernbidrag i den utstrekning det oppstår dobbeltbeskatning når en ser giver og mottaker under ett. Som nevnt er ikke behovet for skattemessig samordning den eneste begrunnelsen for at konsernbidragsordningen ble innført. I St.meld. nr. 2 (1995–96) Revidert nasjonalbudsjett 1996 er det på side 125 redegjort for at det også foreligger behov for å kunne overføre skattlagt inntekt mellom konsernselskaper:

«I det selskapet som utgjør konsernspiss vil det ofte ikke være virksomhet utover det å eie og utføre overordnet forvaltning av de øvrige selskapene i konsernet, samt å utføre fellesfunksjoner. Dette innebærer at konsernspissen oppbærer lite inntekter utover det som mottas fra datterselskaper. Konsernspissen vil på den annen side ofte ha betydelige finanskostnader som følge av at konsernets opplåning har skjedd i dette selskapet. Dette betyr at det vil kunne være et betydelig behov for å overføre inntekter direkte fra datterselskapene og opp til konsernspissen for å kunne dekke finanskostnadene. I tillegg vil det kunne være behov for å overføre midler til morselskapet slik at dette får et regnskapsmessig overskudd som gir grunnlag for utdeling av aksjeutbytte.

Det kan også være behov for å overføre inntekt til andre konsernselskaper enn i de ovennevnte tilfellene. Eksempelvis kan det være behov for å overføre midler for å investere i nye driftsmidler eller for å utvide virksomheten i et konsernselskap. Dette behovet kan foreligge uten hensyn til om giver- og mottakerselskapet har skattepliktig underskudd eller overskudd.»

Etter departementets vurdering tilsier behovet for å kunne yte konsernbidrag uavhengig av behovet for skattemessig samordning, at konsernbidrag bør fritas fra beskatning hos mottaker i den utstrekning giverselskapet ikke får fradrag. Departementet foreslår derfor at det innføres en generell bestemmelse i selskapsskatteloven § 1–4 nr. 1 om at konsernbidrag som giveren ikke får fradrag for, men som ellers er lovlig etter aksjelovens regler, heller ikke skal være skattepliktig for mottakeren.

En utvidet adgang til å yte konsernbidrag uten fradragsrett for giver og uten skatteplikt for motta-

ker reiser problemer i forhold til RISK-reglene i selskapsskatteloven kapittel 5. Det fremgår av selskapsskatteloven § 5–5 nr. 2 annet punktum at årlig RISK-beløp skal fastsettes med utgangspunkt i selskapets skattepliktige inntekt. I den utstrekning konsernbidrag ikke er fradragsberettiget i givers skattepliktige inntekt, og tilsvarende ikke inngår i mottakers skattepliktige inntekt, vil konsernbidraget ikke inngå i fastsettelsen av det årlige RISK-beløp. Konsernbidrag vil på lik linje med utdeling av aksjeutbytte innebære at det ytende selskapet blir tappet for verdier. Dette tilsier at inngangsverdien på aksjene i det ytende selskap bør nedreguleres med et beløp tilsvarende konsernbidraget. Tilsvarende bør det skje en oppregulering av inngangsverdien på aksjene i det mottakende selskap med et beløp likt ikke-skattepliktig konsernbidrag.

Det kan reises spørsmål om det er behov for å hensynta konsernbidrag som ikke inngår i skattepliktig inntekt i RISK-beregningen når det kun vil være snakk om en forskyvning av verdier mellom selskaper som inngår i samme konsern. Det vil imidlertid være mulig å tappe det ytende selskap for verdier ved konsernbidrag, for deretter å realisere aksjene i selskapet med tap, uten at det skjer noen beskatning i det mottakende selskapet. Dette tapet vil ikke være reelt i den utstrekning verdinæddgangen på aksjene i det ytende selskap er kompensert ved en tilsvarende verdioppgang på aksjene i et annet konsernselskap (det mottakende selskap). Dette tilsier at det ikke bør gis fradrag for et slikt tap. Beskatningen av verdistigningen på aksjene i det mottakende selskap vil kunne skyves langt frem i tid slik at nåverdien av den fremtidige skatt vil kunne være minimal. Etter departementets vurdering tilsier dette at en bør ta hensyn til ikke-fradragsberettiget konsernbidrag og ikke-skattepliktig konsernbidrag ved fastsettelsen av det årlige RISK-beløpet.

Departementet har i lengre tid arbeidet med en evaluering av RISK-metoden. I den forbindelse sendte departementet ut et høringsnotat om ulike sider ved aksjegevinstbeskatningen. Flere av høringsinstansene ga da uttrykk for at RISK-metoden burde videreføres, selv om den var meget komplisert å anvende. På bakgrunn av tilbakemeldingene fra både ligningsetat og skattytere utreder departementet for tiden mulighetene for å opprette et aksjonærregister for å lette gjennomføringen av RISK-metoden. Det vises til omtale blant annet i Ot.prp. nr. 1 (1998–99). I påvente av en avklaring av mulighetene for å opprette et aksjonærregister bør det utvises stor tilbakeholdenhet med å foreta endringer i RISK-reglene som kan innebære en ytterligere komplisering av regelverket.

Det har ikke kommet tilbakemeldinger fra høringsinstansene om at de foreslåtte endringer vil innebære en ytterligere komplisering av RISK-reglene.

Som nevnt ovenfor påpeker Skattedirektoratet at det i departementets høringsnotat ikke angis hvordan en endring av beregningsgrunnlaget for RISK skal gjennomføres i praksis. Direktoratet foreslår at endringen inntas i selskapsskatteloven § 5–5 nr. 2, som angir beregningsgrunnlaget for reguleringen av selskapets skatlagte kapital, i stedet for i selskapsskatteloven § 1–4. Departementet er enig i at den foreslåtte endring bør inntas i selskapsskatteloven § 5–5 nr. 2 i stedet for i § 1–4. Det vises til vedlagte forslag til endring av selskapsskatteloven § 5–5 nr. 2.

3.4.3 Opphevelse av selskapsskatteloven § 1–5 nr. 2

I høringsnotatet foreslo departementet å oppheve selskapsskatteloven § 1–5 nr. 2, som åpner for at departementet kan dispensere fra kravet om at mottaker av konsernbidrag må være et norsk selskap. Ingen av høringsinstansene hadde merknader til forslaget.

Etter selskapsskatteloven § 1–5 nr. 2 kan departementet dispensere fra kravet om at mottaker av konsernbidrag må være norsk selskap når det er inngått gjensidig avtale med fremmed stat. Det fremgår av forarbeidene til bestemmelsen at den ble innført med sikte på internasjonalt industrisamarbeid hvor staten er engasjert, jf. Ot.prp. nr. 16 (1979–80) side 12. Det er aldri blitt inngått noen avtale med hjemmel i denne bestemmelsen. Departementet er ikke kjent med at andre land har regler som åpner for konsernbidrag over landegrensene. Etter departementets vurdering viser dette at det ikke er behov for en slik bestemmelse. Det foreslås derfor at bestemmelsen oppheves.

3.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om å oppheve selskapsskatteloven § 1–3 nr. 2 innebærer at konsernbidrag kan benyttes til å bygge opp positiv skattepliktig inntekt i det mottakende selskap også når dette er hjemmehørende i en annen kommune. Dermed vil det mottakende selskap kunne nyttiggjøre seg eventuelle godtgjørelsesfradrag og kreditfradrag som tidligere ikke kom til fradrag. Dette vil kunne innebære en skatteleste for de berørte konsernene. Departementet antar imidlertid at de fleste konserner har tilpasset

seg dagens regler slik at de unngår dobbeltbeskatning som følge av manglende mulighet for å utnytte godtgjørelsesfradrag og kreditfradrag. På denne bakgrunn antar departementet at de foreslåtte endringene vil ha relativt beskjedne provenyvirknin-ger.

De øvrige forslagene antas å ha meget liten provenyvirkning.

Det fremgår av forarbeidene til selskapsskatte-loven § 1–3 nr. 2 at en innføring av begrensninger i adgangen til å yte konsernbidrag kunne bety me-rarbeid for konserner, blant annet ved at det ytende selskap måtte kjenne størrelsen på den skattepliktige inntekten i det mottakende selskap for å gjøre opp egne regnskaper, jf. Ot.prp. nr. 52 (1989–90) si-de 22. Departementet har inntrykk av at bestem-melsen har vært arbeidskrevende å praktisere både for konsernene og ligningsmyndighetene, særlig når et konsern har datterselskaper i mange kom-muner. Ligningsutvalget uttaler i sin høringsuttaalelse:

«Opphevelse av selskapsskatteloven § 1–3 nr. 2 vil helt klart spare ligningsmyndighetene for en tidkrevende kontroll. All kontroll av en påstand fra skattyter som må skje mot ligningspapirene til en annen skattyter er tidkrevende. Når dette dessuten involverer flere ligningskontor, blir kontrollen ekstra tidkrevende. At regelen er ar-beidskrevende for konsernene er også klart.»

På denne bakgrunn antas det at en opphevelse av selskapsskatteloven § 1–3 nr. 2 vil innebære en betydelig forenkling både for de berørte konserner som skal utforme ligningsoppgavene, og for lik-ningskontorene som mottar oppgavene.

Ligningsutvalget har i sin høringsuttaalelse pekt på at skattyters oppgaveplikt etter ligningsloven § 4–4 nr. 5 bør utvides. Ligningsloven § 4–4 nr. 5 pålegger i dag giver og mottaker av konsernbidrag å legge ved selvangivelsen en oppgave som viser at vilkårene i selskapsskatteloven § 1–5 er oppfylt.

Oppgaven skal inneholde opplysninger om hvem som eier aksjene i datterselskapene, aksjonærenes bopel, antall aksjer som eies av den enkelte aksjo-nær, samt når aksjene ble ervervet. Ligningsutval-get mener at

«oppgaveplikten også bør omfatte organisa-sjonsnummer og beløp. Dette i alle fall når det i konsernet er flere givere til en og samme motta-ker, eller hvor en giver yter konsernbidrag til flere. I slike tilfeller bør oppgaven fra mottaker gi opplysninger om hvilket beløp som er mottatt fra det enkelte selskap, og for giver en spesifika-sjon som viser hvordan konsernbidraget er for-delt mellom de enkelte mottakerne. For motta-ker av skattefritt konsernbidrag bør oppgave-plikten også omfatte plikt til å oppgi hvem som har ytt skattefritt beløp. Det tilsvarende bør gjel-de for yter av skattefritt konsernbidrag.»

Departementet vil vurdere dette forslaget sene-re og eventuelt sende det på høring.

Etter departementets vurdering vil forslaget om å endre beregningsgrunnlaget for det årlige RISK-beløpet ikke medføre at RISK-reglene i vesentlig grad kompliseres. Dette støttes av de tilbakemel-dinger departementet har fått fra ulike høringsin-stanser. Forslaget om å oppheve selskapsskatteloven § 1–5 nr. 2 vil ikke ha administrative konse-kvenser.

3.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999. Det vises til vedlagte forslag til endringer i lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) §§ 1–3, 1–4, 1–5 og 5–5, og i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) §§ 10–2, 10–3, 10–4 og 10–34.

4 Endringer i reglene om formuesverdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer

4.1 Innledning og sammendrag

Det følger av selskapsskatteloven § 2–2 nr. 3 første punktum at formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer i selskap som i løpet av inntektsåret har forhøyet eller redusert aksjekapitalen, eller som har fordelt aksjekapitalen på et større (aksjesplitt) eller mindre (aksjespleis) antall aksjer, skal beregnes med utgangspunkt i selskapets skattemessige formuesverdi den 1. januar i *ligningsåret*. Departementet foreslår å endre selskapsskatteloven § 2–2 nr. 3 første punktum slik at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse på aksjer i selskaper som har foretatt aksjesplitt eller aksjespleis, eller som har foretatt kapitalendringer, *uten* inn- eller utbetalinger til aksjonærene. Disse tilfellene vil da bli regulert av selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2, som fastsetter at formuesverdien av aksjene skal beregnes med utgangspunkt i selskapets samlede skattemessige formuesverdi den 1. januar i året forut for ligningsåret.

Ikke-børsnoterte aksjer i selskaper som er stiftet i løpet av inntektsåret, skal i henhold til selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4 første punktum verdsettes til pålydende beløp. Dersom selskapet er stiftet ved omdannelse fra personlig firma, gjelder likevel hovedregelen i selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første ledd, jf. selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4 annet punktum. Departementet foreslår at aksjer som omfattes av selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4, skal verdsettes til 65 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

4.2 Gjeldende rett

Aksjeselskap er fritatt fra å betale formuesskatt, jf. selskapsskatteloven § 1–2 første punktum. Selskapsformuen blir imidlertid skattlagt ved at formuesverdien av aksjene inngår i formuesskattegrunnlaget til aksjonærene.

Som hovedregel er verdsettelsestidspunktet ved formuesligningen 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 36 første ledd. Selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første ledd fastsetter et unntak fra dette for ikke-børsnoterte aksjer. Disse skal som hoved-

regel verdsettes til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi den 1. januar i året forut for ligningsåret, det vil si 1. januar i inntektsåret. Dette verdsettelsestidspunktet er begrunnet ut fra praktiske hensyn da selskapets samlede formuesverdi per 1. januar i ligningsåret ikke er ligningsmessig fastsatt når aksjonærene leverer sine selvangivelser for inntektsåret. Formuesverdien per 1. januar i inntektsåret er derimot fastsatt.

Selskapsskatteloven § 2–2 nr. 3 og 4 inneholder unntak fra hovedregelen om beregning av formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer. Det følger av selskapsskatteloven § 2–2 nr. 3 første punktum at formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer i selskaper som i løpet av inntektsåret har forhøyet eller satt ned aksjekapitalen, eller som har fordelt aksjekapitalen på et større (aksjesplitt) eller mindre (aksjespleis) antall aksjer, skal beregnes med utgangspunkt i selskapets samlede skattemessige formuesverdi den 1. januar i ligningsåret. For øvrig får selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første ledd anvendelse også i disse tilfeller.

Formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer i selskaper som er stiftet i løpet av inntektsåret skal i henhold til selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4 settes lik aksjenes pålydende beløp. Har stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap, skal formuesverdien av aksjene likevel fastsettes etter hovedregelen i selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første ledd.

4.3 Høringsinstansenes merknader

Finansdepartementets forslag til endringer i reglene om formuesverdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer ble sendt på høring den 9. juni 1999, med høringsfrist den 17. august 1999.

I høringsnotatet foreslo departementet å endre selskapsskatteloven § 2–2 nr. 3 første punktum slik at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse på aksjer i selskap som har foretatt aksjesplitt eller aksjespleis, eller som har foretatt kapitalendringer, *uten* inn- eller utbetalinger til aksjonærene. Videre foreslo departementet at aksjer som omfattes av

selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4, skal verdsettes til 65 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

Følgende instanser hadde ingen merknader til forslagene: Justisdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Olje- og energidepartementet, Landslaget for Regnskapskonsulenter, Landsorganisasjonen i Norge, Norges Kemner- og Kommunekassererforbund, Skatteetatens Landsforening, Verdipapirsentralen, Den norske Revisorforening, Den norske Advokatforening og Norges Forsikringsforbund.

Ligningsutvalget, Skattebetalerforeningen, Forbrukersamvirket, Norges Skatterevisorerers Landsforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Næringslivets Hovedorganisasjon, Aksjespareforeningen i Norge og Den norske Bankforening har enkelte merknader til de ovennevnte forslag. Disse støtter i det vesentlige departementets forslag.

Skattedirektoratet tar i sin høringsuttalelse opp problemstillinger knyttet til aksjeselskapers erverv av egne aksjer. Direktoratet uttaler:

«Ved aksjesplitt, aksjespleis, fondsemisjon eller kapitalnedsettelse uten utdeling til aksjonærene skjer det ingen overføring av formuesverdier fra selskap til aksjonær eller fra aksjonær til selskap. Direktoratet er enig i at det i disse tilfellene ikke er behov for en særlig regel om fastsettelse av formuesverdien, men at hovedregelen i selskapsskatteloven § 2–2 nr 2 første ledd kan følges. Det kan likevel reises spørsmål om selskapets kjøp og salg av egne aksjer burde innebære et unntak. Økonomisk sett er virkningene av aksjeselskapets kjøp av egne aksjer de samme for gjenværende aksjonærer, som om aksjene var innløst med nedsettelse og utbetaling av aksjekapital.»

4.4 Departementets vurderinger og forslag

4.4.1 Selskap som foretar aksjekapitalendring, aksjesplitt eller aksjespleis i løpet av inntektsåret

I høringsnotatet foreslo departementet å endre selskapsskatteloven § 2–2 nr. 3 første punktum slik at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse på aksjer i selskap som har foretatt aksjesplitt eller aksjespleis, eller som har foretatt kapitalendringer, *uten* inn- eller utbetalinger til aksjonærene.

I sin høringsuttalelse påpeker Skattedirektoratet at selskapets kjøp og salg av egne aksjer økono-

misk sett har samme virkning for de gjenværende aksjonærer som om aksjene var innløst med nedsettelse og utbetaling av aksjekapital. Departementet har merket seg den nevnte problemstilling, og vil eventuelt komme tilbake til denne ved en nærmere gjennomgang av ulike problemstillinger knyttet til aksjeselskapers erverv av egne aksjer.

De øvrige høringsinstanser støttet departementets forslag om å endre selskapsskatteloven § 2–2 nr. 3 første punktum.

Som nevnt ovenfor skal formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer beregnes med utgangspunkt i selskapets samlede skattemessige formuesverdi den 1. januar i ligningsåret dersom selskapet har forhøyet eller satt ned aksjekapitalen, eller har foretatt aksjesplitt eller aksjespleis, i løpet av inntektsåret. Dersom det er foretatt slike disposisjoner med utbetaling til aksjonærene, eller med innbetaling til selskapet, antar departementet at 1. januar i ligningsåret bør videreføres som verdsettelsestidspunkt for aksjene i selskapet. I disse tilfellene medfører aksjekapitalendringen at selskapets samlede skattemessige formuesverdi endrer seg ved at det skjer en overføring av formuesverdier fra selskap til aksjonær, eller fra aksjonær til selskap. Slike endringer i selskapets skattemessige formuesverdi bør reflekteres i formuesverdien av aksjene.

Ved aksjesplitt, aksjespleis, fondsemisjon eller kapitalnedsettelse *uten* utbetaling til aksjonærene vil det ikke skje noen slik overføring av formuesverdier fra selskapet til aksjonæren eller fra aksjonæren til selskapet. Det vil da heller ikke være behov for å beregne formuesverdien av selskapets aksjer på grunnlag av selskapets samlede skattemessige formuesverdi den 1. januar i ligningsåret. Departementet foreslår derfor at formuesverdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer fullt ut skal følge hovedregelen i selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første ledd, selv om selskapet i løpet av inntektsåret har foretatt aksjesplitt, aksjespleis, fondsemisjon eller kapitalnedsettelse *uten* utbetaling til aksjonærene. Lovteknisk foreslås dette gjennomført ved å begrense virkeområdet til selskapsskatteloven § 2–2 nr. 3 første punktum.

I selskaper som foretar aksjesplitt, aksjespleis eller fondsemisjon med utstedelse av fondsaksjer, vil det bli en endring i antall aksjer i løpet av inntektsåret. Etter departementets forslag skal formuesverdien av aksjene i selskapet likevel beregnes etter selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første ledd, det vil si på bakgrunn av selskapets samlede skattemessige formuesverdi den 1. januar i inntektsåret, dersom det ikke er foretatt noen innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene. Selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første ledd første punktum må da forstås

slik at formuesverdien av aksjene i selskapet skal beregnes ved å fordele selskapets samlede skattemessige formuesverdi den 1. januar i inntektsåret på antall aksjer i selskapet den 1. januar i ligningsåret. I følge forskrift av 3. februar 1992 nr. 73 om beregning av formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer, § 4 skal imidlertid selskapsformuen *«fordeles på aksjene i forhold til deres pålydende på det tidspunkt verdsettelsen gjelder for»*, det vil si 1. januar i inntektsåret. Den nevnte forskriften må således endres som følge av departementets forslag.

4.4.2 Selskap som er stiftet i løpet av inntektsåret

I høringsnotatet foreslo departementet at aksjer som omfattes av selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4, skal verdsettes til 65 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs. Ingen av høringsinstansene hadde merknader til forslaget.

Formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer i selskaper som er stiftet i løpet av inntektsåret skal som nevnt settes lik aksjenes pålydende beløp, jf. selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4. Har stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap, skal formuesverdien av aksjene likevel fastsettes etter hovedregelen i selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første ledd.

Etter departementets vurdering kan bestemmelsen i § 2–2 nr. 4 åpne for enkelte uønskede tilpasningsmuligheter. Bestemmelsen medfører at aksjenes virkelige verdi i stiftelsesåret vil overstige formuesverdien (pålydende) dersom det er ytet overkurs ved stiftelsen. Aksjonærene kan søke å redusere formuesskatten i stiftelsesåret ved å avtale at innskudd ut over aksjelovgivningens minimumskrav til aksjekapital skal ha form av overkurs. I året etter stiftelsesåret kan så aksjekapitalen forhøyes til ønsket nivå ved at selskapet foretar en fondsemi-sjon med konvertering av overkurs til aksjekapital. Dette medfører at formuesverdiene til aksjonæren kan reduseres i stiftelsesåret. Etter departementets vurdering bør disse tilpasningsmulighetene fjernes.

En mulig løsning kan være at ikke-børsnoterte aksjer i selskaper som er stiftet i løpet av inntektsåret skal verdsettes til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi den 1. januar i ligningsåret. Dersom stiftelsen har skjedd ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap, skal verdsettelsen av aksjene som tidligere følge hovedregelen i selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første ledd. En slik endring vil innebære at det blir like regler for formuesfastsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i selskaper

som er stiftet i løpet av inntektsåret, og selskaper som har foretatt nyemisjon eller kapitalnedsettelse med utbetaling til aksjonærene i løpet av inntektsåret.

Ved en slik endring skal det som nevnt tas utgangspunkt i selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar i ligningsåret. Denne verdien vil imidlertid ikke være fastsatt av ligningsmyndighetene på innleveringstidspunktet for aksjonærenes selvangivelser. Selskapets formuesverdi per 1. januar i ligningsåret vil først være fastsatt når ligningen av selskapet foreligger i løpet av høsten i det aktuelle ligningsåret. Dette kan skape praktiske problemer både for ligningsmyndighetene og for aksjonærene. Slike praktiske problemer bør begrenses til færrest mulig type tilfeller.

Et alternativ er å fastsette aksjenes formuesverdi til 65 prosent av summen av aksjenes pålydende og overkurs. En unngår da å knytte formuesverdien til en størrelse som ikke er ligningsmessig fastsatt ved innleveringen av aksjonærenes selvangivelser. Samtidig innebærer også dette forslaget at de uønskede tilpasningsmuligheter som bestemmelsen i dag åpner for fjernes. Departementet antar at dette alternativet vil være administrativt enklere å praktisere både for ligningsmyndighetene og for skattyterne.

På denne bakgrunn foreslår departementet at aksjer som omfattes av selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4 skal verdsettes til 65 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs. En slik endring vil i enkelte tilfeller kunne medføre at aksjenes formuesverdi i stiftelsesåret blir høyere enn det som følger av dagens verdsettelsesregler. Grunnlaget for verdsettelsen vil i mange tilfeller øke, men samtidig gis det en «rabatt» på 35 prosent av dette grunnlaget.

4.4.3 Forholdet til arveavgiftsloven § 11 A

Ved arv og gaveoverføringer kan verdien av ikke-børsnoterte aksjer settes til 30 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi slik denne fastsettes etter selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2, jf. arveavgiftsloven § 11 A. Når det gjelder tidspunktet for verdsettelsen er det formuesverdien per 1. januar *det året avgiftsplikten inntretr* som skal legges til grunn ved avgiftsberegningen.

Det skal som hovedregel ikke tas hensyn til endringer i selskapets formuesstilling mellom 1. januar og rådgighetsservervet ved fastsettelsen av arveavgiftsgrunnlaget. Verdsettelsen skal skje per 1. januar det året avgiftsplikten inntretr, selv om det foretas opp- eller nedskrivninger av selskapets aksje-

kapital i tiden mellom 1. januar og rådighetsservervet. Departementet legger til grunn at den foreslåtte endring av selskapsskatteloven § 2–2 nr. 3 første punktum ikke vil få noen virkning for fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget etter arveavgiftsloven § 11 A.

Dersom aksjer i et ikke-børsnotert selskap overføres ved arv eller gave samme år som selskapet stiftes, vil det ikke foreligge noen formuesverdi per 1. januar det året avgiftsplikten inntreffer. I slike tilfeller vil det således ikke være mulig å følge hovedregelen for verdsettelse i selskapsskatteloven § 2–2 nr. 2 første punktum. Avgiftsgrunnlaget skal i slike tilfeller fastsettes etter selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4, det vil si til aksjenes pålydende. Aksjenes pålydende reduseres imidlertid med 70 prosent ved fastsettelsen av arveavgiftsgrunnlaget.

Den foreslåtte endring i selskapsskatteloven § 2–2 nr. 4 kan som nevnt medføre at grunnlaget for verdsettelsen av aksjene øker. Ved en slik øk-

ning vil også arveavgiftsgrunnlaget øke. Dette gjelder kun i de tilfeller der aksjer overføres ved arv eller gave *i selskapets stiftelsesår*. I praksis vil dette gjelde et meget lite antall tilfeller. Etter arveavgiftsloven § 11 A skal det fremdeles gis en «rabatt» på 70 prosent ved fastsettelsen av arveavgiftsgrunnlaget.

4.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 1999. Det vises til vedlagte forslag til endringer i lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) § 2–2, og i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 4–13.

5 Opphevelse av bestemmelser som ikke vil ha praktisk betydning etter overgangen til en ren statlig selskapsskatt

5.1 Innledning og sammendrag

Aksjeselskaper og andre etterskuddsskattepliktige skattytere er kun skattepliktige til staten fra og med inntektsåret 1998. På bakgrunn av dette ble det i Ot.prp. nr. 32 (1998–99) fremmet forslag om tilpasninger i skattelovgivningen. Endringene ble vedtatt ved endringslover av 19. mars 1999. Departementet har arbeidet videre med vurderingen av bestemmelser i skattelovgivningen som vil være uten praktisk betydning etter overgangen til en ren statlig selskapsskatt.

Departementet foreslår at bestemmelsene i skatteloven av 1911 § 36 sjette ledd, § 45 sjette ledd og § 54 tredje ledd oppheves. Bestemmelsene gjelder fordeling av skattepliktig inntekt og formue mellom kommunene.

5.2 Gjeldende rett

Skatteloven § 36 sjette ledd, § 45 sjette ledd og § 54 tredje ledd inneholder særregler om fordeling av skattepliktig inntekt og formue mellom kommunene. Bestemmelsene er i hovedsak gitt for å sikre fordelingen av skattefundamentet mellom de kommuner hvor selskapet er skattepliktig. Så lenge bestemmelsene bare kommer til anvendelse ved fordeling av gjeld/gjeldsrenter mellom landkommuner, har ikke bestemmelsene betydning for den samlede skatteplikt. Særreglene skal anvendes når en av kommunene hvor selskapet er skattepliktig krever det. Det er Riksskattenemnda som avgjør kravet og fastsetter fradragene i den enkelte kommune.

Ved fordelingen av kostnader mellom de kommuner skattyter er skattepliktig til, er utgangspunktet at kostnadene skal fradras i den inntektskilden de knytter seg til. Enkelte kostnader kan ikke henføres til konkrete inntektskilder. Etter skatteloven § 45 tredje ledd skal gjeldsrenter og andre ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, fordeles forholdsmessig etter størrelsen av nettoinntekten i hver kommune.

Skatteloven § 45 sjette ledd åpner for at en kom-

mune hvor selskapet er skattepliktig kan kreve at Riksskattenemnda fordeler selskapets *gjeldsrenter* på en annen måte. Bestemmelsen gjelder industri-selskap som omhandlet i skatteloven § 36 sjette ledd. Bestemmelsen unntar en del av de gjeldsrentene som et slikt selskap har fra de alminnelige fordelingsregler og henfører denne delen til den eller de kommuner hvor selskapet skattlegges for renter og utbytter.

Det følger av skatteloven § 36 tredje ledd at skattyterens samlede *gjeld* skal fordeles forholdsmessig mellom de kommuner skattyter har formue i. Det er forholdet mellom skattyterens samlede formue og hans formue i vedkommende kommune som bestemmer hvor stort gjeldsfradraget i vedkommende kommune skal være. Bestemmelsens sjette ledd gir den enkelte kommune rett til å kreve at Riksskattenemnda fordeler industriselskapers gjeld på en annen måte enn angitt i § 36 tredje ledd. Etter sjette ledd skal de likvide formuesposter som for eksempel kontantbeholdning, utestående fordringer, aksjer og obligasjoner, belastes fullt ut for gjeldsfradrag. Bare den del av gjelden som ikke dekkes ved slike formuesposter fordeles på den øvrige formue etter den alminnelige regel i tredje ledd.

De nevnte bestemmelsene i skatteloven §§ 36 og 45 gjelder når *ett* skattesubjekt er skattepliktig til flere kommuner. Skatteloven § 54 tar sikte på å oppnå en korrekt tilordning av inntekt og formue i forholdet mellom *flere* skattesubjekter. Den klare hovedregel er at hvert selskap er et eget skattesubjekt. Skatteloven § 54 tredje ledd gjelder konsern hvor morselskapet driver industriell virksomhet og i eget navn har opptatt et lån som kommer datterselskap i konsernet til gode. Ved den ligningsmessige behandling av gjeld og gjeldsrenter kan en *anse konsernselskapene som ett selskap*, slik at fradrag skjer forholdsmessig etter selskapenes samlede bruttoformue og bruttoinntekt i de forskjellige kommuner. Denne fordelingen skal anvendes når en kommune hvor selskapet er skattepliktig krever det.

Det følger av ligningsloven § 8–5 nr. 2 at Riksskattenemnda avgjør krav som er fremsatt om fordeling av gjeld og gjeldsrenter etter skatteloven

§ 36 sjette ledd og § 45 sjette ledd, eller etter § 54 tredje ledd. Står mor- og datterselskap under samme administrasjon følger det av ligningsloven § 8–5 nr. 3 at Riksskattenemnda fastsetter fordelingen av selskapenes generalomkostninger, herunder forsøksutgifter, patentutgifter, offentlige avgifter og lignende som ikke i sin helhet kan henføres til ett av selskapene, når et av selskapene eller en av de interesserte kommuner krever det.

5.3 Høringsinstansenes merknader

Finansdepartementets forslag til endringer av bestemmelser i skattelovgivningen som ikke har praktisk betydning etter overgangen til en ren statlig selskapsskatt ble sendt på høring den 9. juni 1999, med høringsfrist den 17. august 1999.

Ingen av instansene hadde merknader til departementets forslag om å oppheve skatteloven § 36 sjette ledd, § 45 sjette ledd og § 54 tredje ledd.

5.4 Departementets vurderinger og forslag

Skatteloven § 36 sjette ledd og således også § 45 sjette ledd gjelder for «*et industriselskaps gjeld*». Skattelovens § 54 tredje ledd gjelder for selskap som driver industriell bedrift. Hvilke selskaper dette gjelder er ikke nærmere omtalt. Etter ordlyden

omfatter bestemmelsen alle selskapsformer, noe som innebærer at aksjeselskaper og annet likestilt selskap, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er omfattet. Bestemmelsene vil således i utgangspunktet fortsatt kunne være av betydning for deltakerlignede selskaper.

Etter det departementet er kjent med er bestemmelsen bare anvendt i forbindelse med ligningen av et fåtall aksjeselskaper. Dette har antakelig en sammenheng med at bestemmelsene i sin tid ble vedtatt for å sikre inntekts- og fomuesfordelingen mellom kommuner hvor store industriselskaper drev virksomhet. Etter det departementet kjenner til har ikke bestemmelsen vært benyttet ved senere års ligninger.

På bakgrunn av at bestemmelsene er gitt for å sikre fordelingen av skattefundamentet mellom kommunene, og det forhold at bestemmelsene i praksis bare er anvendt for etterskuddsskattepliktige, foreslår departementet at bestemmelsene oppheves.

5.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999. Det vises til vedlagte forslag til endringer i lov av 1911 om skatt på formue og inntekt (skatteloven) §§ 36, 45 og 54, og i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) §§ 4–30 og 6–90.

6 Forsvarets tjenesteboliger – skattelempning ut 2000

6.1 Innledning

Finansdepartementet fremmer forslag om at fordel ved helt eller delvis fri bolig for ansatte i Forsvaret ikke skal være skattepliktig for inntektsåret 2000.

6.2 Gjeldende skatteregler for helt eller delvis fri bolig i arbeidsforhold

Fordel i form av at bolig stilles helt eller delvis vederlagsfritt til disposisjon av arbeidsgiver, er skattepliktig for den ansatte som fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 42 første ledd. Denne regelen gjelder generelt for alle arbeidsforhold, og gir uttrykk for det viktige prinsipp at ansatte som gjennom sitt arbeidsforhold oppnår en fordel ved helt eller delvis fri bolig, ikke skal stilles gunstigere skattemessig enn ansatte som mottar godtgjørelse i form av kontant lønn.

I forskrift av 21. juni 1993 nr. 546 har Skattedirektoratet gitt regler blant annet om verdsettelse av helt eller delvis fri bolig i arbeidsforhold. Fordel i form av helt eller delvis fri bolig inngår i grunnlaget for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Arbeidsgiver skal innberette fordelene på lønns- og trekoppgaven.

6.3 Det midlertidige skattefritaket for fordel ved helt eller delvis fri bolig for ansatte i Forsvaret etter skatteloven § 42 tredje ledd

Av skatteloven av 1911 § 42 tredje ledd bokstav p følger det at fordel ved helt eller delvis fri bolig for ansatte i Forsvaret ikke skal være skattepliktig for inntektsårene 1995 – 1999. Skattefritaket er vedtatt i to omganger, først for inntektsårene 1995–97, siden ble det forlenget ut inntektsåret 1999. Forarbeidene til bestemmelsen er Ot.prp. nr. 26 (1995–96) og Innst. O. nr. 55 (1995–96) samt Ot.prp. nr. 1 (1997–98) og Innst. O. nr. 5 (1997–98).

Bakgrunnen for skattefritaket var at Forsvaret

gjennom lengre tid hadde arbeidet med et datasystem for verdsettelse av Forsvarets boligmasse. Målet for dette arbeidet var å komme frem til et system med mer markedsorientert fastsettelse av husleiene, og således videreføre det prinsipp som ble innført for statens øvrige boliger 1. januar 1993. Mens dette arbeidet pågikk, ble det ikke foretatt noen innberetning av fordelene ved delvis fri bolig for ansatte i Forsvaret.

Departementet påpekte at det kunne være uheldig at det ble pålagt fordelsbeskatning etter alminnelige regler, mens prosessen med å legge om husleiesystemet til mer markedsorientert leie pågikk. Forutsetningen var at det nye systemet skulle være på plass senest 1. januar 1998. Det viste seg at arbeidet tok lenger tid. I Ot.prp. nr. 1 (1997–98) fremgår det at det nye systemet ventes å være på plass fra 1. januar 2000. Skattefritaket ble derfor forlenget til å gjelde inntektsårene 1998 og 1999.

6.4 Departementets vurderinger og forslag

Arbeidet med det nye husleiesystemet i Forsvaret har vist seg å ta betydelig mer tid enn forutsatt. Arbeidet er ennå ikke sluttført. Det nye systemet kan derfor ikke iverksettes 1. januar 2000, slik det ble forutsatt da skattefritaket ble forlenget til å gjelde inntektsårene 1998 og 1999.

Det nye systemet med mer markedsorienterte husleier kan nå ventes å være på plass fra 1. januar 2001. Hensynet til ikke å vanskeliggjøre prosessen ved å pålegge fordelsbeskatning ut fra dagens regler mens arbeidet pågår, gjør seg etter departementets syn fortsatt gjeldende.

Departementet fremmer på denne bakgrunn forslag om at fordel ved helt eller delvis fri bolig for ansatte i Forsvaret ikke skal være skattepliktig inntekt for inntektsåret 2000. Departementet forutsetter at takseringssystemet nå vil være på plass 1. januar 2001, slik at ytterligere forlengelse av det midlertidige skattefritaket vil være unødvendig. Det vises til forslag til skatteloven av 1999 § 5–15 første ledd ny bokstav l.

7 Endring av fordelingsnøkkelen for boligselskaper

7.1. Innledning

Departementet foreslår at det gis nye regler om fordelingen av boligselskapers inntekter og formue mellom andelshaverne. Etter dagens regler skal boligselskapets inntekter og formue fordeles mellom andelshaverne på grunnlag av den enkelte andelshavers andel av total husleie. Det har vist seg at denne fordelingsmetoden ikke gir en rettferdig fordeling i alle tilfeller. Departementet foreslår derfor en lovendring slik at boligselskapet skal kunne velge en alternativ fordelingsmetode.

Gjennom de nye reglene vil fordelingen bli mer fleksibel og en vil oppnå større presisjon med hensyn til fordelingen mellom andelshaverne. De nye reglene gir blant annet en riktigere fordeling mellom andelshaverne ved påkostninger på noen av boenhetene i boligselskapet. Videre legger de nye fordelingsreglene til rette for at andelshaverne kan foreta individuell nedbetaling av sin andel av fellesgjelden.

Det foreslås endringer i skatteloven av 1999 §§ 4–10 annet ledd og 7–12 sjette ledd, slik at departementet gis hjemmel til å gi de nye reglene i form av en forskrift.

Det foreslås at endringene skal ha virkning fra og med inntektsåret 2000.

7.2 Gjeldende rett

Med virkning fra og med inntektsåret 1992 ble skatteloven endret slik at boligselskap som hovedregel ikke skal lignedes som eget skattesubjekt, jf. skatteloven § 51 sjette ledd. Andelshaverne blir prosentlignet for fordelingen ved å bo i egen boenhet. I tillegg skal andelshaverne lignedes for sin andel av boligselskapets inntekter og utgifter som ikke omfattes av prosentligningen. Videre skal andelshaverne lignedes for sin andel av boligselskapets formue og gjeld.

Boligselskapets inntekter og formue fordeles på grunnlag av den enkeltes del av total husleie, jf. skatteloven §§ 37 c og 42 b nr. 8.

Det har vist seg at fordeling basert på husleien ikke alltid gir en rettferdig fordeling av de skattemessige inntektene/fradragene og formuen/gjel-

den. Særlig kan fordelingen av fellesgjelden og ligningsverdien i enkelte tilfeller bli noe skjev i forhold til andelshavernes reelle andeler av disse postene.

7.3 Tidligere arbeid med endringen – departementets høringsutkast

A/L Norsk Boligbyggelags Landsforbund (NBBL) nedsatte i mai 1992 en arbeidsgruppe som skulle vurdere om husleien fortsatt bør være grunnlag for fordeling av inntekter og formue mellom andelshaverne, eller om det finnes andre og mer egnede grunnlag. Gruppens innstilling ble ferdigstilt den 12. desember 1996.

På bakgrunn av innstillingen utarbeidet departementet i samarbeid med NBBL et utkast til ny forskrift som ble sendt på høring den 25. mai 1999.

For å få en fordeling som i størst mulig grad er tilpasset de ulike forholdene som kan gjøre seg gjeldende i boligselskaper, ble det i høringsnotatet foreslått at boligselskapet kan få velge mellom fordeling etter den tradisjonelle husleiemetoden og en ny, alternativ metode.

Som den alternative metoden foreslo departementet i høringsutkastet at boligselskapet skal kunne velge fordeling etter *andelkonto og andelsbrøk*.

Andelskonto skal benyttes for fordeling av andelen av ligningsverdien, langsiktig fellesgjeld (gjeld hvor hele eller deler av beløpet forfaller til betaling mer enn ett år etter gjeldsstiftingen) og renter av den langsiktige fellesgjelden.

Fordeling ved andelskonto medfører at det blir opprettet en «konto» for hver andel. I nye boligselskaper vil grunnlaget på den enkelte andelshavers konto for andel av ligningsverdi fastsettes på grunnlag av boenhetens andel av total fellesgjeld og innskudd. For eldre boligselskaper fastsettes inngående verdi på kontiene i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår. Kontiene blir korrigert for senere endringer i ligningsverdien som følge av utbedringer eller andre omstendigheter. Senere endringer i ligningsverdien blir fordelt mellom boenhetene etter hvordan utbedringen mv. faktisk er gjennomført, slik at utbedring mv. av én boenhet ik-

ke medfører endring av ligningsverdien for noen annen boenhet.

Tilsvarende skal den langsiktige fellesgjelden fordeles ved at det blir opprettet en konto for hver andel, som senere korrigeres for nedbetaling fra andelshaverne. Gjeldsrentene blir fordelt på tilsvarende måte. Med en slik fordeling vil det ikke lenger være noen skattemessige hindringer for en individuell nedbetaling av fellesgjelden.

Andelsbrøk benyttes for å fordele de øvrige formues- og inntektspostene i selskapet. Andelsbrøken blir fastsatt med utgangspunkt i hver enkelt boenhets opprinnelige andel av totale innskudd og felleslån i selskapet. Alternativt kan generalforsamlingen vedta at fordeling skal skje i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår før overgangen til fordeling etter andelsbrøk.

Vedtak om valg av fordelingsmetode og om fastsettelse av fordelingen skal treffes av generalforsamlingen i samsvar med lov om borettslag og alminnelige prinsipper om sammenslutninger.

Det ble i høringsnotatet foreslått at de nye fordelingsreglene skal ha virkning fra inntektsåret 1999.

7.4 Høringsinstansenes synspunkter

Høringsinstansene hadde i hovedsak bare mindre merknader til detaljer vedrørende den tekniske utformingen av forskriften.

Skattedirektoratet hadde imidlertid synspunkter vedrørende ikrafttredelsestidspunktet og anbefaler i sin høringsuttalelse at endringen først bør tre i kraft fra inntektsåret 2000. Direktoratet skriver blant annet:

«Etter direktoratets oppfatning vil slike endringer allerede fra og med inntektsåret 1999 kunne innebære vanskeligheter med å få korrekte ligningsoppgaver fra boligselskapene. Vi er av den oppfatning at boligselskapene bør informeres om de nye reglene i god tid før innberetningen for 1999 skal finne sted. Skattedirektoratet arbeider for tiden med endringer i rettledningen «Ligningsoppgaver fra boligselskap». Skal endringer vedrørende alternativ fordelingsnøkkel også kunne innarbeides i rettledningen, må foreslåtte forskrift være vedtatt innen september d å.»

7.5 Departements vurderinger og forslag

Departementet foreslår at det innføres nye regler om fordeling av boligselskapets inntekter/fradrag og formue/gjeld i samsvar med forslaget i høringsnotatet.

Det foreslås at endringen gjennomføres ved at departementet blir gitt hjemmel til å fastsette forskrift men nærmere regler om fordelingen, jf. den løsningen som ble presentert i høringsnotatet.

Som det fremgår ovenfor er Skattedirektoratet av den oppfatning at det vil medføre administrative problemer dersom endringen få virkning allerede for inntektsåret 1999. Departementet er enig i dette synspunktet og foreslår derfor at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2000.

Det vises til forslag til endring i skatteloven av 1999 § 4–10 annet ledd og 7–12 sjette ledd bokstav d.

8 Sjømannsfradrag for statsloser

8.1 Innledning og sammendrag

Slik kriteriene for sjømannsfradrag er i dag vil enkelte statsloser ha rett til sjømannsfradrag, mens andre ikke vil ha en slik rett. Etter departementets oppfatning er dette uheldig.

Det har ikke vært tilsiktet at statsloser skal ha rett til sjømannsfradrag. Formålet med sjømannsfradrag er å gi skattelette til sjømenn som typisk har lange fravær og store belastninger som følge av yrkesutøvelsen. Etter departementets oppfatning er losarbeid mest å sammenligne med annet arbeid på land og bør derfor ikke medføre rett til sjømannsfradrag.

Departementet foreslår at statsloser ved lovendring unntas fra ordningen med sjømannsfradrag.

8.2 Gjeldende rett

8.2.1 Kort om de generelle kriteriene for sjømannsfradrag

Etter nærmere vilkår i skatteloven § 44 syttende ledd og tilhørende forskrift av 13. februar 1992 kan sjømenn kreve et fradrag i inntekten på 30 prosent av inntekt om bord – maksimalt 70 000 kroner.

Foruten at det stilles vilkår til skipet sjømannen arbeider på, stilles det vilkår om at sjømannen må ha arbeidet om bord som hovedbeskjeftigelse og at arbeidet må utgjøre minst 130 dager pr. inntektsår. I henhold til forskriften § 2 anses kravet om 130 dagers arbeid om bord oppfylt når sjømannen omfattes av en tariffavtale som forutsetter 130 dager om bord i gjennomsnitt pr. år, selv om kravet ikke er oppfylt det enkelte år.

8.2.2 Særlig om statslosers rett til sjømannsfradrag

Statsloser hadde ikke krav på sjømannsfradrag før 1992. I 1992 ble kriteriene endret. Endringen tilsiktet i hovedsak en innsnevring av kretsen sjøfolk med rett til sjømannsfradrag. Det var ikke tilsiktet at statsloser skulle få rett til sjømannsfradrag.

Det har vært reist tvil om statslosers rett til sjø-

mannsfradrag. Finansdepartementet har i et brev av 20. mai 1997 til Fiskeridepartementet gitt en fortolkning av sjømannsfradragsreglene i forhold til statsloser. I brevet ble det uttalt at det avgjørende for retten til sjømannsfradrag er om den enkelte statslos faktisk har arbeidet om bord på skip i fart i 130 dager i inntektsåret. Dette medfører at enkelte statsloser har rett til sjømannsfradrag, mens andre ikke vil ha en slik rett. Hvilke statsloser som har rett til fradraget vil variere sterkt fra år til år. En slik individuell vurdering medfører også en forskjellsbehandling mellom losdistriktene. Mens losene på Østlandet, Sørlandet og Vestlandet ofte vil oppnå 130 dager om bord, vil dette i mer begrenset grad være tilfellet for losene som arbeider fra Møre og Romsdal og nordover. Årsaken er at det i de nordlige områdene er lange reiseavstander og at losene er pålagt 12 timers hviletid.

8.3 Departementets vurderinger og forslag

Som nevnt ovenfor var det ikke tilsiktet at enkelte statsloser etter lovendringen i 1992 skulle ha rett til sjømannsfradrag. Formålet med sjømannsfradraget er å gi skattelette til sjømenn som typisk har lange fravær og store belastninger som følge av yrkesutøvelsen. Sjømenn som har en arbeidssituasjon som er sammenlignbar med situasjonen for andre yrkesgrupper på land bør ikke ha rett til sjømannsfradrag. Losarbeidet om bord foregår normalt over relativt korte strekninger. Mye av tiden går med til venting og reiser til og fra losingen. Som regel skjer all overnatting (søvn) og hvile i hjemmet. Etter departementets oppfatning er losarbeidet mest å sammenligne med annet arbeid på land.

Etter departementets syn er den omtalte forskjellsbehandlingen mellom statslosene urimelig.

På denne bakgrunn foreslår departementet å unnta statsloser fra sjømannsfradraget.

Det vises til forslag til endring i skatteloven av 1999 § 6–61 annet ledd.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2000.

9 Opphevelse av bestemmelsen om forsørgerfradrag

I budsjettet for år 2000 foreslår Regjeringen en større omlegging av regelverket for barnetrygd. Som et ledd i denne omleggingen foreslås det at reglene om forsørgerfradrag i skatt og trygdeavgift oppheves. For en nærmere omtale av forslagene vises det

til St.prp. nr. 1 (1999–2000) kapittel 2.1.3. På denne bakgrunn foreslås det at skatteloven av 1999 § 16–1 oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2000.

10 Skattebegrensningsregelen for pensjonister

Det vises til St.prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 2.1.2. Regjeringen foreslår der å redusere satsen i formuestillegget i skattebegrensningsregelen fra 3 prosent til 2 prosent. Videre foreslås det å oppheve særregelen om at formue i bolig i boligselskaper ikke skal medregnes i formuestillegget.

Dette krever endring av skatteloven av 1999 § 17–1 tredje ledd.

Departementet foreslår her slik endring i denne bestemmelsen, med virkning fra og med inntektsåret 2000.

11 Heving av ligningstakstene for boliger, fritidshus, forretningseiendommer mv.

Regjeringen foreslår å heve ligningstakstene for boliger, fritidshus og forretningseiendommer mv. med 10 prosent. Dette gjelder takstene pr. 1. januar 2001 som grunnlag for ligningen for inntektsåret 2000.

Departementet vil sørge for at det blir gitt reg-

ler for å øke ligningstakstene for slike eiendommer i takseringsreglene med hjemmel i ligningsloven § 7–1.

Det vises til St.prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte-, avgifts- og tollvedtak for en nærmere redegjørelse for bakgrunnen for heving av ligningstakstene.

12 Reise mellom hjem og arbeidssted

Etter gjeldende regler gis skattyter fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreise) med den del av samlet beregnet reisebeløp som overstiger 7 000 kroner i løpet av inntektsåret. Det foreslås at denne nedre beløpsgrensen økes til 8 500 kroner. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i skatteloven av 1999 § 6–44 første ledd. Omleggingen til et reiseavstandsfradrag i stedet for et reisekostnadsfradrag fra 1999 er innarbeidet i forslaget, som vil gjelde fra inntektsåret 2000.

13 Økning av satsen for minstefradraget

Det vises til omtale i St.prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte-, avgifts- og tollvedtak vedrørende forslag om å øke satsen for minstefradraget fra 21 til 22 prosent.

Dette følges her opp med forslag til endring i

skatteloven av 1999 § 6–32 første ledd. Det vises for øvrig til forslag om økning av beløpsgrensene i St.prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

14 Miljødifferensiering av tonnasjeskatten

Selskaper som nevnt i skatteloven § 8–10, og som lignede etter de særskilte reglene for beskatning av skipsaksjeselskaper, skal svare en årlig tonnasjeskatt til staten.

Etter gjeldende regler fastsettes tonnasjeskatten for skip og flyttbare innretninger på grunnlag av fartøyets nettotonnasje, etter satser fastsatt av Stortinget i det årlige skattevedtaket, jf. skatteloven av 1999 § 8–16.

Regjeringen legger fra inntektsåret 2000 opp til å innføre en miljødifferensiert tonnasjeskatt. Dette foreslås gjennomført ved å heve tonnasjeskattesatsene i det årlige skattevedtaket med 50 prosent, samtidig som det innføres hjemmel for nedtrapping av satsstrukturen for skip og flyttbare innretninger

som tilfredsstiller visse miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet. Regjeringen legger opp til at skip og flyttbare innretninger med høyeste miljøstandard skal ilegges tonnasjeskatt på dagens nivå. For nærmere omtale av forslaget vises til kapittel 2.3.1 i St.prp. nr. 1 (1999–2000).

Departementet foreslår at de nærmere kriterier for redusert tonnasjeskatt fastsettes i forskrift, og at satsene der knyttes opp mot satsene for tonnasjeskatt i Stortingets årlige skattevedtak. Departementet foreslår at det i skatteloven § 8–16 første ledd nytt annet punktum inntas en hjemmel for å fastsette miljødifferensiert tonnasjeskatt i forskrift. Det foreslås at endringen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2000.

15 Endringer i obligasjonsbeskatningen

15.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår nye regler for beskatning av obligasjoner som er mengdegjeldsbrev. Forslaget har vært på høring.

Med mengdegjeldsbrev menes norske og utenlandske obligasjoner som er gjenstand for omsetning i organiserte markeder, dvs. ihendehaverobligasjoner, konvertible obligasjoner og andre omsetningsgjeldsbrev, hvorav det utstedes eller registreres mange i sammenheng og med lik tekst. Mengdegjeldsbrev omfatter også obligasjoner med kortere løpetid enn 12 måneder (sertifikater).

Etter gjeldende regler skal avkastning på obligasjoner skattlegges løpende, mens gevinster og tap først kommer til beskatning ved realisasjon. Videre skal avkastningen på obligasjoner som utstedes til en lavere kurs enn innløsningskursen (underkursobligasjoner) skattlegges løpende, dvs. at avkastning som skyldes underkurs skal skattlegges årlig på samme måte som kupongrenter.

Departementet har foreløpig ikke benyttet sin forskriftskompetanse til å fastsette regler for å *belegne* renteelementet som skyldes underkurs ved utstedelse. Etter forskrift av 20. desember 1996 om emisjonskurs og meldeplikt ved utstedelse av ihendehaverobligasjoner mv., er det derfor delvis forbudt med utleggelse av obligasjoner til underkurs.

Kursgevinster/-tap som oppstår i annenhåndsmarkedet blir etter gjeldende regler først skattlagt ved realisasjon av obligasjonene. Dette innebærer at investor kan oppnå en skatteutsettelse sammenlignet med løpende årlig skattlegging av kursendringer. Dette gir isolert sett et skattemessig motiv for å unngå realisasjon av opptjente kursgevinster. Tilsvarende vil det være et skattemessig motiv for å realisere kurstap. Det er derfor i tillegg behov for å vurdere skattereglene for gevinster og tap som oppstår i annenhåndsmarkedet.

På bakgrunn av den manglende skattemessig regulering av underkursobligasjonsgrupper har det i hovedsak vært forbudt å utstede underkursobligasjoner i Norge. Flere instanser har overfor departementet påpekt at dette forbudet har hatt negative effekter for utviklingen av det norske obligasjonsmarkedet. Det er derfor et sterkt behov for å endre dagens skatteregler slik at forbudet mot å utstede underkurssobligasjoner kan oppheves.

Departementet har ved vurderingen av utfyllende regler for obligasjonsbeskatningen lagt vekt på at en i størst mulig grad bør beskatte forskjellige former for kapitalplasseringer på samme måte. Noen obligasjoner har klare likhetstrekk med bankinnskudd, mens andre obligasjoner har fellestrekk med aksjer eller opsjoner. Etter gjeldende regler skattlegges avkastningen av bankinnskudd løpende, mens aksje- og opsjonsgevinster først skattlegges ved realisasjon.

I arbeidet med revisjon av gjeldende regler har departementet vurdert to beskatningsmodeller som aktuelle for beskatningen av obligasjoner; en markedsverdimodell og en renteberegningsmodell.

Etter markedsverdi prinsippet er skattegrunnlaget hvert enkelt år summen av påløpt avkastning (renter mv.) og endringen i markedsverdien fra et år til neste. Etter renteberegningsmodellen er skattegrunnlaget den effektive renten. Renteberegningsmodellen innebærer at den kjente avkastningen som skyldes under- eller overkurs ved utstedelse eller omsetning i annenhåndsmarkedet blir periodisert på tilsvarende måte som avkastning på et bankinnskudd der også rentene spares. Ved endringer i markedsrenten vil modellene imidlertid gi forskjellig resultat siden den skattepliktige avkastningen etter renteberegningsmodellen kun justeres ved omsetning, mens den etter markedsverdi prinsippet i tillegg oppdateres ved hvert årsskifte.

Både beskatning etter markedsverdi prinsippet og etter renteberegningsmodellen vil gi grunnlag for å oppheve reguleringen av underkursobligasjoner. Etter begge modellene vil det bli beregnet en løpende skattepliktig avkastning som skal tilsvare forholdet mellom utstedelses-/omsetningskursen og den avtalte innløsningskursen.

Etter departementets vurdering er renteberegningsmodellen samlet sett å foretrekke framfor markedsverdi prinsippet. Renteberegningsmodellen vil gi en skattemessig likebehandling med ordinære bankinnskudd for den kjente avkastningen på en obligasjon (kupongrente og eventuell kjent kursgevinst) og likebehandling i forhold til aksjer og opsjoner for den usikre avkastningen/gevinsten (som følge av endringer i markedsrentene mv.).

Etter departementets syn er dette en fordel.

Obligasjoner som har klare likhetstrekk med både aksjer og opsjoner er stadig vanligere. Departementet legger derfor vekt på at renteberegningsmodellen vil innebære en tilnærmet lik periodisering av skatten for obligasjoner, aksjer og opsjoner, ved at urealiserte, usikre gevinster og tap på obligasjoner ikke skattlegges løpende. Renteberegningsmodellen vil i de fleste tilfellene gjøre det unødvendig å skille mellom nesten like produkter for beskatningsformål, og det vil ikke være behov for å anslå markedsverdier for å fastsette den årlige avkastningen på obligasjoner som ikke omsettes.

Renteberegningsmodellen gir også større forutsigbarhet knyttet til den årlige skattepliktige avkastningen sammenlignet med markedsverdi prinsippet. Dette vil kunne ha betydning for småinvestorer hvor de investerer direkte i obligasjoner, og ikke gjennom obligasjonsfond.

15.2 Gjeldende rett

15.2.1 Avkastning og gevinstbeskatning av obligasjoner

Det gis i dette kapitlet en oversikt over gjeldende regler for beskatning av obligasjoner (mengdegjeldsbrev). Gjeldende rett er langt på vei sammenfallende i og utenfor næringsvirksomhet.

For obligasjon eid i næring er *avkastning* (kupongrente) alltid skattepliktig for innehaveren etter skatteloven av 1911 § 42 første ledd første punktum som «*inntekt ... vunnet ved ... virksomhet*». Utenfor næring følger skatteplikt for avkastning på obligasjoner av skatteloven § 42 første ledd første punktum om skatteplikt for fordel vunnet ved kapital. Debitor (utsteder) har en ubetinget fradragsrett for renter, jf. skatteloven § 44 første ledd første punktum.

Både i og utenfor næring periodiseres avkastningen etter hvert som den opptjenes. Dersom obligasjonsinnehaveren er underlagt regnskapsplikt, følger dette av henvisningen til årsregnskapet i skatteloven § 50 annet ledd. Normalt må rentene anses opptjent fortløpende. For obligasjonsinnehavere som ikke er underlagt regnskapsplikt er hjemmelen skatteloven § 41 syvende ledd. Periodiseringen skjer når innehaveren har fått et ubetinget krav på avkastningen. Tilsvarende inntreffer debtors fradragsrett etter hvert som rentene påløper, jf. skatteloven §§ 41 tiende ledd og 50 annet ledd.

For obligasjon eid i næring vil *gevinst* alltid være skattepliktig ved realisasjon, jf. skatteloven § 42 første ledd første punktum om «*inntekt ... vunnet ved ... virksomhet*». Tilsvarende hjemler skatteloven § 44 første ledd bokstav d fradragsrett for tap ved realisasjon av obligasjoner eid i næring.

Utenfor næring vil spørsmålet om skatteplikt og fradragsrett for gevinst og tap bero på om obligasjonen er et mengdegjeldsbrev eller ikke. Gevinst og tap ved realisasjon av mengdegjeldsbrev er henholdsvis skattepliktig og fradragsberettiget, jf. skatteloven §§ 43 annet ledd og 45 første ledd. Gevinst på obligasjoner som ikke er mengdegjeldsbrev er ikke underlagt skatteplikt, jf. skatteloven § 43 annet ledd bokstav b. Dette gjelder muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev og rettigheter til mengdegjeldsbrev. Tilsvarende følger det av skatteloven § 45 første ledd at tap på slike obligasjoner ikke er fradragsberettiget.

Både i og utenfor næring periodiseres gevinst og tap etter realisasjonsprinsippet. For regnskapspliktige skattytere følger dette av skatteloven § 50 tredje ledd, som bestemmer at opp- og nedskrivning av verdipapirer på grunn av kurssvingninger ikke kommer i betraktning ved inntektsfastsettelsen. For skattytere som ikke er underlagt regnskapsplikt følger realisasjonsprinsippet av skatteloven § 41 syvende og tiende ledd. Gevinst skal tas til beskatning og tap kan føres til fradrag når kreditor har fått en ubetinget rett til vederlaget.

15.2.2 Særlig om underkursobligasjoner

Avkastningen som skyldes at en obligasjon er utstedt til underkurs må anses som fordel vunnet ved kapital, og er derfor skattepliktig inntekt for innehaveren etter skatteloven § 42 første ledd første punktum.

Etter skatteloven § 44 første ledd gis det fradrag for renter og utgifter som anses pådratt til inntekts ervervelse. For utstederen vil renteelementet som ligger i underkursen være fradragsberettiget dersom det kan anses pådratt som en utgift til inntekts ervervelse. Departementet antar imidlertid at renteelementet som ligger i at obligasjoner er utstedt til underkurs også faller inn under rentebegrepet i skatteloven § 44 første ledd første punktum, slik at renteelementet også er fradragsberettiget som renteutgift.

Periodiseringen av renteelementet som ligger i underkursen på obligasjoner er for både regnskapspliktige og ikke-regnskapspliktige obligasjonsinnehavere nærmere regulert i skatteloven § 41 åttende ledd første punktum. Etter denne bestemmelsen skal renteelementet skattlegges i det året det er påløpt. Underkursen skal således skattlegges årlig (løpende), på samme måte som avkastning av obligasjoner (kupongrente). For utsteder vil renteelementet komme til fradrag i det året det er pådratt.

Skatteloven § 41 åttende ledd kommer bare til

anvendelse i de tilfeller obligasjonen er *utstedt* til underkurs. Dersom en obligasjon utstedt til underkurs omsettes i annenhåndsmarkedet, skal erververen fortsette inntektsføringen av renteelementet basert på den opprinnelige underkursen, uavhengig av hva han selv har betalt for obligasjonen.

Dersom en obligasjon er *kjøpt* til underkurs i annenhåndsmarkedet (uten at den er utstedt til underkurs), skal renteelementet som ligger i underkursen følge gevinstreglene. Dette innebærer at underkurselementet først kommer til beskatning ved realisasjon av obligasjonen. Det er med andre ord en skattemessig forskjellsbehandling av underkurser, avhengig av om de oppstår i første- eller annenhåndsmarkedet.

En underkurs som oppstår ved utstedelse av nye obligasjoner ved utvidelse av et åpent lån, skal periodiseres etter regelen i skatteloven § 41 åttende ledd, slik som beskrevet ovenfor.

15.2.3 Særlig om overkursobligasjoner

På tilsvarende måte som for underkursobligasjoner ligger det et renteelement i obligasjoner som er utstedt til overkurs. Differansen mellom utstedelseskursen og den lavere pålydende kursen må behandles som en skattepliktig kapitalavkastning for utstederen og tilsvarende som en fradragsberettiget rentekostnad for obligasjonsinnehaveren. Som for underkursobligasjoner er hjemlene for skatteplikten og fradragsretten henholdsvis skatteloven § 42 første ledd første punktum og § 44 første ledd første punktum.

Skatteloven § 41 åttende ledd gjelder bare for underkursobligasjoner, slik at periodiseringen for overkursobligasjoner må skje etter de alminnelige skatteregler. I praksis blir imidlertid periodiseringen i stor grad den samme som for underkursobligasjoner.

I næring skal renteelementet periodiseres etter regnskapsprinsippet i skatteloven § 50 annet ledd. Renteelementet vil således være skattepliktig for utsteder etter hvert som renteinntekten påløper. Tilsvarende vil renteelementet være fradragsberettiget for obligasjonsinnehaveren etter hvert som utgiften pådras.

Utenfor næring reguleres utsteders skatteplikt av skatteloven § 41 syvende ledd, som bestemmer at overkurselementet skal periodiseres når skattyter har ervervet en ubetinget rett til det. Departementet legger til grunn at det må foretas en fordeling over obligasjonens løpetid, slik at inntektsfordelingen for det enkelte år beregnes til den del av renteelementet som anses påløpt det enkelte år. For innehaver reguleres periodiseringen av over-

kurselementet av skatteloven § 41 tiende ledd. Av bestemmelsen følger det at utgiften er fradragsberettiget når innehaveren har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å dekke den. Også her antar departementet at dette innebærer at renteelementet må fordeles over obligasjonens løpetid, og at det innrømmes fradrag for den del som anses påløpt i de respektive inntektsår.

Overkurs betalt i annenhåndsmarkedet kommer først til beskatning ved gevinst- og tapsoppgjøret ved senere realisasjon av obligasjonen.

15.2.4 Særlig om indeksobligasjoner

Indeksobligasjoner kjennetegnes ved at utsteder av obligasjonen helt eller delvis garanterer tilbakebetaling av investert beløp ved løpetidens slutt, samtidig som det i stedet for løpende årlig kupongrente betales ut en avkastning knyttet til utviklingen i en eller flere definerte indekser. Avkastning som er knyttet til en indeksøkning og som betales ut løpende, behandles skattemessig som en rente.

Det er imidlertid vanlig at avkastning på en indeksobligasjon betales ved innløsning av obligasjonen. Slike indeksobligasjoner kan for det første være utformet slik at en økning i indeksen et år ikke kan tapes ved indekssnedgang et annet år i obligasjonens løpetid; opptjent indeksøkning beholdes selv om indeksen går ned i et senere år.

Departementet har i en uttalelse av 3. juli 1998 lagt til grunn at indekstillegget til obligasjonen (rentene) innvinnes og kommer til beskatning (periodiseres) i det året rentene opptjenes, både for regnskapspliktig og ikke regnskapspliktig skattyter.

Indeksobligasjonene kan alternativt være utformet slik at avkastningen er den positive utviklingen av en indeksskurve i tiden mellom tidspunktet for kjøp av obligasjonene og innløsningstidspunktet. Tidligere års indeksøkning kan da tapes ved indekssnedgang i senere år. Etter departementets oppfatning innebærer dette at et indekstillegg innvinnes og kommer til beskatning (periodiseres) i det år obligasjonen innløses. Dette gjelder både for regnskapspliktig og ikke regnskapspliktig skattyter.

15.2.5 Særlig om obligasjoner med tilknyttede utstedelsesretter

En utstedelsesrett til *aksje* innebærer at et selskap mot premie gir innehaveren en rett – men ikke plikt – til å kreve utstedt et visst antall aksjer til en fastsatt kurs. Departementet har i en uttalelse av 16. november 1995 lagt til grunn at frittstående utste-

delsesretter skal anses som selvstendige formuesobjekter i skattemessig sammenheng, og at realisasjon alltid vil utløse et gevinst- eller tapsoppgjør.

Aksjeloven og allmennaksjeloven åpner for at aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper kan utforme utstedelsesretter som er knyttet til obligasjoner, jf. kapittel 11 i begge lover. Aksjeloven fra 1976 § 5–1 annet ledd annet punktum oppstilte et forbud mot at utstedelsesretten skilles ut til å bli frittstående. Tilsvarende forbud er gitt i aksjeloven § 11–1 annet ledd. Allmennaksjeloven § 11–1 åpner imidlertid for at utstedelsesretten som i utgangspunktet er koblet til en obligasjon, kan skilles ut fra obligasjonen slik at den blir frittstående.

Det kan avtales at vederlaget ved innløsning av utstedelsesretten skal betales ved at det foretas avregning mot obligasjonen (konvertible obligasjoner). Utstedelsesretter som inngår i en konvertibel obligasjon, blir etter gjeldende rett skattlagt sammen med og etter de samme regler som gjelder for obligasjonen den er knyttet til. Dette innebærer at eventuell gevinst eller tap på utstedelsesretten blir skattepliktig ved realisasjon dersom obligasjonen skal skattlegges.

Det er ikke gitt nærmere regler om beskatning når det foreligger adgang til å splitte utstedelsesretten og obligasjonen. Når det foreligger en adgang til å splitte utstedelsesretten fra obligasjonen, må det antakelig innebære at utstedelsesretten og obligasjonen må anses som selvstendige finansielle instrumenter ved beskatningen selv om det er betalt et felles vederlag for begge instrumentene. Kostprisen ved ervervet må fordeles på de to instrumentene. Det innebærer videre at det må foretas et separat skatteoppgjør ved senere realisasjon av utstedelsesretten eller obligasjonen.

15.2.6 Obligasjonsfond

Obligasjonsfond skattlegges i utgangspunktet på samme måte som aksjeselskap, jf. selskapsskatteloven § 1–1. Gevinst på andeler i slike fond er skattepliktig på andelshavers hånd, jf. selskapsskatteloven §§ 5–1 og 5–2. Tap er fradragsberettiget. Utdeling fra obligasjonsfond skal behandles som renteinntekt, og gir således ikke andelshaver rett til godtgjørelse, jf. selskapsskatteloven § 3–4 nr. 1 siste punktum. Obligasjonsfond kan kreve fradrag i inntekten for beløp utdelt til andelshaverne, jf. selskapsskatteloven § 1–10. På bakgrunn av fradragsretten for fondet vil fondene i praksis overføre sine skattbare inntekter til andelshaverne. Det medfører at beskatningen foretas hos andelseierne.

15.3 Utenlandsk rett

15.3.1 Innledning

Departementet har rettet henvendelser til finansdepartementene i Sverige, Danmark og Finland og bedt om en orientering om hvordan obligasjoner blir behandlet skattemessig i disse landene. Nedenfor følger en gjennomgang av redegjørelsene en har mottatt fra Danmark og Finland.

15.3.2 Danmark

Beskatningen av gevinst og tap på obligasjoner er i Danmark regulert ved lov av 10. juni 1997 nr. 439 om skattemessig behandling av gevinst og tap på fordringer, gjeld og finansielle kontrakter (kursgevinstloven).

15.3.2.1 Beskatning av underkurs

I Danmark er det adgang til å utstede underkursobligasjoner.

Både selskaper og såkalte pengeneringsdrivende er etter kursgevinstloven skattepliktige for gevinst (underkursen) på obligasjoner. Pengeneringsdrivende er personer som utøver næring ved kjøp og salg av fordringer eller driver næringsvirksomhet ved finansiering. Personer er skattepliktige av gevinst på obligasjoner i fremmed valuta. Ved obligasjoner i danske kroner avhenger personers skatteplikt av obligasjonenes pålydende rente. Hvis obligasjonen forrentes med en pålydende rente som er lik eller høyere enn minsterenten på utstedelsestidspunktet – en såkalt blåstemplet obligasjon, er gevinsten (underkursen) skattefri. Hvis obligasjonen forrentes med en pålydende rente som er mindre enn minsterenten på utstedelsestidspunktet, en såkalt sortstemplet obligasjon, er gevinsten (underkursen) skattepliktig.

Gevinst på fordringer skal for selskaper, pengeneringsdrivende og personer etter kursgevinstloven medregnes ved inntektsoppgjøret for det inntektsår gevinsten (underkursen) realiseres. For realkredittinstitusjoner og livsforsikringselskaper skal imidlertid gevinsten (underkursen) beregnes etter lagerprinsippet (forklart nedenfor). Etter kursgevinstloven kan andre få tillatelse til å bruke et annet oppgjørsprinsipp enn realisasjonsprinsippet. Har man f.eks. fått tillatelse til å bruke lagerprinsippet, skal dette prinsipp også benyttes i forhold til gevinst (underkursen) på obligasjoner.

15.3.2.2 *Beskatning av urealisert verdistigning og tap på obligasjoner under obligasjonens løpetid og beskatning ved innløsning/avhendelse av obligasjonen*

Hovedregelen er at beskatningen skjer etter realisasjonsprinsippet. For de selskaper som skal bruke lagerprinsippet, og for andre som har fått tillatelse til å bruke lagerprinsippet, skjer det en beskatning av urealiserte gevinster og tap under obligasjonens løpetid såfremt selskapet mv. for øvrig er skattepliktig for gevinster og har fradragsrett for tap. Etter lagerprinsippet beregnes gevinst og tap som forskjellen mellom obligasjonens verdi ved inntektsårets utløp og verdien ved inntektsårets begynnelse. Er obligasjonen anskaffet i løpet av inntektsåret, beregnes gevinst og tap som forskjellen mellom verdien ved inntektsårets utløp og anskaffelssummen. Er obligasjonen innløst/avhendet i løpet av inntektsåret, beregnes gevinst og tap som forskjellen mellom innløsningssummen/avståelssummen og verdien ved inntektsårets begynnelse.

Dersom realisasjonsprinsippet anvendes, skal hele den skattepliktige gevinst/det fradragsberettigede tap medregnes ved inntektsoppgjøret for det inntektsår gevinsten/tapet realiseres. Gevinst og tap beregnes som forskjellen mellom anskaffelssummen og avståelssummen/innløsningssummen. Anskaffelssummen er kursverdien på ervervstidspunktet. Dersom lagerprinsippet anvendes, skjer beskatningen som beskrevet i ovenstående avsnitt.

15.3.3 Finland

15.3.3.1 *Beskatning av underkurs*

I Finland er det tillatt å utstede obligasjoner til underkurs. Inntektsskatteloven inneholder ingen uttrykkelige bestemmelser om den skattemessige behandlingen av underkurs. Etter rettspraksis skal forskjellen mellom utstedelseskursen og innløsningssummen betraktes som skattepliktig renteinntekt. Etter § 33 i inntektsskatteloven er renteinntekt skattepliktig kapitalinntekt. Skattesatsen for kapitalinntekter er 28 prosent.

Lov om kildeskatt på renteinntekt anvendes bl.a. på rente som betales på obligasjoner som tilbys allmennheten. Selv om underkurs betraktes som renteinntekt, anses den imidlertid ikke for å være renteinntekt etter lov om kildeskatt på renteinntekt, ettersom loven i henhold til forarbeidene bare skal brukes på betalinger som går inn under betegnelsen rente. Dersom det også betales rente på et obligasjonslån, må betalingen inndeles i en renteandel og en underkursandel. Underkursande-

len skattlegges etter inntektsskatteloven, mens normal rente skattlegges etter lov om kildeskatt på renteinntekt. Skattesatsen er i begge tilfeller 28 prosent.

Etter hovedregelen i inntektsskatteloven blir underkurs betraktet som skattepliktig inntekt når betalingen har kommet inn på skattyters konto eller fra og med det tidspunkt skattyteren ellers har kunnet råde over den. Betaleren skal i allminnelighet foreta forskuddsbetaling av renter som skattlegges etter inntektsskatteloven.

15.3.3.2 *Beskatning av urealisert verdistigning og tap under obligasjonens løpetid og beskatning ved innløsning/avhendelse av obligasjonen*

Urealisert verdistigning er ikke skattepliktig inntekt og urealisert tap er ikke fradragsberettiget utgift.

Gevinst ved innløsning/avhendelse av obligasjoner kalles avhendelsesgevinst og er skattepliktig kapitalinntekt. Tap ved innløsning og avhendelse av obligasjoner kalles avhendelsestap. Dersom gevinst oppstår, har skattyter rett til å trekke avhendelsestap fra avhendelsesgevinst i skatteåret og de tre følgende årene.

Ved beskatningen blir avhendelsesgevinst og avhendelsestap tatt hensyn til i det skatteår avhendelsen har skjedd.

Ovenfor nevnte prinsipper får anvendelse for alle skattytere som skattlegges med hjemmel i inntektsskatteloven. For regnskapspliktige har inntektsskatteloven andre periodiseringsbestemmelser som avviker fra de som er omtalt ovenfor. Regnskapspliktiges inntekter og utgifter skal periodiseres i henhold til lov om beskatning av inntekt av næringsvirksomhet.

15.4 Tidligere utredninger og lovforslag

15.4.1 **Gruppen for utredning av bedrifts- og kapitalbeskatningen (Aarbakkegruppen) – NOU 1990:27**

Gruppen for utredning av bedrifts- og kapitalbeskatningen (Aarbakkegruppen) foretok i NOU 1990:27 Bedrifts- og kapitalbeskatning en gjennomgang av bl.a. obligasjonsbeskatningen. Aarbakkegruppen foreslo at renteelementet som ligger i underkursen i underkursobligasjoner skulle skattlegges årlig (løpende). Den tilsvarende periodisering måtte gjelde for renteutgifter for obligasjonsutste-

deren. Videre fremmet Aarbakkegruppen forslag om at gevinst og tap ved avhendelse av obligasjoner utenfor næring skulle være skattepliktig/fradragsberettiget. Gevinst og tap ved avhendelse av obligasjoner i næring var allerede gjort skattepliktig/fradragsberettiget. Aarbakkegruppen foreslo videre at verdistigning og tap på obligasjoner eiet av profesjonelle investorer skulle periodiseres etter et markedsverdiprinsipp. Verdistigning og tap på obligasjoner eiet av ikke-profesjonelle investorer skulle derimot periodiseres etter et realisasjonsprinsipp.

15.4.2 Ot.prp. nr. 11 (1990–91) og Innst. O. nr. 16 (1990–91)

Aarbakkegruppens forslag ble fulgt opp i Ot.prp. nr. 11 (1990–91) Nye skatteregler for obligasjoner og opsjoner, ligningskontroll og andre endringer i skattelovgivningen. Departementet foreslo at renteelementet som ligger i underkursen i underkursobligasjoner skulle skattlegges årlig (løpende). Videre ble det fremmet forslag om at gevinst og tap ved avhendelse av obligasjoner utenfor næring skulle være skattepliktig/fradragsberettiget. Flertallet i finanskomiteen sluttet seg til dette i Innst. O. nr. 16 (1990–91). Ved lov av 21. desember 1990 nr. 62 ble det vedtatt at renteelementet i underkursobligasjoner skal skattlegges årlig (løpende). Samtidig ble det vedtatt at også gevinst og tap ved avhendelse av obligasjoner utenfor næring skulle være skattepliktig/fradragsberettiget.

I proposisjonen ble det også foreslått at verdistigning og tap på obligasjoner eiet av profesjonelle investorer skulle periodiseres etter et markedsverdiprinsipp. Verdistigning og tap på obligasjoner eiet av ikke-profesjonelle investorer skulle derimot periodiseres etter et realisasjonsprinsipp.

Finanskomiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, gikk inn for at verdistigning og tap på obligasjoner eiet av både profesjonelle og ikke-profesjonelle investorer skulle periodiseres etter et realisasjonsprinsipp, jf. Innst. O. nr. 16 (1990–91) side 2:

«Etter en samlet vurdering av hvilke periodiseringsprinsipp som skal gjelde for finansielle aktiva, vil flertallet komme tilbake til dette på fritt og selvstendig grunnlag i forbindelse med de forslag til skattereform som skal fremmes for Stortinget våren 1991. Flertallet vil derfor i samarbeid med departementet nå legge realisasjonsprinsippet til grunn ut fra likhetsbetraktninger i forhold til bl.a. obligasjoner, opsjoner, aksjer og valuta.»

15.4.3 Ot.prp. nr. 35 (1990–91) og Innst. O. nr. 80 (1990–91)

I Ot.prp. nr. 35 (1990–91) ble det foreslått at realisasjonsprinsippet fortsatt skulle legges til grunn som periodiseringsregel for verdistigning og tap på obligasjoner eiet av både profesjonelle og ikke-profesjonelle investorer. Det ble vist til at det samme periodiseringsprinsippet legges til grunn som generell periodiseringsregel for aksjer (side 301):

«Departementet er av den oppfatning at tungtveiende grunner taler for å anvende samme periodiseringsprinsipp for obligasjoner og aksjer. Ved å anvende samme periodiseringsprinsipp unngår en at periodiseringsreglene medfører vridninger i investeringene mellom aksjer og obligasjoner. Videre gjør likviditetshensynet seg gjeldende for langsiktige poster med obligasjoner, som for aksjer. Likviditetshensynet har mindre vekt for kortsiktige poster. Departementet antar imidlertid at det er en lite heldig løsning å legge markedsverdiprinsippet til grunn for kortsiktige poster, da det på samme måte som for aksjer vil være vanskelig å finne frem til et skille mellom kortsiktige og langsiktige poster som ikke åpner for betydelige muligheter for skattearbitrasje.»

En samlet finanskomite sluttet seg til dette i Innst. O. nr. 80 (1990–91), der det bl.a. ble vist til at hensynet til praktikable regler for ligningsmyndighetene tilsa at realisasjonsprinsippet burde legges til grunn som generell periodiseringsregel.

15.5 To modeller for beskatning av obligasjoner

15.5.1 Innledning

Departementet sendte den 25. november 1998 ut et høringsnotat med vurdering av nye skatteregler for obligasjoner med sikte på å oppheve den strenge reguleringen av utstedelse av underkursobligasjoner. I høringsnotatet ble det gitt en vurdering av følgende to modeller for beskatning av obligasjoner:

- et *markedsverdiprinsipp*, der den skattepliktige avkastningen i det enkelte år er summen av den utbetalte avkastningen og endringer i markedsverdien fra et årsskifte til det neste.
- en modell for beskatning av effektiv rente (*renteberegningsmodellen*), der den skattepliktige årlige avkastningen er kupongrenten justert for den kjente årlige avkastningen som skyldes under- eller overkurs ved utstedelse/omsetning.

Begge modellene gir grunnlag for å oppheve de gjeldende restriksjonene på utstedelse av underkursobligasjoner og vil således bidra til mer fleksible finansieringsformer og til et bedre fungerende og mer konkurransedyktig norsk obligasjonsmarked.

Etter begge modellene vil det bli beregnet en løpende skattepliktig avkastning som skal tilsvare forholdet mellom utstedelses-/omsetningskursen og den avtalte innløsningskurs. Ved uendret rente vil begge modeller i prinsippet gi samme beregnede årlige skattepliktige avkastning. Ved endringer i markedsrenten vil modellene imidlertid gi forskjellig resultat siden den skattepliktige avkastningen etter renteberegningsmodellen kun justeres ved omsetning, mens den etter markedsverdi prinsippet i tillegg oppdateres ved hvert årsskifte.

15.5.2 Nærmere om markedsverdimodellen

Etter markedsverdi prinsippet vil obligasjoner bli verdsatt til markedsverdi pr. 1. januar i ligningsåret. Verdistigning over inntektsåret inntektsføres og verdifall føres til fradrag i alminnelig inntekt. Ved senere realisasjon inntekts- eller fradragsføres differansen mellom realisert verdi og markedsverdien ved siste årsoppgjør. Utgangsverdien det enkelte år vil være obligasjonens verdi ved årsskiftet når den ikke er realisert, salgsvederlaget hvis den er solgt i løpet av året eller pålydende verdi hvis den er blitt innløst. Inngangsverdien settes til obligasjonens verdi på ervervstidspunktet hvis den er ervervet i løpet av året. Omkostninger ved ervervet legges til i inngangsverdien.

Markedsverdien på en obligasjon bestemmes i hovedsak ut fra pålydende verdi, kupongrente, løpetid, markedsrente og kredittrisiko knyttet til utsteder. Endringer i markedsverdien fra et år til et annet vil uttrykke den økonomiske avkastningen av obligasjonen i perioden.

Markedsverdi prinsippet medfører at all avkastning skattegges årlig uten å forskjellsbehandle avkastning som følge av:

- at det generelle rentenivået har endret seg (kursgevinst/-tap)
- avkastningen som ligger i underkurs ved utstedelse
- påløpt kupongrente

Investorene skattegges for den til enhver tid påløpte avkastningen, uansett om denne er realisert eller ikke. Skatten vil da være uavhengig av om obligasjonen omsettes eller ikke, og uavhengig av om avkastningen tas ut som kupongrente eller som verdistigning. Skatting etter markedsverdi prinsip-

pet vil dermed i utgangspunktet virke nøytralt på markedet, ved at også kursgevinster som oppstår i annenhåndsmarkedet blir skattlagt løpende, uavhengig av om gevinsten realiseres eller ikke. Dermed vil en ikke kunne utsette skatten på kursgevinster og framskynde fradragene for kurstap. Isolert sett unngår en da problemene knyttet til skattekreditter (innlåsningseffekter) og skattemotiverte salg, slik gjeldende gevinstbeskatning basert på realisasjon kan gi opphav til. Transaksjonskostnader og forhold knyttet til både markedets og den enkelte investors likviditet, kan i en del tilfeller likevel føre til at også skatteregler basert på markedsverdi prinsippet kan påvirke markedet.

På kupongrenteobligasjoner som kjøpes til pålydende (innfrielseskurs) og som holdes til forfall, vil avkastningen være den påløpte pålydende renten (kupongrenten). Ved uendret markedsrente vil dermed markedsverdien være *uendret* over obligasjonens løpetid og den skattepliktige avkastningen ved markedsverdi prinsippet tilsvare den årlig påløpte kupongrenten. Avkastningen kan også helt eller delvis gis ved verdistigning. For en obligasjon som utstedes uten kupongrente, en såkalt nullkupongobligasjon, vil hele avkastningen gis i form av kursgevinst. Utstedelseskursen settes så mye lavere enn innløsningskursen at kursgevinsten tilsvare en årlig effektiv rente som tilsvare markedsrenten. Gitt uendret markedsrente vil markedsverdien av en nullkupongobligasjon nærme seg den høyere innløsningskursen etter hvert som forfallsdatoen nærmer seg.

15.5.3 Nærmere om renteberegningsmodellen

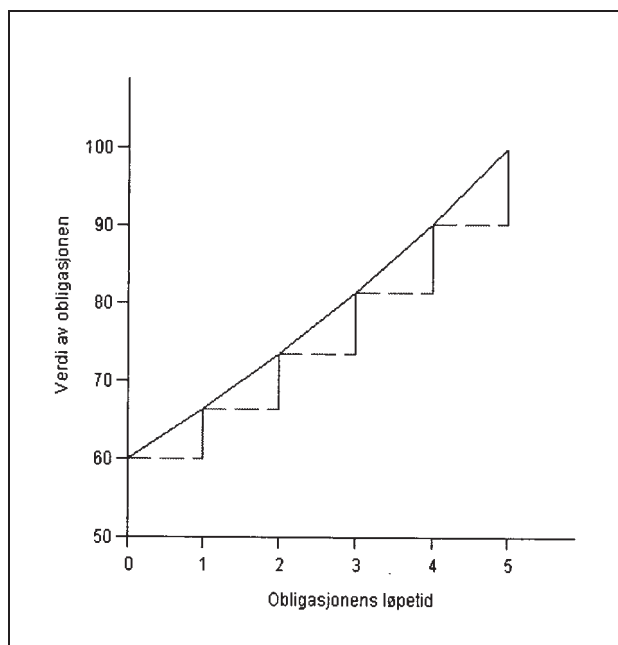
Etter renteberegningsmodellen beholdes realisasjonsprinsippet for den ukjente avkastningen på obligasjoner, men det innføres en periodiseringsregel der avkastningen som følger av overkurs eller underkurs ved utstedelse eller omsetning, blir fordelt over gjenværende løpetid. Avkastningen foreslås beregnet på grunnlag av kjøpskurs, gjenstående løpetid og innfrielseskurs. Når avkastningen beregnes på grunnlag av *kjøpskurs* og ikke utstedelseskurs, vil avkastningen ved *omsetning* bli oppdatert i tråd med markedsrenten. Samlet skattepliktig avkastning vil etter renteberegningsmodellen bestå av kupongrente med tillegg eller fradrag for beregnet avkastning som følger av kjent kursgevinst eller -tap.

Renteberegningsmodellen innebærer i prinsippet at skattegrunnlaget tilsvare den årlige effektive renten slik den framstår på kjøpstidspunktet. Effektiv årlig rente er en innarbeidet standardreferanse i

obligasjonsmarkedet som investorene vil ha informasjon om på investeringstidspunktet. Effektiv årlig rente er også den normale måten å oppgi avkastning på for andre rentebærende fordringer. Det kan nevnes at finansinstitusjoner etter gjeldende regler er forpliktet til å opplyse om den effektive renten på utlån og innskudd, jf. nærmere regler i forskrift av 17. september 1998 om opplysningsplikt overfor låntakere og om avtale om lån til forbruker og forskrift av 1. juni 1990 om opplysningsplikt om priser og produktpakker.

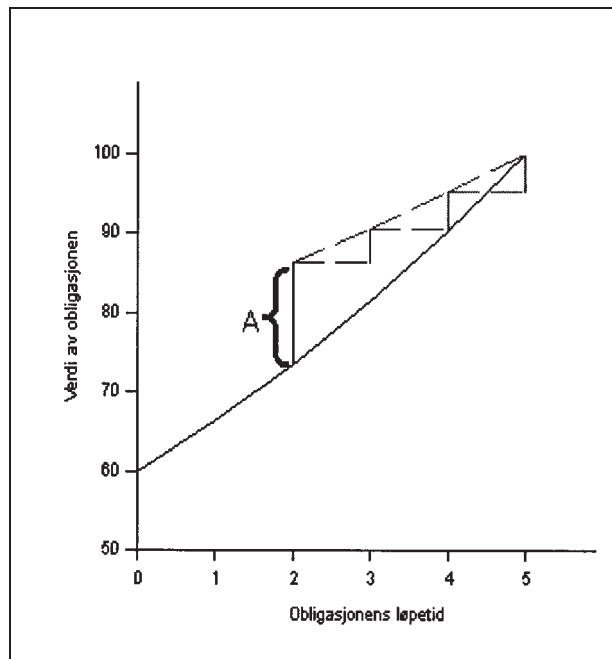
Renteberegningsmodellen vil gi grunnlag for å oppheve gjeldende restriksjoner på utstedelse av underkursobligasjoner. Den rendyrkede formen for underkursobligasjoner er en obligasjon hvor hele avkastningen ligger i forskjellen mellom utstedelses- og innløsningskurs, en såkalt nullkupongobligasjon.

Figur 15.1 illustrerer den skattepliktige avkastning for en slik obligasjon etter renteberegningsmodellen. Det er tatt utgangspunkt i at den utstedes til kurs 60 på tidspunkt 0 og at den innfris til kurs 100 på tidspunkt 5.¹ Obligasjonsinnehaverens skattepliktige avkastning vil etter renteberegningsmodellen følge den heltrukne linjen når obligasjonen holdes til forfall. Stigningen i kurven utgjør den avkastningen som obligasjonsinnehaver skattlegges for, dvs. differansen mellom verdien på obligasjonen ved utgangen og inngangen av året. Dette



Figur 15.1 Beregning av den skattepliktige avkastningen for en nullkupongobligasjon etter renteberegningsmodellen

¹ Dette tilsvarer en effektiv rente på 10,76 prosent p.a.



Figur 15.2 Oppdatering av avkastningen ved rentefall etter renteberegningsmodellen ved omsetning

tilsvarer de vertikale linjene under den heltrukne kurven i figuren. I eksempelet over blir den skattepliktige avkastningen om lag 6,5 det første året, mens den er knappe 10 i år 5.

Hvis markedsrenten faller til f.eks. 5 prosent p.a. i starten på periode 3, vil markedsverdien på obligasjonen i eksempelet stige med 12,8, tilsvarende den vertikale kurven, A, i figur 15.2.

Etter kursstigningen vil den effektive renten på obligasjonen tilsvare den nye og lavere markedsrenten. Obligasjonsinnehaveren oppnår dermed en gevinst som kan realiseres ved salg av obligasjonen. Potensielle kjøpere i annenhåndsmarkedet vil være villige til å betale en høyere kurs enn den gjeldende kursen før rentefallet. Etter renteberegningsmodellen er det *kun* ved eventuell realisasjon at selger skattlegges for denne gevinsten.

For *kjøpere* av obligasjoner i annenhåndsmarkedet vil renteberegningsmodellen skille seg fra gjeldende regler ved at renteelementet blir justert til det som tilsvarer den nye markedsrenten på kjøpstidspunktet. Den oppdaterte verdistigningen vil følge den stiplede kurven i figur 15.2. Den skattepliktige avkastningen for den nye obligasjonsinnehaveren vil tilsvare de vertikale linjene under den stiplede kurven i figur 15.2. Oppdateringen av renteelementet fører dermed til at den skattepliktige avkastningen vil tilsvare den kjente avkastningen for den nye obligasjonseieren, dvs. den effektive årlige renten. Dette beløpet blir periodisert på samme

måte som rentene på et bankinnskudd der rentene spares.

Når avkastningen som ligger i underkursen ved utstedelse skatlegges løpende, må en tilsvarende årlig øke den skattemessige inngangsverdien på obligasjonen for å unngå dobbeltbeskatning av avkastningen på obligasjonen når den realiseres/innløses.

Etter renteberegningsmodellen vil den skattepliktige avkastningen *ikke* endres når obligasjonen ikke omsettes selv om markedsrenten endres. Beskatningen vil da følge den opprinnelige avkastningskurven (den heltrukne kurven). Når obligasjonsinnehavere lar være å realisere kursgevinster som følge av fall i markedsrentene, men heller velger å motta den relativt høye pålydende avkastningen på obligasjonen, oppnår de å utsette skatten på en kursgevinst. Dette innebærer at renteberegningsmodellen ikke fullt ut løser problemene med innlåsnings effekter som oppstår ved fall i markedsrenten, og salgsmotiveffekter som oppstår ved rentøkninger.

15.6 Høring

Departementet sendte 25. november 1998 et forslag til endring av obligasjonsbeskatningen på høring. Det er innkommet svar fra 29 høringsinstanser.

Følgende høringsinstanser hadde ingen merknader; Aksjespareforeningen i Norge, Datatilsynet, Den norske Revisorforening, Justisdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Konkurransetilsynet, Landslaget for Regnskapskonsulenter og Landsorganisasjonen.

Følgende høringsinstanser har avgitt realitetsuttalelser; Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Den norske Bankforening, Kredittilsynet, Ligningsutvalget, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norges Bank, Norges Fondsmeglerforbund, Norges Kooperative Landsforening, Norges Skatterevisors Landsforening, Norsk Oppgjørssentral ASA, Norske Finansanalytikeres Forening, Norske Siviløkonomers Forening, Nærings- og handelsdepartementet, Næringslivets Hovedorganisasjon, Oslo Børs, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes forening, Sparebankforeningen, Verdipapirfondenes Forening, Verdipapirsentralen. I tillegg har Senralskattekontoret for storbedrifter kommet med merknader.

Et stort flertall av høringsinstansene er positive til at departementet vurderer å oppheve det delvise forbudet mot utleggelse av obligasjoner til underkurs.

Den norske Bankforening uttaler:

«Generelt vil bankforeningen uttrykke stor tilfredshet med at det nå endelig tas skritt med sikte på at de nevnte begrensninger i emisjonskurs blir fjernet.»

Sparebankforeningen uttaler:

«Sparebankforeningen er tilfreds med at departementet har foretatt en vurdering av beskatningen av obligasjoner som gir grunnlag for å kunne oppheve dagens strenge regulering av underkursobligasjoner.»

Norsk Oppgjørssentral ASA (NOS) uttaler:

«Norsk Oppgjørssentral ASA stiller seg positive til de endringer som foreslås innført. Endringene som vil medføre at en kan oppheve begrensningen i adgangen til å utstede underkursobligasjoner og at det kan åpnes for utstedelse av nullkupongobligasjoner, vil kunne bidra til å styrke det norske obligasjonsmarkedets konkurranseevne i forhold til utenlandske obligasjonsmarkeder.»

Norges Bank uttaler:

«Norges Bank er positive til Finansdepartementets forslag som åpner for nullkupongobligasjoner og fjerner kvantumsbegrensningene på utvidelse av åpne lån til underkurs.»

Kredittilsynet uttaler:

«Kredittilsynet ønsker velkommen tiltak som kan bedre likviditeten og funksjonsmåten til det norske obligasjonsmarkedet. Kredittilsynet ser det som positivt at det foreliggende forslag gir mulighet til å fjerne det eksisterende forbud for innenlandske utstedere mot å emittere underkursobligasjoner.»

Oslo Børs uttaler:

«Oslo Børs er positive til departementets forslag om å oppheve dagens begrensninger i adgangen til å utstede underkursobligasjoner. Det er børsens oppfatning at dagens restriksjoner har hatt negative effekter for utviklingen av det norske obligasjonsmarkedet. I Oslo Børs brev av 20. februar 1997 til departementet ble disse effektene kommentert i forbindelse med at forskrift av 20. desember 1996 om emisjonskurs og meldeplikt ved utstedelse av ihendehaverobligasjoner m.v. nylig var innført.»

Norges Forsikringsforbund uttaler:

«Forsikringsforbundet ser positivt på departementets forslag til å oppmyke den strenge norske reguleringen av underkursobligasjoner gjennom å fjerne §§ 2 og 3 i forskrift av 20. de-

sementer 1996 om emisjonskurs og meldeplikt ved utstedelse av ihendehaverobligasjoner mv. Dette er en reguleringsendring som flere aktører i det norske finansmarkedet i lengre tid har etterlyst. Forsikringsforbundet støtter departementets forslag om å oppheve forbudet mot nullkupongobligasjoner.»

Verdipapirfondenes Forening uttaler:

«Verdipapirfondenes Forening ser det som positivt at Finansdepartementet går inn for å oppheve begrensningen i adgangen til å utstede underkursobligasjoner, herunder nullkupongobligasjoner.»

Høringsinstansene er delt i synet på hvilken av de to beskatningsmodellene som bør legges til grunn for beskatning av obligasjoner. Flere av høringsinstansene foretrekker *renteberegningsmodellen*; NHD, AAD, Norsk Oppgjørssentral (NOS), Sparebankforeningen, Norges Forsikringsforbund, Skattedirektoratet, Norges Skatterevisorers landsforening og Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening.

Høringsinstansene som foretrekker renteberegningsmodellen legger i likhet med departementet vekt på at denne modellen innebærer en mest mulig lik beskatning av ulike finansobjekter.

Nærings- og handelsdepartementet uttaler:

«I tråd med nøytralitetsprinsippet som lå til grunn for skattereformen i 1992, er Nærings- og handelsdepartementet enig i at relativt like kapitalobjekter bør skattlegges mest mulig likt. Dette vil øke den samfunnsmessige avkastningen av å spare.»

Arbeids- og administrasjonsdepartementet uttaler:

«For å bidra til et mest mulig effektivt kapitalmarked, bør etter AADs mening det overordnede hensynet være at forskjellige former for kapitalplasseringer skattlegges mest mulig likt, slik at skattereglene i minst mulig grad påvirker investorenes valg mellom ulike kapitalinstrumenter. Når en har valgt å legge realisasjonsprinsippet til grunn for beskatningen av aksjer og opsjoner, ser AAD klare fordeler ved at en velger renteberegningsmodellen basert på dette prinsippet som utgangspunkt for obligasjonsbeskatningen. AAD deler derfor Finans- og tolldepartementets synspunkter i saken.»

Norsk Oppgjørssentral uttaler:

«Norsk Oppgjørssentral stiller seg positive til de endringer som foreslås innført. (...) Videre vil en likebehandling skattemessig av obligasjoner i forhold til øvrige kapitalkilder, bidra til mer oversiktlige rammevilkår for alle aktører.»

Sparebankforeningen uttaler:

«På bakgrunn av de mange betenkeligheter som knytter seg til å anvende markedsverdi-prinsippet som basis for beskatningen av obligasjoner, har Sparebankforeningen kommet til at renteberegningsmodellen er å foretrekke.

(...)

Det er ingen tvil om at dagens realisasjonsprinsipp gir den rimeligste beregningen av inntjening av gevinst/tap i skattemessig sammenheng – helt i tråd med skattelovgivningens regler om realisasjon som innvinningskriterium og som periodiseringskriterium. Det mest praktiske og enkleste vil derfor være å videreføre realisasjonsprinsippet. Sparebankforeningen ser likevel som ønskelig å løse opp på de eksisterende reguleringer av underkursobligasjoner. Så etter en samlet vurdering har vi kommet til at man bør arbeide videre med en innføring av renteberegningsmodellen. Vi legger vekt på at det blir et mest mulig ensartet regelverk for aktørene i finansmarkedet. Hensynet til å få et godt fungerende obligasjonsmarked tilsier at det må åpnes for utstedelse av underkursobligasjoner. Hensynet til næringslivet tilsier at de samme finansieringsmulighetene som finnes i mange land, også bør kunne anvendes i Norge.»

Norges Forsikringsforbund uttaler:

«Forsikringsforbundet registrerer at departementet i et fyldig og grundig gjennomarbeidet høringsdokument har utredet to ulike beskatningsmodeller. Den ene er en modell med et markedsverdi-prinsipp som generell skattemessig periodiseringsregel for obligasjoner. Departementet anbefaler ikke denne løsningen, og legger særlig vekt på at det vil være uheldig med ulike skattemessige periodiseringsregler for aksjer, opsjoner og obligasjoner. Departementet viser i den forbindelse bl.a. til den stadig større utbredelsen av konvertible obligasjoner og strukturerte obligasjoner, som i større eller mindre grad har likhetstrekk med aksjer og opsjoner. Forsikringsforbundet støtter disse synspunktene. Forsikringsforbundet viser for øvrig til at Stortinget tidligere har avvist et forslag fra departementet om innføring av skattemessig periodisering av obligasjoner ut fra markedsverdi-prinsippet, jf Innst. O. nr. 16 (1990–91) og Innst. O. nr. 80 (1990–91).

(...)

Forsikringsforbundet støtter med dette departementets forslag som skissert under den såkalte renteberegningsmodellen. Det vil likevel kunne være ønskelig med hensiktsmessige overgangsregler bl.a. ut fra hensynet til skattemessig forutsigbarhet.»

Sentralskattekontoret for storbedrifter uttaler:

«Vi er, som departementet kommet frem til at renteberegningsmodellen samlet sett vil være å foretrekke fremfor markedsverdi prinsippet. Dette fordi man i størst mulig grad bør søke skattemessige løsninger som gir en skattemessig likebehandling av alternative finansielle plasseringer med klare likhetstrekk.»

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler:

«Ved valget av de to modellene finner NHO det riktig at renteberegningsmodellen blir valgt. Markedsverdimodellen bryter med realisasjonsprinsippet som er et grunnleggende prinsipp innen norsk skatterett og som i vesentlig grad bygger på skatteevneprinsippet.»

Norges Skatterevisorers landsforening uttaler:

«Vi støtter departementets forslag om å anvende renteberegningsmodellen – under angitte forutsetninger – som beskatningsprinsipp da denne modellen bryter minst med det gjeldende realisasjonsprinsipp som innvinningskriterium.»

Skattedirektoratet legger vekt på at det kan være *vanskelig å finne markedsverdien* til obligasjoner med liten eller ingen omsetning, f.eks. såkalte «holde til forfall» obligasjoner, og at disse markedsverdiene derfor må fastsettes skjønnsmessig.

«Det norske obligasjonsmarkedet er «tynt», det vil si at for mange av obligasjonene i markedet vil det bare være sporadisk omsetning. Dette gjelder også noterte obligasjoner. Så lenge det ikke foreligger en notert markedsverdi, må det teoretisk beregnes en «markedsverdi». Dette forutsetter bruk av skjønn, blant annet på bakgrunn av de relativt få signalrentene som foreligger i det norske markedet. De nye typer «strukturerte lån» representerer også et potensielt prisingsproblem. Hvis markedsverdi prinsippet innføres som periodiseringsregel for obligasjoner, bør problemene forbundet med teoretisk beregning av markedsverdier tas på alvor. Det bør utarbeides faste regler for hvordan beregningene skal gjøres og hvem som skal utføre dem.

(...)

For å illustrere at det selv med ordinære obligasjoner vil kunne være avvik i «markedsverdier» beregnet av uavhengige aktører i markedet, har kontroll- og regnskapsavdelingen innhentet data vedrørende markedsverdivurdering av renteswaper (et utvalg på 50 stykker) pr 31.12.1997 fra to av de største aktørene i rentemarkedet. Dataene viser avvik i vurderingen av hva over- eller underkurs på fastrentedelen av renteswapene på gjennomsnittlig 3,35 prosent

på kontrakter med gjenværende løpetid på to til tre år, 2,09 prosent avvik på kontrakter med tre til fire års gjenværende løpetid, 8,29 prosent avvik på kontrakter med fire til syv års gjenværende løpetid og 6,47 prosent avvik på kontrakter med åtte til ti års gjenværende løpetid. Dette viser at det selv for ordinære kupongobligasjoner vil kunne være avvik i de verdianslag som foretas av profesjonelle aktører i markedet. Det er grunn til å tro at dette avviket vil være enda større for de mer kompliserte strukturerte obligasjonene.»

Den norske Bankforening, Norges Fondsmeglerforbund, Norges Bank, Oslo Børs, Verdipapirfondenes Forening og Norske Finansanalytikeres Forening foretrekker *markedsverdi prinsippet*. Flere av disse høringsinstansene peker på at det ikke er noe problem at en må fastsette teoretiske markedsverdier på obligasjoner med lav omsetning. Det vises til at det også i dag fastsettes markedsverdier i forbindelse med formuesbeskatningen.

Oslo Børs uttaler:

«For obligasjoner der det ikke foreligger markedsverdi på aktuelt tidspunkt, forutsettes det at teoretisk markedsverdi må beregnes. Hvert år fastsetter et kursnoteringsutvalg nedsatt av Norges Fondsmeglerforbund en ligningsverdi for alle VPS-registrerte obligasjoner. Disse verdiene legges til grunn for formuesbeskatningen.»

Norges Bank uttaler:

«Det legges også vekt på at det allerede eksisterer et kursnoteringsutvalg som beregner markedspriser på obligasjoner som brukes i formuesbeskatningen. Det bør således ikke være noe problem å skattlegge dem utfra markedsverdi.»

Den norske Bankforening uttaler:

«Et argument mot markedsverdimetoden som departementet selv fremførte i nevnte proposisjon var liten omsetning i praksis og dårlig likviditet. Disse argumentene gjelder i mindre grad i dag. Under enhver omstendighet er det behov for å fastsette obligasjonenes markedsverdi ved årsskiftet av hensyn til formuesbeskatning og for øvrig av hensyn til den enkelte regnskapspliktiges finansregnskap. Det kreves således ikke nye beregninger eller opplysninger for å anslå markedsverdi eller endring i markedsverdi mellom to årsskifter. Dette trekker i retning av at alle skattytere benytter markedsverdimodellen, også de ikke-profesjonelle.

(...)

Rent generelt er det uvanlig at ikke-profesjonelle investorer eier obligasjoner, om en ser

bort fra indirekte eierskap via verdipapirfond. For verdipapirfond er det tradisjon for at forvaltningsselskapet gir andelseierne de relevante ligningsmessige opplysninger. For de relativt få som eier obligasjoner direkte, vil VPS gi opplysninger om markedsverdi.»

Verdipapirfondenes Forening uttaler:

«Departementet peker på at det vil være vanskelig å fastsette markedsverdi for obligasjoner som ikke omsettes. Etter Verdipapirfondenes forenings mening bør det ikke legges særlig vekt på dette argumentet. Obligasjonsfondene beregner i dag markedsverdien av sin portefølje på daglig basis uten nevneverdige problemer, hvilket tilsier at profesjonelle aktører i obligasjonsmarkedet ikke bør ha problemer med å beregne markedsverdien av sin portefølje. Videre eksisterer det i dag et kursnoteringsutvalg i regi av Oslo Børs som fastsetter markedspriser på norske obligasjoner per 31. desember hvert år til grunnlag for formuesbeskatningen, som også kan være til nytte for ikke-profesjonelle aktører.»

Flere av høringsinstansene som foretrekker markedsverdiprinsippet peker på at renteberegningsmodellen vil være *administrativt krevende* og lite tilgjengelig for brukerne, og at den således vil innebære økte kostnader for investorene i form av:

- høyere gebyrer i VPS for å dekke VPS' kostnader knyttet til å etablere og drive systemløsninger for å beregne den skattepliktige avkastningen
- anskaffelse av nye systemer for selv å kunne beregne det skattepliktige renteelementet etter renteberegningsmodellen

Enkelte av høringsinstansene peker på at disse forholdene i sum vil kunne føre til at mye av effektivitetsgevinstene av å tillate underkursobligasjoner vil falle bort og at norske skattyteres interesse for norskutstedte obligasjoner reduseres. Videre blir det vist til at få skattytere ville være i stand til å regne ut den skattepliktige avkastningen på obligasjonene.

Noen av høringsinstansene ønsker primært verken renteberegningsmodellen eller markedsverdiprinsippet som modell for beskatning av obligasjoner:

Oslo Børs uttaler:

«Samlet sett er Oslo Børs negativ til begge modellene – både departementets forslag og markedsverdimodellen. Begge bryter med sentrale skatteprinsipper og særlig renteberegningsmodellen bærer preg av skrivebordsteori.

(...)

Vi savner en større vilje fra departementets side til å ville gå inn i dagens realisasjonsmodell for å finne løsninger som burde være akseptable både for utstedere, investorer og myndighetene.»

Norges Fondsmeglerforbund uttaler:

«Når det gjelder valg av modell for beskatning av obligasjoner er det imidlertid Forbundets oppfatning at et tredje alternativ, nemlig dagens ordning basert på realisasjonsprinsippet, bør videreføres. Vi kan ikke se at det har fremkommet vesentlig nye momenter som tilsier at ikke dette prinsippet fortsatt bør gjelde og vi viser i så måte til de argumenter som tidligere er anført mot bruk av markedsverdiprinsippet.»

Norges Kooperative Landsforening uttaler:

«På faglig grunnlag har vi stor sympati for departementets konklusjon. Allikevel er vi bekymret for kompleksiteten i beregningene, hvordan dette virker ekskluderende i forhold til den alminnelige forståelse av skattereglene og den enkelte investors evne til på forhånd å se konsekvensene av alternative investeringer. § 2 i utkast til forskrift har en utforming som antakelig forstås av færre enn 1 % av den voksne befolkning i Norge. Vi kan ikke se at den foreslåtte beskatningsmodell kan beskrives på en bedre måte. Vi er derfor av den oppfatning at beskatning av obligasjoner ikke bør endres.»

Norske Finansanalytikeres Forening uttaler:

«Etter NFFs oppfatning er både markedsverdiprinsippet (i en litt avgrenset form) og et rent, symmetrisk realisasjonsprinsipp langt å foretrekke framfor «renteberegningsmodellen».

(...)

Hvis man derimot skal vektlegge mange av de uttalelsene Finanskomiteen på Stortinget faktisk har uttalt, trekker det i retning av å benytte realisasjonsprinsippet fullt ut i obligasjonsbeskatningen. For svært mange vil det fremstå som det mest oversiktlige og enkleste. Realisasjonsprinsippet kan dessuten lettere praktiseres med mer omfattende skattesymmetri. I utgangspunktet kommer da en innfrielsesgevinst til inntektsbeskatning først i innfrielsesåret, dvs i samme år som utsteder etter samme prinsipp innrømmes skattemessig inntektsfradrag (for underkursobligasjoner). Annenhåndsomsetning vil imidlertid (vanligvis) utløse en forsert skattepliktig kursgevinst, som økonomisk sett er å betrakte som en skattekreditt i myndighetenes favør.»

15.7 Departementets vurderinger og forslag

15.7.1 Innledning

Både markedsverdimodellen og renteberegningsmodellen vil gi grunnlag for å oppheve de gjeldende begrensningene i adgangen til å utstede underkursobligasjoner, jf. forskrift av 20. desember 1996 nr. 1247 om emisjonskurs og meldeplikt ved utstedelse av ihendehaverobligasjoner mv.

Etter begge modellene vil det bli beregnet en løpende skattepliktig avkastning som skal tilsvare forholdet mellom utstedelses-/omsetningskursen og den avtalte innløsningskursen. Ved uendret rente vil begge modeller i prinsippet gi samme beregnede årlige skattepliktige avkastning. Ved endringer i markedsrenten vil modellene imidlertid gi forskjellig resultat siden den skattepliktige avkastningen etter renteberegningsmodellen kun justeres ved omsetning, mens den under markedsverdi prinsippet i tillegg oppdateres ved hvert årsskifte.

15.7.2 Departementets vurdering av de to modellene

Begge modellene ble utredet i høringsnotatet, men departementet anbefalte renteberegningsmodellen. Departementet har gjennomført en ny vurdering av de to modellene for beskatning av obligasjoner på bakgrunn av høringsrunden, og har etter en samlet vurdering kommet til at obligasjoner bør skattlegges etter renteberegningsmodellen, se forslag til endring i skatteloven § 14–23. Bestemmelser om hvordan rente skal beregnes bør gis i forskrift.

Departementet har i vurderingen lagt stor vekt på nøytralitetsprinsippet som blant annet lå til grunn for skattereformen i 1992. Dette tilsier at en bør skattlegge like objekter mest mulig likt. Lik beskatning av relativt like produkter vil virke minst forstyrrende på markedet. Fordelen med renteberegningsmodellen er at denne gir en skattemessig likebehandling med ordinære bankinnskudd for den kjente avkastningen på en obligasjon (kuponrente og eventuell kjent kursgevinst/-tap, dvs. effektiv rente), og likebehandling i forhold til aksjer og opsjoner for den usikre avkastningen. Det skyldes at den kjente avkastningen skattlegges løpende mens den usikre ikke skattlegges før ved realisasjon. Renteberegningsmodellen vil derfor gjøre det unødvendig å skille mellom nesten like produkter for beskatningsformål.

Renteberegningsmodellen gir dessuten større forutsigbarhet knyttet til den årlige skattepliktige avkastningen sammenlignet med markedsverdi-

prinsippet. Dette vil kunne ha betydning for småinvestorer som investerer i obligasjoner direkte, og ikke gjennom obligasjonsfond.

I høringsnotatet ble det pekt på at beskatning etter *markedsverdi prinsippet* prinsipielt er best siden dette medfører større samsvar mellom skattegrunnlaget og den økonomiske avkastningen i det enkelte år. Etter denne modellen er det ikke noe skille mellom realisert og urealisert avkastning. Dermed kan en ikke utsette skatten på kursgevinster og fremskynde fradragene for kurstap. Dette betyr at en isolert sett unngår problemene med skattekreditter (innlåsnings effekter) og skattemotiverte salg, slik gjeldende gevinstbeskatning basert på realisasjon kan gi opphav til.

Når departementet likevel ikke har valgt denne løsningen har det sammenheng med at en har lagt større vekt på likebehandling, og at usikker avkastning ikke skal skattlegges før ved realisasjon.

I tillegg har departementet også lagt vekt på at det kan oppstå en del problemer med å finne markedsverdien på enkelte obligasjoner med liten eller ingen omsetning. Et ytterligere forhold som er vektlagt er at enkelte investorer kan få likviditetsproblemer fordi opptjente gevinster ikke genererer noen kontantinntekt før de realiseres, samtidig som enkelte obligasjoner kan være vanskelig eller relativt vanskelig å realisere.

15.7.3 Vurdering av høringsuttalelsene

Etter departementets vurdering er anførselene om at renteberegningsmodellen er komplisert og lite tilgjengelig for brukerne overdrevet. For det første er det den effektive renten som er skattegrunnlaget etter renteberegningsmodellen. Dette vil uansett være avgjørende størrelser for investor på kjøpstidspunktet. Etter departementets vurdering vil investorene i obligasjonsmarkedet normalt ha kjennskap til den effektive renten på sine plasseringer.

For det andre er det forutsatt at VPS skal beregne og rapportere den skattepliktige avkastningen til skattyterne og ligningsmyndighetene.

I høringsnotatet ble ikke kostnadene knyttet til å etablere et system for maskinell beregning av skattegrunnlaget i VPS omtalt. Dette ble også påpekt av Norske Finansanalytikeres Forening. VPS har i brev av 19. august 1998 opplyst at kostnadene knyttet til å etablere et system for beregning av renteementet på over- og underkursobligasjoner vil være mellom 3 og 4 mill. kroner, avhengig av om systemet skal være konto- eller investorbasert. De årlige driftskostnadene vil være om lag 500 000 kroner.

Disse opplysningene gir etter departementets

vurdering ikke grunnlag for å hevde at renteberegningsmodellen vil medføre høye gebyrer i VPS. Videre vil et skattesystem basert på markedsverdi-prinsippet også gi kostnader for VPS i om lag samme størrelsesorden.

Verdipapirfondenes Forening, Norske Finansanalytikeres Forening og Norges Bank peker på at renteberegningsmodellen ikke er teoretisk korrekt siden den baserer seg på en *gjennomsnittlig* avkastning over obligasjonens løpetid uten å ta hensyn til at avkastningen normalt er forskjellig for de ulike periodene i løpetiden.

Departementet valgte i høringsnotatet å legge den gjennomsnittlige avkastningen til grunn ut fra forenklingshensyn. Dette ble også gjort i forhold til obligasjoner med regulær rente ved at departementet la til grunn at en skulle basere seg på en nærmere definert internbankrente (swaprente) med tilsvarende løpetid som obligasjoner med regulær rente. Etter departementets vurdering vil ikke dette ha særlig betydning for periodiseringen av renteelementet av underkurser.

Enkelte høringsinstanser som foretrakk markedsverdi prinsippet pekte på at de nye regnskapsreglene innebærer at finansielle instrumenter som inngår i en handelsportefølje normalt skal vurderes til virkelig verdi. Dette innebærer at markedsverdi prinsippet fra og med 1. januar 1999 i stor grad benyttes både i finans- og driftsregnskapet.

En svakhet med markedsverdi prinsippet for beskatningsformål som departementet har pekt på er at det kan oppstå *verdsettelsesproblemer* for obligasjoner med «tynne» markeder. I høringsnotatet ble det pekt på at en kan bygge på verdsettelsen som brukes for formuesskatteformål utarbeidet av børsens kursnoteringsutvalg. Etter departementets vurdering vil dette trolig gi en rimelig verdsettelse for de fleste obligasjonene. For enkelte strukturerte obligasjoner mv. kan det imidlertid være vanskelig å fastsette markedsverdien. For eksempel valgte kursnoteringsutvalget å ikke fastsette markedsverdier for 33 obligasjonslån (av i alt 235 lån i denne kategorien) pr. 31. desember 1998. For disse tilfellene sto dermed verdsettelsesspørsmålet åpent fra kursnoteringsutvalgets side. Ifølge kursnoteringsutvalget har Oslo Børs i disse tilfellene overlatt til utsteder å fastsette markedsverdien.

Departementet ba Skattedirektoratet i brev av 21. mai 1999 om en vurdering av ligningstekniske fordeler og ulemper ved de to omtalte modellene, herunder om en av disse er å foretrekke fremfor den andre. Skattedirektoratet svarte i brev av 4. juni 1999 at det rent ligningsteknisk ikke vil være noen forskjeller av betydning mellom de to modellene, forutsatt at VPS kan foreta de nødvendige innberet-

ninger til skattemyndighetene. Skattedirektoratet viser til at beregningsmåtene som forutsettes i de to modellene vil være vanskelige å forstå for skattytere og ligningsmyndighetene.

Under begge modellene vil det oppstå problemer i forhold til utenlandske verdipapirer siden begge modellene forutsetter at VPS kan håndtere registrering, beregning og rapportering av aktuelle skattegrunnlag. Obligasjonslån lagt ut i utlandet av norske låntakere pålydende norske kroner vil som regel være registreringspliktig i VPS. For øvrige obligasjoner lagt ut i utlandet er det ikke registreringsplikt. For disse må skattyter under et markedsverdi prinsipp selv beregne markedsverdien når denne ikke finnes. Under renteberegningsmodellen vil dette problemet være mindre siden det under denne modellen kun vil være anskaffelsesverdien som er nødvendig, utenom informasjon som fremgår av lånedokumentene ved beregning av den skattepliktige avkastning. Således blir effektiv rente normalt oppgitt ved omsetning av obligasjoner i det internasjonale marked. Det er ulike metoder for beregning av effektiv rente, og i enkelte tilfeller vil det være behov for omregning i samsvar med norsk standard.

Her kan det også nevnes at det i hovedsak vil være profesjonelle aktører som kjøper utenlandsutstedte obligasjoner. Videre kan det nevnes at et enkelt regneprogram for PC eller kalkulator vil kunne regne ut den skattepliktige avkastningen på obligasjonene.

Felles for de fleste høringsinstansene som primært ønsker en annen modell enn de to foreslåtte modellene er at de sekundært foretrekker markedsverdi prinsippet. Enkelte ser også ut til å mene at de gjeldende reglene for beskatning av obligasjoner er et rent realisasjonsprinsipp. Dette må i tilfellet bero på en misforståelse. Den manglende forskriften for periodisering av renteelementet som ligger i underkursen ved utstedelse er nettopp årsaken til at det er innført restriksjoner på utstedelse av underkursobligasjoner.

Realisasjonsbeskatning av underkurs ved utstedelse innebærer således et brudd med gjeldende rett. Etter skatteloven § 41 åttende ledd skal avkastning som følge av at obligasjonen utstedes til underkurs, og ved utvidelse av lån i åpne serier, skattlegges i det året avkastningen (renteelementet) påløper, mens underkurser som oppstår i annenhåndsmarkedet blir skattlagt først ved realisasjon. Dette innebærer at en kan oppnå en skatteutsettelse sammenlignet med løpende skattlegging av renteelementet.

Etter gjeldende rett blir avkastningen som ligger i underkursen med andre ord ulikt skattlagt, av-

hengig av om den oppstår i første- eller annenhåndsmarkedet. For å unngå en slik forskjellsbehandling mellom løpende avkastning (underkurs ved utstedelse eller kupongrente) på den ene side og markedsgenererte gevinster/tap på den annen side, har departementet foreslått at også underkurs ved erverv av obligasjoner i annenhåndsmarkedet skal periodiseres løpende.

15.7.4 Praktisk gjennomføring

15.7.4.1 Registrering i og rapportering fra VPS

15.7.4.1.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet at VPS utarbeider de oppgaver og rapporter over bl.a. kurser ved utstedelse, forfall og omsetning som vil være nødvendig for å innføre beskatning etter renteberegningsmodellen.

15.7.4.1.2 Høringsinstansenes vurderinger

Flere høringsinstanser påpekte at det kan være vanskelig å beregne renteelementet og at det derfor er viktig at VPS kan beregne og rapportere dette.

Sparebankforeningen uttaler:

«En overgang til renteberegningsmodellen vil medføre en kalkulasjonsmessig utfordring i praksis (med tilhørende feilkilder). Det er viktig at man kan basere innføringen på at Verdipapirsentralen, som også pekt på av departementet, automatisk kan registrere alle kjøp og salg og foreta en beregning av skattepliktig rente og realisert gevinst/tap. Det må altså kunne leveres løpende endringsmeldinger som inneholder disse nødvendige opplysninger.»

Ligningsutvalget uttaler:

«Ligningsutvalget bemerker at departementet synes å forutsette at verken skattyter eller ligningsmyndigheter behøver å beregne renteelementet, da dette vil bli gjort av VPS, se øverst på side 45 i høringsnotatet. Ligningsutvalget leser høringsnotatet slik at det er en forutsetning for innføring av renteberegningsmodellen at VPS klarer å utarbeide de nødvendige oppgaver og rapporter. Under denne forutsetning ser ikke ligningsutvalget noen administrative konsekvenser for ligningsmyndighetene som taler mot en innføring av renteberegningsmodellen. Kontroll av skattyters opplysninger mot VPS oppgavene vil kreve ressurser, men kontrollen synes ikke komplisert.

(...)

Ligningsutvalget bemerker at kontroll av obligasjonsbeskatningen etter renteberegningsmodellen vil være mer arbeidskrevende for lig-

ningsmyndighetene når det ikke foreligger oppgaver fra VPS. Omfanget av obligasjoner som ikke er registrert i VPS, kvaliteten på skattyternes oppgaver og ligningsmyndighetenes tilgang til de nødvendige kontrollopplysninger, vil avgjøre hvor stor arbeidsbelastningen blir for ligningsmyndighetene.»

Kredittilsynet uttaler:

«Det er i høringsnotatet forutsatt at VPS skal utarbeide de oppgaver og rapporter over bl.a. kurser ved utstedelse, forfall og omsetning for norske obligasjoner, som vil være nødvendig for å innføre beskatning etter renteberegningsmodellen. Kredittilsynet til understreke viktigheten av at man her kommer frem til en hensiktsmessig og kostnadseffektiv løsning for gruppen ikke-profesjonelle investorer.»

Skatterevisorenes forening uttaler:

«En stiller seg tvilende til at registrering i og rapportering fra VPS vil fungere i praksis. Skattyters opplysninger skal kunne kontrolleres opp mot de oppgaver som Skattedirektoratet mottar fra VPS.»

Oslo Børs uttaler:

«Oslo Børs ser også betenkeligheter ved at VPS-registrene foreslås brukt til å innhente og registrere opplysninger som ikke er nødvendige for sentralens oppgave som eie- og rettighetsregister og i medvirkning i verdipapiroppgjøret. Det er således en viss forskjell mellom ligningsmyndighetenes bruk av opplysninger som av registreringshensyn finnes i registeret og det å etablere opplysningsplikt som bare er skattemotivert.»

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler:

«Det forutsettes at VPS skal foreta selve beregningen av den årlige skattepliktige avkastning, men resultatet vil kunne være meget vanskelig å etterkontrollere for skattyteren. Investeringene i finansielle instrumenter, herunder obligasjoner, er i betydelig vekst, og det er derfor uheldig med kompliserte regler på et slikt område.»

Skattedirektoratet uttaler:

«I høringsnotatet side 45 heter det at dersom beskatning etter renteberegningsmodellen innføres «forutsetter VPS at det er investor som blir rapporteringspliktig og som har dokumentasjonsplikt overfor ligningsmyndighetene, mens VPS blir oppgavepliktig overfor ligningsmyndighetene». Vi er usikre på hva som menes med dette. Som vi tidligere har gitt uttrykk for vil de beregninger som kommer fra VPS måtte legges til grunn uten at etaten har reelle mulig-

heter til å foreta en faktisk kontroll. Gjennom ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse (PSA) legges det opp til et system med maskinell ligning. Det er derfor viktig å sørge for at de opplysninger som innberettes fra oppgavegi-vere, og som automatisk legges inn i den forhåndsfylte selvangivelsen som sendes skattyter, er så korrekt som mulig. Skattedirektoratet ser her spesielle problemer knyttet til beskatningen av obligasjoner som skal omfattes av ordningen, men som faller utenfor rapporteringen fra VPS.»

15.7.4.1.3 Departementets vurderinger

Etter gjeldende regler er det pliktig VPS-registrering for de aller fleste obligasjonslån i norske kroner. For å beregne renteelementet som følger av underkursen ved utstedelse/omsetning, må en ha kjennskap til kjøpskursen, innfrielseskursen (pålydende) og løpetiden samt påløpt rente. Disse opplysningene må innhentes ved hver realisasjon. Dette innebærer blant annet at det må innføres en generell opplysningsplikt for disse størrelsene for obligasjonsutstedere og -selgere/kjøper eventuelt megler i annenhåndsmarkedet. Rapportering av nye data krever endring i forskrift av 22. mai 1986 nr. 1157 om registrering i VPS.

Departementet har stilt spørsmål til VPS om de kan rapportere utstedelse-/omsetningskurs, pålydende kurs og løpetid for obligasjoner registrert i VPS til ligningsmyndighetene. Videre ble det spurt om i hvilken utstrekning VPS kan beregne renteelementet og gevinst/tap, og innberette disse til ligningsmyndighetene. Skattyters opplysninger kan da kontrolleres opp mot de oppgaver over beholdnings- og transaksjonsoppgaver som Skattedirektoratet mottar fra VPS. I sitt svar stiller VPS seg positive til å utarbeide de oppgaver og rapporter over bl.a. kurser ved utstedelse, forfall og omsetning som vil være nødvendige for å innføre beskatning etter renteberegningsmodellen.

Dersom et slikt system skal innføres, forutsetter VPS at det er investor som blir rapporteringspliktig og som har dokumentasjonsplikt overfor ligningsmyndighetene, mens VPS blir oppgavepliktig overfor ligningsmyndighetene.

Departementet anser det som viktig at beregningen og rapporteringen blir så enkel og kostnadseffektiv som mulig. Det er hensiktsmessig at VPS foretar beregning og rapportering med grunnlag i obligasjonutsteders og selgers, eventuelt meglers, opplysninger til VPS. Ved å pålegge utsteder og selger/kjøper eventuelt megler en slik opplysningsplikt må forskrift om registrering i VPS endres.

15.7.4.2 Hvilke obligasjoner bør skatlegges etter renteberegningsmodellen

15.7.4.2.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet at det kun var mengdegjeldsbrev som burde omfattes av renteberegningsmodellen. Departementet varslet også at en ville vurdere nærmere om strukturerte obligasjoner og obligasjoner med tilknyttede utstedelsesretter skal omfattes av renteberegningsmodellen.

15.7.4.2.2 Høringsinstansenes merknader

Kredittilsynet uttaler:

«Kredittilsynet antar at det bør vurderes å ta inn i forskriften en paragraf som presiserer at indeksobligasjoner, strukturerte lån, obligasjoner med tilknyttet kjøpsrett til aksjer og andre hybrider følger hovedregelen når det gjelder sikker avkastning fra obligasjonselementet i instrumentet. Denne typen instrumenter antas av mange å ville få en økende betydning i fremtiden. Klarhet om den skattemessige behandling er dermed vesentlig. Det ville imidlertid være markedsmessig uheldig om hybrider ble skattemessig fordelaktig i forhold til de elementer som hybridene består av. Investering i en indeksobligasjon vil f.eks. ofte kunne sammenlignes med en samtidig investering i en nullkuponobligasjon og en indeksopsjon. Hvis ikke den sikre avkastningen i nullkuponobligasjon i indeksobligasjonen skatlegges slik som for andre nullkuponobligasjoner vil det kunne bli et skattemessig forårsaket konkurransefortrinn for indeksobligasjoner.»

Norges Bank uttaler:

«For obligasjoner hvor avkastningen er knyttet til utviklingen i en indeks, bør avkastningen etter Norges Banks syn, i utgangspunktet beskattes på samme måte som det underliggende produktet i indeksen. Hvis avkastningen på obligasjonen er knyttet til en aksjeindeks, bør avkastningen således skattemessig behandles etter realisasjonsprinsippet. Dette gjelder også konvertible obligasjoner fordi de inneholder opsjonselementer. Norges Bank er imidlertid enig med departementet i at det er behov for å vurdere beskatningen av slike sammensatte produkter nærmere.»

Oslo Børs uttaler:

«For mange lånestrukturer vil det være svært komplisert å beregne renteelementet. Det konstateres at metode for beregning av renteelement fremdeles virker uavklart for mange sentrale strukturelementer. Renteberegningsmo-

dellen tar utgangspunkt i at kjøpskurs, eventuell kupongrente, løpetid og innløsningskurs normalt er kjente størrelser. Imidlertid finnes mange obligasjonslån der løpetid og fremtidig rente ikke nødvendigvis er kjent ved erverv. Obligasjoner som gir låntaker eller obligasjonseiere rett til å kreve innløsning før ordinært avtalt forfallstidspunkt er meget utbredt. En slik rettighet kan knyttes til ett eller flere tidspunkt i obligasjonslånets løpetid. Graden av sannsynlighet for at en slik rettighet vil bli utøvet kan dessuten variere. Det synes således vanskelig å finne en metode som behandler renteelementet for obligasjonslån med innløsningsrett på en korrekt måte.

Evigvarende obligasjonslån uten kjent innløsningskurs vil også forårsake problemer for beregning av renteelement. Innløsningskurs kan for eksempel være avhengig av forhold knyttet til en tredjeparts betalingsevne på tidspunkt for innløsning. Denne type obligasjonslån er i utlandet kjent som «credit linked notes». Det er ikke nødvendigvis gitt at det vil være korrekt å benytte en innløsningskurs tilsvarende pari ved beregning av renteelementet.

Oslo Børs ser således flere forhold som vil gjøre det praktisk vanskelig å foreta rettferdige og korrekte beregninger av renteelementet for nevnte strukturer. Beregning kompliseres ytterligere av at mange obligasjonslån i dag har en kompleks og sammensatt struktur. Trenden med såkalte strukturerte produkter er økende ettersom aktørene krever produkter tilpasset deres spesifikke behov. Det kan antas at en komplisert skattemodell vil kreve store ressurser ved beregning av renteelement for disse produktene. Investor vil måtte foreta en vurdering av fordelene disse produktene representerer kontra arbeidsbyrdene som den skattemessige beregning forårsaker. Det er ikke urimelig å anta at merarbeidet ved skatteberegning av disse produktene vil kunne begrense produktutviklingen.»

Den Norske Bankforening uttaler:

«Departementet viser til at den stadige produktutviklingen som skjer i obligasjonsmarkedet med bl.a. økt fremvekst av såkalte strukturerte obligasjoner gjør at det lett kan oppstå skattemessige avgrensingsproblemer mellom aksjer og obligasjoner, og mellom opsjoner og obligasjoner. Departementet mener at det bl.a. på denne bakgrunn kan være uheldig at aksjer og obligasjoner beskattes etter forskjellige prinsipper. Banker og finansieringsforetak har i dag systemer som innebærer at de skiller mellom hva som er aksjer og hva som er obligasjoner. I forhold til disse institusjonene vil følgelig ikke dette være noe tungtveiende argument mot markedsverdi prinsippet.

(...)

Når vi mener at såkalte «holde til forfall» obligasjoner kan skattlegges etter renteberegningsmodellen, må dette ses i sammenheng med at det her vil være tale om et lite volum. Dette følger av det som tidligere nevnt i dag bare er et fåtall foretak som har anledning til bokføre obligasjoner som «holde til forfall» obligasjoner. Behovet for å investere i nye systemløsninger for å håndtere dette vil følgelig være begrenset og også øvrige svakheter ved renteberegningsmodellen må antas å være av liten betydning for foretakene.»

15.7.4.2.3 Departementets vurderinger

Departementet er av den oppfatning at det kun er mengdegjeldsbrev som bør skattlegges etter renteberegningsmodellen. Etter departementets vurdering er det lite hensiktsmessig å operere med en renteberegningsmodell på enkeltstående obligasjoner, som for eksempel pantobligasjoner, enkle gjeldsbrev og muntlige fordringer. Enkeltstående fordringer bør fortsatt følge realisasjonsprinsippet. Departementet viser blant annet til at enkeltstående obligasjoner ikke er registrert i VPS og de kontrollproblemer dette i så fall vil skape for ligningsmyndighetene.

Et obligasjonsfond vil ved en eventuell innføring av en renteberegningsmodell bli skattlagt på samme måte som annen direkte eie av obligasjoner. Dette innebærer at det vil finne sted en løpende beskatning av avkastning som følger av kursgevinst/-tap ved utstedelse og/eller omsetning på obligasjonsfondets hånd. På bakgrunn av fondenes fradragsrett for utdeling til andelshaver, jf. kapittel 15.2.6 vil i praksis beskatningen skje hos andelshaverne.

Departementet foreslår at renteberegningsmodellen skal gjelde for alle obligasjoner (mengdegjeldsbrev) som erverves etter innføringen av modellen. I disse tilfellene vil kjøpskursen og gjenstående løpetid være kjent i tillegg til eventuell kupongrente.

Videre legges det til grunn at eventuell over eller underkurs knyttet til strukturerte obligasjoner og obligasjoner med utstedelsesretter mv. skal periodiseres etter renteberegningsmodellen. Et felles trekk ved disse obligasjonene er at de inneholder ett eller flere opsjonselement og at den usikre avkastningen på opsjonselementet er en erstatning for sikker avkastning i form av kupongrente eller kjent kursstigning. Dette innebærer at en bør skille ut verdien på opsjonselementene i alle obligasjoner med slike opsjonselement, slik at en unngår at kjø-

perene får fremskyndet fradragene for opsjonspremien i forhold til rene opsjoner.

For å gjennomføre skattemessig likebehandling mellom opsjoner knyttet til obligasjoner og rene opsjoner, vil departementet derfor foreslå at eventuelle opsjonelementer i obligasjoner skilles ut og skattlegges etter realisasjonsprinsippet i likhet med rene opsjoner, mens den rene obligasjonsdelen skattlegges etter renteberegningsmodellen. Dette bør gjelde alle obligasjoner med tilknyttede opsjonelementer, herunder indeksobligasjoner og obligasjoner med utstedelsesretter.

Opsjonelementet kan skilles ut ved å beregne verdien av den rene obligasjonen eksklusiv dette elementet, og deretter trekke dette fra den samlede verdien av obligasjonen. Verdien av den rene obligasjonen beregnes ved å neddiskontere kontantstrømmen knyttet til denne (dvs. obligasjonens kjente avkastning) med en relevant rentesats, for eksempel markedets internbankrente (swaprente) med samme løpetid som obligasjonen, eventuelt justert for kredittrisiko.

For å sikre registrering av fordelingen mellom opsjonelementet og den rene obligasjonen bør selger og/eller kjøper pålegges en opplysningsplikt om dette.

I førstehåndsmarkedet kan det være naturlig å legge opplysningsplikten på obligasjonsutsteder.

I annenhåndsmarkedet vil det imidlertid ikke være like naturlig å pålegge selgeren en slik rapporteringsplikt ettersom denne ikke har behov for å skille de to elementene i forbindelse med sin skatteplikt ved realisasjon av obligasjon. Dette tilsier at kjøper må rapportere dette for å få fastsatt sin skattepliktige inntekt.

Problemet med denne løsningen kan være at kjøpere av obligasjoner kan ha interesser av at verdien på opsjonelementet prises for høyt, slik at de får fremskyndet fradragene for opsjonspremien i forhold til rene opsjoner. I førstehåndsmarkedet vil dette problemet trolig være begrenset siden obligasjonsutstederne motsatt vil ha interesse av at opsjonelementet prises lavt, ettersom disse da vil få fremskyndet inntektsføringen av opsjonspremien sammenlignet med rene opsjoner. I annenhåndsmarkedet vil det normalt ikke være en slik motgående interesse fordi den skattemessige behandlingen av både opsjonsdelen og obligasjonsdelen følger realisasjonsprinsippet for selgeren, mens kjøperen fremdeles vil ha interesse av at opsjonelementet overprises.

I førstehåndsmarkedet kan det likevel være problemer knyttet til utsteder som ikke er skattepliktige. Disse vil ha insentiver til å «overprise» utstedelsesretten siden deler av obligasjonskjøperens

periodiseringsgevinst vil tilfalle utstederen. Departementet legger likevel til grunn at dette ikke er et betydelig problem. Det vil være mulig å avdekke urimelig overprising av opsjonelementet basert på ovennevnte beregningsprinsipp.

For obligasjoner som er registrert i VPS vil departementet, i samarbeid med VPS, vurdere en løsning hvor utskillelsen av opsjonelementet eventuelt kan gjøres av VPS på bakgrunn av beregningsprinsippet som er beskrevet ovenfor.

Begge de skisserte løsninger vil innebære noen administrative kostnader. Verdien av skattemessig nøytralitet på dette punktet må derfor vurderes opp mot de administrative kostnadene knyttet til å splitte verdien på en opsjonsdel og en obligasjonsdel.

Etter en samlet vurdering har departementet kommet til at det bør innføres en rapporteringsplikt til VPS både for utsteder og kjøper av obligasjon eventuelt megler. Dersom VPS kan foreta denne beregningen direkte vil rapporteringsplikten kunne falle bort. Videre foreslås det at departementet får forskriftshjemmel til å gi regler for fastsettelse av separate inngangsverdier for elementene i sammensatte mengdegjeldsbrev og eventuelt unnta enkelte obligasjoner fra renteberegningsmodellen. Med sammensatte mengdegjeldsbrev menes strukturerede obligasjoner og obligasjoner med utstedelsesrett mv.

Det bør nevnes at det også etter de gjeldende reglene er nødvendig å skille ut verdien av opsjonelementet i denne typen obligasjoner for å unngå ulik beskatning i forhold til rene opsjoner. Det samme ville være tilfellet dersom en skulle velge å skattlegge obligasjoner etter markedsverdi prinsippet.

15.7.4.3 Særlig om utenlandske obligasjoner

15.7.4.3.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet pekte departementet på at enkelte obligasjoner ikke er registreringspliktige i VPS og at det derfor kan være behov for særskilte innberetningsregler for slike obligasjoner.

15.7.4.3.2 Høringsinstansenes merknader

Oslo Børs uttaler:

«For utenlandske obligasjoner, som ikke er registreringspliktige i VPS, skriver departementet i høringsnotatet at det vil vurderes behov for særskilte innberetningsregler. Det fremgår ikke nærmere informasjon om hva som her menes. Oslo Børs deler imidlertid departementets syn på at det fremstår som komplisert for skattyter selv å beregne årlig skattepliktig renteele-

ment. Det vil dessuten kunne virke diskriminerende overfor utenlandske obligasjoner dersom skattyter selv må foreta beregninger av renteelement kontra automatisk beregning for obligasjoner som er registrert i VPS.»

Norske Siviløkonomers Forening uttaler:

«I høringsnotatet sier departementet at det vil vurdere behovet for særskilte innberetningsregler for utenlandske obligasjoner, da det «i utgangspunktet kan fremstå som komplisert for skattyter selv å beregne årlig skattepliktig renteelement, særlig for privatpersoner». NSF slutter seg til denne påstanden og mener at den understreker nødvendigheten av at det innføres enkle regler som er lette å praktisere, også av privatpersoner.»

Norges Bank uttaler:

«Beregning av renteelementet i VPS vil uansett ikke løse alle beregningsproblemer ettersom det er fri adgang til å investere i obligasjoner i andre land. Disse obligasjonene er ikke VPS registrerte. I slike tilfeller innebærer departementets forslag at de kompliserte beregningene må utføres av skattyter og revideres av ligningsmyndighetene. Norges Bank antar at dette vil øke kontrollkostnadene forholdsvis sterkt i forhold til gevinstene gjennom økt skatteproveny. Hovedregelen bør derfor være realisasjonsprinsippet for ikke-profesjonelle, men de bør som i Danmark kunne søke om å få bruke markedsverdimodellen. For å få kontinuitet i type beskatningsmodell som anvendes for den enkelte, forutsettes det at man må søke på ny hvis det er ønskelig å bytte tilbake til realisasjonsprinsippet.»

Ligningsutvalget uttaler:

«Departementet viser til at det kan oppstå problemer vedrørende utenlandske obligasjoner som ikke er registrert i VPS. Departementet vil vurdere særskilte innberetningsregler for utenlandske obligasjoner, se 6 avsnitt på side 47 i høringsnotatet, med henvisninger til avsnitt 2.6 og 6.2.4. (...) Ligningsutvalget antar at skattytere som eier obligasjoner hvor det ikke vil foreligge VPS oppgaver enten har kompetanse til å beregne renteelementet eller vil kjøpe denne kompetansen. (...) Uansett vil man ved den senere realisasjon/innfrielse av obligasjonene kunne justere den beskatning som tidligere er foretatt.»

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler:

«For utenlandske obligasjoner som ikke føres i VPS er det skattyter selv som må foreta beregningen, og det er da uheldig å operere med den-

ne typen matematiske regelverk som ikke er lett å anvende eller forstå uten en viss form for kompetanse på området.»

Norske Finansanalytikerens Forening uttaler:

«Obligasjoner lagt ut i utlandet av utenlandske emittenter, herunder – satt på spissen – papirer denotert i NOK, er ikke registreringspliktige i VPS. Departementet opplyser at det hittil ikke er laget noen innberetningsregler for slike papirer og medgir at «i utgangspunktet kan det fremstå som svært komplisert selv å beregne årlig skattepliktig renteelement, særlig for privatpersoner». NFF vet for sin del at det, selv med egen PC, er få forut å kunne regne ut riktig effektiv rente, før den presumptivt skal puttes inn i en formel, som departementet ikke har angitt i allmennyttig form i forskriftsutkastet.»

15.7.4.3.3 Departementets vurdering

Departementet antar at de skattytere som investerer i utenlandske obligasjoner i all hovedsak er profesjonelle investorer. Disse vil enten selv eller gjennom hjelpere allerede i dag ha system for beregning av avkastningen på sine investeringer. Det er denne avkastningen renteberegningsmodellen skal komme fram til. Departementet antar at disse investorene vil være i stand til å beregne skattepliktig inntekt og oppgi de nødvendige opplysninger direkte til ligningsmyndighetene.

15.8 Ikrafttredelse

I høringsnotatet antok departementet at de nye reglene for beskatning av obligasjoner vil kunne gjelde fra og med inntektsåret 2000.

15.8.1 Høringsinstansenes merknader

Den Norsk Bankforening uttaler:

«Bankforeningen vil innledningsvis gi uttrykk for at eventuelle endringer i reglene for beskatning av obligasjoner ikke bør tre i kraft før 1. januar 2001. Det vises til at det for finansinstitusjoner ikke vil være anledning til å foreta systemendringer i perioden fra 1. juli 1999 og frem til årsskiftet. Systemmessige endringer som gjennomføres i år 2000 kan ikke påregnes å gjøres effektive før i 2001. Dersom myndighetene skulle velge å innføre den såkalte renteberegningsmodellen, vil det ikke under noen omstendighet la seg gjøre å gjennomføre dette med virkning for år 2000.»

Verdipapirsentalen uttaler:

«Mht tidsrammen gjelder i tillegg til anslaget nevnt i vårt brev at vi er pålagt av Kredittilsynet å ikke foreta systemendringer i løpet av det siste kvartalet i år og det første kvartalet neste år.»

15.8.2 Departementets vurderinger

I forslaget legger departementet til grunn at VPS skal foreta registrering og rapportering for å beregne obligasjonsinnehavernes skattegrunnlag. Dette innebærer at VPS må foreta enkelte systemendringer. På bakgrunn av høringsuttalelsene foreslår departementet at de nye bestemmelsene trer i kraft fra og med inntektsåret 2001.

Departementet legger til grunn at renteberegningsmodellen kommer til anvendelse for alle obligasjoner (mengdegjeldsbrev) som erverves etter ikrafttreddelsen. I disse tilfellene vil kjøpskursen og gjenstående løpetid være kjent i tillegg til eventuell kupongrente. På denne bakgrunn er det ikke behov for særskilte overgangsregler.

15.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

Renteberegningsmodellen vil kunne innebære en viss økning i arbeidsbelastningen for skattytere og ligningsmyndigheter, blant annet ut fra økt behov for å innberette opplysninger fra skattytere og økt informasjonsbehov om regelverket. Disse belastningene må avveies mot hensynet til å få et velfungerende obligasjonsmarked der det også åpnes for utstedelse av underkursobligasjoner. Hensynet til norsk næringsliv tilsier at de samme finansieringsmulighetene som finnes i mange andre land også bør kunne anvendes i Norge.

Forslaget vil innebære kostnader i forbindelse med utvikling av rapporteringssystem hos VPS. Det vil også påløpe kostnader som følge av utvide de årlige innberetningsplikter. VPS har i brev av 19. august 1998 til departementet uttalt at kostnader ved etablering av et rapporteringssystem vil være i størrelsesorden 3 til 4 mill. kroner. De årlige driftskostnader er anslått til ca. 500 000 kroner. Departementet forutsetter at disse kostnadene dekkes av gebyrer på lik linje med de øvrige tjenester VPS tilbyr. Eventuelle økte offentlige kostnader vil i hovedsak gjelde ligningsmyndighetenes økte arbeidsbelastning ved behandling av innberettede opplysninger. Forslaget antas ikke å ha provenymessige konsekvenser av betydning.

16 Skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til regnskapsloven

16.1 Innledning

16.1.1 Generelt

Den nye regnskapsloven ble vedtatt ved lov av 17. juli 1998 nr. 56. Loven trådte i kraft 1. januar 1999, likevel slik at regnskapspliktige frem til 1. januar 2001 kan velge å benytte reglene om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger (bokføring) i regnskapsloven 1977 med forskrifter i stedet for reglene i regnskapsloven kapittel 2.

I dette kapittelet går departementet gjennom skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av regnskapsloven, og foreslår endringer på punkter hvor regnskapsloven anses å ha utilsiktede eller uønskede konsekvenser.

Departementet varslet i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) om lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven) at en ville fremme nødvendige endringer i skatte- og avgiftslovgivningen som følge av ny regnskapslov.

Finanskomiteen har i Innst. O. nr. 61 (1997–98) kommet med merknader til dette arbeidet. Det vises til innstillingen side 6 der det uttales:

«Komiteen viser videre til at det vil bli fremmet en egen proposisjon om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen, som følge av regnskapsloven. Komiteen legger til grunn at slike endringer kan gjennomføres uten økt skattebelastning eller andre vesentlig økte kostnader for virksomhetene.»

Departementet har tatt dette til etterretning. Departementet viser likevel til at en i enkelte sammenhenger står overfor valget mellom økt skattebelastning ved at regnskapsloven legges til grunn for beskatningen uten særskilt regulering, eller økte kostnader for bedriftene ved at det gis egne skatteregler som medfører behov for særlige beregninger av hensyn til fastsettelsen av skattepliktig inntekt. Da må det mest rasjonelle av disse to alternativene legges til grunn.

I det følgende anvendes begrepet «full regnskapsplikt» om regnskapsplikt etter alle kapitler av regnskapsloven, mens begrepet «begrenset regnskapsplikt» nyttes om plikten til kun å følge regnskapsloven kapittel 2 om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

16.1.2 Høring

Finansdepartementet sendte ved brev av 21. mai 1999 på høring et notat om de skatte- og avgiftsmessige virkninger av regnskapsloven. Notatet inneholdt forslag til lovendringer på de punkter hvor regnskapsloven ble ansett å medføre utilsiktede eller uønskede skatte- og avgiftsmessige konsekvenser.

Høringsfristen ble satt til 2. juli 1999.

Følgende høringsinstanser har hatt realitetsmerknader til departementets notat:

Den Norske Bankforening
Den Norske Revisorforening
Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
Landslaget for Regnskapskonsulenter
Ligningsutvalget
Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
Norges Bondelag
Norges Forsikringsforbund
Norges Forskningsråd
Norges Rederiforbund
Norges Skatterevisorers Landsforening
Norsk Bonde- og småbrukarlag
Norsk Oljeforening for Rettighetshavere
Norske Siviløkonomers Forening
Næringslivets Hovedorganisasjon
Oljeindustriens Landsforening
Oslo likningskontor og folkeregister
Sentralskattekontoret for storbedrifter
Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Skattedirektoratet
Sparebankforeningen
Statistisk sentralbyrå
Sør-Trøndelag fylkesskattekontor
Toll- og avgiftsdirektoratet
Økokrim

Departementet har i tillegg mottatt realitetsmerknader fra:

Storebrand ASA
PricewaterhouseCoopers DA.

Vesentlige merknader til høringsnotatet blir behandlet i tilknytning til de emner som uttalelsene tar opp. På en del punkter har høringen gitt grunnlag for endringer i forhold til høringsnotatets forslag. I høringsnotatet foreslo departementet endringer i merverdiavgiftsloven § 46 tredje ledd og § 73

nr. 2 første ledd. Forslag til endringer i disse bestemmelsene vil fremmes i en senere proposisjon.

Departementet valgte i høringsnotatet også å ta med skatteloven § 50 femte ledd om at avsetninger etter god regnskapskikk ikke kommer til fradrag ved inntektsfastsettelsen, selv om denne bestemmelsen ikke direkte er påvirket av regnskapsloven. Vurderingen av denne bestemmelsen etter høringsrunden krever noe mer tid, og departementet vil derfor komme tilbake med forslag om endringer av § 50 femte ledd på et senere tidspunkt.

Det understrekes at departementet i arbeidet med oppfølging av ny regnskapslov ikke har tatt sikte på å regulere alle uavklarte skattespørsmål som knytter seg til de aktuelle poster som behandles i det følgende. Som det fremgår ovenfor har formålet vært å forhindre utilsiktede eller uønskede skatte- og avgiftsmessige konsekvenser som er en direkte følge av ny regnskapslov.

Regnskapsloven inneholder en rekke bestemmelser som kan få betydning for inneværende års skattemessige inntektsfastsettelse. De foreslåtte skatte- og avgiftsendringer forutsettes derfor hovedsakelig å tre i kraft fra og med 1999, jf. nedenfor. På grunn av at lov av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) trer i kraft 1. januar 2000, fremmer departementet tilsvarende skatteendringer også i denne lov.

16.2 Registrering av regnskapsopplysninger

Etter regnskapsloven § 1–2 annet ledd gjelder plikten til å registrere og dokumentere regnskapsopplysninger i kapittel 2 «*[e]nhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven[...]*».

Skatteplikt, og derved plikt til å levere næringsoppgave, jf. ligningsloven § 4–4 nr. 1, foreligger for enkelte skattesubjekter først når omsetningen i ett inntektsår fra økonomisk virksomhet overstiger visse beløpgrenser, jf. skatteloven § 26 første ledd bokstav k der beløpgrensen er 140 000 kroner for veldedige og allmennyttige organisasjoner og 70 000 kroner for andre organisasjoner som ikke har erverv til formål. Ved omsetning under denne grensen vil det således heller ikke foreligge noen plikt til å registrere regnskapsopplysninger etter regnskapsloven kapittel 2. Tilsvarende inntreer registreringsplikt i merverdiavgiftsmanntallet og derved plikt til å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven § 28, jf. § 29, først når omsetning av varer og tjenester innenfor avgiftsområdet har passert 30 000 kroner (140 000 kroner for veldedi-

ge og allmennyttige organisasjoner) over en periode på 12 måneder. Næringsdrivende med omsetning under nevnte beløp har dermed ikke plikt til å registrere regnskapsopplysninger etter regnskapsloven, med mindre vedkommende har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven, jf. foran.

Etter departementets oppfatning er det viktig å kunne kontrollere om ovennevnte subjekter overskrider de skatte- og avgiftsfrie omsetningsgrensene, dvs. om det foreligger skatteplikt eller plikt til å beregne merverdiavgift av omsetningen. Også med tanke på konkurransesituasjonen for de næringsdrivende er det en fordel at mulighetene for ulovlig unngåelse av skatte- og avgiftsplikter reduseres. Dette tilsier tilgang til et informasjonsmateriale for å kunne bedømme bl.a. omsetningens størrelse.

På denne bakgrunn har departementet vurdert om regnskapsloven § 1–2 annet ledd bør endres, slik at enhver som driver virksomhet, uansett omsetningsvolum og faktisk skatte- og avgiftsplikt, skal ha plikt til å registrere regnskapsopplysninger mv. etter regnskapsloven kapittel 2. Det vises i denne sammenheng til regnskapsloven 1977 hvor næringsdrivende generelt, uavhengig av beløpgrenser og selvangivelsesplikt, skulle foreta bokføring i medhold av kapittel 2. Det vises videre til ordlyden i merverdiavgiftsloven § 42, jf. § 45, der bokføringsplikten er knyttet til næringsdrivende med omsetning innenfor merverdiavgiftsområdet, uavhengig av om omsetningen overstiger beløpgrensene for registrerings- og oppgaveplikt etter merverdiavgiftsloven.

Departementet anser imidlertid at det vil være uheldig å foreslå en slik endring i regnskapsloven så kort tid etter vedtakelsen. Departementet er foreløpig heller ikke innstilt på at det bør innføres en hjemmel til i forskrift å bestemme at visse bransjer skal ha plikt til å registrere og dokumentere regnskapsopplysninger i henhold til kapittel 2 uavhengig av omsetningens størrelse.

I høringsnotatet foreslo departementet i stedet å innføre en bestemmelse i regnskapsloven § 1–2 nytt tredje ledd om at ligningskontoret eller fylkes-skattekontoret i enkelttilfelle skal kunne pålegge enhver som driver næringsvirksomhet regnskapsplikt etter regnskapsloven kapittel 2 for den virksomhet som drives. Det vises til at tilsvarende løsning er lagt til grunn for plikt til å levere selvangivelse etter ligningsloven § 4–2 nr. 1 b.

Enkelte høringsinstanser er av den oppfatning at det vil kunne innebære en betydelig byrde for en enhet å bli pålagt registreringsplikt etter kapittel 2. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon* viser i denne sammenheng bl.a. til at adskillige for-

eninger allerede vil ha registreringsplikt i medhold av regnskapsloven § 1–2 første ledd nr.10. Etter deres vurdering bør en derfor først vinne erfaringer med de nye registreringsreglene i regnskapsloven kapittel 2 før en overveier om registreringsplikten bør utvides til å omfatte enkelttilfeller.

Departementet er enig med høringsinstansene i at et pålegg om detaljerte retningslinjer for regnskapsføring og dokumentasjon etter hele kapittel 2 i visse tilfeller vil kunne være en uforholdsmessig byrde. Samtidig fastholder departementet at myndighetene kan ha et behov for å pålegge næringsdrivende regnskapsplikt med videre utover det som følger av de alminnelige bestemmelsene i regnskapsloven § 1–2, jf. ovenfor. På bakgrunn av dette foreslår departementet at adgangen til å pålegge registreringsplikt kan begrenses til kun å gjelde enkelte av bestemmelsene om registrering og dokumentasjon i regnskapsloven kapittel 2.

I høringsrunden har *Sentralskattekontoret for storbedrifter* og *Sør-Trøndelag fylkesskattekontor* videre påpekt at forslaget i høringsnotatet kan reise tvil om det er hjemmel for å pålegge regnskapsplikt i de tilfellene hvor det er spørsmål om det foreligger (skatte- og avgiftspliktig) næringsvirksomhet overhodet. *Sentralskattekontoret for storbedrifter* foreslår derfor at adgangen til å pålegge regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 nytt tredje ledd også bør omfatte de tilfeller der det antas at regnskapspliktige driver næringsvirksomhet.

Departementet er enig i at formålet med bestemmelsen tilsier at det må være tilstrekkelig at skatte- og avgiftsmyndighetene har grunn til å anta at det drives næringsvirksomhet. Departementet foreslår derfor at dette presiseres i lovforslaget. Dersom de nevnte instanser er i tvil om omsetningen overstiger grensene for skatte- og avgiftsplikt, vil de kunne pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet regnskapsplikt etter regnskapsloven kapittel 2 for den virksomhet som drives.

Departementets forslag innebærer at skatte- og avgiftsmyndighetene kan pålegge at transaksjoner i virksomhet (næring) skal registreres, selv om næringsutøveren eksempelvis er en skatte- og avgiftsfri forening og næringsomsetningen ligger under grensene for skatte- eller avgiftsplikt. Et slikt pålegg om registreringsplikt kan som oftest neppe anses særlig byrdefullt for disse skatte- og avgiftsfrie foreningene. Allerede hensynet til en ordnet økonomiforvaltning i foreningen, herunder medlemmenes og styrets behov for å kunne kontrollere foreningens drift, tilsier at foreningen bør ha et visst system for registrering av regnskapsopplysninger. Ikke minst gjelder dette når foreningene også driver en viss næringsvirksomhet (for å skaffe penger

til det ellers ideelle foreningsformålet). Det tilføyes at i den utstrekning foreningen har lønnet sysselsetting – i eller utenfor næringsvirksomheten – vil registreringsplikt for lønnstransaksjoner mv. også følge av skattebetalingsloven etter reglene for arbeidsgiveransvar. Når det gjelder de næringsdrivende som må forholde seg til registreringsgrensene i merverdiavgiftsloven, må disse uansett ha oversikt over omsetningens størrelse for å være sikre på at omsetningen ikke når registreringsgrensen og dermed er avgiftspliktig.

I høringsnotatet foreslo departementet at pålegg om registreringsplikt skulle kunne gis for en «*begrenset periode*». Enkelte av høringsinstansene, herunder *Den norske Revisorforening* og *Sentralskattekontoret for storbedrifter*, er av den oppfatning at departementets tidsangivelse er for generell. Det foreslås derfor at det angis nærmere for hvilken tidsperiode pålegget kan gis.

Departementet er enig med nevnte høringsinstanser i at det kan være behov for å avgrense adgangen til å pålegge registreringsplikt til en nærmere angitt tidsperiode. På bakgrunn av dette foreslår departementet at pålegg om registreringsplikt etter regnskapsloven kapittel 2 med forskrifter bare skal kunne gis for 2 år av gangen. Når denne perioden er utløpt, må skatte- og avgiftsmyndighetene ta stilling til om de har grunnlag for å avgjøre om foretaket eller organisasjonen har skatte- eller avgiftspliktig omsetning. Finner skatte- og avgiftsmyndighetene at de registrerte opplysningene ikke er tilstrekkelige til å avgjøre spørsmålet, kan de pålegge registreringsplikt for en ny 2-års periode. Pålegg om registreringsplikt kan påklages etter forvaltningslovens alminnelige regler.

Regnskapspålegg etter den nye bestemmelsen vil ha et fremtidig kontrollformål, og får liten effekt for kontroll bakover i tid. En forening som over tid har næringsomsetning i grenseområdet mellom skatte- eller avgiftsplikt og skatte- eller avgiftsfritak, vil imidlertid ut fra en bevismessig vurdering kunne ha oppfordring til å legge frem historiske data (foreningsregnskap, kontoutskrifter mv.). Dette kan være påkrevet for å motbevise indikasjoner for øvrig på at omsetningen kan ha ligget over den skatte- eller avgiftsfrie grense.

Departementet har lagt opp til at både likningskontorene og fylkesskattekontorene får myndighet til å gi regnskapspålegg. I rene ligningssaker er det vanligvis ligningskontoret som opptrer overfor den eventuelt skattepliktige, mens fylkesskattekontoret gjerne konsentrerer seg om rene avgiftssaker (merverdiavgift og investeringsavgift) og kombinerte lignings- og avgiftssaker. Departementet forutsetter rutiner for en intern koordinering i skatte-

etaten, slik at en unngår at ligningskontoret og fylkesskattekontoret kommer med hvert sitt pålegg til samme forening eller person. En rutine som kan overveies i skatteetaten, er at fylkesskattekontoret fører en fortegnelse over alle regnskapspålegg i sine distrikter etter den nye bestemmelsen.

Sentralskattekontorene vil kunne gå inn under begrepet ligningskontor etter den nye bestemmelsen, men bør nevnes særskilt der. Det vil særlig være Sentralskattekontoret for utenlandssaker som kan ha skattytere med kontrollbehov på grunn av en begrenset økonomisk aktivitet.

Også toll- og avgiftsetaten trenger regnskapsmateriale i sin kontroll av toll, innførselsmerverdavgift og særavgifter. Men dette behovet gjelder i liten grad tilsyn med om beløps- eller volumgrenser for avgiftsplikt i en periode er overskredet eller ikke. De avgiftsplikter som denne etaten administrerer og kontrollerer, vil i hovedsak gjelde for den enkelte transaksjon, og avhenger ikke av kumulative regnskapsresultater over en periode. Slik kontroll vil også være rettet mer bakover mot de foretatte transaksjonene, enn fremover mot et regnskapsresultat. Departementet finner det derfor ikke hensiktsmessig at toll- og avgiftsetaten skal kunne påby fremtidig regnskapsføring etter regnskapsloven kapittel 2. Denne etaten bør i stedet ha særregler om de av «sine» avgiftspliktige som ikke fører vanlig regnskap i virksomheten. Slike særregler kan påby tilstrekkelige registreringsrutiner (minimumsregnskap) til at kontroll av aktuell toll og avgift er mulig, uten den generelle regnskapsføringen. Departementet vil arbeide videre med slike særregler for toll- og avgiftsetaten. For øvrig vil kontrollsamarbeidet mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten kunne lede til regnskapspålegg fra skatteetaten etter den nye bestemmelse, med sikte på å betjene også toll- og avgiftsetatens kontrollbehov overfor samme forening eller person.

Forslaget er begrunnet ut fra hensynet til skatte- og avgiftskontroll. Dette kan tilsi at bestemmelsen tas inn i skatte- og avgiftslovgivningen. Det vises imidlertid til Ot.prp. nr. 42 (1997–98) Om lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven), der det ble lagt til grunn at det er en fordel om likeartede bestemmelser samles i ett og samme regelverk. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen tas inn som nytt tredje ledd i § 1–2 i regnskapsloven. Når det gjelder merverdiavgiftsloven § 42, vil departementet vurdere behovet for tilpasninger som følge av at registreringsplikten av regnskapsopplysninger mv. for avgiftspliktige næringsdrivende nå følger direkte av regnskapsloven.

Det vises til forslag til regnskapsloven § 1–2 nytt tredje ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra og med 1. januar 2000.

16.3 Skattemessig periodisering for næringsdrivende foretak med full regnskapsplikt etter regnskapsloven

16.3.1 Innledning

Etter skatteloven § 50 annet ledd skal den skattepliktiges årsregnskap legges til grunn for den tidsmessige plassering (periodisering) av inntekter og utgifter, for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Periodisering etter skatteloven § 50 annet ledd forutsetter således at foretaket har plikt til å utarbeide årsregnskap.

Etter regnskapsloven 1977 § 1 første ledd hadde enhver som drev virksomhet regnskapsplikt for slik virksomhet. Paragraf 1 annet ledd anga i tillegg en rekke foretaksformer som, uavhengig av første ledd, hadde regnskapsplikt etter regnskapsloven.

Den nye regnskapsloven § 1–2 første ledd angir ut fra foretaksform hvem som har full regnskapsplikt. Med full regnskapsplikt forstås plikt til å følge alle regnskapslovens kapitler, herunder reglene om plikt til å utarbeide årsregnskap etter kapittel 3. For foretak med full regnskapsplikt innebærer regnskapsloven derfor ingen endring i prinsippet om at de regnskapsrettslige periodiserings- og vurderingsregler som legges til grunn ved utarbeidelsen av resultatregnskapet og balansen, også danner utgangspunktet ved fastsettelsen av den skattepliktige inntekt.

Departementet foreslår å videreføre utgangspunktet i skatteloven § 50 annet ledd om at årsregnskapet legges til grunn ved periodiseringen av inntekts- og utgiftsposter for regnskapspliktige foretak, såfremt ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Den nye regnskapsloven gir ikke grunn til å forlate dette grunnleggende periodiseringsprinsipp ved behandlingen av de fullt regnskapspliktige foretak.

Departementet foreslo i høringsnotatet at også foretak med begrenset regnskapsplikt (plikt til å følge kun kapittel 2 om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger), men som likevel frivillig valgte å føre fullt regnskap, kunne velge å følge de periodiserings- og vurderingsregler som gjelder for foretak med full regnskapsplikt, jf. skatteloven § 50 annet ledd. Begrunnelsen var først og fremst at dette kunne være praktisk for foretak som har eiendeler eller ansatte tett opp til grensene i regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 10 og nr. 11.

I høringsrunden har særlig *Økokrim* kommet med innvendinger mot valgdgangen. Det anføres

at skattyter ved en eventuell valgdgang vil få en uoversiktlig situasjon og kunne komme i tvil med hensyn til om et årsregnskap etter regnskapsloven vil kunne plassere ham i en gunstigere skattemessig situasjon. Det vises videre til at ligningskontrollen vil bli vanskeliggjort ved at man vil måtte forholde seg til flere regelverk. Etter *Økokrims* oppfatning synes det derfor mest hensiktsmessig å la inndelingen i regnskapsloven være avgjørende for hvorvidt skattyter skal anvende regnskapsprinsippet eller realisasjonsprinsippet.

Etter en nærmere vurdering er også departementet kommet til at en slik valgdgang ikke bør tillates. Det vises særlig til ovennevnte synspunkter om at skattyters valgdgang mellom regnskaps- og realisasjonsprinsippet lett kan medføre uoversiktlig, både for skattyter selv og for ligningskontrollen. Det vises også til at det regnskapsrettslige konsistensprinsipp ikke gjelder for tilfeller der skattyter bytter mellom periodisering etter henholdsvis regnskapsprinsippet og realisasjonsprinsippet, jf. nedenfor under kapittel 16.3.2 om små foretak. Konsistensprinsippet innebærer at de samme regnskapsprinsippene anvendes konsistent over tid og at prinsippene for utarbeidelse av regnskapet ikke endres uten at det i noter informeres om endringen og hvilke konsekvenser dette har medført. Videre antar departementet at en ubetinget valgrett for skattyter det enkelte år kan medføre fare for uønskede skattetilpasninger.

Departementets forslag går etter dette ut på at foretak som ikke har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 første ledd ikke har valgrett, men skal anvende realisasjonsprinsippet som periodiseringsprinsipp, jf. nærmere drøftelser i kapittel 16.4.3 nedenfor.

Videre foreslår departementet i hovedtrekk å videreføre de særskilte periodiseringsreglene i skatteloven § 50 for foretak med full regnskapsplikt. Disse særreglene vil etter departementets forslag også gjelde for foretak med begrenset regnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. kapittel 16.4 følgende. Det vises imidlertid til at den nye regnskapsloven innfører en del særlige periodiserings- og vurderingsregler for enkelte poster. De skattemessige konsekvensene av disse nye periodiserings- og vurderingsregler gjennomgås nærmere i kapittel 16.3.3 følgende.

Etter regnskapsloven § 1–7 første ledd skal regnskapsåret i utgangspunktet følge kalenderåret. I særlige tilfeller kan departementet likevel ved forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra denne bestemmelsen. Dette er blant annet gjort ved forskrift av 19. juli 1999 nr. 816 om avvikende regnskapsår for filial og datterselskap av utenlandsk foretak.

Også etter ligningsloven § 5–3 skal regnskapet i utgangspunktet følge kalenderåret. Fylkesskattekontoret, Oslo ligningskontor eller de respektive sentralskattekontor kan på visse vilkår likevel gjøre unntak fra dette, jf. ligningsloven § 5–3 annet og tredje punktum.

Departementet foreslo i høringsnotatet å videreføre gjeldende regler i ligningsloven § 5–3 om adgangen til å få innvilget avvikende regnskapsår med virkning for den skattemessige inntektsfastsettelse.

Flere av høringsinstansene, herunder *Oslo ligningskontor* og *Skattedirektoratet*, har gitt uttrykk for at reglene i ligningsloven og regnskapsloven burde harmoniseres på dette punktet. Det anføres at det ikke er særlig praktisk for skattyter å benytte avvikende regnskapsår dersom dette ikke innvilges etter begge regelsett. Instansene viser også til at kontrollhensyn taler for at reglene blir mest mulig sammenfallende.

Departementet legger til grunn at det er lite praktisk at de næringsdrivende vil benytte et avvikende regnskapsår dersom det ikke blir gitt adgang til dette både etter ligningsloven og regnskapsloven. Ut i fra kontrollhensyn vil det dessuten være en fordel at skattyter benytter samme regnskapsår ved utarbeidelsen av henholdsvis næringsoppgaven og årsregnskapet. Dette vil igjen kunne innebære administrative forenklinger, samt besparelser for skattyter.

På bakgrunn av dette foreslår departementet derfor at adgangen til å benytte avvikende regnskapsår i ligningsloven blir knyttet opp til reglene i regnskapsloven § 1–7. Det innebærer at dersom det i medhold av regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum gis unntak fra regelen om å benytte kalenderåret som regnskapsår, skal dette uten videre legges til grunn også for ligningen. Næringsoppgaven skal imidlertid ikke omfatte mer enn 12 måneder, slik tilfellet også er etter gjeldende regler.

I henhold til forskrift av 16. desember 1998 nr. 1237 om årsregnskap for utenlandske foretak er kompetansen til å fravike regnskapsloven § 1–7 lagt direkte til Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Departementets forslag gjør det blant annet nødvendig å tilpasse denne forskriften slik at kompetansen i stedet delegeres i medhold av § 1–7.

Det vises til forslag til ligningsloven § 4–4 nr. 2.

16.3.2 Særlig om små foretak

Foretak som nevnt i regnskapsloven § 1–2 første ledd, og som fyller vilkårene i § 1–6, skal regnes som små foretak. Som små foretak regnes fullt

regnskapspliktige foretak som ikke faller inn under § 1–5 om store foretak, og som etter de to siste årsregnskap oppfyller to av følgende tre vilkår:

- har mindre enn 40 millioner kroner i salgsinntekt,
- har mindre enn 20 millioner i balansesum,
- har færre enn 50 ansatte.

Små foretak etter denne definisjonen har full regnskapsplikt etter regnskapsloven. Men de er gitt visse forenklinger, blant annet ved at de på visse vilkår kan fravike grunnleggende prinsipper om opptjening og sammenstilling, jf. regnskapsloven § 4–1 annet ledd. Videre kan små foretak velge løpende kostnadsføring i en del tilfeller hvor de alminnelige vurderingsreglene tilsier balanseføring, jf. eksempelvis regnskapsloven §§ 5–11 og 5–12.

Som nevnt går departementet inn for en videreføring av skatteloven § 50 annet ledd og de øvrige særskilte periodiseringsreglene i skatteloven § 50 for foretak som har full regnskapsplikt etter regnskapsloven. For små foretak innebærer dette at valget mellom ulike periodiserings- og vurderingsregler kan få innvirkning på det skattemessige resultatet. Det vil således i det skattemessige årsoppgjøret kunne oppstå forskjeller mellom store og små foretak, og mellom de små foretak, alt avhengig av hvilke regnskapsrettslige valg som foretas ved utarbeidelsen av årsregnskapet.

Etter departementets oppfatning er det i utgangspunktet knyttet betenkeligheter til at den omfattende regnskapsmessige valgadgangen for små foretak skal få skattemessig betydning. Det gjelder særlig fordi det regnskapsmessige valget kan bli påvirket av de skattemessige konsekvenser, og således bidra til å svekke informasjonsverdien av regnskapet. Departementet har derfor vurdert om det bør gis en regel om at de regnskapsmessige særreglene for små foretak ikke skal kunne legges til grunn ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt. Når departementet likevel ikke foreslår en slik regel, har det sammenheng med at små foretak for skattemessige formål da uansett måtte foreta arbeids- og kostnadskrevende verdivurderinger av omløpsmidler, og således gå glipp av den forenkling den nye regnskapsloven legger opp til for små foretak på dette området. En løsning som går ut på at særreglene for små foretak ikke skal få skattemessig betydning, synes dessuten å være i strid med finanskomiteens forutsetning om at den skattemessige oppfølgingen ikke skal medføre vesentlig økte kostnader for de berørte foretakene.

Departementet har også vurdert om de små foretakene bør periodisere etter realisasjonsprinsippet.

I motsetning til foretak med begrenset regnskapsplikt, har små foretak plikt til å utarbeide et årsregnskap etter regnskapsloven kapittel 3. Det synes da mest hensiktsmessig at de periodiseringer og verdivurderinger som er gjort i årsregnskapet også legges til grunn ved beskatningen. Departementet foreslår derfor ikke at små foretak skal legge realisasjonsprinsippet til grunn ved beskatningen i stedet for regnskapsprinsippet.

På denne bakgrunn har departementet kommet til at dersom den regnskapsrettslige forenklingen gjennom en valgadgang for små foretak skal være reell og virke etter sin intensjon, må de valg som gjøres, også legges til grunn med virkning for inntektsbeskatningen. Departementet viser i denne sammenheng også til at det regnskapsrettslige konsistensprinsippet forutsetter at de samme regnskapsprinsippene anvendes konsistent over tid, og at prinsippene for utarbeidelse av regnskapet ikke endres uten at det i noter informeres om endringen og hvilke eventuelle konsekvenser dette har medført, jf. regnskapsloven § 4–4, jf. § 7–2. En korrekt anvendelse av konsistensprinsippet medfører derfor etter departementets oppfatning at betenkelighetene ut fra kontrollhensyn blir redusert.

Som nevnt går departementet også inn for at gjeldende skattemessige særregler i hovedsak videreføres, samtidig med at det foreslås ytterligere særregulering, jf. kapittel 16.3.3 følgende. Departementet antar at mange av postene i små foretak vil være omfattet av nevnte særregler, og at den regnskapsmessige valgadgang mellom ulike regnskapsprinsipper derfor kun vil ha en begrenset innvirkning på den skatterettslige inntektsfastsettelse. På denne bakgrunn bør en da kunne leve med at noen regnskapsmessige valg er mer eller mindre sterkt påvirket av de skattemessige konsekvensene som valget får.

16.3.3 Utgifter til egen forskning og utvikling

16.3.3.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven 1977 § 21 syvende ledd og aksjeloven 1976 § 11–11 fjerde ledd kunne utgifter til teknisk bistand, forsknings- og utviklingsarbeid, prøvedrift, markedsundersøkelser og lignende oppføres som anleggsmiddel for så vidt det ved disse kostnader kunne anses ervervet vesentlige verdier for selskapet. Dette omfattet også utgifter i forbindelse med undersøkelse og utforskning av petroleumforekomster. Hvis slike utgifter var oppført som anleggsmiddel, skulle avskrivning skje årlig med et rimelig beløp, men som hovedregel med minst en femtedel. Avskrivning med mindre beløp

enn en femtedel kunne bare foretas dersom det som følge av særlige omstendigheter ble ansett overensstemmende med god regnskapsskikk.

I regnskapsloven § 5–6 er det inntatt en regel om at utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres, med andre ord i utgangspunktet en rett for den regnskapspliktige til å velge mellom aktivering og kostnadsføring (i tilfeller hvor aktivering i og for seg hadde vært mulig etter regnskapsloven). Av forarbeidene, Ot.prp. nr. 42 (1997–98) side 125 følgende, fremgår det at det under bestemte forutsetninger fremdeles skal være adgang til å balanseføre forsknings- og utviklingskostnader, og at prinsippene for balanseføring og kostnadsføring skal utvikles gjennom god regnskapsskikk. Balansførte kostnader til forskning og utvikling skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan, i samsvar med det som gjelder for anleggsmidler generelt.

Norske Statsautoriserte Revisorers Forening har etter regnskapsloven 1977 vedtatt en anbefaling om god regnskapsskikk vedrørende forsknings- og utviklingsarbeid (GRS 14). Av anbefalingens punkt 3.2 fremgår det at forsknings- og utviklingskostnader skal belastes regnskapet i den periode de er påløpt med mindre kostnadene kan aktiveres i samsvar med anbefalingens punkt 3.3. Anbefalingens punkt 3.3 sier at forsknings- og utviklingskostnader kan aktiveres (balanseføres) dersom alle de følgende tre betingelser er oppfylt:

- Det er påvist grunnlag for lønnsom drift ved ny virksomhet eller mer lønnsom drift ved eksisterende virksomhet.
- Virksomheten har til hensikt, og er i stand til å fullføre de investeringer som skal til for å utnytte disse nye muligheter, eller har til hensikt og kan selge resultatene av arbeidet.
- Utnyttelse av de nye muligheter vil tilføre virksomheten vesentlige og varige verdier.

Det ventes en ny anbefaling fra foreningen (nå Den norske Revisorforening) på grunnlag av ny regnskapslov.

Når det gjelder den skattemessige behandlingen av forsknings- og utviklingsutgifter, fremgår det blant annet av Lignings-ABC 1998 side 1105 følgende at en må skille mellom utgifter knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, og andre kostnader.

Utviklingsutgifter knyttet til konkrete prosjekter i inntektsgivende aktivitet med sikte på erverv av fysiske driftsmidler (prosjekteringsutgifter) må aktiveres som en del av kostprisen for vedkomende driftsmiddel, jf. høyesterettsdommen inntatt i Rt. 1993 side 1012 (Utv. 1993 side 1351), den såkalte

Forland-dommen. Dersom prosjektet avsluttes før det foreligger et driftsmiddel, kan utgiftene kostnadsføres i det året tapet er endelig konstatert. For så vidt forsknings- og utviklingsutgifter er knyttet til egentilvirkede varer, skal de kostnadsføres, jf. forutsetningsvis skatteloven § 50 annet ledd bokstav a første avsnitt.

Andre utviklingsutgifter enn prosjekteringsutgifter vil ofte innebære betalingsforpliktelser som ikke kan knyttes til noen bestemt motytelse. Hvorvidt slike verdier representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket vil kunne by på vanskelige skjønnsmessige vurderinger. I praksis har en skatterettslig derfor vært tilbakeholden med å overprøve skattyters regnskapsmessige behandling av slike poster, både med hensyn til utgiftsføringen og periodiseringen.

Om den skattemessige behandlingen av leteutgifter i petroleumsutvinningen, se kapittel 16.3.3.3 nedenfor.

16.3.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter regnskapsloven § 5–6 vil skattyter regnskapsmessig alltid kunne kostnadsføre utgifter til egen forskning og utvikling, jf. ovenfor. Tilsvarende adgang etter skatteloven vil i utgangspunktet bero på om utgiftene representerer en reduksjon av skattyters formuesstilling (oppofrelse), eller om de må betraktes som en fremtidig investering. Det skatterettslige skillet mellom aktiveringsplikt og kostnadsføring vil riktignok kunne ha periodiseringseffekter, men er like fullt regler om vilkår for fradragsrett. Henvisningen i skatteloven § 50 annet ledd til skattyters årsregnskap har således kun skattemessig betydning der forsknings- og utviklingsutgiftene etter skatteloven § 44 første ledd første punktum ikke kan anses som vederlag for fremtidige økonomiske fordeler.

Departementet foreslo i høringsnotatet, i tråd med ovennevnte, en regel om at utgifter til egen forskning og utvikling generelt måtte aktiveres så langt det ved utgiftene var ervervet varige verdier for foretaket. Videre foreslo en at andre utgifter til egen forskning og utvikling skattemessig kunne aktiveres og avskrives etter § 44 første ledd bokstav c annet avsnitt, uavhengig av den regnskapsmessige behandling. Dersom sistnevnte utgifter ikke ble aktivert, skulle de kostnadsføres etter realisasjonsprinsippet.

De fleste høringsinstansene er enige med departementet i at det bør gis egne skattemessige regler om forsknings- og utviklingsutgifter uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen. Flere høringsinstanser viser imidlertid til at departementets forslag vil være vanskelig å praktisere. Blant

annet uttaler *Oljeindustriens Landsforening* og *Norsk Oljeforening for Rettighetshavere* følgende:

«Departementets forslag om å benytte «varige verdier» som avgrensning mot aktivering kan medføre usikkerhet og manglende forutberegnelighet for selskapene. En kan ikke se at departementet i tilstrekkelig grad har klargjort innholdet av begrepet, og det antas at dette kan bli et nytt konfliktområde [...]»

På bakgrunn av dette foreslår de nevnte instansene at utgifter til forskning og utvikling skattemessig må aktiveres så langt utgiftene er pådratt i forbindelse med konkrete prosjekter med sikte på å erverve driftsmidler.

Departementet viser til at etter skatteloven § 44 første ledd første punktum skal som nevnt alle motytelser som vil påvirke skattyterens inntektsforhold i ett eller flere senere år enn betalingsåret, i utgangspunktet aktiveres. Departementet er likevel enig med høringsinstansene i at det ofte vil medføre vanskelige skjønnsmessige vurderinger og beregninger å fastslå om det foreligger eventuelle fremtidige verdier. For å unngå en slik uklarhet ved ligningen, foreslår departementet derfor en skattemessig særregel som begrenser aktiveringsplikten til de tilfeller der egne forsknings- og utviklingsutgifter er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Dette innebærer at utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, må aktiveres. Bestemmelsen vil i all hovedsak være en kodifisering av den rettsoppfatning som fremkom i Forland-dommen, jf. ovenfor.

Aktiveringsplikten vil omfatte forsknings- og utviklingsutgifter knyttet til erverv av både fysiske og immaterielle driftsmidler. Slike utgifter vil da inngå i eiendelens kostpris og periodiseres etter de avskrivningsregler som gjelder for det respektive driftsmiddel. Dersom prosjektet avsluttes før det foreligger et fysisk eller immaterielt driftsmiddel, kan utgiftene direkte kostnadsføres i det året tapet er endelig konstatert, jf. skatteloven § 44 første ledd bokstav d.

I det følgende drøftes tilfelle hvor foretaket etter ovennevnte forslag ikke vil få aktiveringsplikt for egne utgifter til forskning og utvikling.

Etter departementets vurdering kan det reises skattepolitiske innvendinger mot gjeldende praksis om at den regnskapsmessige behandling av utgifter til egen forskning og utvikling blir avgjørende for den skattemessige.

For foretak som er i skatteposisjon vil det skattemessig være mest lønnsomt å kostnadsføre utgifter til egen forskning og utvikling. Foretak som ik-

ke er i skatteposisjon vil ikke ha umiddelbar nytte av den direkte fradragsretten, fordi direkte utgiftsføring av utgiften bare vil øke underskuddet på foretakets hånd. Etter skatteloven § 53 første ledd faller retten til å fremføre underskudd bort 10 år etter at underskuddet har oppstått. For særskattepliktige selskaper er den tilsvarende grensen 15 år, jf. petroleumsskatteloven § 3 c. Foretak som ikke er i skatteposisjon vil derfor normalt velge balanseføring av forsknings- og utviklingsutgiftene dersom dette regnskapsrettslig er mulig.

Det vil dermed være en fare for at den regnskapsmessige behandling blir påvirket av om foretaket er i skatteposisjon eller ikke. Det kan tenkes at foretak som er i skatteposisjon velger å fradragsføre utgifter til egen forskning og utvikling i regnskapet også i tilfeller hvor det regnskapsmessig sett hadde vært mest riktig å aktivere utgiftene. På den annen side kan det tenkes at foretak som ikke er i skatteposisjon velger å balanseføre utgiftene regnskapsmessig i tilfeller hvor utgiftene etter en regnskapsmessig vurdering burde vært kostnadsført.

Etter departementets oppfatning kan skattemessige særregler om utgiftsføring og periodisering av utgifter til egen forskning og utvikling bidra til å øke informasjonsverdien av regnskapet, ved at skattyterens regnskapsmessige valg mellom balanseføring eller kostnadsføring av forsknings- og utviklingsutgifter i regnskapet blir avgjort ut fra rent regnskapsmessige og bedriftsøkonomiske vurderinger.

En særregel om den skattemessige behandlingen av forsknings- og utviklingsutgifter kan enten gi skattyter valget mellom aktivering og kostnadsføring, eller utformes som en plikt til enten kostnadsføring eller aktivering.

Departementet anser det ikke aktuelt å gi en regel om generell plikt til aktivering av utgifter til egen forskning og utvikling, fordi dette ville virke for strengt for skattyter.

I høringsnotatet hadde departementet i stedet foreslått en valget for skattyter med hensyn til aktivering eller kostnadsføring. Begrunnelsen var at skattelovgivningen på flere områder legger opp til at skattyter kan påvirke sitt skattegrunnlag, for eksempel er reglene om avskrivninger i skatteloven § 44 A utformet som maksimumsregler. Dette medfører at skattyter kan velge å avskrive med en lave sats eller unnlate å foreta avskrivninger et bestemt inntektsår, med den konsekvens at fradrag utsettes og skattepliktig inntekt reduseres, men i et senere år. Dette kunne tilsi at skattyter også må kunne få velge om han ønsker å kostnadsføre slike utgifter, eller å aktivere dem.

I høringsrunden har enkelte høringsinstanser, blant annet *Næringslivets Hovedorganisasjon*, vært positive til den nevnte valgadgang. *Skattedirektoratet* uttaler imidlertid om forslaget på dette punkt:

«[...] I mange tilfeller vil utgifter knyttet til aktiviteter som bidrar til å øke foretakets samlede immaterielle verdier ikke resultere i identifiserbare eiendeler. De verdier som skapes gjennom slike aktiviteter omtales ofte som internt generert goodwill. Den foreslåtte løsning vil således bidra til at det gis adgang til å aktivere og avskrive egenutviklet goodwill.

Det synes derfor som om man ved den foreslåtte regel forlater de innarbeidede definisjon for immaterielle eiendeler når skattyter gis anledning til å aktivere ikke-identifiserbare verdier som en immateriell eiendel. Ut i fra kontrollhensyn gir dette en uheldig løsning. Spesielt vil dette gjelde kontorkontroller hvor ligningsmyndighetene ikke har tilgang til bedriftens samlede regnskapsmateriale.».

Departementet er enig i at en rett til aktivering kunne medføre at skattyter aktiverte verdier som, isolert sett, ikke ville hatt betydning for skattyters inntektsskapende aktivitet ut over inntektsåret. En slik rett til aktivering ville innebære et vesentlig avvik fra det vurderingstemaet som skatterettslig tradisjonelt har blitt lagt til grunn i skillet mellom aktiveringsplikt og kostnadsføring, jf. skatteloven § 44 første ledd første punktum. Det vises videre til at en generell rett til å aktivere egne utgifter til forskning og utvikling ville også ha medført vanskelige vurderinger av hvorvidt utgiftene kunne avskrives, og da etter hvilke bestemmelser. Det er heller ikke sterke grunner til å godta utvidelse av foretakets adgang til å utsette fradrag til år hvor skattevirkingen blir større (på grunn av høyere effektiv skattesats det/de senere år).

Departementet har således falt ned på at skattyter i disse tilfellene skatterettslig skal ha en plikt til å kostnadsføre utgifter til egen forskning og utvikling. En slik regel, kombinert med aktiveringsplikt ved forsknings- og utviklingsutgifter tilknyttet konkrete prosjekter med sikte på fremstilling av et fysisk eller immaterielt driftsmiddel, jf. ovenfor, vil etter departementets vurdering ivareta hensynet til at næringslivet bør ha liberale skatteregler for forsknings- og utviklingsutgifter.

Departementet har vurdert hvorvidt forsknings- og utviklingsutgifter som skal kostnadsføres i et fullt regnskapspliktig foretak, skal periodiseres etter regnskapsprinsippet i skatteloven § 50 annet ledd første punktum, eller etter realisasjonsprinsippet, sammenlign skatteloven § 41 tiende ledd første punktum. Forskjellen mellom disse to periodise-

ringsprinsippene for slike utgifter vil være liten, jf. nedenfor. Men det behøves likevel en klargjøring av hvilket prinsipp som skal gjelde.

I høringsrunden har *Rederiforbundet* gått i mot departementets forslag om at realisasjonsprinsippet innføres for forsknings- og utviklingskostnader som skattyter ikke skal aktivere. Det uttales blant annet:

«[...] Etter gjeldende rett reguleres dette forholdet av hovedregelen om at regnskapet skal legges til grunn for periodiseringen, jf. skatteloven § 50 annet ledd. Dette foreslås nå innskjerpet, noe som vil øke skattebelastningen for bedrifter med fradragsberettigede kostnader til forskning og utvikling.».

Departementet legger til grunn at det i praksis neppe vil innebære noen vesentlig forskjell hvorvidt kostnadene periodiseres etter realisasjonsprinsippet (når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke dem) eller regnskapsprinsippet (det vil si når kostnadene er pådratt). For å unngå enhver tvil om at den foreslåtte bestemmelsen i § 50 nytt sjettede ledd er en selvstendig skattemessig særregel om behandling av forsknings- og utviklingskostnader, foreslår departementet likevel at slike kostnader som ikke er aktiveringspliktige, skal periodiseres etter realisasjonsprinsippet. Dette innebærer at kostnadene kan føres til fradrag når skattyter har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem. Bare unntaksvis vil dette være et annet tidspunkt enn når kostnadene er pådratt.

Det vises til forslag til skatteloven § 50 nytt sjettede ledd og til lov av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) § 14-4 nytt sjettede ledd.

For så vidt gjelder forsknings- og utviklingskostnader knyttet til varer, vises det til omtalen i kapittel 16.3.3 ovenfor.

16.3.3.3 Særlig om leteutgifter i petroleumsutvinningen

I petroleumsskatteforskriften § 3 er det gitt en egen bestemmelse om at leteutgifter i utvinningsvirksomheten ikke kreves aktivert. Bestemmelsen er i praksis forstått slik at skattyters valg med hensyn til den regnskapsmessige behandlingen er avgjørende for hvordan utgiftene behandles skattemessig.

Leteutgifter i utvinningsvirksomheten antas i utgangspunktet å falle innenfor de generelle reglene om forskning og utvikling. Som det fremgår foran foreslås en uttrykkelig plikt til å aktivere utgifter til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler.

For øvrig skal skattyter kostnadsføre slik utgifter uavhengig av den regnskapsmessige behandling.

Departementet antar at forslaget til skatteloven § 50 sjette ledd normalt ikke vil føre til en vesentlig mer omfattende aktiveringsplikt enn det som følger av petroleumsskatteloven. For å unngå usikkerhet på dette punktet foreslås likevel at petroleumsskatteforskriften § 3 skal videreføres som en særregel om skattemessig valgadgang med hensyn til aktivering eller kostnadsføring av leteutgifter i utvinningsvirksomheten, som går foran forslag til skatteloven § 50 sjette ledd første punktum. En vil vurdere om det er nødvendig å endre ordlyden i forskriftens § 3 for at dette skal komme klart fram. Heretter vil imidlertid en slik skattemessig valgadgang etter petroleumsskatteforskriften § 3 gjelde uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen. Dette kan gi en skattefordel for utvinningsselskapene i forhold til petroleumsskatteloven § 3 h. Det vises til nærmere omtale av spørsmålet under kapittel 16.3.7.

Etter petroleumsskatteforskriften § 4 kan leteutgifter ikke tas med ved beregningen av friinntekt. Departementet foreslår at denne bestemmelsen videreføres, det vil si at slike utgifter ikke kan medregnes som kostpris uansett om de skattemessig eller regnskapsmessig er aktivert eller ikke.

16.3.4 Renter og andre finansieringsutgifter ved egentilvirkning av omløps- og anleggsmidler

16.3.4.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven 1977 § 20 første ledd og aksjeloven 1976 § 11–9 første ledd måtte omløpsmidler ikke oppføres høyere enn den virkelige verdi og ikke høyere enn anskaffelseskostnadene. Av regnskapsloven 1977 § 21 første ledd og aksjeloven 1976 § 11–10 første ledd fremgikk det at anleggsmidler ikke måtte oppføres høyere enn anskaffelseskostnadene. For både omløpsmidler og anleggsmidler representerte dermed anskaffelseskostnad den maksimale verdi som gjenstanden kunne oppføres med i balansen (jf. imidlertid adgangen til regnskapsmessig oppskrivning for anleggsmidler). Anskaffelseskostnad var etter aksjeloven 1976 § 11–4 kostnad ved erverv eller tilvirkning av eiendeler.

Anskaffelseskostnad etter regnskapsloven 1977 er nærmere definert i Norsk RegnskapsStandard 1 Varelager. I standardens punkt 3.1 heter det blant annet:

«Anskaffelseskost er de kostnader som er påløpt for å bringe varelageret til nåværende tilstand og plassering. Anskaffelseskost for tilvirkede varer inkluderer tillegg for indirekte til-

virkningskostnader. Tillegget omfatter normalt også faste tilvirkningskostnader. For varer med lang tilvirkningstid kan rentekostnader inngå i tilvirkningskost[...].»

Av dette følger at et foretak etter regnskapsloven 1977 regnskapsmessig kunne velge å inkludere renter og andre finansieringsutgifter i anskaffelseskost ved egentilvirkning av varer med lang tilvirkningstid, men at det på den annen side ikke forelå noen plikt til slik balanseføring.

Etter regnskapsloven § 5–2 skal omløpsmidler vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, mens anleggsmidler etter § 5–3 skal vurderes til anskaffelseskost. Av regnskapsloven § 5–4 annet ledd fremgår det at anskaffelseskost ved tilvirkning skal omfatte variable og faste tilvirkningskostnader, i regnskapsterminologien gjerne kalt full tilvirkningskost. Full tilvirkningskost omfatter også renter og andre utgifter til finansiering. Av forarbeidene, Ot.prp. nr. 42 (1997–98) side 113, fremgår det at dette i praksis bør kunne gjennomføres ved at det beregnes en renteutgift på hele investeringsbeløpet ved å anvende selskapets gjennomsnittlige gjeldsrente.

En slik plikt til balanseføring av renter og andre finansieringsutgifter ved egentilvirkning av anleggs- og omløpsmidler er en endring i forhold til tidligere regnskapsregler.

Ved egentilvirkning av varer følger det forutsetningsvis av skatteloven § 50 annet ledd bokstav a første avsnitt at renter og andre indirekte finansieringsutgifter skatterettslig skal kostnadsføres, uavhengig av om dette kan eller skal skje regnskapsmessig.

Skatterettslig skal i utgangspunktet alle direkte og indirekte utgifter som er gått med til anskaffelse av driftsmidler aktiveres. Skattyter kan likevel velge mellom å kostnadsføre eller aktivere renter og andre finansieringsutgifter pådratt i forbindelse med anskaffelse av driftsmidler. Ved egentilvirkning av driftsmidler har det vært lagt til grunn at skattyters behandling i årsregnskapet er bestemmende for den skattemessige periodisering av renter og andre finansieringsutgifter, jf. prinsippet i skatteloven § 50 annet ledd. Dette innebærer at det regnskapsmessige valget med hensyn til aktivering eller kostnadsføring har blitt avgjørende for den skattemessige periodiseringen.

Etter petroleumsskatteforskriften § 2 annet ledd kan renteutgifter vedrørende lån som er opp tatt for å finansiere rørledninger og produksjonsanlegg, og som er påløpt før driftsmidlene er tatt i ordinær bruk, medregnes i kostprisen. Bestemmelsen er i praksis ansett som en skattemessig særre-

gel som setter grenser for hvilke renter som kan aktiveres som en del av kostprisen med virkning for friinntekten, uavhengig av hva som følger av regnskapsreglene.

16.3.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Av skatteloven § 50 annet ledd bokstav a første avsnitt følger det som nevnt i kapittel 16.3.4.1 at renter og andre finansieringsutgifter ved egentilvirkning av varer kostnadsføres, uavhengig av om dette kan eller skal skje regnskapsmessig. Departementet foreslår ingen endring av denne bestemmelsen.

Ved egentilvirkning av driftsmidler har det som nevnt vært lagt til grunn at den regnskapsmessige behandlingen har vært avgjørende for den skattemessige periodiseringen av renter og andre finansieringsutgifter. Plikt til regnskapsmessig balanseføring av slike utgifter vil etter dette også medføre plikt til skattemessig aktivering.

Etter departementets oppfatning bør renter og andre finansieringsutgifter ved egentilvirkning av driftsmidler kunne kostnadsføres uavhengig av hvordan utgiftene er ført i regnskapet. Departementet viser til at dersom den regnskapsmessige behandling av renter og andre finansieringsutgifter ved egentilvirkning av driftsmidler skulle være avgjørende for den skattemessige periodiseringen, ville det innebære en skatteskjerpelse for mange foretak. Etter departementets oppfatning ville dette være en utilsiktet effekt av innføringen av en ny regnskapsmessig bestemmelse for periodisering av renter og andre finansieringsutgifter.

Departementet foreslår derfor en regel i skatteloven om at renter og finansieringsutgifter ved egentilvirkning av driftsmidler kan kostnadsføres i henhold til realisasjonsprinsippet, uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen.

Det vises til forslag til skatteloven § 50 nytt syvende ledd og til lov av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) § 14-4 nytt syvende ledd.

16.3.5 Gevinst og tap på finansielle instrumenter

16.3.5.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven 1977 § 21 første ledd og aksjeloven 1976 § 11–10 første ledd skulle finansielle instrumenter som ble klassifisert som anleggsmidler regnskapsmessig ikke oppføres høyere enn anskaffelseskost. Finansielle instrumenter som ble klassifisert som omløpsmidler skulle regnskapsmessig oppføres til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. regnskapsloven 1977 § 20 første ledd og aksjeloven 1976 § 11–9 første ledd. Sistnevnte regel innebar at urealisert verdifall ved års-

skiftet skulle kostnadsføres, mens urealisert verdiøkning ikke skulle tas til inntekt. Det har vært antatt å være i overensstemmelse med forsiktighetsprinsippet å foreta en porteføljetraktning, det vil si at netto urealisert verdifall innen en portefølje kan kostnadsføres. Det kan synes som om det har vært en viss praksis for at enkelte finansielle instrumenter likevel vurderes etter et markedsverdi prinsipp i regnskapet. Vurdering etter markedsverdi prinsippet innebærer at urealiserte gevinster og tap henholdsvis inntektsføres og kostnadsføres.

Etter den nye regnskapsloven § 5–3 skal anleggsmidler vurderes til anskaffelseskost. Omløpsmidler skal etter § 5–2 vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Reglene er en videreføring av det som gjaldt tidligere. Som utgangspunkt gjelder disse vurderingsreglene også for finansielle anleggs- og omløpsmidler.

For visse typer finansielle omløpsmidler gjelder imidlertid en spesiell vurderingsregel. I regnskapsloven § 5–8 er det inntatt en bestemmelse om at finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1–2 annet ledd under nærmere forutsetninger skal vurderes til virkelig verdi. Et slikt markedsverdi prinsipp innebærer at urealisert verdiøkning og urealisert tap skal henholdsvis inntekts- og kostnadsføres.

Det fremgår av forarbeidene at dette bare skal gjelde finansielle instrumenter som er nære substitutter til penger, som omsettes i velfungerende markeder og som inngår i en handelsportefølje. Villkårene i regnskapsloven § 5–8 er at de finansielle instrumentene

- er klassifisert som omløpsmidler,
- inngår i en handelsportefølje med henblikk på videresalg,
- omsettes på børs eller i et regulert marked som nevnt i verdipapirhandelloven § 1–3, og
- har god eierspredning og likviditet.

Den skattemessige behandlingen av finansielle instrumenter er avhengig av hvorvidt det finansielle instrumentet klassifiseres som anleggsmiddel eller omløpsmiddel, og hvilken type instrument en har med å gjøre. Det må videre skilles mellom selvstendige og uselvstendige finansielle instrumenter. Uselvstendige finansielle instrumenter skal skattlegges og periodiseres sammen med, og etter de regler som gjelder for det underliggende objekt. Videre er det slik at dersom det finansielle instrumentet er benyttet til sikringsformål, kan sikringsforholdet etter praksis i en viss utstrekning være styrende for den skattemessige periodisering.

For anleggsmidler, herunder finansielle anleggsmidler, gjelder det som hovedprinsipp i skat-

teloven at kun fortjeneste eller tap som kan sies å være endelig konstatert (realisert), blir å ta i betraktning ved inntektsfastsettelsen. Urealiserte verdiendringer på slike gjenstander vil derfor i alminnelighet ikke bli tatt i betraktning ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt. Utslag av dette generelle ulovfestede prinsippet finnes blant annet nedfelt i skatteloven § 44 første ledd bokstav d, som gir fradagsrett for «*[e]ndelig konstatert tap på utstående fordringer i forretningsvirksomhet så vel som annet tap i næring eller forretningsforetagender[...]*». Periodiseringen av gevinst og tap vil således som hovedregel være sammenfallende med innvinnings- og oppofrelsesbegivenhetene for slike gjenstander.

Den videre fremstilling gjelder etter dette finansielle instrumenter som kategoriseres som selvstendige omløpsmidler.

Det må skilles mellom verdipapirer, finansielle opsjoner og andre finansielle instrumenter. Etter skatteloven § 50 tredje ledd vil opp- og nedskrivninger på verdipapirer på grunn av kurssvingninger ikke få betydning ved fastsettelse av den skattepliktige inntekten. Dette medfører blant annet at opp- og nedskrivninger på aksjer og obligasjoner på grunn av kurssvingninger ikke kommer i betraktning ved beskatningen. For disse typer finansielle omløpsmidler gjelder derfor et realisasjonsprinsipp, jf. også selskapsskatteloven § 5–2 for aksjer. Den nærmere rekkevidden av bestemmelsen avhenger blant annet av forståelsen av begrepet «verdipapirer», og er i praksis ikke avklart.

Opp- og nedskrivning på verdipapirer av andre grunner enn kurssvingninger omfattes ikke av skatteloven § 50 tredje ledd, for eksempel nedskrivning som følge av svikt i debitors eller utsteders betalingsevne. Periodiseringen av slike omløpsmidler reguleres derfor i prinsippet av skatteloven § 50 annet ledd første punktum. Det skal likevel ikke tas hensyn til regnskapsmessige verdiendringer på verdipapirer som anses å inngå i en varebeholdning, jf. forutsetningsvis skatteloven § 50 annet ledd bokstav a. Verdiendringer på slike verdipapirer vil derfor først periodiseres ved realisasjon.

For finansielle opsjoner finnes det særregler i skatteloven § 43 A, som innebærer at realisasjonsprinsippet kommer til anvendelse. Urealisert gevinst på finansielle opsjoner skal dermed ikke inntektsføres skattemessig, mens tilsvarende urealisert tap ikke kommer til fradrag.

Når det gjelder eventuell skattemessig fradagsrett for urealisert tap på andre finansielle omløpsmidler enn verdipapirer og finansielle opsjoner, og som ikke følger særregelen i skatteloven § 50 annet ledd bokstav a for varer, er rettstilstanden mer uklar. Dette gjelder blant annet for terminkontrakter og rente- og valutaswaper.

I juridisk teori synes det å være antatt at andre finansielle omløpsmidler enn verdipapirer og finansielle opsjoner i utgangspunktet omfattes av skatteloven § 50 annet ledd, men at fradrag for urealisert tap kan være avskåret etter § 50 femte ledd. På den annen side er det i teorien også antatt at dersom den regnskapspliktige benytter markedsverdi prinsippet for slike finansielle instrumenter i regnskapet, blir dette avgjørende for den skattemessige behandlingen. Dette innebærer at urealisert verdiøkning må inntektsføres, og at urealisert verdifall kan fradragføres ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt.

16.3.5.2 Departementets vurderinger og forslag

Som det fremgår av kapittel 16.3.5.1 vil det etter regnskapsloven gjelde et markedsverdi prinsipp for enkelte finansielle instrumenter. Departementet antar at innføring av markedsverdi prinsippet i regnskapsloven for markedsbaserte finansielle instrumenter i hovedsak bare vil få skattemessig betydning for andre finansielle instrumenter enn verdipapirer og finansielle opsjoner, siden det er skattemessige særregler både for verdipapirer og finansielle opsjoner, jf. Ot.prp. nr. 42 (1997–98) side 133.

Departementet viser til at det for andre finansielle instrumenter enn verdipapirer og finansielle opsjoner som ikke er markedsbaserte, vil gjelde et prinsipp om vurdering til laveste verdis prinsipp i regnskapet. Denne regelen kan bli lagt til grunn ved beskatningen etter prinsippet i skatteloven § 50 annet ledd. Etter ligningspraksis er det noe uklart om fradrag for urealisert tap i så fall vil være avskåret etter § 50 femte ledd. Etter departementets oppfatning er det sterke betenkeligheter knyttet til en eventuell periodisering av finansielle instrumenter til laveste verdis prinsipp med skattemessig virkning, fordi det da ikke blir symmetri mellom inntekts- og kostnadsføring.

Markedsbaserte finansielle instrumenter skal etter regnskapsloven § 5–8 vurderes til virkelig verdi. For andre finansielle instrumenter enn verdipapirer og finansielle opsjoner kan dette også bli lagt til grunn ved beskatningen, jf. ovenfor.

Under et markedsverdi prinsipp skatlegges en for den til enhver tid påløpte, men ikke nødvendigvis realiserte, avkastningen. Skatten vil da være uavhengig av om verdipapiret omsettes eller ikke. Skatlegging etter markedsverdi prinsippet vil dermed i utgangspunktet virke nøytralt på markedets virkemåte, ved at også kursgevinster som oppstår i annenhåndsmarkedet blir skattlagt løpende, uavhengig av om gevinsten realiseres eller ikke. Dermed vil en ikke kunne utsette skatten på gevinster

og framskynde fradragene for tap. Isolert sett unngår en da problemene knyttet til skattecreditter (innlåsnings effekter) og skattemotiverte salg, slik gevinstbeskatning basert på realisasjon kan gi opphav til. Transaksjonskostnader og forhold knyttet til både markedets og den enkelte investors likviditet kan i en del tilfeller likevel føre til at også skatteregler basert på markedsverdi prinsippet kan påvirke markedet.

Etter departementets oppfatning er markedsverdi prinsippet et mer balansert periodiseringsprinsipp enn laveste verdis prinsipp, ettersom markedsverdi prinsippet forutsetter at urealiserte gevinster må inntektsføres. Markedsverdi prinsippet åpner derfor ikke for uønskede skattecreditter i samme grad som laveste verdis prinsipp.

Etter departementets syn er det imidlertid andre hensyn som kan tale mot å legge dette prinsippet til grunn ved den skattemessige periodiseringen. Blant annet kan plikten til å inntektsføre urealiserte gevinster føre til at skattyter i noen tilfeller får et likviditetsproblem, fordi han må inntektsføre og betale skatt av gevinster som ikke innvunnet. I høringsnotatet foreslo departementet at markedsverdi prinsippet ikke burde benyttes som skattemessig periodiseringsprinsipp for ovennevnte markedsbaserte finansielle instrumenter, men at de i stedet skulle periodiseres etter realisasjonsprinsippet.

Flere høringsinstanser, blant annet *Oslo Ligningskontor*, *Ligningsutvalget*, *Skattedirektoratet* og *Statistisk Sentralbyrå*, støtter i hovedsak departementets forslag i høringsnotatet.

Den norske Bankforening tilrår på den annen side at beskatning av gevinster og tap på finansielle instrumenter utredes grundig i samarbeid med finansinstitusjoner og andre bedrifter før lovforslag fremmes.

Subsidiært, dersom lovforslaget likevel fremmes, foreslår *Den norske Bankforening* at markedsbaserte finansielle omløpsmidler periodiseres etter et markedsverdi prinsipp. Det vises herunder til at markedsbaserte finansielle omløpsmidler som regel er svært likvide. Det antas derfor at de fleste skattytere neppe vil få et likviditetsproblem ved at urealiserte gevinster må inntektsføres.

Den norske Bankforening uttaler videre:

«Vi mener også at det vil innebære betydelige fordeler om skattemessig resultat og regnskapsmessig resultat er *konsistente*, dvs at de samme periodiseringsprinsipper anvendes i begge regnskaper. Bakgrunnen for det er for det første at bokføringen i dag er meget komplisert, slik at det vil lette kontrollen om finansregnskap og skatteregnskap anvender samme periodiseringsprinsipper. Videre bør skattebe-

lastningen i en periode stå i forhold til reelt resultat og skatteevne i den samme perioden. I den grad resultatregnskapet gir et riktig uttrykk for resultatet, vil regnskapsmessig resultat være den størrelse som best gir uttrykk for skatteevne. Utviklingen går i retning av utvidet regnskapsmessig anvendelse av markedsverdi for kortsiktige finansplasseringer. Det samme bør da gjelde skatteregnskapet.».

Den norske Bankforening er av den oppfatning at i hvertfall finansinstitusjoner må kunne anvende markedsverdi prinsippet. Det vises her til at for slike foretak er plassering i verdipapirer en vesentlig del av virksomheten. Bankforeningen anser det derfor som spesielt viktig at finansinstitusjoner gis anledning til å utnytte de mange fortrinn som markedsverdi prinsippet har som beskatningsmodell.

Også *Norske Siviløkonomers Forening* og *Sparebankforeningen* anfører at markedsverdi prinsippet bør legges til grunn ved skattleggingen av finansielle instrumenter.

Departementet viser til kapittel 15 om skattlegging av obligasjoner, der det er foretatt en nærmere vurdering av henholdsvis markedsverdi prinsippet og en modell hvor en opprettholder realisasjonsprinsippet for usikker gevinst og tap, mens den kjente avkastningen (den effektive renten) som ligger i at obligasjoner utstedes eller omsettes med over eller underkurs skattlegges løpende. Som det fremgår under nevnte punkt, foreslår departementet at beskatning av obligasjoner skal baseres på renteberegningsmodellen. En viktig begrunnelse for dette er at forskjellige former for kapitalplasseringer i størst mulig grad bør skattlegges på samme måte.

Departementet har under arbeidet med skattemessig oppfølging av ny regnskapslov ikke hatt som siktemål å foreta en bred gjennomgang av reglene for beskatning av finansielle instrumenter, men først og fremst foreta nødvendige tilpasninger som følge av ny regnskapslov. Ved at markedsverdi prinsippet er innført i regnskapsloven for markedsbaserte finansielle instrumenter, er det imidlertid nødvendig å ta stilling til om dette skal legges til grunn også for beskatningen i medhold av skatteloven § 50 annet ledd. Etter departementets vurdering gjør de samme hensyn som ligger til grunn for forslaget om beskatning av obligasjoner seg gjeldende for beskatningen av markedsbaserte finansielle instrumenter, sammenlign kapittel 15. En bredere vurdering på dette punktet vil en eventuell måtte komme tilbake til på et senere tidspunkt.

Departementet foreslår heller ingen videreføring av gjeldende regel for opp- og nedskrivninger av verdipapirer i skatteloven § 50 tredje ledd. Be-

stemmelsen gjør den skattemessige periodiseringen avhengig av hva som er årsaken til opp- eller nedskrivningen, ettersom det bare er opp- og nedskrivninger på grunn av kurssvingninger som ikke kommer i betraktning skattemessig. Etter departementets syn vil det være mer hensiktsmessig å behandle alle opp- og nedskrivninger av verdipapirer skattemessig likt uavhengig av hva som er årsaken til opp- eller nedskrivningen. Det vises også til at en slik regel vil være enklere å praktisere både for ligningsmyndighetene og for skattyterne.

På denne bakgrunn foreslår departementet at gevinst og tap på alle finansielle instrumenter skal følge realisasjonsprinsippet, jf. forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 50 tredje ledd. Etter departementets vurdering innebærer forslaget i stor utstrekning en videreføring av gjeldende rett. Departementet understreker at den foreslåtte regel i utgangspunktet vil gjelde alle langsiktige og kortsiktige finansielle instrumenter som anses som selvstendige skatteobjekter. For visse objekter vil imidlertid realisasjonsprinsippet følge av spesialregler, jf. for eksempel finansielle opsjoner som reguleres av skatteloven § 43A.

Departementet antar for øvrig at de gjenstander som skattemessig betraktes som selvstendige finansielle instrumenter, i all hovedsak er omfattet av legaldefinisjonen i verdipapirhandelloven § 1–2 annet ledd, jf. lovforslagets henvisning til denne bestemmelsen. Det presiseres likevel at de foreslåtte periodiseringsreglene i skatteloven § 50 tredje ledd vil gjelde uavhengig av om det finansielle instrumentet omfattes av verdipapirhandellovens bestemmelser for øvrig, herunder hvorvidt det finansielle instrument er gjenstand for omsetning i et regulert marked eller ikke med mer.

Enkelte høringsinstanser har stilt spørsmål om finansielle instrumenter som inneholder valutaelementer, herunder valutaterminkontrakter og valutawapavtaler, skal behandles etter reglene i skatteloven § 50 fjerde ledd som gjelder for langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, eller etter de foreslåtte generelle regler for finansielle instrumenter som nevnt ovenfor.

Departementet legger til grunn at valutaterminkontrakter og valutawapavtaler omfattes av definisjonen av finansielle instrumenter i verdipapirhandelloven § 1–2 annet ledd. Etter departementets forslag skal derfor både langsiktige og kortsiktige valutaterminkontrakter og valutawapavtaler periodiseres etter realisasjonsprinsippet, jf. forslag til skatteloven § 50 tredje ledd.

Departementet vil på et senere tidspunkt vurdere om det foreligger et særskilt behov for en skattemessig regulering av sikringstransaksjoner tilknyttet finansielle instrumenter.

Det vises til forslag til skatteloven § 50 tredje ledd og til lov av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) § 14-4 nytt femte ledd.

16.3.6 Valutagevinster og -tap

16.3.6.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsloven 1977 skulle vurdering av fordringer og gjeld i utenlandsk valuta følge de generelle vurderingsregler for omløpsmidler og anleggsmidler. Dette innebar vurdering etter laveste verdis prinsipp for fordringer og høyeste verdis prinsipp for gjeld. Norges Statsautoriserte Revisors Forening har gitt en anbefaling til god regnskapsskikk for regnskapsmessig behandling av fordringer og gjeld i utenlandsk valuta (nr. 11) etter regnskapsloven 1977. I anbefalingen skilles det mellom fordringer og omløpsmidler/kortsiktig gjeld og er fordringer som er anleggsmiddel/langsiktig gjeld.

For fordring som er anleggsmiddel/langsiktig gjeld heter det i anbefalingens punkt 4.2 blant annet at disse kan omregnes til balansedagens kurs dersom den urealiserte valutagevinst som derved fremkommer motregnes mot urealisert valutatap på langsiktige poster i samme valuta.

Når det gjelder omløpsmidler/kortsiktig gjeld heter det i anbefalingens punkt 4.1.1 at betalingsmidler av praktiske grunner kan vurderes etter et dagskursprinsipp, hvilket innebærer at urealisert tap kommer til fradrag, mens urealisert gevinst må inntektsføres. Av anbefalingens punkt 4.1.2 fremgår det at omløpsmidler/kortsiktig gjeld dessuten kan omregnes til balansedagens kurs dersom den urealiserte valutagevinst som derved framkommer, motregnes mot urealisert valutatap på kortsiktige poster i samme valuta. I teorien er det antatt at det i dag er i tråd med god regnskapsskikk å gjennomføre et konsekvent dagskursprinsipp for kortsiktige poster i utenlandsk valuta.

I regnskapsloven § 5–9 heter det at pengeposter i utenlandsk valuta skal vurderes etter kursen ved regnskapsårets slutt. Bestemmelsen gir uttrykk for dagskursprinsippet, det vil si at urealisert gevinst skal inntektsføres og urealisert tap skal fradragføres både for kortsiktige og langsiktige poster. I Ot.prp. nr. 42 (1997–98) side 134 er det lagt til grunn at dette er en endring i forhold til tidligere rett.

Også når det gjelder den skattemessige periodiseringen må det skilles mellom kortsiktige fordringer og gjeld og langsiktige fordringer og gjeld.

I skatteloven § 50 fjerde ledd finnes en særregel for langsiktige fordringer og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta. Etter denne bestemmelsen skal for-

dring vurderes etter laveste verdis prinsipp og gjeld etter høyeste verdis prinsipp. Disse vurderingsreglene skal kombineres med et portefølje- og reverseeringsprinsipp. Denne skattemessige behandlingen avviker noe fra den regnskapsmessige behandlingen, i og med at ovennevnte anbefaling fra Norges Statsautoriserte Revisorers Forening bare tillater porteføljevurdering innenfor samme valuta.

For kortsiktige fordringer og kortsiktig gjeld i utenlandsk valuta finnes ingen tilsvarende skattemessige særregler, og den skattemessige behandlingen av disse postene har vært omdiskutert.

Et spørsmål er om skatteloven § 44 første ledd bokstav d kommer til anvendelse. Etter denne bestemmelsen kan det kreves fradrag bare for «*[e]nkelig konstatert tap på utestående fordringer i forretningsvirksomhet[...]*», som i denne sammenheng innebærer at fordringen må være realisert. Regelen om kundefordringer i skatteloven § 50 annet ledd bokstav a annet avsnitt, og den tilhørende unntaksregelen i fjerde avsnitt, synes også å forutsette at det ikke er anledning til å nedskrive utestående fordringer for urealisert tap.

Forarbeidene til skattereformen 1992, Ot.prp. nr. 35 (1990–91) side 140 følgende og side 144 følgende, kan imidlertid tyde på at §§ 44 første ledd bokstav d og 50 annet ledd bokstav a annet avsnitt ikke skal komme til anvendelse på urealisert tap på fordringer i utenlandsk valuta.

Finansdepartementet har i en uttalelse inntatt i Utvalget 1994 side 1433 uttalt følgende om periodiseringen av valutatap på kortsiktige fordringer og gjeld:

«I brevet reises det spørsmål om når valutatap på kortsiktige fordringer og gjeld skal komme til fradrag ved beskatningen i regnskapspliktig næring.

Det følger av skatteloven § 50 annet ledd første punktum at det er den skattepliktiges årsregnskap som er utgangspunktet for den skattemessige periodisering, om ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen.

Departementet antar at bestemmelsene i skatteloven § 44 første ledd og § 50 annet ledd bokstav a annet avsnitt ikke får anvendelse på valutatap på kortsiktige fordringer. Departementet antar videre at skatteloven § 50 femte ledd ikke får anvendelse når kortsiktige valutaposter i regnskapet er behandlet etter et dagskursprinsipp, hvor alle kortsiktige fordringer og all kortsiktig gjeld som ikke er oppgjort i regnskapsperioden, er omregnet etter valutakursen på balansedagen. Dagskursprinsippet forutsetter at både urealisert gevinst og urealisert tap blir ført til inntekt eller fradrag.»

I juridisk teori synes det stort sett å være antatt at den regnskapsmessige periodiseringen er avgjørende for den skattemessige periodiseringen, uavhengig av om den regnskapsmessige periodiseringen er bygget på laveste verdis prinsipp eller dagskursprinsippet.

16.3.6.2 Departementets vurderinger og forslag

Som nevnt finnes det i dag skattemessige særregler for langsiktige fordringer og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta i skatteloven § 50 fjerde ledd. Departementet viser til at siktemålet med forslagene i dette kapittelet først og fremst er å foreta nødvendige tilpasninger til ny regnskapslov. Departementet foreslår derfor ingen endringer i disse særreglene nå.

Departementet legger til grunn at regelen i regnskapsloven § 5–9 bare vil få skattemessig betydning for kortsiktige fordringer og kortsiktig gjeld i utenlandsk valuta. For disse kortsiktige postene vil dagskursprinsippet bli lagt til grunn ved beskatningen, jf. prinsippet i skatteloven § 50 annet ledd. Dette medfører at urealisert gevinst på kortsiktige valutaposter skal inntektsføres, mens urealisert tap skal fradragføres. Departementet legger også til grunn at dette i stor utstrekning vil være en videreføring av gjeldende praksis, ettersom det i dag antas å være i tråd med god regnskapsskikk å gjennomføre et konsekvent dagskursprinsipp for kortsiktige poster i utenlandsk valuta, og at dette også blir lagt til grunn ved beskatningen. Det blir imidlertid en viss endring for de skattytere som ikke har praktisert et dagskursprinsipp.

Departementet viser til omtalen ovenfor av markedsverdiprinsippet som skatterettslig periodiseringsprinsipp i avsnittet om finansielle instrumenter. Etter departementets oppfatning gjør mange av de samme hensyn seg gjeldende ved bruk av dagskursprinsippet for kortsiktige pengeposter i utenlandsk valuta. Det kan imidlertid hevdes at kortsiktige pengeposter i utenlandsk valuta normalt er mer likvide enn finansielle omløpsmidler. Dette kan tilsi at bruk av dagskursprinsippet ved den skattemessige periodiseringen er mindre betenkelig, ettersom skattyter ikke i samme grad vil få et likviditetsproblem ved at urealiserte gevinster må inntektsføres.

Hvis en legger til grunn at kortsiktige poster i utenlandsk valuta er svært likvide, kan et realisasjonsprinsipp også ha uheldige sider, ved at skattyter velger å realisere bare de poster hvor realisasjonen vil føre til tap, mens skattyteren unnlater å realisere poster med latent gevinst. Etter departementets oppfatning vil et realisasjonsprinsipp der-

for kunne medføre uønskede tilpasningsmuligheter for nevnte poster.

Departementet foreslår derfor ingen særlig skatteregel for gevinst og tap på kortsiktige poster i utenlandsk valuta. Dette fører til at det regnskapsrettslige dagskursprinsippet i regnskapsloven § 5–9 også vil bli lagt til grunn ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt for regnskapspliktige skattytere.

16.3.7 Særlig om petroleumsskatteloven § 3 h

Etter petroleumsskatteloven § 3 h skal fradragsberettigede gjeldsrenter ved ligningen reduseres forholdsmessig dersom oljeselskapets gjeld i den regnskapsmessige balansen overstiger 80 prosent av totalkapitalen. Når fastsettelsen av forholdet mellom gjeld og totalkapital tar utgangspunkt i den regnskapsmessige balansen, kan endringer i regnskapsreglene få betydning for virkningen av petroleumsskatteloven § 3 h.

Foran foreslår departementet blant annet at utgifter til forskning og utvikling og renter ved egeninnsats skal kostnadsføres skattemessig, uavhengig av om de regnskapsmessig kan aktiveres. Tidligere har den skattemessige behandlingen fulgt den regnskapsmessige, jf. skatteloven § 50 annet ledd. Isolert sett vil endringen som foreslått kunne gi en skattefordel for selskaper som omfattes av petroleumsskatteloven § 3 h i forhold til gjeldende rett, hvis utgiftene kan aktiveres i balansen med virkning for gjeldsgraden og rentefradraget, samtidig med at selskapet skattemessig får umiddelbart fradrag. Andre endringer i regnskaps- og skattelovgivningen kan gi tilsvarende effekter, eller ha virkninger som går i motsatt retning. Den endelige virkningen for beskatningen vil dessuten avhenge av hvilken reell valgadgang regnskapsreglene gir.

Etter departementets oppfatning har det ikke vært meningen at innføringen av ny regnskapslov i seg selv skal endre virkningen av petroleumsskatteloven § 3 h. Dersom de samlede effekter av ny regnskapslov, herunder skattemessig oppfølging, fører til at petroleumsskatteloven § 3 h virker vesentlig lempeligere eller strengere enn i dag, bør bestemmelsen endres, for eksempel ved at vilkåret om minste egenkapitalandel på 20 prosent justeres tilsvarende. På det nåværende tidspunktet finner departementet det vanskelig å anslå den endelige virkningen på bestemmelsen som følge av ny regnskapslov. Departementet vil derfor komme tilbake til dette spørsmålet når en har bedre vurderingsgrunnlag.

16.4 Skattemessig årsoppgjør og periodisering for næringsdrivende foretak uten full regnskapsplikt etter regnskapsloven

16.4.1 Innledning

I regnskapsloven § 1–2 første ledd gis en uttømmende oppregning av hvilke foretak som har full regnskapsplikt etter regnskapsloven. Med full regnskapsplikt menes blant annet plikt til å utarbeide årsregnskap etter kapittel 3, jf. omtalen i kapittel 16.3.1 ovenfor. Næringsdrivende som faller utenfor oppregningen i regnskapsloven § 1–2 første ledd har derfor ikke lenger plikt til å utarbeide årsregnskap. Dette vil blant annet gjelde for enkeltmannsforetak som samlet har eiendeler med verdi under 20 millioner kroner og færre enn 20 ansatte, og deltakerlignet selskap med mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt og færre enn fem ansatte dersom antallet deltakere ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar. Disse grensene innebærer at et stort antall enkeltmannsforetak og deltakerlignede selskaper faller utenfor regnskapslovens regler om full regnskapsplikt. Slike foretak vil likevel ha begrenset regnskapsplikt (registreringsplikt) etter regnskapslovens kapittel 2, jf. kapittel 16.2 ovenfor.

I det følgende behandles departementets forslag om skattemessig tilpasning til regnskapsloven for foretak med begrenset regnskapsplikt. Det gjelder i første rekke forslag til alminnelige regler om plikt til å utarbeide skattemessig årsoppgjør (næringsoppgave) og skattemessig periodisering. Departementet tar også opp særlige spørsmål knyttet til foretak som utelukkende driver jordbruk, gartneri og skogbruk (landbruksforetak) og foretak som utelukkende driver produksjon av kunstverk etter merverdiavgiftsloven § 5 a (billedkunstnere).

16.4.2 Skattemessig årsoppgjør

Foretak som ikke omfattes av regnskapsloven § 1–2 første ledd, vil som nevnt ikke lenger ha plikt til å utarbeide årsregnskap etter lovens kapittel 3. Plikt til å utarbeide årsregnskap har blant annet betydning for den skattemessige periodiseringen, jf. skatteloven § 50 annet ledd som etter regnskapslovens ikrafttredelse kun gjelder for foretak med full regnskapsplikt.

Alle næringsdrivende foretak har likevel plikt til å levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4–4 nr. 1, jf. § 4–4 nr. 7. Departementet foreslår ingen endring iplikten til å utarbeide og levere næringsoppgave etter lignings-

loven § 4–4 nr. 1. Både foretak med full og begrenset regnskapsplikt etter regnskapsloven vil dermed for ligningsformål fremdeles ha plikt til å utarbeide og levere slik oppgave.

For fullt regnskapspliktige utarbeides næringsoppgaven med utgangspunkt i skattyters årsregnskap, men tar hensyn til skattelovens materielle bestemmelser, herunder de særlige skatterettslige periodiserings- og vurderingsregler som etter skatteloven § 50 annet ledd går foran regnskapsretten.

Foretak som ikke er pålagt full regnskapsplikt etter regnskapsloven, bør kun pålegges plikt til å sette opp resultatberegning og sluttbalanse i den grad dette er nødvendig for oversiktens skyld og for å fastsette årets skattepliktige inntekt og formue. Departementet foreslo derfor i høringsnotatet at det for foretak uten full regnskapsplikt etter regnskapsloven i stedet burde innføres en plikt til å utarbeide et særskilt skattemessig årsoppgjør med hjemmel i ligningsloven.

I høringsrunden har blant annet *Økokrim* og *Ligningsutvalget* påpekt at et skattemessig årsoppgjør og næringsoppgaven vil inneholde samme informasjon, og at det må anses som unødvendig at det foretas slik dobbel rapportering. Nevnte høringsinstanser foreslår derfor at reglene for den tidsmessige plassering av inntekter og utgifter for foretak med begrenset regnskapsplikt (periodiseringen) hjemles i skatteloven, mens en i medhold av ligningsloven fastsetter kravene til innholdet av næringsoppgaven.

Departementet er enig med høringsinstansene i at næringsoppgaven for skattytere med begrenset regnskapsplikt kan utformes slik at den inneholder de skattemessige opplysninger som er nødvendige for ligningsbehandlingen, jf. departementets hjemmel i gjeldende ligningslov § 4–4 nr. 7 til å fastsette skjema for årsoppgjør (næringsoppgave) og andre vedlegg, og til å gi forskrifter for bruken av disse. Det anses da unødvendig at en i tillegg til næringsoppgaven pålegger foretakene en plikt til å utarbeide et særskilt skattemessig årsoppgjør. I stedet vil skattyters eget eksemplar av næringsoppgaven kunne fungere som årsoppgjør med samlet resultat (netto over/underskudd) og balanse (eiendeler/gjeld) i foretaket. Dette vil være klar forenkling.

Departementet foreslår etter dette at en ved utformingen av næringsoppgaven ivaretar de behov som er nødvendige for en tilfredsstillende rapportering av årlige periodiske avslutninger av inntekter og utgifter, samt oppstilling av eiendeler og gjeld for foretak med begrenset regnskapsplikt. Reglene om den skattemessige periodiseringen for slike foretak vil etter dette følge av skatteloven, jf. kapittel 16.4.3 nedenfor, mens kravene som stilles til pliktig

rapportering vil fremgå av næringsoppgaven og eventuelle forskrifter. Forslaget innebærer at de opplysninger som i høringsnotatet i medhold av ligningsloven § 4–4 nr. 7 skulle spesifiseres i et særlig skattemessig årsoppgjør, nå kan føres direkte inn i næringsoppgaven.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven §§ 4–4 nr. 1, 4–4 nr. 2, og 4–4 nr. 7 og til lov av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) § 14-1 tredje ledd.

Departementet foreslår for øvrig enkelte tekniske tilpasninger i ligningsloven, jf. §§ 8–2, 9–2, 10–1 og 10–2.

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

16.4.3 Skattemessig periodisering

Etter skatteloven § 50 annet ledd skal den skattepliktiges årsregnskap legges til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og utgifter, for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med god regnskapsskikk, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Med årsregnskap forstås en plikt til å utarbeide sluttstatus bestående av resultatregnskap og balanse. Skatteloven § 50 annet ledd er således den formelle hovedregel for periodisering av inntekter og utgifter i virksomhet, og kalles gjerne periodisering etter regnskapsprinsippet. Bestemmelsen bygger på at alle næringsdrivende har regnskapsplikt med plikt til å utarbeide periodiske avslutninger for sine inntekts- og utgiftsposter.

Etter regnskapsloven vil som nevnt en rekke næringsdrivende ikke lenger ha full regnskapsplikt, jf. kapittel 16.4.1. Som følge av dette vil denne gruppen av næringsdrivende heller ikke omfattes av periodiseringsbestemmelsen i skatteloven § 50 annet ledd. Uten noen nærmere lovregulering vil foretak med begrenset regnskapsplikt da måtte falle tilbake på skattelovens alminnelige periodiseringsregler, i hovedsak realisasjonsprinsippet i henhold til skatteloven § 41 syvende ledd annet punktum og tiende ledd første punktum.

Departementet har vurdert om foretak med begrenset regnskapsplikt likevel skal periodisere inntekter og utgifter etter regnskapsprinsippet i skatteloven § 50 annet ledd. Dette ville forutsette at de ble pålagt en plikt til å utarbeide regnskapsmessig resultat og balanse med hjemmel i særlovgivningen. Foran i kapittel 16.4.2 kom departementet til at det for skatteformål er tilstrekkelig at skattytere som faller utenfor regnskapsloven § 1–2 første ledd innleverer selvangivelse og næringsoppgave etter bestemmelsene i ligningsloven. Etter departementets oppfatning kan heller ikke hensynet til at denne

gruppen av næringsdrivende fortsatt skal kunne periodisere inntekter og utgifter etter regnskapsprinsippet tilsi at det oppstilles en plikt til å utarbeide et årsregnskap med hjemmel i særlovgivningen.

Departementet foreslår i stedet at næringsdrivende som ikke omfattes av regnskapsloven § 1–2 første ledd skal legge realisasjonsprinsippet til grunn ved periodisering av inntekter og utgifter. Etter realisasjonsprinsippet får verdiendring i seg selv ingen innvirkning på skattyters inntektsgrunnlag. Fordel som innvinnes ved overføring fra andre skal periodiseres når skattyter har fått en ubetinget rett til fordelene. Periodiseringstidspunktet for den enkelte skattepliktige fordel vil derfor være avhengig av hvilke betingelser som må være oppfylt før skattyter har fått en ubetinget rett til den. Realisasjonstidspunktet legges til grunn for periodiseringen uavhengig av om skattyter har mottatt oppgjør samme år, om han har fått forskuddsbetalt eller om han har ytet på kreditt, og uavhengig av om inntekten er opptjent over ett eller flere år. Tilsvarende anses en utgift å være realisert når skattyter har fått en ubetinget forpliktelse til å dekke den.

I skatteloven § 50 finnes en rekke særregler om skattemessig periodisering. Særreglene innebærer at de regnskapsmessige periodiseringsreglene for disse postene ikke får betydning ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt i medhold av § 50 annet ledd. Det gjelder særregler om

- verdsettelse av varer, varekontrakter mv. i § 50 annet ledd bokstav a første og annet avsnitt,
- verdsettelse av tilvirkningskontrakt som ikke er fullført i § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt,
- periodisering av tap på utestående kundefordringer i § 50 annet ledd bokstav a fjerde til syvende avsnitt,
- avskrivninger på anlegg, maskiner og andre betydelige driftsmidler i § 50 annet ledd bokstav b,
- opp- og nedskrivning av verdipapirer på grunn av kurssvingninger i § 50 tredje ledd, og
- periodisering av gevinst og tap på langsiktig fordring og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta i § 50 fjerde ledd.

Disse reglene kan til dels anses som et utslag av realisasjonsprinsippet, og innebærer at forskjellen mellom periodisering etter regnskapsprinsippet og periodisering etter realisasjonsprinsippet ikke blir så stor. Departementet foreslår at disse særreglene også skal gjelde for foretak uten full regnskapsplikt etter regnskapsloven. Særregelen i skatteloven § 50 femte ledd som avskjærer fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk vil ikke ha betydning for foretak som ikke følger regnskapsprinsippet.

På inntektssiden antas det som regel å være li-

ten forskjell mellom realisasjonsprinsippet og regnskapsprinsippet, for eksempel vil levering av en vare være det relevante skjæringstidspunktet etter begge prinsipper. På utgiftssiden kan forskjellen mellom prinsippene i utgangspunktet synes å være større, siden kostnadsføring av en utgift etter for eksempel forsiktighetskriterier i regnskapsprinsippet vil komme tidligere enn kostnadsføring av tilsvarende utgift etter realisasjonsprinsippet. De ovennevnte særreglene i skattelovgivningen, herunder skatteloven § 50 femte ledd som avskjærer fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, kan imidlertid i stor utstrekning anses som utslag av realisasjonsprinsippet, og bidrar således til at skillet mellom de to periodiseringsprinsippene ikke blir så markert. Departementet antar derfor at overgang til periodisering av inntekter og utgifter utelukkende basert på egne regler i skattelovgivningen for skattytere som ikke omfattes av regnskapsloven § 1–2 første ledd, ikke vil innebære en vesentlig endring av de periodiseringsreglene som allerede i dag gjelder for disse foretakene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at næringsdrivende som faller utenfor regnskapsloven § 1–2 første ledd, årlig skal foreta en periodisk avslutning av inntekter og utgifter i henhold til realisasjonsprinsippet i skatteloven § 41 syvende ledd annet punktum og tiende ledd første punktum. I tillegg skal de særlige skattemessige periodiseringsreglene i skatteloven § 50 legges til grunn. Opplysningene skal føres i næringsoppgaven i henhold til nærmere spesifikasjon, jf. kapittel 16.4.2 ovenfor.

Siden realisasjonsprinsippet ble gjort gjeldende som periodiseringsprinsipp for alle skattytere uten full regnskapsplikt ved regnskapslovens ikrafttredelse 1. januar 1999, medfører departementets forslag på dette punkt derfor ikke behov for lovendring. Det er imidlertid nødvendig å presisere at de særlige vurderingsreglene i § 50 også skal gjelde for foretak med begrenset regnskapsplikt.

Det vises til forslag til skatteloven § 50 åttende ledd og til lov av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) § 14-4 første ledd nytt annet punktum.

16.4.4 Særlig om foretak som utelukkende driver jordbruk, gartneri eller skogbruk (landbruksforetak)

16.4.4.1 Gjeldende rett

Foretak som utelukkende driver jordbruk, gartneri eller skogbruk (landbruksforetak) var etter regnskapsloven 1977 unntatt fra regnskapsplikt etter § 2 første ledd første punktum. Slike foretak skulle likevel følge reglene i regnskapsloven dersom de var organisert på en i regnskapsloven 1977 særskilt an-

gitt måte, herunder som aksjeselskap eller ansvarlig selskap. Landbruksforetak som falt utenfor regnskapsloven 1977 hadde regnskapsplikt etter ligningsloven kapittel 5. Var foretaket av større omfang, skulle den skattepliktige føre regnskap for landbruksvirksomheten, jf. ligningsloven § 5–1 nr. 1. Mindre landbruksforetak hadde etter visse kriterier noteringsplikt for sin virksomhet, jf. ligningsloven § 5–1 nr. 2. Med regnskaps- og noteringsplikt forstås her både plikt til å foreta løpende registrering av regnskapsopplysninger og plikt til å utarbeide en årlig periodisk avslutning av inntekts- og utgiftspostene, samt en oppstilling av eiendeler og gjeld.

I motsetning til i regnskapsloven 1977, er det i regnskapsloven ikke gitt særskilte unntak fra regnskapsplikten for landbruksforetak. Dette innebærer at også særlig store landbruksforetak og landbruksforetak organisert på en særskilt angitt måte, har full regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2 første ledd. Disse foretakene skal således registrere regnskapsopplysninger etter kapittel 2, og utarbeide et årsregnskap etter kapittel 3, i tråd med periodiserings- og vurderingsreglene i kapittel 4 og 5. Det er ved lov av 18. desember 1998 nr. 78 foretatt endringer i ligningsloven § 5–1, for å tilpasse bestemmelsen til regnskapsloven på dette punkt.

Dette gjelder likevel bare en liten del av landbruksnæringen samlet sett. De fleste landbruksforetak faller utenfor oppregningen i regnskapsloven § 1–2 første ledd, og er således unntatt fra plikten til å utarbeide årsregnskap etter regnskapsloven. Dette gjelder blant annet enkeltmannsforetak som samlet har eiendeler med verdi under 20 millioner kroner og færre enn 20 ansatte, og deltakerlignet selskap med mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt og færre enn fem ansatte dersom antallet deltakere ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridisk person med begrenset ansvar. For disse foretakene kommer særreglene i ligningsloven kapittel 5 fortsatt til anvendelse.

Det innebærer at ved beregning av årets skattepliktige inntekt skal regnskapsprinsippet som hovedregel følges, likevel slik at det i medhold av forskrifter til ligningsloven §§ 5–1 og 5–2 er gitt periodiserings- og vurderingsregler som til dels avviker fra det som følger av den generelle skatte- og regnskapslovgivningen. I praksis har det også vært godtatt en viss modifikasjon av regnskapsprinsippet, særlig for landbruksforetak som verken faller inn under ligningsloven § 5–1 nr. 1 eller § 5–1 nr. 2. Ved forskrift av 6. mai 1999 nr. 544 ble for øvrig bestemmelsene om registrering av regnskapsopplysninger i henholdsvis regnskaps- og noteringsforskriften av 5. mars 1984 nr. 1256 og nr. 1257 for

skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk, opphevet, jf. departementets høringsbrev av 26. august 1998. Etter overgangsbestemmelser til regnskapsloven kan landbruksforetak likevel frem til 1. januar år 2001 velge mellom å benytte bokføringsreglene i nevnte forskrifter eller registreringsreglene i regnskapsloven kapittel 2.

16.4.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet har vurdert hvorvidt landbruksforetak som faller utenfor regnskapsloven § 1–2 første ledd skal omfattes av de bestemmelser som generelt er foreslått for foretak med begrenset regnskapsplikt, jf. kapittel 16.4.2 og 16.4.3, eller om gjeldende særregler i ligningsloven kapittel 5 med forskrifter skal videreføres.

Departementet viser i denne sammenheng til at gjeldende bestemmelser i ligningsloven kapittel 5 for foretak som utelukkende driver landbruksvirksomhet, er lovregler som stort sett har stått uendret siden 1954. Det vises også til at gjeldende regler for landbruksforetak er av de få gjenværende regelsett av denne art som skiller etter hva slags næring foretaket driver. Etter departementets oppfatning synes det derfor ikke hensiktsmessig å opprettholde den regnskapsmessige særbehandlingen av landbruksforetak. Det vises i denne sammenheng til Ot.prp. nr. 42 (1997–98) Om lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven) side 31, der det blant annet fremgår at de beste grunner taler for å gjøre regnskapsplikten og dens avgrensninger gjeldende for landbruket på linje med annen virksomhet. En likestilling av landbruket med annen virksomhet vil også gi et ryddigere regelverk der slik virksomhet drives i sammenheng med annen regnskapspliktig virksomhet. Disse synspunkter fikk tilslutning av Stortingets finanskomité i Innst. O. nr. 61 (1997–98) side 11.

Departementet foreslo på bakgrunn av dette i høringsnotatet at landbruksforetak som faller utenfor regnskapsloven § 1–2 første ledd, skulle likestilles med andre næringer som faller utenfor regnskapslovens plikt til å utarbeide årsregnskap. Forslaget innebar at landbruksforetak med begrenset regnskapsplikt skulle utarbeide næringsoppgave etter ligningsloven kapittel 4 basert på realisasjonsprinsippet i skatteloven § 41 syvende ledd annet punktum og § 41 tiende ledd første punktum, jf. kapittel 16.4.3 ovenfor.

Norges Bondelag slutter seg til departementets forslag i høringsnotatet. *Norsk Bonde og Småbrukarlag* uttrykker imidlertid bekymring for merarbeid ved regnskapsføringen.

Departementet viser til de ovennevnte syns-

punkter som har fått tilslutning av Stortingets finanskomiteé i Innst. S. nr. 61 (1997–98) og legger til grunn at de alminnelige regler bør komme til anvendelse for landbruksforetak på lik linje med annen virksomhet. Merarbeidet blir ikke større for landbruket enn for foretak i andre næringer som faller inn under de nye regler.

Departementet antar at landbruksforetak imidlertid fortsatt kan ha behov for enkelte særlige bestemmelser, for eksempel om verdsettelse av buskap. Slike bestemmelser kan i tilfelle gis i medhold av § 4–4 nr. 7 nytt annet punktum i ligningsloven som nå foreslås.

Det vises til forslag til ligningsloven § 4–4 nr. 7, samt til omtalen under kapittel 16.4.2 og 16.4.3 av de foretakene som generelt faller utenfor regnskapslovens plikt til å utarbeide årsregnskap.

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

16.4.5 Særlig om foretak som utelukkende driver produksjon av kunstverk som angitt i merverdiavgiftsloven § 5 nr. 1 bokstav a (billedkunstnere)

Næringsdrivende foretak som utelukkende driver produksjon av kunstverk som angitt i merverdiavgiftsloven § 5 nr. 1 bokstav a (billedkunstnere) var etter regnskapsloven 1977 unntatt fra regnskapsplikt etter § 2 første ledd første punktum. Dersom foretaket var organisert på særskilt angitt måte, herunder som aksjeselskap eller ansvarlig selskap, var foretaket likevel regnskapspliktig etter regnskapsloven 1977, jf. § 2 første ledd annet punktum.

Næringsdrivende billedkunstnere var i stedet regnskapspliktige etter forskrift av 21. februar 1995 nr. 180, gitt med hjemmel i ligningsloven § 5–2. Av forskriften § 4 annet ledd fremgår det at inntekter og utgifter i forbindelse med tilvirkning og salg av egenproduserte kunstverk skal inntekts- og kostnadsføres etter kontantprinsippet. Finanskomiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, ga følgende begrunnelse for anvendelse av kontantprinsippet for billedkunstnere i Innst. O. nr. 71 (1993–94) side 7:

«Flertallet mener gjennomføringen spesielt av realisasjonsprinsippet vil kunne få uheldige virkninger for bildende kunstnere. Flertallet viser til at for mange billedkunstnere er omsetningstiden for deres kunstverk svært lang. Det faktum at man kun får fradrag for utgiftene når et verk er solgt eller kassert vil kunne medføre store likviditetsproblemer for billedkunstnere. Disse problemene vil være spesielt store for uetablerte kunstnere i sin oppbyggingsfase. Flertallet mener derfor det er tungtveiende

grunner for billedkunstnere til å avvike fra skattereformens hovedprinsipp om å legge tidspunkt for realisasjon til grunn. Flertallet vil derfor foreslå at billedkunstnere får anvende kontantprinsippet.»

I regnskapsloven er det ikke gitt særskilte unntak fra regnskapsplikten for næringsdrivende billedkunstnere. Dette innebærer at slike kunstnerforetak vil bli fullt regnskapspliktige etter § 1–2 første ledd dersom de er over en nærmere angitt størrelse eller organisert på særskilt angitt måte, jf. forutsetningsvis kapittel 16.4.1. Departementet antar at de aller fleste billedkunstnere i praksis likevel vil være unntatt fra plikten til å utarbeide årsregnskap, likevel slik at de vil ha begrenset regnskapsplikt (registreringsplikt) etter regnskapsloven kapittel 2.

Departementet har vurdert hvorvidt billedkunstnere som ikke har plikt til å utarbeide et regnskapsmessig årsregnskap skal følge de foreslåtte alminnelige bestemmelser for foretak med begrenset regnskapsplikt, eller om gjeldende særregler skal videreføres. Departementet viser til ovennevnte sitat fra flertallet i finanskomiteen i Innst. O. nr. 71 (1993–94) side 7, og legger dette til grunn ved vurderingen. Spørsmålet gjelder uansett et meget begrenset antall skattytere. Departementet foreslår på denne bakgrunn ingen endringer i regnskapsforskriftens bestemmelser om eget skattemessig årsoppgjør for billedkunstnere. Ligningsloven § 5-2 foreslås opphevet, slik at forskriften i stedet gis med hjemmel i forslag til § 4-4 nr. 7 nytt annet punktum i ligningsloven.

16.5 Verdsettelse av kapitalavkastningsgrunnlaget

Skatteloven § 60 tredje ledd har bestemmelser om verdsettelsen av kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen. Hovedregelen er at eiendelene skal verdsettes til skattemessig verdi. Ikke-avskrivbare eiendeler skal likevel verdsettes til den høyeste verdi av eiendelens historiske kostpris og ligningsverdi.

Det er imidlertid mulig å velge andre verdsettelsesmetoder. Etter fjerde punktum kan skattyteren kreve «[...] verdsetting etter eiendelens bokførte verdi i regnskap oppgjort etter reglene i lov av 13. mai 1977 nr. 35 (regnskapsloven) eller lov av 4. juni 1976 nr. 59 (aksjeselskapsloven).»

Som følge vedtakelsen av den nye regnskapsloven ble det i høringsnotatet foreslått at fjerde punktum endres slik at det vises til *regnskapsloven*. Det oppstår imidlertid noen materielle spørsmål i tillegg til denne lovtekniske tilpasningen.

Etter den nye regnskapsloven vil en relativt tydelig gruppe foretak som tidligere var regnskapspliktige være unntatt fra regnskapsplikt.

I § 60 tredje ledd femte punktum heter det at den «[...] *verdsetningsmetode som er lagt til grunn første år for eiendelen er bindende for senere år.*» Dette må endres slik at delingspliktige som tidligere har benyttet regnskapsmessig verdi og som ikke lenger fører regnskap med årsoppgjør i samsvar med regnskapsloven kan gå over til å verdsette eiendelene til skattemessig verdi. Denne gruppen har ikke lenger noen regnskapsmessige verdier i lovens forstand, bare skattemessige.

Kapitalavkastningsgrunnlaget er normalt et gjennomsnitt av inngående verdier per 1. januar og utgående verdier per 31. desember i inntektsåret. Vanligvis er utgående verdi i ett år lik inngående verdi i det påfølgende år. Ved bortfall av regnskapsmessige verdier og påfølgende overgang til skattemessige verdier blir det imidlertid et brudd i dette. Departementet foreslår at den delingspliktige skal kunne velge å legge til grunn utgående verdi fra det foregående år basert på regnskapsmessig verdi eller skattemessig verdi per 1. januar som inngående verdi ved overgang av verdsettelse av kapitalavkastningsgrunnlaget fra regnskapsmessig verdi til skattemessig verdi. Dette vil bli presisert ved endring i delingsforskriften.

Det kan tenkes at enkelte foretak uten full regnskapsplikt etter regnskapsloven, likevel vil utarbeide og fremlegge årsoppgjør etter denne loven frivillig. Etter någjeldende regler er det adgang for ikke-regnskapspliktige til å verdsette kapitalavkastningsgrunnlaget til regnskapsmessig verdi dersom foretaket faktisk fører et regnskap oppgjort etter bestemmelsene i regnskapsloven. Det var imidlertid bare en svært liten gruppe foretak som ikke hadde regnskapsplikt etter den gamle regnskapsloven. Etter den nye regnskapsloven er det langt flere foretak uten full regnskapsplikt. Den nevnte valgadgangen får dermed et langt større virkeområde. I høringsnotatet foreslo departementet likevel at valgadgangen skulle videreføres. Økokrim advarte i sin høringsuttalelse mot en slik kobling mellom skatt og frivillig regnskap. Det ble blant annet vist til at ikke-regnskapspliktige skattytere vil få en uoversiktlig situasjon og kunne komme i tvil med hensyn til hvorvidt et årsregnskap etter regnskapsloven vil kunne plassere dem i en gunstigere skattemessig situasjon og at dette vil kunne bli en form for innføring av full regnskapsplikt for denne gruppen «ad bakveien». Departementet er ikke enig i at hensynet til skattyter taler mot en slik valgadgang. Etter departementets syn vil det medføre en uønsket innstramning overfor skattytere som etter den nye regnskapsloven ikke blir regnskapspliktige

dersom en ikke gir denne gruppen adgang til å verdsette kapitalavkastningsgrunnlaget til regnskapsmessig verdi. Forutsetningen er imidlertid at foretaket faktisk fører et regnskap som er oppgjort etter regnskapslovens bestemmelser. Ligningsmyndighetene vil kunne overprøve om regnskapet er oppgjort etter lovens bestemmelser.

Utenom overgangssituasjonene er det en hovedregel i delingsmodellen at valg av verdsetningsmetode for en eiendel i kapitalavkastningsgrunnlaget er bindende for eiendelens levetid i foretaket. I høringsnotatet ble det vurdert å myke opp dette, ved at foretak som opprinnelig valgte regnskapsmessig verdi (og i og for seg kunne ha beholdt denne verdsetningsmetoden) for en eiendel, kunne velge å gå over til skattemessig verdi, men til høyeste verdi av ligningsmessig verdi og historisk kostpris når eiendelen ikke er avskrivbar.

Departementet antar at verdsettelse av kapitalavkastningsgrunnlaget til skattemessige verdier er den verdsettelsesmetoden det er enklest å forholde seg til både for skattyter og ligningsmyndighetene. Det kan derfor virke uheldig at valg av verdsettelse til regnskapsmessig verdi skal være bindende for resten av eiendelens levetid. Departementet vil presisere at det i tilfelle bare er spørsmål om å gå over fra verdsettelse til regnskapsmessig verdi til verdsettelse til skattemessig verdi. Har en i første året valgt skattemessig verdi, vil dette valget være bindende for fremtidige år.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det gis en generell adgang til overgang fra å benytte regnskapsmessig verdi til å benytte skattemessig verdi, eller høyeste verdi av ligningsverdi og historisk kostpris for ikke-avskrivbare driftsmidler.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 60 tredje ledd fjerde og femte punktum og i lov av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) § 12–13 annet ledd bokstav d nr. 2.

16.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet viser til at en forutsetning for arbeidet med skattemessige tilpasninger til ny regnskapslov, har vært at endringer kan gjennomføres uten økt skattebelastning eller andre vesentlig økte kostnader for virksomhetene, jf. finanskomiteens uttalelser i Innst. O. nr. 61 (1997–98). Departementet legger til grunn at de forslag som er omtalt foran ikke vil medføre særlige endringer i arbeidsbelastningen for skattyterene eller ligningsmyndighetene. Videre antas at heller ikke skattegrunnlagene vil bli vesentlig påvirket i forhold til gjeldende rett.

17 Skattlegging av ytelsen premiefritak ved ervervsmessig uførhet og retur av innbetalt premie det er gitt fradrag for ved ligningen

17.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår at premiefritak for visse pensjonsforsikringer på grunn av ervervsmessig uførhet skal unntas fra inntektsbeskatning. Det foreslås videre at tidligere innbetalt premie som returneres til forsikringstaker når premiefritak innvilges skattlegges som alminnelig inntekt i tilbakeføringsåret.

Forslaget om skattefrihet for premiefritak ved ervervsmessig uførhet omfatter individuelle pensjonsforsikringsavtaler etter skatteloven (IPA), jf. skatteloven § 44 annet ledd nr. 1 og forskrift av 25. september 1997 nr. 1023 om individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven. Det er en forutsetning at forsikringstaker har inngått avtale om at det skal ytes premiefritak ved ervervsmessig uførhet. Videre gjelder forslaget skattefrihet for premiefritak ved ervervsmessig uførhet i tilknytning til en fortsettelsesforsikring etter forsikringsavtaleloven § 19–7 utgått fra en privat tjenstepensjonsordning etter skatteloven (TPES), jf. skatteloven § 44 første ledd bokstav k med tilhørende forskrifter. En slik fortsettelsesforsikring følger i utgangspunktet vilkårene for TPES-ordningen, og det forutsettes derfor at tjenstepensjonsordningen omfattet premiefritak ved ervervsmessig uførhet for medlemmene.

Departementet foreslår at det samtidig som det gis skattefrihet for premiefritak i de nevnte tilfellene, gis en hjemmel for å skattlegge premie som tilbakeføres til skattyter fra det tidspunkt vilkårene for premiefritak er oppfylt. Forslaget innebærer en beskatning av den returnerte premien som alminnelig inntekt i tilbakeføringsåret. Skatteplikten gjelder kun premie som det tidligere er gitt fradrag for ved ligningen.

Departementet legger opp til at de foreslåtte endringene i skatteloven skal få virkning fra og med inntektsåret 2000.

17.2 Bakgrunn

Premiefritak er i visse tilfeller definert som en forsikringsytelse, ved at forsikringsselskapet dekker

fremtidig premie slik at forsikringstaker fritas for premieinnbetaling. Det oppstår dermed spørsmål om ytelsen er skattepliktig som pensjon. Før skattereformen i 1992 var spørsmålet om skatteplikt lite aktuelt fordi fradragsberettiget premie korresponderte med skattepliktig ytelse. Etter skattereformen skal pensjon skattlegges som alminnelig inntekt etter skatteloven § 42 første ledd og personinntekt etter skatteloven § 55 første ledd bokstav d, mens fradrag for premieinnbetaling og tilskudd kun gis i alminnelig inntekt. Det forhold at ytelsen premiefritak ikke er fradragsberettiget i personinntekt aktualiserer spørsmålet om ytelsen likevel skal skattlegges.

Når det gjelder premiefritak under IPA-ordningen har problemstillingen ikke vært synliggjort før overgangen fra egen pensjonsforsikring etter skatteloven (EPES) til IPA i 1997. Overgangen skjedde ved en endring av skatteloven ved lov av 19. juni 1997 nr. 67. Som en konsekvens av denne endringen ble forskrift av 4. desember 1992 om egen pensjonsforsikring etter skatteloven erstattet av forskrift av 25. september 1997 nr. 1023 om individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven.

I forbindelse med utforming av IPA-forskriften reiste Skattedirektoratet våren 1997 spørsmål om premiefritak var å anse som skattepliktig ytelse. Bakgrunnen for spørsmålet var at direktoratet høsten før ble kjent med at enkelte forsikringsselskaper tilbakeførte tidligere innbetalte premier til premiefond ved innvilgelse av premiefritak og samtidig innberettet det tilbakeførte beløpet som fradragsberettiget innbetaling. Det ble i den sammenheng sett nærmere på premiefritak.

I en uttalelse av 11. mars 1998 ga departementet uttrykk for at premiefritak på grunn av ervervsmessig uførhet i en IPA falt inn under skattelovens pensjonsbegrep. Etter at uttalelsen ble avgitt ble departementet ved flere henvendelser gjort oppmerksom på at premiefritak i praksis ikke var blitt skattlagt tidligere. På denne bakgrunn ba departementet Skattedirektoratet om at premiefritak inntil videre ikke skulle tas til beskatning. Departementet ga samtidig uttrykk for at en ville vurdere å fremme forslag om en nærmere regulering av beskatning av premiefritak fra og med inntektsåret 2000.

Ved forsikring med premiefritak er det ikke uvanlig at det går noe tid fra uførhet inntreffer til det kan konstateres at vilkårene for premiefritak innvilges. Skattyter kan da få refundert premie som det tidligere er gitt fradrag for ved ligningen. Etter departementets vurdering er det behov for en særskilt regulering av hvordan fradraget skal tilbakeføres når skattyter får refundert premien.

For fortsettelsesforsikringer etter forsikringsavtaleloven § 19–7 utgått fra en privat tjenestepensjonsordning etter skatteloven (TPES), er problemstillingen tilsvarende som for IPA. Det skyldes at disse fortsettelsesforsikringene etter gjeldende rett behandles etter de samme skatteregler som gjelder for IPA.

17.3 Skattemessig behandling av premiefritak

17.3.1 Gjeldende rett

17.3.1.1 Generelt om ytelsen premiefritak

Departementet legger til grunn at premiefritak ved ervervsmessig uførhet innebærer at forsikringstaker slipper å betale premie så lenge vedkommende er ufør. En slik definisjon er således uavhengig av om premie først betales inn og deretter tilbakeføres eller om premie ikke blir belastet. Når uførheten opphører ved friskmelding gjenopptas forsikringstakers premieinnbetaling. Opptjening av rettigheter skjer i hele perioden det ytes premiefritak for som om det ble innbetalt premie. Det sondres her ikke mellom de tilfellene der premiefritaket rent forsikringsmessig er en ytelse og der det er en såkalt premierabatt. Premiefritak forutsetter ikke at avtalen dekker rett til uførepensjon, men vil ofte være kombinert med det.

I forskrift av 4. desember 1992 om egen pensjonsforsikring etter skatteloven (EPES) ble premiefritak definert som en forsikring som medfører at premien blir dekket av forsikringsselskapet etter tilsvarende regler som for uførepensjon, jf. § 3 bokstav f. I § 4 er premiefritak listet opp som en ytelse under ordningen. 1992-forskriften erstattet forskrift av 28. juni 1968. Også her ble premiefritak definert som en ytelse, jf. § 2 bokstav e.

IPA-forskriften har ikke en helt tilsvarende definisjon av premiefritak som ytelse. Det fremgår imidlertid av § 1–3 at en pensjonsforsikringsavtale kan gi rett til ytelse som nevnt i §§ 4–2 og 4–3. Premiefritak er nærmere regulert i § 4–3. Her uttales det at premiefritak er en forsikring som medfører at premien blir dekket av selskapet etter tilsvarende

regler som for uførepensjon. Det innebærer at graden av uførhet er avgjørende for hvor stort premiefritaket blir.

Når et medlem trer ut av en TPES-ordning fordi vedkommende fratrer sin stilling eller ordningen opphører, kan medlemmet i utgangspunktet selv velge om premiereserven skal sikres ved en fripolise eller om det skal tegnes en fortsettelsesforsikring i henhold til forsikringsavtaleloven § 19–7. En fortsettelsesforsikring viderefører vilkårene i den ordningen forsikringen har utgått fra. Det gjelder selv om fortsettelsesforsikringen er en individuell forsikring og et eget rettsforhold mellom den som tegner forsikringen og forsikringsselskapet. Problemstillingen med premiefritak for fortsettelsesforsikringer er dermed i utgangspunktet bare aktuell hvis den opprinnelige TPES-ordningen omfattet premiefritak. I henhold til § 5 annet ledd bokstav e i forskrift av 28. juni 1968 om private tjenestepensjonsordninger etter skatteloven § 44 første ledd bokstav k, er premiefritak en ytelse.

Departementet legger etter dette til grunn at premiefritak er en forsikringsytelse under de pensjonsforsikringer som omfattes av lovforslaget, og at forsikringstaker anses å ha benyttet denne ytelsen til betaling av løpende premie.

17.3.1.2 Skattemessig behandling

Den sentrale problemstillingen etter gjeldende rett er om ytelsen premiefritak som er beskrevet ovenfor, er å anse som pensjon i skatterettslig sammenheng.

Skatteloven har ingen egen definisjon av begrepet pensjon. Noen entydig definisjon fremgår heller ikke av forarbeidene. Normalt brukes begrepet om løpende ytelser som skal erstatte inntektsbortfall ved alder eller annen begivenhet, som for eksempel uførhet.

IPA skattlegges etter det såkalte P-prinsippet. Det vil si at det gis fradrag i inntekten innenfor visse rammer for innbetalinger til ordningen etter skatteloven § 44 annet ledd nr. 1. Enhver løpende pensjonsutbetaling fra en slik avtale er skattepliktig pensjon etter skatteloven §§ 42 første ledd og 55 første ledd nr. 1 bokstav d. Løpende avkastning skattlegges først ved utbetaling av pensjonsytelser. Midler i IPA er fritatt for formuesskatt, med unntak for midler i premiefond, jf. IPA-forskriften § 1–11.

Når den skattemessige behandlingen av IPA skjer etter P-prinsippet, og premiefritak er inkludert i den årlige premien, vil premie for ytelsen premiefritak være fradragsberettiget på linje med premie for ytelser som kommer til utbetaling. I utgangspunktet bør ytelsene i ordningen være gjen-

stand for samme skattemessige behandling når de enkelte elementene av premien behandles likt på fradragssiden. Det må gjelde enten ytelsen kommer som en utbetaling eller i form av en rett til å unnlate en innbetaling. Departementet antar på denne bakgrunn at ytelsen premiefritak i en IPA-avtale i utgangspunktet må likestilles med en pensjonsutbetaling.

Når forsikringstaker har fått innvilget premiefritak, vil forsikringsytelsen benyttes til dekning av den årlige premien. Dette reiser spørsmål om skattyter har rett til fradrag for premiefritak etter skatteloven § 44 annet ledd nr. 1 som premie. Bestemmelsen sier at premien må være betalt. I den utstrekning ytelsen premiefritak faktisk skatlegges som pensjon, må det innebære at vilkårene for fradrag for premien også må anses oppfylt. Det er da ytelsen, det vil si verdien av å ikke betale premie, som utgjør grunnlaget for fradraget etter § 44 annet ledd nr. 1. Det er en forutsetning for fradragsrett at ytelsen premiefritak faktisk blir skattlagt.

Med fradragsrett (innenfor rammen av den gjeldende fradragsbegrensning på 40 000 kroner pr. år for IPA) for verdien av å bli godskrevet premie som om den var innbetalt, vil beskatning av premiefritaket kun innebære trygdeavgift og eventuelt toppskatt.

Etter det departementet er kjent med har det i praksis ikke vært foretatt beskatning av premiefritak. Tilsvarende har det ikke vært gitt fradrag for premie når denne er dekket av ytelsen premiefritak. Departementet antar at dette ikke skyldes et bevisst standpunkt hos ligningsmyndighetene, men at ytelsen ikke har vært innberettet som skattepliktig inntekt fra forsikringsselskapene. En slik ikke-beskatning på grunn av manglende informasjon opphever neppe skatteplikten etter loven.

Det foreligger etter dette hjemmel for å skatlegge ytelsen premiefritak som pensjon. Dette gjelder selv om denne hjemmelen har ligget temmelig ubrukt i mange år.

Heller ikke ved premiefritak i TPES-ordningen er det tidligere foretatt noen nærmere vurderinger av skatteplikten. Her reises imidlertid spesielle problemstillinger fordi det er foretaket som er forsikringstaker samtidig som en del av premien kan belastes arbeidstaker. Videre er premiefritaket på grunn av ervervsmessig uførhet knyttet til uførhet hos de ansatte. I praksis har premiefritak ikke hatt skattemessige konsekvenser. Tilsvarende praksis gjelder for fortsettelsesforsikring, selv om disse pensjonsforsikringsavtalene etter gjeldende rett behandles skattemessig sett som IPA.

17.3.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Den manglende korrespondansen mellom fradrag for premiefritak i alminnelig inntekt og beskatning av ytelsen som personinntekt er en konsekvens av skattereformen av 1992. Før skattereformen var det skattemessige resultatet at det ikke ble noen inntekt til beskatning, forutsatt at skattyter fikk fradrag ved ligningen for hele den innbetalte premien.

Det har vakt reaksjoner at skattytere med ervervsmessig uførhet i realiteten har fått en skatteskjerpelse. Departementet er også gjort oppmerksom på at ikke ubetydelige beløp i visse tilfeller vil måtte tas til beskatning dersom verdien av det årlige premiefritaket blir løpende skattlagt. Det kan skape en likviditetsmessig vanskelig situasjon for enkelte skattepliktige. Departementet foreslår på denne bakgrunn at den løsning som gjaldt før skattereformen, og som har vært praktisert fram til nå, videreføres.

Departementet foreslår at det tas inn en ny bestemmelse i skatteloven § 5–43 tredje ledd som gir departementet hjemmel for å unnta ytelsen premiefritak fra beskatning. Den nærmere reguleringen av skattefritaket for ytelsen premiefritak kan mest hensiktsmessig skje i IPA-forskriften.

Det forhold at premiefritak blir unntatt fra beskatning innebærer etter departementets oppfatning at vilkårene for fradrag ikke vil være oppfylt. I den utstrekning premien dekkes av forsikringsytelsen, og skattyter ikke blir skattlagt for ytelsen, vil vilkåret om at ytelsen må være betalt ikke være oppfylt.

Den løsningen departementet her foreslår forutsetter at hele pensjonsutbetalingen kommer til beskatning som personinntekt. Departementet legger til grunn at de samme skattemessige løsninger skal gjelde for fortsettelsesforsikringer.

Når det gjelder de kollektive TPES-ordningene ser departementet ikke behov for å fremme forslag til endringer. Dette er i hovedsak en arbeidsgiverfinansiert pensjonsordning hvor arbeidsgiver benytter premiefritak til dekning av årets premie. Premiefritak som på denne måten dekker arbeidsgivers premie faller etter departementets oppfatning ikke inn under pensjonsbegrepet i skatteloven § 42 første ledd. Da oppstår ikke tilsvarende problemstilling som for de individuelle pensjonsavtalene. Departementet antar at det heller ikke er aktuelt å foreslå noen endring når det gjelder beskatning av medlemmenes eventuelle premiefritak.

17.4 Skattemessig behandling av tidligere innbetalt og fradragsført premie som tilbakeføres til skattyter

17.4.1 Gjeldende rett

Premiefritak vil normalt innvilges av forsikringsselskapet minst ett år etter at vilkårene for slikt fritak anses oppfylt. Det skyldes at det i de fleste avtalene stilles visse krav til varighet med hensyn til den medisinske årsaken som ligger til grunn for den ervervsmessige uførheten. Det kan i mange tilfeller være nødvendig med en viss observasjonsperiode før det kan avgjøres om vilkårene for uførhet er oppfylt. I denne perioden vil forsikringstaker innbetale premie som normalt og premien vil bli innberettet som fradragsberettiget av forsikringsselskapet. Fradrag vil så gis ved ligningen innenfor den samlede fradragsrammen for skattyter. Etter det departementet er kjent med har Skattedirektoratet etter innføringen av IPA fått innberettet returnert premie som skattepliktig inntekt. Returnert premie er blitt skattlagt som alminnelig inntekt.

Departementet finner det tvilsomt om det foreligger tilstrekkelig hjemmel for å skattlegge den tilbakeførte premien som alminnelig inntekt etter skatteloven § 42 første ledd i tilbakeføringsåret. Den returnerte premien kan vanskelig anses som en fordel vunnet ved kapital, forutsatt at det ikke skjer en tilbakeføring av annet enn tidligere innbetalt beløp. Beløpet kan etter departementets vurdering heller ikke anses som pensjon etter bestemmelsen. Videre finner departementet det tvilsomt om tilbakebetalingen av premie i de aktuelle tilfellene faller inn under bestemmelsen om beskatning av utbetaling av engangsbetaling etter skatteloven § 42 sjette ledd femte punktum.

Departementet antar at beskatning kan foretas ved å endre ligningen for de enkelte årene i henhold til ligningsloven § 9–5 nr. 1 bokstav a. Begrunnelsen for å kunne endre ligningen er at det i ettertid har vist seg at en fradragsberettiget innbetaling blir tilbakebetalt til skattyter slik at vilkåret for fradrag ikke var oppfylt på det tidspunkt fradraget ble krevet. En endringssak må tas opp innen fristen i ligningsloven § 9–6 nr. 3 bokstav a, det vil si innen 2 år etter utløpet av det inntektsåret fradraget ble gitt for. Slik endring av tidligere ligning er imidlertid en tungvint måte å løse tilfellene på.

17.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet legger til grunn at det bør være en symmetri i beskatningen av premiefritak. Det innebærer at skattefrihet for selve premiefritaket bør motvirke fradragsrett for premie, også når tidligere betalt premie returneres fra selskapet etter konstatering av premiefritak. Etter departementets syn er det en lite hensiktsmessig løsning å foreta endring i tidligere års ligning for å reversere fradraget for premien. Departementet foreslår i stedet hjemmel for å skattlegge tilbakeført premie det er gitt fradrag for ved ligningen, som alminnelig inntekt i tilbakeføringsåret. Det er i overensstemmelse med gjeldende praksis. Løsningen muliggjør maskinell behandling og den vil bli hensiktsmessig for skattyter, forsikringsselskaper og skattemyndighetene. En unngår dermed å overlate beskatningen til de lokale ligningsmyndigheter som endringssak for de enkelte år innen knappe frister.

Den returnerte premien kan i enkelte tilfeller tilbakeføres til skattyter ved en overføring til premiefond. Etter departementets forslag må dette behandles som en tilbakeføring av premie det tidligere er gitt fradrag for ved ligningen, og den må dermed tas til beskatning som alminnelig inntekt i tilbakeføringsåret. Overføringen til premiefondet må samtidig anses som en ny innbetaling. Innbetalingen er fradragsberettiget innenfor fradragsrammen i det inntektsåret innbetalingen skjer.

Etter departementets oppfatning er det ikke aktuelt å skattlegge tilbakeført premie som det tidligere ikke har vært gitt fradrag for. Beskatning av ikke fradragsført premie bryter for det første med den symmetrien som er beskrevet ovenfor. Videre ville beskatning av slike midler innebære at det foretas en beskatning om igjen av allerede beskattede midler.

17.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget vil etter departementets oppfatning i svært liten grad påvirke skatteprovenyet. Det har i praksis ikke vært foretatt beskatning av premiefritak, og det er ikke store beløp det dreier seg om. Departementet antar at de administrative konsekvensene vil bli positive fordi forslaget bidrar til tydeligere regler. Reglene vil etter departementets syn ikke kreve mer ressurser verken hos forsikringsselskapene eller hos ligningsmyndighetene.

18 Opprettinger i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

18.1 Opprettinger som følge av lovendringer

På bakgrunn av Ot.prp. nr. 86 (1997–98) Ny skattelov og Innst. O. nr. 40 (1998–99) ble ny teknisk revurdert skattelov vedtatt, jf. lov av 26. mars 1999 nr. 14. I forbindelse med finanskomiteens behandlingen av Ot.prp. nr. 86 (1997–98), ble det blant annet uttalt:

«Komiteen viser til at skattelovgivningen er endret etter at Ot.prp. nr. 86 (1997–98) ble lagt fram, jf. Innst. O. nr. 16 (1998–99) om skatteopplegget 1999. Komiteen forutsetter at Regjeringen i tråd med dette legger fram for Stortinget forslag til tilsvarende justeringer i ny skattelov i god tid før ikrafttredelse 1. januar 2000.»

I tillegg til de endringene som skjedde i forbindelse med skatteopplegget for 1999, er det også senere vedtatt endringer som krever justeringer i den nye skatteloven. Dette gjelder endringer vedtatt ved lov av 19. mars 1999 nr. 9 på bakgrunn av Ot.prp. nr. 32 (1998–99) og Innst. O. nr. 29 (1998–99), og endringer vedtatt ved lov av 18. juni 1999 nr. 42 på bakgrunn av Ot.prp. nr. 53 (1998–99) og Innst. S. nr. 75 (1998–99).

Departementet legger nå fram forslag til endringer i de bestemmelsene dette gjelder for å bringe teksten i den nye skatteloven à jour. Det vises til forslag til endringer og tilføyelser i skatteloven §§ 2–2, 2–5, 2–30, 2–36, 3–2, 3–4, 3–5, 3–6, 3–7, 4–53, 5–14, 5–15, 5–43, 6–13, 6–19, 6–20, 6–44, 6–61, 6–81, 6–82, 6–83, 6–84, 8–4, 8–11, 8–15, 10–1, 10–5, 11–21, 14–70, 15–2, 16–29, 18–2, 18–5 og 18–7. Det vises også til forslag til endringer i skattebetalingsloven §§ 8, 18 og 37, arveavgiftsloven § 4, og ligningsloven §§ 4–6, 8–6, 8–8 og 10–1.

18.2 Oppretting av lovhenvisninger

I Ot.prp. nr. 86 (1997–98) Ny skattelov uttalte departementet følgende:

«Ved henvisning til andre lover er det, i samsvar med tilråding i Justisdepartementets lovteknikkhefte, i alminnelighet brukt lovens korttittel, eksempelvis skattebetalingsloven, ligningsloven, selskapsloven, folketrygdloven, osv. For lover hvor det ikke foreligger noen innarbeidet korttittel er full tittel benyttet. Lovers årstall, dato og nummer er ikke angitt, da dette forutsettes innarbeidet i noteverket i lovsamlinger mv.»

Ved en inkurie er det i henvisningene til enkelte andre lover brukt former som ikke er fullt ut i samsvar med disse retningslinjene. Departementet foreslår endringer i henvisningene til de aktuelle lovene. Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 2–30, 2–37, 5–2, 5–15, 5–43, 5–50, 6–40, 6–47, 8–4, 10–34, 10–40, 10–51, 14–3, 14–5 og 16–11.

18.3 Andre opprettinger

Skatteloven av 1911 § 45 annet ledd siste punktum lyder:

«Når det i overenskomst med fremmed stat er bestemt at inntekt eller gevinst skal være unnatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende utgift eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag ved ligning av inntekt her i landet.»

For så vidt gjelder regelen om avskjæring av fradragsrett for utgifter/kostnader, er denne videreført i ny skattelov § 6–3 femte ledd. Ved en inkurie er imidlertid regelen om avskjæring av fradragsrett for tap ikke kommet med i den nye skatteloven. Departementet foreslår denne regelen inntatt i et nytt annet ledd i skatteloven § 9–4, jf. vedlagte forslag.

19 Overgangsregler til ny skattelov

I Ot.prp. nr. 86 (1997–98) Ny skattelov kapittel 6 har departementet uttalt:

«Gjeldende skattelovgivning inneholder en rekke overgangsbestemmelser. Departementet vil foreta en nærmere gjennomgang av disse, for å vurdere hvilke som skal videreføres i tilknytning til den nye skatteloven. Departementet vil legge dette frem for Stortinget som egen sak.»

En rekke av de overgangsbestemmelsene som er gitt til regler til skatteloven og selskapsskattelo-

ven har kun betydning for tidligere inntektsår. Det er derfor ikke nødvendig å videreføre disse bestemmelsene i den nye skatteloven som har virkning fra 1. januar 2000.

Departementets forslag om hvilke overgangsregler som må videreføres er samlet i skatteloven § 19–2. Någjeldende § 19–2 som gjelder endringer i andre lover som følge av ny skattelov, blir dermed ny § 19–3. Det vises til forslag til ny § 19–2 i skatteloven.

20 Presiseringer og endringer i svalbardbeskatningen

20.1 Innledning og sammendrag

Svalbardskatteloven ble vedtatt 29. november 1996. Erfaring viser nå at det er behov for enkelte mindre justeringer i svalbardskatteloven og korresponderende bestemmelser i skatteloven for fastlandet. Følgende presiseringer og endringer foreslås:

- Presisering av at særreglene om skattlegging av skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper ikke gjelder på Svalbard, se kapittel 20.2.
- Endringer i skatteplikten til Svalbard for inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør utenfor Svalbard, se kapittel 20.3.
- Presisering av at det ikke skal svares kildeskatt ved utdeling av utbytte fra selskap på fastlandet til aksjonær på Svalbard, se kapittel 20.4.
- Innføring av samme kvalifikasjonsregler ved bokettersyn som på fastlandet, se kapittel 20.5.

20.2 Anvendelse av særreglene om rederibeskatning på Svalbard

Det følger av svalbardskatteloven § 3–1 at bestemmelsene i skatteloven for fastlandet kommer til anvendelse på Svalbard med mindre annet er uttrykkelig bestemt. Særreglene om beskatning av skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper kom inn i skatteloven av 1911 § 51 A (skatteloven av 1999 §§ 8–10 til 8–19) på et tidspunkt da forslag til ny svalbardskattelov allerede var fremmet. Ved utarbeidelsen av skatteloven § 51 A ble det ikke direkte drøftet hvorvidt reglene skulle få anvendelse på Svalbard. De særskilte reglene om rederibeskatning er etter lovteksten ikke uttrykkelig unntatt fra anvendelse på Svalbard. Etter departementets syn foreligger det imidlertid tungtveiende hensyn som tilsier at bestemmelsen ikke skal anvendes på Svalbard.

Formålet bak rederibeskatningsreglene er å styrke den internasjonale konkurranseevnen til norsk skipsfartsvirksomhet. Hensynet til bedret konkurranseevne vil imidlertid ikke være like sterkt tilstede på Svalbard som på fastlandet, da skattenivået på Svalbard etter de ordinære reglene er betydelig lavere enn på fastlandet (10 prosent

skatt på alminnelig inntekt). Den bærende begrunnelsen for rederibeskatningsordningen gjør seg med andre ord ikke gjeldende på Svalbard. Det er videre et vilkår etter skatteloven av 1911 § 51 A-1 at aksjeselskap og allmennaksjeselskap som skal være omfattet av ordningen er stiftet i henhold til aksjeloven og allmennaksjeloven, jf. lover av 13. juni 1997 nr. 44 og 45. Bakgrunnen for kravet om at skipsaksjeselskapet skal være underlagt norsk aksjelovgivning er blant annet at aksjelovgivningen oppstiller begrensninger med hensyn til størrelsen på utbytte samt oppstiller formelle krav til utdeling av utbytte. At disse reglene legges til grunn, vil i stor utstrekning være en forutsetning for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en effektiv kontroll med at utbytte som deles ut fra skipsaksjeselskapet blir skattlagt. Etter gjeldende rett kan det ikke anses endelig avklart hvorvidt norsk selskapslovgivning kommer til anvendelse på Svalbard. Kontrollhensyn kan derfor tale mot at rederibeskatningsreglene gjøres gjeldende på Svalbard.

Det foreligger ikke indikasjoner på at det har vært intensjonen å gi rederibeskatningsreglene anvendelse på Svalbard. Departementet legger derfor til grunn at rederibeskatningsordningen ikke bør gjelde på Svalbard.

Departementet vil på denne bakgrunn foreslå at det blir direkte presisert i svalbardskatteloven § 3–1 annet ledd at reglene om rederibeskatning ikke kan gjøres gjeldende på Svalbard.

20.3 Inntekt av fast eiendom utenfor Svalbard

Personer som er bosatt på Svalbard skal svare skatt til Svalbard av hele sin formue og inntekt når ikke annet følger av svalbardskatteloven (globalinntektsprinsippet). Unntak fra skatteplikten til Svalbard følger blant annet av svalbardskatteloven § 2–1 fjerde ledd, der det fremgår at skattytere bosatt på Svalbard ikke skal svare skatt av *formue* i fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard.

Inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard er imidlertid ikke unntatt fra skatteplikt til Svalbard. Inntekt av fast eien-

dom og anlegg er oftest underlagt beskatning i den stat den faste eiendom/anlegget ligger (stedbundet skattlegging). Eksempelvis vil en person som er bosatt på Svalbard, være skattepliktig til fastlandet for inntekt fra fast eiendom på fastlandet, jf. skatteloven av 1911 § 15 første ledd bokstav c. I slike tilfeller foreligger det skatteplikt for den samme inntekten både på Svalbard og på fastlandet.

Etter departementets syn bør skattegrunnlaget etter svalbardskatteloven primært omfatte formue og inntekt med steds- eller kildemessig tilknytning til Svalbard. Imidlertid bør systemet i henhold til globalinntektsprinsippet i tillegg innfange formue og inntekt som ikke har en særlig tilknytning til fastlandet eller utlandet, og som derfor ikke blir gjenstand for beskatning der. En avgrensning av skatteplikten til Svalbard etter disse hovedprinsippene vil redusere de kontrollmessige problemene som, særlig overfor utlendinger, ville ha vært forbundet med å håndheve et omfattende globalinntektsprinsipp på Svalbard.

Etter departementets vurdering er det derfor ikke grunn til å trekke inn under skatteplikten til Svalbard inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør utenfor Svalbard. Dette standpunktet ble også inntatt av departementet i Ot.prp. nr. 32 (1995–96) side 18, men ble likevel ikke særskilt presisert i lovteksten. En løsning som skissert er også i overensstemmelse med den tidligere svalbardskatteloven av 1925 § 1 annet ledd, der det fremgår at inntekt av fast eiendom utenfor Svalbard er unntatt fra skattlegging på Svalbard.

Det vises til forslag til endring i svalbardskatteloven § 2–1. Det foreslås at endringen trer i kraft fra og med inntektsåret 2000.

20.4 Utbytte fra selskap på fastlandet til aksjonær på Svalbard – kildeskatt

Det følger av skatteloven av 1911 § 15 fjerde ledd at personer bosatt på Svalbard og selskaper hjemmehørende på Svalbard ved anvendelsen av skatteloven av 1911 skal likestilles med personer som er bosatt i utlandet eller selskaper hjemmehørende i utlandet. Bestemmelsen er videreført i den nye skatteloven av 1999 § 2–35 annet ledd.

Etter lov av 20. juni 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) § 3–5 skal det svares kildeskatt på utbytte som utbetales til aksjonær hjemmehørende i utlandet. Ved anvendelsen av denne bestemmelsen har personer som er bosatt og selskap

som er hjemmehørende på Svalbard *ikke* vært likestilt med personer bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet. Dette fremgår blant annet av Ot.prp. nr. 32 (1995–96) Lov om skatt til Svalbard og lov om skatt til Jan Mayen side 47, der det heter at

«Svalbard ikke er å anse som «utlandet» i denne forbindelse, slik at kildeskatt ikke skal svares av utbytte til aksjonær på Svalbard».

Når selskapsskatteloven § 3–5 nå er overført til ny skattelov, er det behov for å presisere i skatteloven § 2–35 annet ledd at prinsippet om at personer og selskaper på Svalbard skattemessig skal likestilles med personer eller selskaper i utlandet, ikke gjelder i forhold til bestemmelsen om kildeskatt på utbytte, jf. ny skattelov § 10–13. Den foreslåtte endringen i skatteloven § 2–35 annet ledd bygger på sikker rett, og innebærer derfor bare en lovteknisk presisering.

Det vises til forslag til endring i skatteloven av 1999 § 2–35 annet ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft samtidig med denne lov for øvrig, dvs. fra og med inntektsåret 2000.

20.5 Krav til kvalifikasjoner ved regnskapskontroll

Etter svalbardskatteloven § 4–8 kan ligningsmyndighetene ved «*to registrerte eller statsautoriserte revisorer*» foreta en nærmere granskning av en skattyters regnskaper. Bestemmelsen om regnskapskontroll bygger på tidligere regler om regnskapskontroll slik de fremgikk av Regjeringens resolusjon av 18. desember 1925 del II bokstav A fjerde ledd. Etter denne bestemmelsen kunne Ligningsrådet for Svalbard ved «*to regnskapskyndige revisorer*» forlange adgang til skattyters regnskap. Svalbardskatteloven § 4–8 er ment som en videreføring av det tidligere systemet for regnskapskontroll/bokettersyn. Kravet om «*regnskapskyndige revisorer*» ble i denne forbindelse endret til et krav om «*registrerte eller statsautoriserte revisorer*». Kravet om registrert eller statsautorisert revisor kan imidlertid innebære at etatsutdannede revisorer (skatterevisorer) ikke kan foreta regnskapskontroll på Svalbard.

På fastlandet gjelder det i henhold til ligningsloven ingen formelle kvalifikasjonskrav med hensyn til hvem innenfor ligningsmyndigheten som kan foreta bokettersyn. Det er ligningsmyndighetenes ansvar å sørge for at bokettersyn gjennomføres på en hensiktsmessig måte. Etter departementets syn er det ikke nødvendig å ha andre kvalifikasjonskrav på Svalbard enn på fastlandet. Det foreslås derfor at

ligningsmyndighetene for Svalbard gis adgang til å foreta regnskapskontroll etter svalbardskatteloven § 4–8, uten at det stilles nærmere krav til kvalifika-

sjoner som revisor. Dette må gjelde uansett hvilket inntektsår kontrollen gjelder. Det foreslås derfor at endringen trer i kraft fra 1. januar 2000.

21 Betaling av restskatt, forhåndsskatt og resterende skatt

21.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår endringer i skattebetalingslovens regler om betaling av restskatt, forhåndsskatt og resterende skatt.

Forfallstidspunktet for restskatt foreslås endret slik at restskatten for samtlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret. Ved betaling av restskatt i to terminer foreslås forfall for annen termin satt til fem uker etter forfall for første termin.

Betalingen av etterskuddsskatt (forhåndsskatt og resterende skatt) foreslås endret ved at resterende skatt skal betales i en termin, istedenfor dagens ordning med to terminer. Etterskuddsskatten skal etter forslaget betales i tre terminer. Størrelsen på hver termin foreslås endret slik at den utgjør ca. en tredjedel av utlignet skatt.

21.2 Høringen

Den 25. mai 1999 sendte departementet et notat på høring til 24 instanser, med høringsfrist 25. august 1999. Disse har avgitt høringsuttalelse:

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

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

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

Innholdet av høringsuttalelsene blir behandlet i tilknytning til de enkelte punktene i lovforslagene.

21.3 Forfall av restskatt og oppdeling av restskatten i to terminer

21.3.1 Forfall av restskatt

21.3.1.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Etter skattebetalingsloven § 23 nr. 3 første punktum forfaller restskatten til betaling tre uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort.

De fleste skattytere som omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse vil få utleggingen av skattelisten i juni. Dersom lovens forfallsbestemmelser gis anvendelse for disse skattyterne vil forfall komme i ferieperioden. For ligningsåret 1999 er dette unngått ved en egen forskriftsbestemmelse, jf. forskrift av 26. februar 1999 nr. 271 om forfall av restskatt for skattytere som omfattes av juni-utlegg av skattelister. Etter forskriften forfaller restskatten for disse skattytere 10 uker etter utleggingen av skattelister, det vil si i slutten av august. Departementet foreslo i høringen en endring av skattebetalingsloven § 23 nr. 3 slik at restskatt forfaller til betaling tre uker etter utleggingen av skattelisten, men likevel tidligst 20. august. En unngår da at forfall kommer i ferieperioden.

21.3.1.2 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening, Norges kemner- og kommunekassererforbund og Skattefogdenes landsforening slutter seg til forslaget. For øvrig har ingen av høringsinstansene hatt merknader til forslaget.

21.3.1.3 Departementets forslag

Departementet foreslår at restskatten forfaller til betaling tre uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret.

Det vises til forslag til endring i skattebetalingsloven § 23 nr. 3 første punktum.

21.3.2 Forfallstidspunktene ved oppdeling av restskatten i to terminer

21.3.2.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Etter skattebetalingsloven § 23 nr. 3 annet punktum forfaller restskatt over den gjeldende minste-

grense på 1 000 kroner i to terminer. Første termin forfaller tre uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort og annen termin 12 uker etter kunngjøringen. Også her er det gjort unntak for skattytere som har utleggingen av skattelistene i juni, jf. forskrift av 26. februar 1999 nr. 271 om forfall av restskatt for skattytere som omfattes av juni-utleggingen av skattelisten. Etter forskriften forfaller restskatt som skal deles opp i to terminer til betaling henholdsvis 10 og 15 uker etter kunngjøringen.

Forslaget i kapittel 21.3.1 vil medføre at forfall for første termin følger av skattebetalingsloven § 23 nr. 3 første punktum, uavhengig av om utleggingen av skattelisten skjer i juni eller om høsten.

På grunn av økt arbeidsbelastning som følge av at det meste av ligningskontorets ordinære ligningsarbeid ved innføring av forhåndsutfylt selvangivelse skal gjennomføres i en kortere tidsperiode enn tidligere, er det aktuelt å utsette tidspunktet for høst-utleggingen av skattelisten. En utsettelse av høst-utleggingen vil medføre at en får bedre tid til verdiorientert arbeid overfor de skatteyterne som oftest har de mest kompliserte ligningsoppgavene.

Med skattebetalingslovens frist for forfall for annen termin, vil senere utlegging av skattelisten på høsten kunne føre til at annen termin forfaller midt i julen eller i det påfølgende år. Forfall av restskatt tett opp til eller i julen antas uheldig både for skattyterne og skattekreditorene. Sent forfall av siste termin kan medføre usikkerhet om hvorvidt forfall vil komme i desember året etter inntektsåret eller i det påfølgende år. Forfall i det påfølgende år vil skape problemer av budsjettmessig karakter for skattekreditorene.

Tiden mellom forfall for første og annen termin av restskatt bør være minimum en måned. Tilbakebetaling kan da fordeles over to lønnsperioder. Departementet foreslo i høringen at annen termin skal forfalle til betaling fem uker etter forfall av første termin.

21.3.2.2 Høringsinstansenes merknader

Den norske Revisorforening, Norges kemner- og kommunekassererforbund og Skattefogdenes landsforening slutter seg til forslaget. For øvrig har ingen av høringsinstansene hatt merknader til forslaget.

21.3.2.3 Departementets forslag

Departementet foreslår at restskatt som skal deles opp i to terminer forfaller med første termin tre uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret, mens

annen termin forfaller fem uker senere. Det vises til forslaget til nytt tredje punktum i skattebetalingsloven § 23 nr. 3.

21.4 Betaling av etterskuddsskatt

21.4.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Etterskuddsskattepliktige betaler skatten i fire terminer i året etter inntektsåret. Som etterskuddspliktige regnes etter skattebetalingsloven § 2 skattepliktige selskaper og andre som er fritatt for å betale forskudd. To av terminene betales som forhåndsskatt 15. februar og 15. april, jf. skattebetalingsloven § 27 nr. 2. Hver av terminene settes som hovedregel lik fjerdeparten av den utlignede skatt ved siste ligning, eventuelt forhøyet eller redusert med en prosentsats som fastsettes for det enkelte år. Etter skattebetalingsloven § 27 nr. 6 forfaller også resterende skatt til betaling i to like store terminer 15. september og 15. november, med unntak for resterende skatt under 1 000 kroner som forfaller i sin helhet til betaling 15. september. Betaling av resterende skatt kan imidlertid ikke kreves før det er gått tre uker fra den dag da utleggingen av skattelisten ble kunngjort, jf. skattebetalingsloven § 27 nr. 10 annet ledd annet punktum.

Utleggingen av skattelisten har i de siste årene regelmessig kommet for sent i forhold til lovens frist 15. september. Forfall av første termin har dermed fulgt tre ukers regelen i skattebetalingsloven § 27 nr. 10 annet ledd annet punktum. Ofte har forfall etter denne bestemmelsen blitt sammenfallende eller nær opp til annen termin med forfall 15. november. I høringen foreslo departementet at skattebetalingsloven § 27 nr. 6 ble endret slik at resterende skatt forfaller til betaling i sin helhet tre uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort.

Forslaget om ett forfall ved betaling av resterende skatt medfører at etterskuddsskatten skal betales i tre terminer, to terminer som forhåndsskatt og en termin som resterende skatt. For å unngå at terminen for resterende skatt skal bli uforholdsmessig stor i forhold til terminene for betaling av forhåndsskatten, foreslo departementet i høringen at størrelsen på terminene for forhåndsskatten ble justert slik at hver termin utgjør ca. en tredjedel av utliknet skatt.

Forhåndsskatten vil etter forslaget bli betalt den 15. februar og den 15. april. Hver av disse to terminene vil da utgjøre ca. en tredjedel av utliknet skatt. Endringen innebærer en fremskyndelse av betalingen av etterskuddsskatten. Departementet viser i denne sammenheng til uttalelsen i St.prp. nr. 1

(1992–1993) side 82 om at etterskuddsordningen som sådan kontinuerlig bør vurderes med tanke på en tilnærming til forskuddsordningen. Betalingen vil ved en slik endring i større grad enn tidligere korrespondere med opptjeningen av inntekten. Endringen vil også føre til at innfordringen av eventuell restanse vil kunne iverksettes på et tilsvarende tidligere tidspunkt.

Forslaget medfører også enkelte andre endringer i skattebetalingsloven § 27 nr. 3, nr. 4, nr. 7, nr. 9 og nr. 10.

21.4.2 Høringsinstansenes merknader

Ligningsutvalget, Norges kemner- og kommune-kassererforbund og Skattefogdenes landsforening slutter seg til forslaget om endringer i reglene om betaling av forhåndsskatt og resterende skatt.

Nærings- og handelsdepartementet støtter forslaget om å redusere antall terminer fra to til en ved betaling av resterende skatt, men foreslår at regelforenklingen foretas ved at resterende skatt kun forfaller til betaling den 15. november hvert år. Dette for å unngå en eventuelt utilsiktet innstramming for næringslivet. Det anføres videre at denne datoen er innarbeidet i dagens system, samt at benyttelse av denne datoen vil gjøre regelverket mer oversiktlig for de næringsdrivende.

Den norske Revisorforeningen går i mot den foreslåtte endringen. De uttaler at endringen ikke kan forsvares med at det i dag vil være lettere å beregne skattemessig overskudd, og den derav utlignede skatt. De uttaler at skattyterne ikke vil ha oversikten over utlignet skatt før de nødvendige ligningsskjemaer utarbeides, slik som blant annet skjema for midlertidige forskjeller. I og med at selvangivelsesfristen utløper senere enn forfallsfristen for første termin 15. februar, kan de ikke se at det i dag er blitt lettere å beregne den utlignede skatten tilstrekkelig tidlig til at den foreslåtte endringen kan forsvares.

Skattebetalerforeningen er enig i forslaget om å innføre tre terminer ved betaling av etterskuddsskatten, men foreslår at forfall for annen termin flyttes til for eksempel juni eller at størrelsen på terminene opprettholdes slik som i dag. Dette for å unngå likviditetsproblemer som følge av at to tredjedeler av etterskuddsskatten ellers vil forfalle innen 15. april.

21.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot forslaget om at resterende skatt skal betales i én termin.

Departementet har vurdert en fast dato for forfall av resterende skatt slik Nærings- og handelsdepartementet foreslår, men har kommet til at en slik bestemmelse vil gjøre bestemmelsen mindre robust. Departementet mener at tre ukers regelen i liten grad innebærer en innstramming. Det er lite trolig at utleggingen i fremtiden vil komme på et tidligere tidspunkt.

Skattebetalerforeningen har anført at enkelte næringsdrivende vil kunne få likviditetsproblemer som følge av at to tredjedeler av etterskuddsskatten skal betales så tidlig som innen 15. april. Departementets forslag innebærer at betalingen av etterskuddsskatten i større grad enn tidligere vil korrespondere med opptjening av inntekten. Dette antas å være en fordel. Departementets erfaring er at restansene som andel av utlignede skatter ligger betydelig høyere for etterskuddspliktige enn for forskuddspliktige. I St.prp. nr. 1 (1992–93) side 81 om årsaken til utviklingen under etterskuddsordningen uttales det:

«Til forskjell fra forskuddsordningen fanges fastsatte skatteforpliktelser under etterskuddsordningen ikke for noen del opp av innbetalinger samtidig som inntekten opptjenes. Oppfyllelse av forpliktelsen vil således bero på skattyters evne og vilje på de lovgitte forfallstidspunkter, som faller i gjennomsnitt om lag ett år etter at inntekten er opptjent. I det mellomliggende tidsrom vil evnen til oppfyllelse i stor grad være betinget av den økonomiske utviklingen hos den enkelte skattyter.»

Departementet forstår Den norske Revisorforeningens uttalelse slik at en er bekymret for at det skal bli vanskeligere å få fastsatt en korrekt forhåndsskatt, det vil si at det er en fare for at forhåndsskatten blir for høy. I utgangspunktet fastsettes forhåndsskatten på bakgrunn av utlignet skatt ved siste likning, jf. skattebetalingsloven § 27 nr. 2 andre ledd. Det foreslås ikke å endre denne ordningen. Det er således utlignet skatt for forrige inntektsår og ikke inntektsåret som forhåndsskatten refererer seg til som er grunnlaget for utskrivningen. Den usikkerhet som knytter seg til endring i virksomhetens inntektsforhold tas hensyn til ved at forhåndsskatten, i motsetning til forskuddsskatten, kun skal utgjøre to tredjedeler av den anslåtte skatteforpliktelse. Videre kan skattyterne kreve at den utskrevne forhåndsskatt frafalles eller reduseres når det er overveiende sannsynlig at den er satt for høyt, jf. skattebetalingsloven § 27 nr. 3 andre ledd. Departementet er enig med Den norske Revisorforening i at de fleste skattytere ved første forfall ikke vil ha detaljert og endelig oversikt over skattbar

inntekt. Regnskapet for foregående år, vil imidlertid gi en forholdsvis god mulighet for å bedømme den inntektsutvikling som har funnet sted i forhold til utlignet skatt for forrige inntektsår. Den skattepliktige vil på denne bakgrunn kunne fremme krav om endring i forhåndsskatten. Viser ligningen at den innbetalte forhåndsskatt er større enn to tredjedeler av den utlignede skatt for inntektsåret vil skattyterne ha krav på rentegodtgjørelse etter regler som fastsettes av departementet, jf. forslaget til endring i skattebetalingsloven § 27 nr. 9.

Departementet foreslår at terminene for forhåndsskatten som hovedregel settes lik en tredjedel av den utlignede skatt ved siste ligning og at resterende skatt i sin helhet forfaller til betaling tre uker etter at utleggingen av skattelisten er kunnngjort.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 27 nr. 2, nr. 3, nr. 4, nr. 6, nr. 7, nr. 9 og nr.10.

21.5 Ikrafttredelse

Endringene i reglene om restskatt foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med skatteavregningen for inntektsåret 1999. Endringene i reglene

om etterskuddsskatten foreslås å tre i kraft 1. januar 2001 med virkning for betaling av skatt for inntektsåret 2000 og senere.

21.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

En forhøyelse av terminbeløpene ved betaling av forskuddsskatt etter skattebetalingsloven § 27 nr. 2, slik at en større andel av etterskuddsskatten forfaller henholdsvis 15. februar og 15. april, vil medføre at innfordring av eventuell restanse kan iverksettes på et tidligere tidspunkt. Tidligere forfall av deler av etterskuddsskatten medfører videre at staten mottar en større andel av skatteinntektene tilsvarende tidligere. Regnet i nåverdi og med utgangspunkt i utlignet skatt for etterskuddspliktige i 1997 (eksklusiv petroleumsvirksomhet), innebærer dette at verdien av skatteutsettelsen for selskapene som følge av etterskuddsordningen reduseres med størrelsesorden 200 millioner kroner ved en rente på syv prosent. Den samlede utlignede skatten for etterskuddsskattepliktige (eksklusiv petroleumsvirksomhet) var i 1997 27,7 milliarder kroner.

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

22 Endring i folketrygdloven som følge av ESA-saken om arbeidsgiveravgift

Det vises til Regjeringens forslag i St.prp. nr. 1 Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Det foreslås der endringer i ordningen med arbeidsgiveravgift som følge av at Norge tapte saken mot EFTAs overvåkinsorgan ESA, jf. EFTA-domstolens avgjørelse av 20. mai 1999. Forslaget til nye regler om arbeidsgiveravgift gjør det nødvendig med endringer i folketrygdlovens regler om arbeidsgiveravgift.

Av folketrygdloven § 23–2 ellefte ledd siste

punktum går det fram at Stortinget kan bestemme at arbeidsgiveravgiften kan være geografisk differensiert. Departementet foreslår at det her tilføyes et nytt punktum om at Stortinget kan fastsette særbestemmelser for foretak med virksomhet innen nærmere angitte næringer.

Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23–2.

23 Avgiftsfritak for UNICEF-kort

23.1 Bakgrunn for lovforslaget

I forbindelse med behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett vedtok Stortinget følgende, jf. Innst. S. nr. 236 (1998–99):

«Stortinget ber Regjeringen legge frem forslag om at UNICEF-kort fritas for merverdiavgift, slik at kortsalget fra og med 1999 blir avgiftsfritt.»

Departementet vil i denne proposisjonen følge opp Stortingsvedtaket og foreslår å utvide unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 nr. 1 bokstav d til ikke bare å omfatte veldedige og allmennyttige institusjoners og organisasjoners leilighetsvisе omsetning av varer til ubetydelig verdi, men også omsetning av varer til betydelig overpris. Dette innebærer at UNICEF-komiteens omsetning av kort blir unntatt fra merverdiavgiftsberegning. Det vil si at virksomhetens omsetning av kort ikke vil være omfattet av plikten til å beregne og oppkreve merverdiavgift, og UNICEF vil heller ikke kunne trekke fra inngående merverdiavgift.

23.2 Departementets vurdering og forslag

Utgangspunktet etter gjeldende regelverk er at UNICEFs omsetning av kort anses som ordinær avgiftspliktig omsetning av vare i henhold til merverdiavgiftsloven § 13 første ledd. Organisasjonen er derfor registreringspliktig for denne omsetningen. Dette innebærer at UNICEF etter gjeldende regelverk skal beregne utgående merverdiavgift ved salg av kort. For avgiftspliktige virksomheter foreligger det rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til virksomheten.

Etter merverdiavgiftsloven § 18 fjerde ledd kan veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner bruke et lavere beregningsgrunnlag ved fakturering av merverdiavgift i de tilfeller hvor de omsetter avgiftspliktige varer til betydelig overpris. Bakgrunnen for denne særreglen er at overprisen blir ansett som et gaveelement som det ikke er rimelig å avgiftsbelegge. Utfyllende regler er gitt i forskrift av 1. juli 1992 om gjennomføring av bru-

ken av redusert beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved veldedige og allmennyttige institusjoners og organisasjoners salg av gjenstander til betydelig overpris. Denne særlige lempingsregelen for slike institusjoner og organisasjoner i merverdiavgiftsloven § 18 ble vedtatt av Stortinget ved behandlingen av Ot.prp. nr. 24 (1991–92) om lov om endringer i lov om skatt av formue og inntekt og lov om merverdiavgift, og trådte i kraft 1. juli 1992. UNICEF har vært omfattet av særregelen om lavere beregningsgrunnlag ved omsetning av gjenstander til betydelig overpris.

UNICEF har hevdet at særregelen gir store praktiske problemer for organisasjonens virksomhet med salg av kort. I brev av 6. mai 1999 til Stortingets finanskomite opplyste UNICEF at det ikke var mulig å etterleve kravene som oppstilles i forskriften og derved benytte et lavere beregningsgrunnlag for merverdiavgiften.

Stortingsvedtaket om at salg av UNICEF-kortene skal fritas for merverdiavgift kan forstås på to måter. Enten at denne virksomheten ikke skal omfattes av merverdiavgiftssystemet. Det vil si at UNICEF ikke skal registrere seg for denne virksomheten og ikke beregne utgående merverdiavgift ved salg av kortene og heller ikke, i likhet med andre som ikke omfattes av merverdiavgiftssystemet i Norge, ha noen fradragsrett for merverdiavgift på sine anskaffelser. Den andre forståelsen er at salg av slike kort skal null-sattes. Det innebærer at virksomheten har full fradragsrett for inngående avgift, samtidig som de ikke skal beregne utgående avgift av salget.

Departementet legger til grunn at UNICEFs virksomhet knyttet til kortsalg skal likestilles med andre ideelle organisasjoners leilighetsvisе omsetning av tilsvarende varer. Leilighetsvis omsetning av gjenstander til ubetydelig verdi er unntatt fra merverdiavgiftslovens bestemmelser etter § 5 første ledd nr. 1 bokstav d. Et system med null-sats innebærer at organisasjonen får alle fordelene med merverdiavgiftssystemet ved full fradragsrett uten at det må svares utgående avgift. Dette innebærer en skjult form for subsidiering. Økonomisk støtte bør generelt sett skje ved direkte bevilgninger og ikke gjennom merverdiavgiftssystemet. I tillegg vil en subsidiering ved et nullsats-fritak gi UNICEF et

konkurransefortrinn i forhold til andre virksomheter herunder veldedig/allmennnyttig virksomhet i Norge som enten er merverdiavgiftspliktig eller unntatt fra loven. Dette vil bryte med det sentrale nøytralitetsprinsippet i merverdiavgiftsloven.

Finansdepartementet foreslår derfor at UNICEFs salg av kort til betydelig overpris unntas fra merverdiavgiftslovens bestemmelser. Dette gjennomføres ved å utvide gjeldende unntaksbestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 nr. 1 bokstav d. Ut fra likhetshensyn og lovtekniske hensyn foreslår departementet at unntaket bør gjøres generelt for

alle veldedige og allmennnyttige institusjoner og organisasjoner som omsetter varer til betydelig overpris.

Departementet foreslår videre at endringen trer i kraft fra 1. juli 1999. En ikrafttredelse på dette tidspunktet vil medføre at UNICEFs omsetning av kort for 1999 vil bli unntatt, da denne omsetningen er sesongbetont. I tillegg vil en slik løsning hindre negative virkninger for de som omfattes av endringen for første halvår av 1999, som for eksempel reverse-ring av regnskap, tilbakebetaling av eventuelle utbetalinger som følge av negative oppgaver mv.

24 Merverdiavgift – avgiftsfrie leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer – endringer i merverdiavgiftsloven § 16

24.1 Innledning

Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 (mval.) § 16 gir fritak fra plikten til å svare merverdiavgift for enkelte spesielle omsetningstilfeller. Etter mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d skal det ved omsetning av varer og tjenester til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer ikke beregnes utgående merverdiavgift. Det skal heller ikke etter mval. § 16 første ledd nr. 2 bokstav a betales merverdiavgift av omsetning av varer og tjenester til bruk for skip på minst 15 meter største lengde og luftfartøyer når de i utenriks fart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer.

Det er blitt reist tvil om omfanget av avgiftsfritaket for leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer. Finansdepartementet foreslår i denne proposisjonen endringer i mval. § 16 slik at det ikke kan være noen tvil om forståelsen av regelverket på dette området. Departementet finner imidlertid at det ikke er grunnlag for i denne omgang å foreslå endringer i bestemmelsen for så vidt gjelder leveranser av varer og tjenester til bruk for skip.

Lovforslaget har til hensikt å presisere rettstilstanden slik at det klart fremgår av ordlyden i mval. § 16 at det kun er omsetning av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer i utenriks fart som er avgiftsfrie. Lovforslaget betyr med andre ord en klargjøring om at det avgjørende for avgiftsplikten for slike leveranser er hva som er luftfartøyets fartsområde. Eierens og luftfartøyets nasjonalitet har i denne sammenheng ingen betydning.

24.2 Bakgrunn og behov for en klargjøring av rettstilstanden

I høringsnotat av 4. mars 1999 sendte Finansdepartementet et lovforslag på alminnelig høring med høringsfrist 16. april 1999, hvor det foreslås endring/presisering i merverdiavgiftsregelverket slik at det klart fremgår av loven at det ikke vil være avgjørende for avgiftsplikten om skipet/flyet eller eieren er utenlandsk eller norsk. I høringsbrevet av samme dato uttaler departementet om bakgrunnen for lovforslaget:

«Det har i den senere tid vært flere henvendelser til Finansdepartementet fra luftfartsnæringen om at gjeldende merverdi- og investeringsavgiftsregler i Norge fører til konkurransevridding mellom ulike luftfartsselskaper. Det er bl.a. hevdet at liberaliseringen av luftfarten, gjennom luftfartspakke 3 som er iverksatt, medfører konkurransevridding mellom norske og utenlandske luftfartsselskaper. Enkelte aktører i næringen har gitt signaler om at de ønsker å «flagge ut» sine fly til utlandet som følge av det norske avgiftssystemet.

Etter det norske merverdiavgiftssystemet skal det ved levering av varer og tjenester til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer ikke beregnes utgående merverdiavgift. Det samme gjelder ved levering av varer og nærmere angitte tjenester til bruk for skip og luftfartøyer i utenriks fart. Det kan imidlertid reises tvil om omfanget av avgiftsfritaket for leveranser av varer og tjenester til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer. Det rettslige spørsmål som nå er blitt stilt er om avgiftsfritaket er begrenset til å gjelde leveranser til bruk for utenlandske skip og fly i utenriks fart eller om det gjelder uavhengig av om det utenlandske skipet eller flyet skal benyttes i transport i Norge eller utlandet. Dersom det siste tolkningsalternativ legges til grunn, vil det foreligge en konkurransevridding mellom utenlandske og norske skip og fly etter som anskaffelser av samme art til norske skip og fly bare vil være avgiftsfrie i den utstrekning de benyttes i utenriks fart. Dette vil i så fall være en uheldig rettstilstand som sett fra lovgivers side må betraktes som en utilsiktet virkning.

Finansdepartementet ønsker på denne bakgrunn som et umiddelbart tiltak å foreta endring/presisering av regelverket slik at det ikke vil være avgjørende etter merverdiavgiftsloven om skipet eller flyet er utenlandsk eller norsk. Det avgjørende for avgiftsplikten for slike leveranser bør være om fartøyet går i innenriks fart eller utenriks fart. Eierens og fartøyets nasjonalitet bør være uten betydning.

Finansdepartementet legger frem forslag om opphevelse av merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1 bokstav d. Denne bestemmelsen gir avgiftsfritak for leveranser av varer og tjenester til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer. Lovforslaget innebærer at leveranser av

varer og tjenester til bruk for skip og fly, som nå, kan leveres uten merverdiavgift dersom fartøyet går i utenriks fart. Hvis det leveres varer og tjenester til bruk for skip og fly som går i innenriks fart i Norge skal det på vanlig måte faktureres med merverdiavgift. Med forslaget tas det sikte på at det for selskaper som driver virksomhet på tilsvarende innenriksruter, gjelder de samme avgiftsregler uavhengig av hvor fartøyet er registrert eller hvilket land rederiet eller flyselskapet er fra (eierens og fartøyet's nasjonalitet).»

Det fremgår av høringsbrevet at Finansdepartementet gjorde dette som et umiddelbart tiltak og at departementet var i tvil om forslaget var en presisering eller en endring av rettstilstanden.

Som et ledd i behandlingen av saker som gjelder krav om tilbakebetaling av merverdiavgift fra leverandører til flyselskaper og med sikte på å klargjøre den løpende avgiftsinnberetningen på dette området, foretok Finansdepartementet parallelt med lovforslaget en nærmere vurdering av gjeldende rettstilstand på dette området. I denne sammenheng ble også Regjeringsadvokatens syn innhentet. I brev av 24. juni 1999 til Skattedirektoratet tok departementet stilling til om avgiftsfritaket i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d er begrenset til å gjelde leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer i utenriks fart, eller om det gjelder uavhengig av om luftfartøyet trafikkerer i Norge eller utlandet. Et annet sentralt fortolkningsspørsmål som ble vurdert, er hva som ligger i begrepet «*utenriks fart*», jf. mval. § 16 første ledd nr. 2 bokstav a.

I fortolkningsuttalelsen uttaler Finansdepartementet at avgiftsfritaket i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d ikke kan tolkes slik at det gjelder for leveranser til utenlandsregistrerte luftfartøyer i innenriks fart, men må begrenses til luftfartøyer i utenriks fart. Det vises i fortolkningsuttalelsen blant annet til at det har formodningen mot seg at lovgiver her har ment at utenlandske luftfartøyer/luftfartsselskaper skal ha gunstigere avgiftsbestemmelser enn norske konkurrenter på samme ruter.

Når det gjelder spørsmålet om hva som ligger i begrepet «*utenriks fart*» i mval. § 16 første ledd nr. 2 bokstav a, uttaler Finansdepartementet i fortolkningsuttalelsen at lovteksten og merverdiavgiftslovens prinsipper tilsier at avgiftsfritaket kun knytter seg til de turer flyet tar som reelt sett kan regnes som utenriksflyginger. Dette betyr at det avgjørende for avgiftsplikten for forbruksvarer er om leveransen finner sted i Norge og hva som er flyets neste destinasjon. Et oljeselskap vil eksempelvis kunne levere flydrivstoff avgiftsfritt i Norge hvor neste destinasjon er utlandet. Vilåret for avgiftsfri leve-

ring vil derimot ikke være oppfylt hvor det tankes på flyet med neste destinasjon i Norge før avgang utlandet. For flyets faste driftsutstyr må det derimot foretas en skjønnsmessig helhetsvurdering, jf. kravet om «regelmessig» som er oppstilt i § 9 i forskrift av 23. februar 1970 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 24).

Flyselskapenes Landsforening har i brev av 21. juli 1999 til Finansdepartementet kommet med sine merknader til fortolkningsuttalelsen. Det fremgår av brevet at foreningen ikke er enig med departementet om hva som omfattes av begrepene «*utenlandske luftfartøyer*» og «*utenriks fart*».

Som øverste forvaltningsmyndighet for skatter og avgifter har Finansdepartementet gjennom en fortolkningsuttalelse gitt sitt syn på hva som er gjeldende rett. En lovendring som foreslått i høringsnotatet, skulle etter dette strengt tatt ikke være påkrevet. På den annen side kan det også anføres juridiske argumenter for bransjens syn. Det kan derfor være ønskelig med en lovendring for å få presisert rettstilstanden slik at det ikke kan være noen tvil om forståelsen av regelverket. Departementet forutsetter at en eventuell juridisk tvist om forståelsen av regelverket, inntil Stortinget eventuelt har vedtatt en lovendring, på vanlig måte må løses i rettsapparatet.

Det fremsettes derfor forslag om at det gjøres endringer i mval. § 16 slik at det klart fremgår av lovteksten at det kun er leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer i utenriks fart som er avgiftsfrie.

I høringsnotatet ble det foreslått at endringen/presiseringen også skulle omfatte leveranser av varer og tjenester til bruk for skip siden det gjennomgående er gitt tilsvarende regler for skip som luftfartøyer. Bakgrunnen for høringsnotatet var imidlertid først og fremst at det forelå et umiddelbart behov for å få presisert rettstilstanden for leveranser til bruk for luftfartøyer. Flere av høringsinstansene har anført at lovforslaget er for mangelfullt utredet og begrunnet på skipsfartens område. På bakgrunn av de innkomne høringsuttalelsene ser Finansdepartementet at det kan være behov for en nærmere konsekvensutredning på skipsfartens område. Det synes heller ikke å være samme behov for å foreta en slik presisering av avgiftsfritaket for leveranser til bruk for skip. Departementet viser dessuten blant annet til at det nå er en prosess på gang for å se på avgiftsbestemmelsene om proviantering til maritime virksomheter. Det foreslås derfor i denne omgang ingen lovendringer i merverdiavgiftsregelverket for så vidt gjelder leveranser av varer og tjenester til bruk for skip.

24.3 Nærmere om gjeldende regelverk

24.3.1 Nærmere om hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgift er en forbruksavgift som skal betales ved innenlandsk omsetning av varer og tjenester i alle omsetningsledd og ved innførsel av varer fra utlandet. Det skal også beregnes merverdiavgift ved uttak. Merverdiavgiftsloven omfatter omsetning av alle varer, men bare nærmere bestemte tjenester, jf. mval. § 5 første ledd nr. 4 og mval. § 13 annet ledd. Merverdiavgiften er en beskatning av forbruk i den forstand at den bare tar sikte på å belaste det endelige forbruket av avgiftspliktige ytelser. Merverdiavgift skal imidlertid beregnes i alle omsetningsledd, men retten til å fradragsføre inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. På denne måten oppnås det nøytralitet i systemet uten hensyn til hvor mange omsetningsledd det er, så lenge hvert ledd er avgiftspliktig. Merverdiavgiften vil først bli å belaste når yelsen skjer i det ledd hvor mottaker ikke er avgiftspliktig og følgelig ikke har mulighet for å fradragsføre inngående merverdiavgift. Dette vil gjelde ved anskaffelser til forbrukere, men også næringsdrivende som ikke er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven. I Norge er det merverdiavgift på langt færre tjenesteområder enn eksempelvis i landene som er medlemmer i EU. Dette gjør at merverdiavgiftssystemet i Norge i større grad enn i andre land også avgiftsbelegger anskaffelser til næringsvirksomhet, eksempelvis persontransport.

Næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet i Norge, kan trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Fradragsretten er således avhengig av om den næringsdrivende er registrert i det norske merverdiavgiftsmanntallet. Næringsdrivende som driver avgiftspliktig omsetning i Norge, er registreringspliktige.

Som en følge av at merverdiavgiften har som siktemål å avgiftsbelegge innenlandsk forbruk av varer og tjenester, er alle former for eksportsalg, herunder tjenester til bruk i utlandet, fritatt for avgift etter mval. § 16 første ledd nr. 1. Fritaket gjelder også blant annet leveranser til offshore petroleumsvirksomhet og til bruk for norske skip og luftfartøyer i utenriks fart. Dette omtales gjerne som avgiftslegging med nullsats. At en vare eller tjeneste har såkalt nullsats, innebærer at selger ved omsetningen er fritatt fra plikten til å svare utgående merverdiavgift, men like fullt kan trekke fra inngå-

ende merverdiavgift av sine anskaffelser til bruk i virksomheten. Eksportører av avgiftspliktige varer og tjenester har etter systemet full fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser, selv om det ikke oppkreves merverdiavgift når varen eksporteres til utlandet eller tjenesten fullt ut er til bruk i utlandet. Dette sikrer at det ikke er noen skjult norsk merverdiavgift ved eksport av varer og slike tjenester, og sikrer norske eksportører like konkurransevilkår i forhold til merverdiavgiften.

Som nevnt er det kun avgiftspliktig virksomhet etter norsk rett som har fradragsrett for inngående merverdiavgift, også ved eksport. Etter det norske regelverket vil dette medføre at en rekke tjenesteytere ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Eksempelvis vil selskaper som driver persontransport, bankvirksomhet eller advokatvirksomhet som hovedregel ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, selv om de driver i utenriks fart eller betjener utenlandske kunder og fakturerer sine tjenester til utlandet.

24.3.2 Nærmere om persontransport

Etter mval. § 13 annet ledd nr. 4 er transport av varer samt formidling av varetransport avgiftspliktig. Persontransport er ikke omfattet av oppregningen over avgiftspliktige tjenesteytelser i mval. § 13 annet ledd, og faller derfor utenfor avgiftsområdet etter mval. § 5 nr. 4. Dette betyr blant annet at et flyselskap som hovedregel ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten (persontransportdelen) og at de ikke skal beregne utgående merverdiavgift av vederlaget fra passasjerene (flybilletten).

Etter gjeldende regler er alle former for persontransport unntatt fra avgiftsplikt. Dette betyr at de transportører som både driver person- og varetransport må foreta fordeling av inngående merverdiavgift. Dette gjelder eksempelvis NSB BA, flyselskaper og busselskaper.

I ett tilfelle er det imidlertid, etter det norske regelverket, gitt regler som åpner adgang til å registrere virksomheter som driver persontransport. Dette gjelder forskrift av 14. september 1971 om frivillig registrering av skipsrederier og flyselskaper (forskrift nr. 48). Denne ordningen er begrenset til skipsrederier og flyselskaper som befordrer passasjerer i utenriks fart, og det er således ikke mulig å bli frivillig registrert for innenlandsk personbefordring. Andre virksomheter som også driver personbefordring til utlandet, eksempelvis jernbane- eller busstransport, kan ikke registrere seg for denne virksomheten. Reglene innebærer at de rederier/

flyselskaper som oppfyller vilkårene til frivillig registrering og som søker om registrering i merverdiavgiftsmanntallet, kan gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i sin virksomhet med utenriks personbefordring. Etter forskriften § 3 skal det likevel ikke beregnes utgående merverdiavgift av det vederlag som oppkreves fra passasjerene.

Finansdepartementet har i en fortolkningsuttalelse av 23. juli 1999 uttalt at forskrift nr. 48 ikke kan tolkes slik at den omfatter virksomhet knyttet til flyginger mellom flyplasser i Norge som står i direkte forbindelse med flyginger hvor neste destinasjon er utlandet. Flyginger mellom flyplasser internt i Norge må altså anses å falle utenfor forskriftens anvendelsesområde. Den del av flygingen hvor neste destinasjon er utlandet vil imidlertid omfattes av forskriften. Luftfartsnæringen er uenig i denne fortolkningen av forskrift nr. 48.

Med unntak av denne særregelen i forskrift nr. 48 foreligger det ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift av driftsmidler som anskaffes til bruk i persontransport. Dette skulle bety at de virksomheter som driver transport av personer, fullt ut blir belastet merverdiavgift gjennom kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester.

I mval. §§ 16 og 17 er det imidlertid gitt enkelte andre særregler som innebærer at leveranser av nærmere angitte varer og tjenester skal omsettes uten merverdiavgift (nullsats). Dette gjelder ved omsetning av transportmidler (visse skip og fly), samt visse vare-/tjenesteleveranser knyttet til persontransport med skip eller fly. Disse særregler fastslår at leverandører av de angitte varer og tjenester ikke skal beregne utgående merverdiavgift og da heller ikke innbetale merverdiavgift til statskassen i sine avgiftsoppgjør. Disse fritakene har samme virkning som den frivillige registreringen, men er systemmessig annerledes enn den ordning som følger av forskrift nr. 48 ved at det er leverandøren som skal levere varen/tjenesten uten merverdiavgift. Kjøperen, eksempelvis et flyselskap, vil i et slikt tilfelle ikke bli belastet med merverdiavgift ved anskaffelser til virksomheten. Forskrift nr. 48 gir derimot flyselskapet gjennom den frivillige registreringen, anledning til å fjerne avgiftskostnaden på innsatsfaktorene ved en utvidet adgang til å fradregsføre inngående merverdiavgift.

24.3.3 Nærmere om fritak fra avgiftsplikten for leveranser til luftfarten

Avgiftsplikten for omsetning av varer og tjenester begrenses av fritak for enkelte spesielle omset-

ningstilfeller. Bestemmelsene om fritak for avgiftsplikten for omsetning av varer og tjenester er gitt i mval. §§ 16 og 17. Bestemmelsene i mval. § 16 inneholder alminnelige fritak blant annet for leveranser til eksport og enkelte andre typetilfeller av innenlandsk omsetning. Mval. § 17 er en spesialbestemmelse for skip, luftfartøyer og oljeboringsplattformer. Disse fritakene gjelder varer og tjenester hvor omsetningen er trukket inn under merverdiavgiftslovens virkeområde slik at det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet, men det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift av omsetningen. Dette betyr at det ikke blir noen merverdiavgiftsbelastning ved anskaffelse av slike varer og tjenester. Dette er svært gunstig og innebærer en spesiell form for subsidiering av virksomhet gjennom merverdiavgiftssystemet.

Gjeldende fritaksordninger i mval. §§ 16 og 17 gjør at luftfarten (og skipsfarten) står i en særstilling i forhold til andre transportformer. Fritakene må ses på bakgrunn av disse transportformenes internasjonale stilling, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968–69) side 45 og 46.

24.3.3.1 Avgiftsfritaket i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d

Etter mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d skal det ved omsetning av varer og tjenester til bruk for utenlandske luftfartøyer ikke beregnes utgående merverdiavgift. Avgiftsfritaket er nærmere avgrenset i forskrift av 23. februar 1970 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 24). Videre er det i forskrift av 31. juli 1970 gitt legitimasjonsregler for omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 35). Fritaket er avgrenset til å gjelde ved leveranser til bruk for luftfartøyer som nevnt i mval. § 17 første ledd nr. 1 bokstav c (luftfartøyer til yrkesmessig luftfartsvirksomhet samt militære luftfartøyer). Fritaket gjelder for alle typer varer og tjenester. Av hensyn til avgiftsmyndighetens kontrollvirksomhet, er det stilt strenge krav til dokumentasjon.

Finansdepartementet mener at avgiftsfritaket ikke kan tolkes slik at det gjelder for utenlandsregistrerte luftfartøyer i innenriks fart, men må begrenses til luftfartøyer i utenriks fart. Premissene for departementets syn fremgår av punkt 6 i fortolkningsuttalelsen av 24. juni 1999 som blant annet er tilgjengelig på Finansdepartementets hjemmeside: <http://www.finans.dep.no/>.

24.3.3.2 Avgiftsfritaket i mval. § 16 første ledd nr. 2 bokstav a

Etter mval. § 16 første ledd nr. 2 bokstav a skal det ikke betales merverdiavgift av omsetning av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer når de i utenriks fart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer. Fritaket er nærmere avgrenset i forskrift av 23. februar 1970 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 24). Fritaket gjelder alle varer og nærmere angitte tjenester. I forskriften § 9 annet ledd er uttrykket «utenriks fart» presisert til å gjelde luftfartøyer som regelmessig går mellom utenlandske havner eller mellom norsk havn og havn i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen.

Når det gjelder spørsmålet om hva som ligger i begrepet «utenriks fart» i relasjon til luftfartøyer, mener Finansdepartementet at lovteksten og merverdiavgiftslovens prinsipper tilsier at avgiftsfritaket kun knytter seg til de turer flyet tar som reelt sett kan regnes som utenriksflyginger. Dette betyr at det avgjørende for avgiftsplikten for forbruksvarer er om leveransen finner sted i Norge og hva som er flyets neste destinasjon. En leverandør vil kunne levere varen avgiftsfritt i Norge hvor neste destinasjon er en utenlandsk lufthavn. Vilåret for avgiftsfri levering vil derimot ikke være oppfylt dersom leveransen skjer til et fly med neste destinasjon Norge før avgang til utlandet. For flyets faste driftsutstyr må det foretas en skjønnsmessig helhetsvurdering, jf. kravet om «regelmessig» som er oppstilt i § 9 i forskrift nr. 24.

24.4 Om gjeldende regelverk i andre land

24.4.1 Generelt

Etter EUs regelverk er persontransport en avgiftspliktig tjeneste. Ved overgangsregler er det imidlertid fastsatt at medlemslandene kan frita denne type tjenester i overensstemmelse med nasjonal lovgivning. Det fremgår av overgangsbestemmelsen i artikkel 28 nr. 5 i EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv (77/388/EØF) at ved utgangen av den midlertidige perioden skal passasjertransport avgiftsbelegges i avgangslandet for den del av reisen som skjer innen EU. Kommisjonen skal foreslå detaljerte prosedyreregler for Rådet, som må fastsette disse ved enstemmighet. Saken er under behandling, men slike endelige prosedyrer er ennå ikke vedtatt.

Danmark og Irland har benyttet seg av adgan-

gen til å unnta persontransport fra avgiftsplikt. Dette innebærer at det i Danmark og Irland ikke skal beregnes merverdiavgift av vederlaget for flyreisen, men det foreligger heller ikke som hovedregel rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til denne del av virksomheten. Dette tilsvarer rettstilstanden i Norge.

De øvrige medlemslandene i EU har innført avgiftsplikt på persontransport. Flere av disse medlemslandene benytter imidlertid en lavere avgiftssats på vederlaget for persontransport. I Sverige er det redusert avgiftssats på 12 prosent, mens det i Finland og Nederland er redusert avgiftssats på henholdsvis 8 og 6 prosent. I Tyskland er avgiftssatsen på 16 prosent (standardsats). Storbritannia har som eneste land i EU nullsats på personbefordring. I medlemslandene som har valgt å avgiftsbelegge persontransport, skal næringsdrivende som driver persontransport beregne utgående merverdiavgift av vederlaget for transporttjenesten, men disse vil samtidig ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser i virksomheten.

Ved persontransport mellom land i EU, eller fra et medlemsland til et land utenfor EU (tredjeland), avgiftsbelegges i dag ikke tjenesten. Det vil si at ingen av EU-landene i dag avgiftsbelegger utenlandsk persontransport. Dette betyr at det ikke oppkreves merverdiavgift av vederlaget for transporttjenesten ved flyginger i utenriks fart. Uttrykket «utenriks fart» sikter i denne sammenheng både til reiser mellom EU og et tredjeland, og reiser mellom EU-land. Næringsdrivende som utfører disse tjenestene, kan likevel fullt ut trekke fra inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Danmark og Irland, som ikke har avgiftsplikt på persontransport, har også bestemmelser som innebærer at det ikke blir avgiftsbelastning på anskaffelser til utenriks persontransport tilsvarende det som gjelder i Norge.

Etter EUs regelverk skal leveranser av varer bestemt som forsyning, herunder proviantering, til luftfartøyer som hovedsakelig flyr i internasjonal luftfart være fritatt for merverdiavgift. Det samme gjelder ved levering, ombygging, reparasjon, vedlikehold, befraktning og utleie av luftfartøyer, samt levering, utleie, reparasjon og vedlikehold av utstyr som er innebygget i eller anvendes ved utnyttelse av disse luftfartøyer. Det er også her et krav om at fartøyet hovedsakelig opererer i internasjonal trafikk. Dette følger av EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv artikkel 15. Artikkel 15 gjelder i utgangspunktet leveranser for utførsel til land utenfor EU (tredjeland). Men bestemmelsen gjelder også leveranser til bruk i internasjonal transport.

Det synes for øvrig klart at flere av EU-landene,

på nærmere vilkår, anser flyginger mellom lufthavner internt i det enkelte land som ledd i en avgang til utlandet for å være en del av internasjonal luftfart. For så vidt gjelder Danmark vises det til avgjørelse truffet av Told- og Skattestyrelsen 23. august 1994 inntatt i Tidsskrift for skatter og avgifter 1994 854. Det heter her blant annet:

«Told- og Skattestyrelsen har truffet afgørelse om, at fra 1/10 1994 kan der som udenrigsbeholdning medregnes strækningen mellem 2 danske indenrigslufthavne, når billetterne udstedes fra provinslufthavnen via Kastrup til en udenrigsdestinasjon. Det er en betingelse, at der sker et umiddelbart skift fra indenrigsfly til udenrigsfly, at eventuel bagage indcheckes fra start og at genengående boarding card udstedes fra start. Betingelsen om, at der sker et umiddelbart skift kan anses for opfyldt, hvis dette finder sted inden for 24 timer.»

I Sverige er det også slik at den omstendighet at et luftfartøy med mellomlanding i Sverige og endelig utenlandsk destinasjon, på nærmere vilkår, ikke endrer reisens karakter av utenriks fart. Finansdepartementet har videre forstått det slik at flere andre land i EU, på nærmere vilkår, anser slike flyginger i avgiftsmessig forstand for å være en del av internasjonal luftfart.

Det vises også til at taxfreeordningen innen EU ble opphevet fra 1. juli 1999. Frem til denne datoen kunne EUs medlemsland frita varer som ble omsatt fra taxfreebutikker og som ble tatt med i den reisendes personlige bagasje ved fly- eller sjøreise fra et medlemsland til et annet, fra merverdiavgift og særavgifter. Det samme gjaldt varer som ble omsatt til forbruk om bord på et luftfartøy eller skip i passasjertrafikk innen EU-området. Denne muligheten for medlemslandene i EU til å frita varer fra merverdiavgift og særavgifter som selges om bord eller i taxfreebutikker, opphørte 1. juli 1999. Fra dette tidspunkt kan det ikke lenger skje avgiftsfri omsetning av varer i taxfreebutikker eller om bord på luftfartøy eller skip ved reiser internt i EU. For varer som skal forbrukes om bord har det derimot ikke skjedd noen endringer i EUs regelverk. Avgiftsfritaket på merverdi- og særavgiftsområdet gjelder fortsatt for varer som omsettes for direkte forbruk om bord på luftfartøy og skip. Det foreligger imidlertid avgiftsplikt i de tilfeller varene selges til passasjerene om bord for å medbringes videre, selv om varene forbrukes eller kan forbrukes om bord på luftfartøyet eller skipet. Når det gjelder reiser til land utenom EU (tredjeland), har det heller ikke skjedd noen endringer. Omsetning av taxfreevarer og varer som forbrukes om bord fra reiser fra EU-land til tredjeland kan fortsatt skje avgiftsfritt.

Nedenfor gis det en noe mer utfyllende fremstilling over regelverket i Sverige og Danmark.

24.4.2 Sverige

I Sverige er både person- og varetransport avgiftspliktige tjenester. Det er imidlertid forskjellige avgiftssatser. For varetransport er avgiftssatsen 25 prosent (standardsats), mens den for persontransport er 12 prosent. Dette innebærer at et flyselskap som både driver vare- og persontransport, vil ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på innsatsfaktorer brukt i hele virksomheten, samtidig som det skal beregnes utgående merverdiavgift med 25 prosent av vederlaget for frakt av varer (varetransport) og 12 prosent av vederlaget fra passasjerene (persontransport).

I Sverige er det avgiftsfritak for omsetning av luftfartøyer for yrkesmessig vare- og persontransport. Det er også avgiftsfritak ved blant annet ombygging, reparasjon og vedlikehold av slike fartøyer. Disse fritakene gjelder leveranser til bruk i persontransport som er avgiftspliktig i Sverige, slik at disse anskaffelsene uansett ville være omfattet av flyselskapenes fradragsrett. Likevel er fritakene utformet slik at leverandøren av disse varene og tjenestene foretar disse leveransene med nullsats.

Når det gjelder leveranser til luftfartøyer i innenriks fart, skal det i utgangspunktet beregnes merverdiavgift av omsetning av slike leveranser (standardsats). For leveranser av matvarer er det redusert avgiftssats (12 prosent). I Sverige er imidlertid leveranser til flydrivstoff til bruk for luftfartøyer også i innenriks fart fritatt for merverdiavgift på lik linje med leveranser til fly i utenriks fart. Fordi persontransport er avgiftspliktig i Sverige ville flyselskapene som nevnt uansett hatt full fradragsrett for anskaffelse av flydrivstoff.

Ved omsetning av varer i Sverige til luftfartøyer gjelder delvis ulike bestemmelser avhengig av om flyets destinasjon er et land utenom EU (tredjeland) eller om reisen skal gå til et annet EU-land. I forbindelse med opphevelse av taxfreeordningen innen EU fra 1. juli 1999, ble det også gjort visse endringer i svensk lovgivning, blant annet i den svenske merverdiavgiftsloven.

Leveranser av varer til luftfartøyer i tredjelands-trafikk kan skje uten merverdiavgift om varene er bestemt for bruk eller omsetning om bord.

Ved leveranser av varer til luftfartøyer som går i EU-intern trafikk, skal leverandørene ikke beregne merverdiavgift i tilfeller hvor varene er bestemt for bruk om bord på flyet. Med bruk om bord menes at varen anvendes for flyets behov eller er bestemt for servering om bord. Ved leveranser av varer som er

bestemt for salg om bord til passasjerene, skal det imidlertid beregnes merverdiavgift. Det gjelder her unntak. Leverandørene skal ikke beregne merverdiavgift av «livsmedel» (matvarer, drikkevarer og andre varer som er bestemt for å kunne fortæres av mennesker) med unntak av alkohol- eller tobakksvarer.

24.4.3 Danmark

I Danmark faller persontransport utenfor avgiftsområdet, mens varetransport faller innenfor med full avgiftssats (25 prosent). Danmark har i likhet med Norge kun en generell merverdiavgiftssats. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift av vederlaget for passasjerbefordringen, samtidig som det som hovedregel heller ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. For varetransport skal det beregnes utgående merverdiavgift med 25 prosent, men det gis samtidig fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til denne del av virksomheten. Dette betyr at de transportører som både driver vare- og persontransport, som i Norge, må foreta fordeling i forhold til fradragsretten for inngående merverdiavgift.

I Danmark er det avgiftsfritak for omsetning av luftfartøyer for yrkesmessig vare- og persontransport og blant annet reparasjon og vedlikehold av disse. Disse reglene betyr at leverandørene vil ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine vareinnkjøp, men de skal ikke beregne utgående merverdiavgift på omsetningen.

Når det gjelder leveranser til luftfartøyer i innenriks fart, eksempelvis flydrivstoff og catering, skal det beregnes merverdiavgift med full avgiftssats.

Også Danmark har bestemmelser som innebærer at det ikke blir merverdiavgiftsbelastning på anskaffelser til bruk i utenriks passasjertransport. I likhet med Sverige likestiller Danmark visse tilslutningsflyginger internt i Danmark som ledd i en utenriksflyging, med utenriks fart, jf. ovenfor.

24.5 Luftfartskonkurranseutvalget

Ved behandlingen av St.prp. nr. 53 (1998–99) Miljøavgifter på drivstoff til luftfarten mv. – endringer i statsbudsjettet for 1999, understreket finanskomiteens flertall betydningen av forutsigbare rammebetingelser for flyselskapene. Finanskomiteens flertall foreslo i Innst. S. nr. 163 (1998–99) at:

«... Regjeringen setter ned et hurtigarbeidende utvalg som skal se på de økonomiske konkur-

ranseforholdene ved lufttransport både internasjonalt og nasjonalt. En bør i denne sammenheng legge til grunn de regler og føringer som internasjonale avtaler og konvensjoner pålegger Norge og luftfartsnæringen. Flertallet vil understreke betydningen av at det i et slikt hurtigarbeidende utvalg også deltar representanter fra luftfartsnæringen. Regjeringen bes legge frem denne utredningen i forbindelse med statsbudsjettet for 2000.»

Ved stortingsbehandlingen 6. mai 1999 vedtok Stortinget:

«A.

Stortinget ber Regjeringen sette ned et hurtigarbeidende utvalg for å se på de økonomiske konkurranseforholdene ved lufttransport både internasjonalt og nasjonalt.

B.

Stortinget ber Regjeringen legge frem redegjørelse som nevnt i punkt A i forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2000.»

På bakgrunn av vedtak i Regjeringen ble arbeidsgruppen for vurdering av konkurranseforholdene i luftfartsnæringen oppnevnt av Finansdepartementet i juni 1999. I mandatet som ble gitt heter det blant annet:

«Ut fra finanskomiteens uttalelser i Innst. S. nr. 163 (1998–99) og debatten i Stortinget bør arbeidsgruppen konsentrere arbeidet om å vurdere forskjeller i konkurransevilkår, både forskjeller i regelverk og praksis, mellom flyselskaper som bare flyr innenlands og selskaper som flyr både innenlands og til og fra utlandet. Videre bør eventuelle forskjeller i konkurransevilkår for flyselskaper som i hovedsak har sine anlegg og virksomhet i Norge i forhold til flyselskaper som har større deler av sin virksomhet i utlandet vurderes.

Arbeidsgruppen bes vurdere ulike forhold som kan påvirke konkurranseforholdene innen luftfarten, med spesiell vekt på skatte- og avgiftsregler og andre reguleringer. I den grad det blir aktuelt å vurdere endringer i nåværende regelverk som kan påvirke Norges forhold til andre land eller internasjonale organisasjoner bør Utenriksdepartementet konsulteres.

Arbeidsgruppen legger fram foreløpige vurderinger innen 15. august 1999. Gruppens arbeid skal være avsluttet innen utgangen av september 1999.»

Arbeidsgruppen er sammensatt med representanter fra Finansdepartementet, Miljøverndepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Samferdselsdepartementet, Konkurransetilsynet, Luftfartsverket, Flyselskapenes Landsforening og en forsker fra Norges Handelshøyskole.

I tråd med mandatet la arbeidsgruppen frem sine foreløpige vurderinger 17. august 1999. Vurderingene gjelder i hovedsak om de enkelte skatter, avgifter og gebyrer luftfarten står overfor kan bidra til uønskede konkurransevidringer mellom innenlandske og utenlandske flyselskaper. Representantene fra næringen har en annen tolkning av hvilke føringer internasjonale avtaler legger på norsk handlefrihet med hensyn til utformingen av avgifter, samt tolkningen av gjeldende regelverk om merverdiavgift. Etter en gjennomgang av ulike skatter og avgifter har arbeidsgruppen enstemmig i rapporten av 17. august 1999 gitt følgende foreløpige vurdering:

«De norske reglene om skatter, avgifter og gebyrer gjelder likt for både norske og utenlandske flyselskaper i den grad selskapene kommer inn under reglenes virkeområder. Når de allikevel må sies å påvirke de norske selskapene i større grad, er det fordi norske selskaper naturlig nok har en stor del av sin virksomhet i det norske markedet. Dermed har de en større andel av sine flyginger innenlands, og betaler avgifter i samsvar med dette. De skatter, avgifter og gebyrer som pålegges i luftfartssektoren gjør isolert sett at selskaper som har det vesentligste av sin virksomhet i Norge, får økte kostnader i forhold til utenlandske selskaper.»

I den foreløpige rapporten er det uenighet knyttet til om disse kostnadsforskjellene innebærer konkurransevidringer i disfavør av selskaper som har det vesentligste av sin virksomhet i Norge. Flertallet mener at dette kan virke konkurransevridende. Mindretallet (representantene fra Finansdepartementet og Miljøverndepartementet) mener at gruppen så langt ikke har gjort analyser som underbygger en konklusjon om at norske selskaper har rammebetingelser som gjør at det oppstår konkurransevidringer i forhold til utenlandske selskaper.

I St.prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 3.1.2 er det gitt en nærmere omtale av arbeidsgruppens vurderinger, og Regjerings vurderinger. Denne omtalen bygger på arbeidsgruppens foreløpige vurderinger av 17. august 1999. Arbeidsgruppens endelige rapport skal i henhold til mandatet foreligge i månedskiftet september/oktober 1999.

24.6 Høringsinstansenes merknader – luftfart

Lovforslaget ble sendt på høring til berørte bransje- og interesseorganisasjoner, forbund, departemen-

ter og direktorater ved Finansdepartementets brev av 4. mars 1999. Høringsfristen ble satt til 16. april 1999.

Det er mottatt 32 høringsuttalelser. Flere av de instanser som har avgitt høringsuttalelser er positive til forslaget om å oppheve mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d. Det er imidlertid et stort antall av høringsinstansene som går imot forslaget. Disse instansene påpeker at regelverket må søke å oppnå konkurransenøytralitet mellom norske og utenlandske aktører på det norske persontransportmarkedet, men er gjennomgående av den oppfatning at dette ikke oppnås gjennom det fremsatte lovforslaget. Flere av høringsinstansene mener også at forslaget ikke er tilstrekkelig utredet blant annet med hensyn til hvilke konsekvenser det vil få for leverandørnæringen.

Her gis det en forholdsvis kort omtale av høringsinstansenes merknader på luftfartssiden. Dette skyldes at en rekke av innspillene ikke bare gjelder merverdiavgiftsregelverket, men generelt rammebetingelsene for luftfartsnæringen. Det vises i den forbindelse til omtalen i St.prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 3.1.2 hvor det som nevnt er gitt en nærmere omtale og vurdering av rammebetingelsene for luftfartsnæringen.

Høringen på skipsfartssiden er kort omtalt i kapittel 24.7.3 nedenfor.

Flyselskapenes Landsforening (FL) understreker at det er av stor betydning at norske luftfartsselskaper har like konkurransevilkår med utenlandske selskaper, og at også selskapene blir likestilte med hensyn til konkurranseforhold uavhengig av hvor deler av flyflåten er registrert. Det vises til hvilke forutsetninger Stortinget la til grunn om rammevilkårene for næringen da det ble innført fri konkurranse på innenriksruter i Norge. FL uttaler at det er nødvendig å se på den totale avgiftsbelastningen for luftfarten:

«Luftfarten er gjennom takstregulativet og gebyrer den eneste kollektive transportøren som finansierer all infrastrukturen i tilknytning til virksomheten. Vi vil også vise til sete avgiften, og at vi fra 01.01.99 også vil betale betydelige beløp til CO₂ – avgifter på innenlandstrafikk. I motsetning til annen kollektiv persontrafikk mottar heller ikke selskapene subsidiering over offentlige budsjetter. For FL opplever vi det derfor som et paradoks når departementet skriver at luftfart er særdeles gunstig behandlet i forhold til spesielt tog og buss. Etter FLs syn kan ikke departementet se den avgiftsbelastning dette lovforslaget medfører, isolert fra den totale avgiftsmengden som norsk luftfart er pålagt.

Det departementet her har gjort, er at en har tatt for seg den ene avgiftsformen der luftfarten er gunstig behandlet, uten å se på det totale avgiftsbildet som da ville vist det motsatte av det departementet her beskriver.»

FL mener at forslaget ikke vil bidra til å oppnå konkurransenøytralitet mellom norske og utenlandske aktører på det norske persontransportmarkedet. Ved å innføre avgiftsplikt på leveranser av varer og tjenester til bruk for utenlandske fly, vil disse fortsatt ha større muligheter for å foreta anskaffelser i utlandet enn det selskaper med hovedvirksomhet i Norge har. FL går imot forslaget, og foreslår at det gis et generelt avgiftsfritak for leveranser til bruk for norskregistrerte fly. Dette for å motvirke uheldige virkninger av dagens regler. FL foreslår dessuten at det nedsettes en arbeidsgruppe som vurderer spørsmålet i lys av luftfartens totale avgiftsbelastning, der forholdet til konkurransenøytralitet drøftes og forslaget og eventuelle alternative løsninger får en grundigere gjennomgang i forhold til internasjonale forpliktelser.

Om forholdet til internasjonale forpliktelser uttaler FL:

«FL finner det videre overraskende at Finansdepartementet i samråd med Samferdselsdepartementet konkluderer med at tilslutningskabotasje kan ilegges merverdiavgift. FL vil her minne om at det strider klart mot internasjonale avtaler Norge har ratifisert, jfr. ICAO's resolusjon, EU's sjette avgiftsdirektiv, bilaterale avtaler mellom Norge og andre land. FL vil derfor be Finansdepartementet vurdere nøye hvilke konsekvenser dette kan få, for eksempelvis hvis Norge i strid med disse avtalene avgiftsbelegger drivstoff og catering.»

Braathens ASA mener at det er flere regler i merverdi- og investeringsavgiftsloven som virker konkurransevridende til ulempe for selskaper med liten andel utenrikstrafikk og som har sine baser mv. i Norge. Det vises til reglene i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d og mval. § 16 første ledd nr. 2 bokstav a med tilhørende avgrensningsforskrift. Etter *Braathens ASA*s mening er det klart at flyselskaper med stor andel virksomhet i utlandet og flyselskaper med stor andel utenrikstrafikk fra Norge, vil tilpasse seg disse reglene. Dette innebærer at disse aktørene vil få en langt lavere avgiftsbelastning for flyginger i Norge enn eksempelvis *Braathens ASA* og andre selskaper som i hovedsak opererer i Norge. *Braathens ASA* mener videre at reglene om fradragsrett for inngående merverdiavgift virker konkurransevridende både for kostnader selskapene

har i utlandet hvor de ikke har noen avgiftsbelastning, og for kostnader selskapene har i Norge som følge av ulik fradragsrett for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser. Når det gjelder investeringsavgiften som er en særnorsk avgift, vises det til at denne virker konkurransevridende for norske aktører i en internasjonal bransje. Investeringsavgiften er i realiteten en begrensning i fradragsretten.

Ifølge *Braathens ASA* gir dagens regelverk et klart incitament til å drive økonomitanking. Dersom forslaget blir vedtatt, vil dette ytterligere forsterkes. Det er uheldig at Finansdepartementet i høringsnotatet legger til grunn at det i kun begrenset utstrekning vil være mulig å drive økonomisk tanking. Dette er etter selskapets mening ikke riktig.

Braathens ASA mener at økonomiske beregninger som selskapet har foretatt, viser at dersom Finansdepartementets forslag blir vedtatt, vil det fortsatt være en betydelig konkurransevridning i disfavør av selskapet. Det vises til at dersom selskapets forslag om at det gis et generelt avgiftsfritak for leveranser til luftfartøyer, vil man unngå konkurransevridninger.

Braathens ASA uttaler at Finansdepartementets håndtering av spørsmålene om konkurransevridning, sett i lys av den tid som har gått siden luftfarten ble liberalisert, ikke er skjedd på en tilfredsstillende måte. Finansdepartementet har vært klar over spørsmålene i en årrekke uten å ha foretatt seg noe. Når *Braathens ASA* vurderer å flagge ut, blir det fremsatt et forslag som må anses som et hastverksarbeid hvor bare en ubetydelig del av konsekvensene blir belyst. Forslaget vil medføre at det fortsatt vil være store forskjeller mellom aktørene. *Braathens ASA* fraråder derfor at forslaget fremmes, men at regelverket i stedet endres i samsvar med selskapets forslag. Det vises ellers til at selskapet i 1999 har budsjettert med samlede avgifter på mer enn 1 500 millioner kroner, mens de i 1993 var på ca. 670 millioner kroner. I 1999 utgjør avgifter for *Braathens ASA* relatert til innenriks persontransport 31 prosent av innenriks passasjerinntekter, mens tilsvarende tall i 1993 var 24 prosent. *Braathens ASA* uttaler:

«Etter hva vi kjenner til er det ingen andre land som har tilsvarende høy avgiftsbelastning på personbefordring med fly. I land det er naturlig å sammenligne oss med, utgjør avgiften 15–20% av passasjerinntektene. Etter hva vi kjenner til er avgiftene i % av innenlands passasjerinntekter 7–8 prosentpoeng lavere hos SAS. Dersom vårt avgiftsnivå hadde vært 25% og ikke 31% ville den årlige avgiftsbelastningen vært ca. 260 mill kroner lavere.

Vi håper departementet ser at Braathens ikke kan leve med en avgiftsbelastning som er så høy, særlig tatt i betraktning at de største og viktigste konkurrentene har en langt lavere avgiftsbelastning.»

SAS peker på at norske aktører, etter avreguleringen av luftfartsmarkedet i Europa som ble fullført 1. april 1997, konkurrerer med utenlandske aktører i hele markedet i og til/fra Norge. For at SAS skal kunne konkurrere med utenlandske selskaper på like vilkår, er det avgjørende at rammevilkårene ikke favoriserer utenlandske flyselskaper. Slike regler vil kunne stride mot EØS-avtalen, og vil også medføre at selskapets trafikksystem internasjonalt vil bli skadelidende. Det er en svakhet ved det norske regelverket at passasjerer som reiser fra en norsk lufthavn til eksempelvis Gardermoen, for så å reise direkte videre til utlandet, anses ikke tilslutningsreisen å være ledd i en internasjonal reise. SAS mener at det er en integrert del av en internasjonal reise som utføres, også den nødvendige tilslutningstransport i Norge. Det vises videre til at det er få destinasjoner i Norge som forsvaret direkte ruter til utenlandske lufthavner, og at nye flyselskaper i dette markedet starter direkte flygninger til/fra Norge på marginale ruter. Det er derfor viktig at myndighetene ikke forverrer situasjonen for norske aktører på dette markedet. SAS mener også at det er viktig at Finansdepartementet ser helheten når det gjelder skatte- og avgiftstrykket for de ulike bransjer. Luftfarten er den eneste form for kollektiv transportform som finansierer all infrastruktur selv, slik at det ikke kan foretas sammenligning med andre transportformer, eksempelvis tog og buss.

Om forholdet til internasjonale avtaler uttaler SAS blant annet:

«SAS mener at ICAO's resolusjon er i tråd med inngåtte luftfartsavtaler som Norge har med andre land og gjeldende regler innen EU. Dette understøttes ved artikkel 15 nr. 6 (eksport bestemmelse) i det sjette avgiftsdirektiv hvor det fremgår at «hovedsakelig flyver i udenrikstrafikk...», eller som den engelske teksten definerer hva som anses eksport «chiefly on international routes».

SAS mener foranstående regler som gjelder internasjonal luftfart må forplikte Norge. En må i denne sammenheng ta utgangspunkt i hvilke rettigheter/forpliktelser et utenlandsk flyselskap vil ha ved å utøve virksomhet på norsk innenriks som ledd i internasjonale flygninger. Dersom Norge tillegger internasjonale avtaler konfirmitet, er det på det rene at utenlandske flyselskaper ikke er forpliktet å svare merverdiav-

gift ved kjøp av fuel, catering og andre varer/tjenester i Norge. Dette vil gjelde selv om Finansdepartementet opphever MVAL § 16, 1. ledd littera d. SAS vil i denne sammenheng også vise til St.meld. nr 40 1993/94 om Medlemsskap i den Europeiske Union side 274 punkt IV hvor det fastslås: «Norge kan i overensstemmelse med EF-regelverket, fortsatt anvende nullsats ved salg, utleie, reparasjon og vedlikehold av fly til bruk i innenriks trafikk når disse benyttes av flyselskaper som hovedsakelig driver internasjonal trafikk». Sammenholdt med EU's sjette merverdiavgiftsdirektiv, ICAO's resolusjon og bilaterale luftfartsavtaler mener SAS det fremstår med tyngde at Norge ikke kan avgiftsbelegge internasjonal lufttransport, selv om man utfører flyvninger på innenriks nettet.»

SAS mener at dagens regelverk er konkurransevidende, men peker på at en i dag har mulighet til å sikre nøytralitet ved å registrere luftfartøyer i utlandet. SAS er av den oppfatning at nøytralitet ikke oppnås gjennom det forslag som er fremsatt. SAS uttaler i sine avsluttende merknader:

«SAS er enig i at regler som sikrer konkurranse- og nøytralitet må være retningsgivende. SAS er uenig i departementets forslag slik som det foreligger. Det må etter vår oppfatning tas hensyn til de bilaterale avtaler som Norge har inngått samt ICAO's resolusjoner være grunnlag for å innta en noe mer nyansert holdning til de problemstillinger SAS har presentert. Inntil det foreligger et regelverk som belyser alle aspekter ved dette bør det etter SAS' syn ikke foretas endringer i eksisterende regler. For å motvirke uheldige virkninger kan departementet rette opp dette ved å gjøre gjeldende et generelt fritak også for norsk registrerte fly.

SAS foreslår forøvrig at det nedsettes et utvalg som belyser alle sider ved internasjonal lufttransport, herunder konkurransevidning mellom aktørene, totale skatte- og avgiftsnivå for luftfarten sammenlignet med andre former for transport virksomhet. Det bør i denne sammenheng også tas tilbørlig hensyn til de spilleregler som internasjonale avtaler og konvensjoner pålegger Norge og bransjen. I utvalget bør det etter SAS' syn være representanter både fra myndigheter og næringen.»

Selskapene *Color Air AS*, *Widerøe's Flyveselskap ASA* og *Norwegian Air Shuttle AS* går også imot Finansdepartementets forslag, og mener at det vil ha en rekke utilsiktede virkninger for næringen.

Norsk Petroleumsinstitutt (NP) mener at forslaget vil få klart negative konsekvenser for oljeselskapene. Forslaget vil kunne bidra til ytterligere vridninger av drivstoffleveranser fra norske til uten-

landske selskaper. NP kan ikke gå inn for forslaget uten at det foretas en bredere vurdering av konsekvensene for leverandørsiden, der det også må tas hensyn til det totale avgiftsnivået.

Samferdselsdepartementet slutter seg til forslaget.

Nærings- og handelsdepartementet er enige i at like konkurransevilkår for alle type luftfartøyer, uavhengig av registreringsland, bør oppnås ved at leveranser til innenriks luftfart avgiftsbelegges, mens fritaket opprettholdes for leveranser til utenlandsk luftfart.

Forsvarsdepartementet uttaler at det for Forsvaret vil være en klar beredskapsmessig fordel at flest mulig store fly er på norsk register. Tiltak som gjør det attraktivt for flyselskaper å registrere sine norske fly i norsk register, vil derfor være gunstig for Forsvaret.

Skattedirektoratet anser at fritaket i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d gjelder uavhengig av fritaket i § 16 første ledd nr. 2 bokstav a. Fritaket for utenlandske skip og luftfartøyer er etter Skattedirektoratets syn derfor ikke begrenset til å gjelde i den grad det utenlandske skipet eller luftfartøyet går i utenriks fart. Skattedirektoratet påpeker at forholdet tidligere er vurdert av en særskilt nedsatt arbeidsgruppe og av Skattedirektoratet. Skattedirektoratet sluttet seg den gang til arbeidsgruppens tilråding om å foreta en begrensning av fritaket i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d. Det foreliggende forslag går således lenger enn arbeidsgruppens. Begge alternativer vil imidlertid etter Skattedirektoratets mening motvirke konkurransevidningen ved leveranser til henholdsvis norske og utenlandske skip og fly som ikke opererer i utenriks fart.

Konkurransetilsynet påpeker at det er sannsynlig at økonomitanking kan bli utbredt innen luftfarten. Flyselskap som trafikkerer ruter i og til og fra Norge, kan trafikere en innenriksrute med drivstoff kjøpt i utlandet hvis samme fly trafikkerer en innenriksrute i forlengelsen av en utenriksrute. Med dagens rutemønster blant flyselskapene, vil SAS sannsynligvis ha det største potensialet til å drive økonomitanking. Konkurransetilsynet mener at de negative konkurransemessige virkninger av økonomitanking som kan følge av forslaget, vil bli mindre enn de negative virkninger av dagens regler. Forslaget vil etter Konkurransetilsynets oppfatning av den grunn føre til mer effektiv ressursbruk. Konkurransetilsynet slutter seg derfor til forslaget.

24.7 Finansdepartementets vurderinger og forslag

24.7.1 Konkurransevidninger i luftfarten/ arbeidet med generell avgiftsplikt på tjenester

Merverdiavgift er en alminnelig omsetningsavgift som har til formål å avgiftsbelegge endelig forbruk av varer og visse tjenester i Norge. Endelig forbruk etter merverdiavgiftssystemet skjer hvor en privat person eller en næringsdrivende/offentlig virksomhet som ikke driver avgiftspliktig virksomhet, blir belastet merverdiavgift ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester. Dette innebærer at den endelige avgiftsbelastningen dels skjer hvor private foretar kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester og dels hvor ikke avgiftspliktige næringsdrivende foretar slike kjøp. Dette gjelder eksempelvis for virksomheter i transportnæringen som driver persontransport. Disse næringsdrivende blir belastet med merverdiavgift av sine anskaffelser i persontransportvirksomheten, ettersom persontransport faller utenfor avgiftsområdet og således ikke generelt har anledning til å trekke fra inngående merverdiavgift på innsatsfaktorene brukt i virksomheten.

Enkelte næringsdrivende har en spesiell gunstig posisjon etter merverdiavgiftssystemet. Dette er næringsdrivende som omsetter bøker, aviser og visse tidsskrifter. Slike næringsdrivende kan trekke fra inngående merverdiavgift på alle sine anskaffelser til virksomheten, samtidig som de ikke behøver å legge utgående merverdiavgift på sin omsetning. Dette omtales gjerne som merverdiavgift med nullsats og innebærer en spesiell form for subsidiering av virksomhet gjennom merverdiavgiftssystemet. Lignende fordeler har i et stort omfang luft- og skipsfartsnæringen. En rekke leveranser til slik virksomhet er nullsatset, hvilket betyr at det ikke blir noen merverdiavgiftsbelastning ved anskaffelser av slike varer og tjenester. Næringsdrivende som driver slik virksomhet (persontransport med fly eller skip), trenger ikke å legge utgående merverdiavgift på vederlaget av sine tjenester – eksempelvis flybilletten. I tillegg kan slik virksomhet bli frivillig registrert for virksomhet knyttet til internasjonal luft-/skipsfart.

I forhold til merverdiavgiftssystemet, blir luftfartsnæringen isolert sett gunstig behandlet i forhold til andre næringer i Norge.

I høringsrunden har luftfartsnæringen vist til hvilke forutsetninger Stortinget la til grunn om rammevilkårene for næringen da det ble innført fri markedsadgang på flysektoren internt i EU/EØS. Bransjen har blant annet fremhevet at det er nød-

vendig å se på den totale avgiftsbelastningen for luftfarten, og at det fremsatte forslaget ikke vil bidra til å oppnå konkurransenøytralitet mellom norske og utenlandske aktører på det norske persontransportmarked. Bransjen mener at for å motvirke uheldige virkninger av dagens regler, bør det gis et generelt avgiftsfritak for leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer.

En gjennomgang av den totale skatte- og avgiftsbelastningen i luftfarten blir foretatt i utvalget som ser på konkurranseforholdene i luftfartsnæringen. Regjeringens vurderinger av utvalgets foreløpige innspill er det redegjort nærmere for i St.prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 3.1.2. I denne proposisjonen går det ikke nærmere inn på disse spørsmålene, selv om en rekke av de forhold som er tatt opp i høringsrunden, og som er gjengitt i denne proposisjonen, går mer på de generelle rammevilkårene for luftfarten og dens følger for konkurransesituasjonen.

Finansdepartementet finner i denne proposisjonen likevel grunn til å påpeke at man ikke kan utelukke at dagens merverdiavgiftsregelverk kan bidra til uønskede tilpasninger. Det vises her til at dagens merverdiavgiftsregelverk innebærer at leveranser av flydrivstoff og andre forsyninger til bruk i innenlands persontransport blir endelig belastet merverdiavgift. En slik rettstilstand vil medføre at flyselskaper med et godt utbygd rutenett i landene nær Norge har bedre muligheter for å drive eksempelvis økonomitanking i utlandet enn selskaper som har få eller ingen utenlandsflygninger. Tilsvarende problemstilling gjelder i forhold til CO₂-avgiften.

Finansdepartementet vil på den annen side påpeke at dagens rettstilstand med selektive fritak innenfor persontransportområdet er uheldig. Det er på det rene at virksomheter som driver personbefordring med fly og skip, isolert sett i forhold til merverdiavgiftsregelverket, nyter godt av flere særregler som ikke andre transportformer har fordeler av. Luftfarten er derfor på enkelte områder mer gunstig behandlet i merverdiavgiftsregelverket enn eksempelvis jernbanetransport. Det er f.eks. merverdiavgift på kjøp av tog, mens det ikke er merverdiavgift på kjøp av fly. Det vises her også til St.prp. nr. 67 (1998–99) Omprioriteringer og tilleggsbevilgninger på statsbudsjettet 1999 kapittel 3.11, hvor det er uttalt at Regjeringen vil vurdere merverdiavgiftsbelastningen for jernbanetransport med sikte på mest mulig konkurransenøytralitet i forhold til andre transportformer, og at man vil legge frem saken for Stortinget på en egnet måte.

Et viktig krav til et moderne merverdiavgiftssystem er at det skal virke mest mulig nøytralt i for-

hold til de ulike aktørene i markedet. Merverdiavgiften bør således ikke føre til en annen tilpasning enn den som hadde funnet sted uten avgift. Etter Finansdepartementets mening er det som et utgangspunkt to veier å gå for å gjøre merverdiavgiftssystemet mest mulig nøytralt innenfor persontransportsektoren. Enten den vei de fleste andre land i Europa har valgt, nemlig å innføre merverdiavgift på persontransport. For persontransport vil fradragsretten for inngående merverdiavgift bety at en rekke av de fortolkningsproblemer som dagens regelverk innebærer vil forsvinne. Incitamentet til økonomitanking som følge av merverdiavgiftsregelverket, vil også bortfalle.

Den andre veien å gå for at merverdiavgiften skal være mest mulig konkurransenøytral på dette området, er å innføre en ordning med nullsats. Det vil bety at alle anskaffelser til bruk i persontransport ikke pålegges merverdiavgift. Dette er en ren subsidiering av slik virksomhet gjennom merverdiavgiftssystemet i forhold til tilnærmet all annen virksomhet i landet. En slik eventuell subsidiering bør skje over budsjettets utgiftsside og ikke indirekte ved å redusere statens inntektsgrunnlag. I tillegg vil et slikt system med ren nullsats i persontransportsektoren medføre et betydelig provenybortfall, anslagsvis årlig på i størrelsesorden 1,5–2 milliarder kroner. Et slikt system vil Finansdepartementet fraråde. I en situasjon hvor det vurderes merverdiavgift på persontransport, vil et slikt forslag innebære å gi persontransport nærmest alle fordeler med merverdiavgiftssystemet ved at de får full fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, uten at det må svares utgående merverdiavgift på vederlaget for transporttjenesten. En endring i merverdiavgiftsregelverket i tråd med luftfartsnæringens ønsker, som innebærer at alle leveranser av varer og tjenester til luftfarten blir fritatt for merverdiavgift, kan i tillegg bidra til uønskede konkurransevidninger i forhold til andre transportformer. En slik endring i regelverket vil for øvrig gi et årlig inntektstap for staten i størrelsesorden ca. 300 millioner kroner. Hvis det kun gis fritak for merverdiavgift ved leveranser av flydrivstoff også til bruk innenriks, vil provenytapet for staten årlig være på ca. 110 millioner kroner.

Eventuelle endringer i merverdiavgiftsloven i forhold til regelverket om persontransport må etter Finansdepartementets mening ses i en bredere sammenheng, og det er naturlig å se det i forbindelse med arbeidet med en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget. Det vises til omtalen av merverdiavgiftsreformen som er gitt i St.meld. nr. 1 (1999–2000) Nasjonalbudsjettet 2000 kapittel 4.2.

24.7.2 Behov for å klargjøre omfanget av avgiftsfritaket for leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer

Etter mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d skal det ved omsetning av varer og tjenester til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer ikke betales merverdiavgift. Det samme gjelder ved levering av varer og nærmere angitte tjenester til bruk for skip over en viss størrelse og luftfartøyer når de i utenriks fart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer, jf. mval. § 16 første ledd nr. 2 bokstav a. Det er imidlertid blitt reist tvil om omfanget av avgiftsfritaket for leveranser av varer og tjenester til bruk for utenlandske luftfartøyer. Spørsmålet som er blitt stilt, er om avgiftsfritaket for utenlandske luftfartøyer er begrenset til å gjelde leveranser av varer og tjenester til bruk for fartøy i utenriks fart, eller om det gjelder uavhengig av om fartøyet trafikkerer i Norge eller utlandet. Dersom det siste tolkningsalternativ legges til grunn, vil det foreligge en konkurransevidning mellom utenlandske og norske luftfartøyer, ettersom anskaffelser av samme art til norske luftfartøyer bare vil være avgiftsfrie i den utstrekning de benyttes i utenriks fart.

Som det fremgår av kapittel 24.2 ovenfor, har Finansdepartementet etter å ha forelagt spørsmålet for Regjeringsadvokaten foretatt en nærmere vurdering av rettstilstanden på dette området, og i den forbindelse gitt en fortolkningsuttalelse om forståelsen av gjeldende regelverk. I fortolkningsuttalelsen er det særlig tatt stilling til tolkningen av mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d i relasjon til luftfartøyer. Departementet mener at avgiftsfritaket i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d ikke kan tolkes slik at det gjelder for leveranser til utenlandsregistrerte luftfartøyer i innenriks fart, men må begrenses til luftfartøyer i utenriks fart. Etter departementets mening er det avgjørende for avgiftsplikten for leveranser til bruk for luftfartøyer med andre ord hva som er fartøyet's fartsområde. Luftfartøyet's registreringsnasjonalitet har i denne sammenheng ingen betydning. Det vises også her til at flere leverandører til flyselskapene i den senere tid har fremsatt krav om påstått for mye betalt merverdiavgift for leveranser til utenlandsregistrerte luftfartøyer som er benyttet i trafikk i Norge. Dette viser etter departementets oppfatning at også bransjen inn- til nylig har hatt en slik forståelse av avgiftsfritaket.

Finansdepartementets forståelse av regelverket bestrides av luftfartsnæringen. Dersom bransjens tolkning legges til grunn om at avgiftsfritaket gjelder generelt for leveranser til bruk for utenlandsregistrerte luftfartøyer, også hvor fartøyer trafikkerer i Norge, vil det medføre en betydelig konkurran-

sevidning til skade for operatører med norske luftfartøyer. En slik tolkning av bestemmelsen kan blant annet innebære at et flyselskap som har flyflåten sin registrert dels i Norge, dels i utlandet, kan oppnå avgiftsfrie leveranser av flydrivstoff ved å foreta innenlandsflygninger med de utenlandsregistrerte flyene, mens det på de norskregistrerte flyene på vanlig måte skal beregnes avgift. En slik rettstilstand ville vært uholdbar, og departementet mener det er ønskelig med en lovendring for å få presisert rettstilstanden slik at det ikke kan være noen tvil om forståelsen av regelverket. Departementet peker også på at den lovtekniske behandlingen er uheldig etter dagens regelverk.

Finansdepartementet fremsetter på denne bakgrunn lovforslag om at det gjøres endringer i mval. § 16, slik at det klart fremgår av bestemmelsens ordlyd at det kun er leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer i utenriks fart som er avgiftsfrie. Forslaget har til hensikt å være en klargjøring av rettstilstanden om at det avgjørende for avgiftsplikten for slike leveranser er hva som er luftfartøyet's fartsområde. Det har ingen betydning i denne sammenheng om flyselskapene er norske eller utenlandske, eller om luftfartøylene er norsk- eller utenlandsregistrerte. Dersom luftfartøyet går i utenriks fart er vilkåret for avgiftsfri levering oppfylt. Dersom luftfartøyet derimot går i innenriks fart skal leveransene avgiftsbelegges på vanlig måte. Det vil som følge av dette lovforslaget være nødvendig med en gjennomgang av forskrift av 23. februar 1970 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 24) og bestemmelsene om legitimasjonsregler for omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. gitt i forskrift av 31. juli 1970 (forskrift nr. 35). Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks.

Når det gjelder hva som nærmere ligger i begrepet «*utenriks fart*», vil det avgjørende være, etter forslaget til en ny bestemmelse om leveranser til bruk for luftfartøyer i forhold til forbruksvarer, om leveransen finner sted i Norge og hva som er luftfartøyet's neste destinasjon. Et oljeselskap vil kunne levere flydrivstoff avgiftsfritt i Norge hvor neste destinasjon er utlandet. Vil kåret for avgiftsfri levering vil derimot ikke være oppfylt hvor det tankes på luftfartøyet med neste destinasjon i Norge før avgang til utlandet. En tilsvarende avgrensning er gitt i forhold til CO₂-avgiften på leveranser av flydrivstoff til luftfartøyer i innenriks fart. For flyets faste driftstilbehør må det derimot foretas en skjønnsmessig helhetsvurdering, jf. kravet om «*regelmessig*» som er oppstilt i § 9 i forskrift av 23. februar 1970 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 24).

Luftfartsnæringen hevder at det er i strid med internasjonale avtaler som Norge er forpliktet av, å avgiftsbelegge internasjonal lufttransport selv om man utfører flyginger på det norske innenriksnettet (kabotasjeflyginger).

Det dreier seg i dette tilfellet om en presisering av gjeldende rett, og Finansdepartementet kan ikke se at denne presiseringen kommer i noen annen stilling enn dagens regelverk i forhold til internasjonale avtaler på området. Det vises her også til at dette regelverket har stått uendret siden 1970. Videre at avgiftsreglene i eksempelvis Danmark langt på vei er like de norske. Det vises dessuten til St.prp. nr. 53 (1998–99) Miljøavgifter på drivstoff til luftfarten mv. – endringer i statsbudsjettet for 1999, hvor det er lagt til grunn at de bilaterale luftfartssavtalene Norge har inngått med en rekke andre land ikke anses å ha relevans for noen form for leveranser til bruk i kabotasjeflyging internt i Norge.

Finansdepartementet har merket seg at flere land i EU, på nærmere vilkår, anser flyginger mellom lufthavner internt i det enkelte land som ledd i en avgang til utlandet, for å være en del av internasjonal luftfart. Det vises til omtalen i kapittel 24.4 ovenfor. Departementet vurderer på denne bakgrunn å endre forskrift nr. 48 slik at den frivillige registreringen, på nærmere vilkår, også skal omfatte virksomhet knyttet til flyginger internt i Norge som ledd i avgang til utlandet. Dette vil i så fall bety at flyselskapene som er frivillig registrert, på nærmere vilkår kan gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på innsatsfaktorer til virksomheten som også knytter seg til flyginger internt i Norge som står i direkte forbindelse med utenlandske flyreiser. Et slikt eventuelt forslag til endring i forskrift nr. 48 vil på vanlig måte bli sendt på alminnelig høring.

24.7.3 Avgiftsfritaket for leveranser av varer og tjenester til bruk for skip

Finansdepartementet foreslår ingen endringer i mval. § 16 for så vidt gjelder reglene om leveranser av varer og tjenester til bruk for skip. Det er flere forhold som etter departementets mening taler for dette.

Flere av høringsinstansene har gjort gjeldende at forslaget er mangelfullt utredet og begrunnet på skipsfartsområdet. Nærings- og handelsdepartementet (NHD) peker blant annet på at forslaget kan få virkninger for godstransport med utenlandske skip og cruisevirksomheten. Disse vil ifølge NHD i større grad enn tidligere kunne komme til å foreta innkjøp i utenlandske havner, noe som kan medføre reduksjon i leveranser for norske leverandører.

Fiskeridepartementet (FID) mener også at forslaget i liten grad belyser konsekvensene for utenlandske og norske fiskefartøyer, samt for norsk fiskeindustri og leverandørnæringen. FID mener også blant annet at begrepet «*utenriks fart*» er et for vagt kriterium. Skattedirektoratet gjør for sin del oppmerksom på at forslaget vil få avgiftsmessige konsekvenser for blant annet utenlandske marinefartøyer og fiske- og fangstfartøyer. Flere av bransjeorganisasjonene har også innvendinger mot forslaget. Gjennomgående er disse av den oppfatning at forslaget ikke er godt nok utredet med hensyn til hvilke konsekvenser det vil få for næringen.

I høringsnotatet ble det foreslått at endringen/presiseringen også skulle omfatte leveranser til bruk for skip siden det gjennomgående er gitt tilsvarende regler for skip som for luftfartøyer. Bakgrunnen for lovforslaget var imidlertid først og fremst at det forelå et behov for å få presisert rettsstillingen for leveranser til luftfartøyer. På bakgrunn av innvendingene i høringsrunden, ser Finansdepartementet at det er behov for en nærmere gjennomgang av konsekvensene et slikt forslag eventuelt vil få for skipsfarts- og leverandørnæringen. Det synes heller ikke å være et slikt behov for endring/presisering av regelverket for leveranser til utenlandske skip i innenriks fart som er tilfelle for luftfartøyer. NHD har i sin høringsuttalelse pekt på dette forhold. Fiskeri- og Havbruksnæringens Landsforening har også understreket at utenlandske fiskefartøyer ikke oppleves som konkurrenter til norske fartøyer, men snarere som et viktig bidrag til aktiviteten til den samlede norske fiskerinæring.

Finansdepartementet vil dessuten peke på at spørsmålet om omfanget av avgiftsfritaket for leveranser av varer og tjenester til bruk for utenlandske skip, er mer komplisert enn for leveranser til luftfartøyer. Det vises her til at dette fritaket også gjelder leveranser til bruk for utenlandske skip i godstransport samt fiskefartøyer. Ved leveranser til tilsvarende norske fartøyer, vil disse uansett ha fradragsrett for inngående merverdiavgift fordi dette er avgiftspliktig virksomhet også i Norge.

Når det gjelder leveranser av varer og tjenester til passasjerskip, er det også klart at det etter forvaltningspraksis er akseptert at et passasjerskip som er utklart for utenlandsk havn, anses å være i utenriks fart selv om det underveis gjør en eller flere anløp i norsk havn før destinasjon i utlandet. Det er imidlertid en betingelse at formålet med anløp i norsk havn er å gi anledning til påstigning av nye passasjerer som skal til utlandet, det vil si at det ikke tillates anløp i norske havner som ledd i ordinær rutetrafikk av passasjerer internt i Norge. Det

er derfor behov for en nærmere gjennomgang av begrepet «utenriks fart» i forhold til skip.

På denne bakgrunn tar Finansdepartementet ikke sikte på å endre loven for så vidt gjelder leveranser til bruk for skip.

24.7.4 Lovteknisk plassering

Presiseringen i mval. § 16 av avgiftsfritaket for leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer kan lovteknisk gjøres på flere måter. Presiseringen kan gjøres ved at det gis en ny bestemmelse i mval. § 16 om at det ikke skal betales merverdiavgift ved leveranser av varer og tjenester til bruk for luftfartøyer når de går i utenriks fart. Et annet alternativ er at det i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d presiseres at avgiftsfritaket for utenlandske luftfartøyer ikke gjelder dersom fartøyet går i innenriks fart.

Finansdepartementet ser at dagens lovtekniske løsning er uheldig. Videre er departementet av den oppfatning at det ikke nødvendigvis gjør seg gjeldende de samme hensyn for leveranser av varer og tjenester til bruk for skip som leveranser til bruk for luftfartøyer. Departementet er derfor kommet til at presiseringen av rettstilstanden for leveranser til luftfartøyer ikke bør behandles i samme rettsregel som leveranser til skip. Det foreslås derfor at leveranser til bruk for luftfartøyer tas inn i en ny bestemmelse i mval. § 16 første ledd nr. 3. Bestemmelsene i mval. § 16 første ledd nr. 1 bokstav d og

nr. 2 bokstav a vil etter forslaget kun omfatte leveranser til skip.

Lovforslaget medfører også behov for endring i mval. § 63 første ledd første punktum. Denne endringen er kun av redaksjonell karakter.

Det tas som nevnt sikte på å gjennomgå forskrift av 23. februar 1970 vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. (forskrift nr. 24) og bestemmelsene om legitimasjonsregler for omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet mv. gitt i forskrift av 31. juli 1970 (forskrift nr. 35).

24.8 Økonomiske og administrative virkninger

24.8.1 Provenymessige virkninger

Det er lagt til grunn at forslaget ikke får noen provenymessige virkninger siden det dreier seg om en presisering av rettstilstanden og ikke en materiell endring av regelverket.

24.8.2 Administrative virkninger

Forslaget antas ikke å få noen administrative virkninger.

25 Omtale av saker etter lov av 9. juni 1961 nr. 16 – departementets praksis i 1998

25.1 Innledning og sammendrag

I medhold av lov av 9. juni 1961 nr. 16 avsnitt II kan Finansdepartementet samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet og gevinst ved avhendelse av aksjer skal være fritatt for inntektsbeskatning, eller at gevinsten skal skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak, når avhendelsen er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

Regjeringen la fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om departementets praksis etter omdanningsloven t.o.m. 1996. Senere ettårige orienteringer vil være begrenset og fremmes ikke som egen melding. Regjeringen ga i Ot.prp. nr. 1 (1998–99) en omtale av departementets praksis i 1997. Derfor gis en orientering om praksis i 1998.

Avgjørelsesmyndigheten etter lov av 9. juni 1961 nr. 16 avsnitt II var opprinnelig lagt til Kongen. Ved kgl.res. av 6. februar 1976 ble fullmakt av praktiske grunner gitt til Finansdepartementet. Departementet foreslo i stortingsmeldingen at avgjørelsesmyndigheten på dette området formelt bør legges til Finansdepartementet. I St.meld. nr. 16 (1997–98) side 9 heter det således:

«I samsvar med den praksis som har utviklet seg, antar en at avgjørelsesmyndigheten på dette området formelt bør legges til Finansdepartementet. Dette vil gi en noe enklere behandlingsform og beslutningsprosessen vil fortsatt være under full politisk kontroll. Ved en regelmessig redegjørelse til Stortinget om departementets praksis, vil det også bli parlamentarisk kontroll med praksis.»

Finanskomiteen sluttet seg til departementets vurdering om at fullmakten til å innvilge skatte-

lempning i medhold av omdanningsloven avsnitt II bør legges til Finansdepartementet, jf. Innst. S. nr. 93 (1997–98) kapittel 1.2 på side 2.

En foreslo også at forskriftshjemmelen i lovens avsnitt I § 2 bør endres slik at den uttrykkelig også gjelder overføringer mellom norske aksjeselskaper hvor morselskapet er hjemmehørende i et annet land. En slik endring ville medføre at hjemmelsloven ble direkte overensstemmende med ordlyden i forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerliknede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser av 13. mai 1991 (konsernforskriften) § 1 siste punktum. Finanskomiteen sluttet seg til departementets vurdering, jf. Innst. S. nr. 93 (1997–98) kapittel 2.2 på side 2.

De foreslåtte lovendringer som nevnt ovenfor ble vedtatt ved lov av 18. desember 1998 nr. 44, jf. Ot.prp. nr. 1 (1998–99) og Innst. O. nr. 16 (1998–99).

Fra og med inntektsåret 2000 avløses denne særloven av tilsvarende bestemmelser i ny skattelov kapittel 11.

25.2 Generelt om loven

De alminnelige gevinstbeskatningsregler mv. i Norge har en generell karakter. De gjelder også andre transaksjoner enn vanlige salg, for eksempel ombytting av eierposisjoner, skifte av foretaksform og overføring av aktiva fra ett foretak til et annet. I enkelte slike tilfeller kan beskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i utstrakt grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen. En måte å bøte på dette er å ha *lempningsmekanismer* i skattesystemet.

Slike lempningsmekanismer følger av omdanningsloven. Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i forskrift etter loven, med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter forskriften, og behøver ikke søke lempning i det enkelte tilfelle. Den andre mekanismen er enkeltvedtak om å slippe den vanlige be-

skatningen helt eller delvis ved en planlagt omorganisering. Slike enkeltvedtak må det sendes søknad om til departementet, og søknaden avgjøres av departementet.

Etter omdanningsloven avsnitt I § 2 kan Finansdepartementet samtykke i at næringsaktiva overføres fra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning slik at skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning som nevnt i selskapsskatteloven § 1–1 nr. 1 er morselskap. Det kan settes vilkår for samtykke etter denne bestemmelse. Departementets vedtak i 1998 fastsatt med hjemmel i denne bestemmelsen behandles under kapittel 25.4 nedenfor.

Med hjemmel i foran nevnte bestemmelse har departementet den 13. mai 1991 fastsatt forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser. Forskriften vil bli nærmere omtalt under kapittel 25.3.

I medhold av avsnitt II første til tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet samt aksjer, skal være fritatt fra inntektsbeskatning eller skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Bestemmelsen kan bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Departementets vedtak i 1998 fastsatt med hjemmel i avsnitt II første til tredje ledd behandles under kapittel 25.5 nedenfor.

25.3 Forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser

Med hjemmel i lovens avsnitt I § 2 fastsatte departementet forskrift av 13. mai 1991 nr. 336 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper med ho-

vedsakelig samme eierinteresser (konsernforskriften). Formålet med bestemmelsene er at skattereglene ikke skal hindre en optimal utnyttelse av konsernets ressurser, samtidig som den skattemessige stilling for konsernet som helhet ikke skal endres som følge av interne overføringer. Etter gjeldende regler kan skattyter velge om konsernforskriften skal benyttes ved slike overføringer. Dette fører til asymmetrisk behandling av henholdsvis gevinster og tap fordi forskriften bare påberopes i gevinsttilfellene. I samsvar med komiteens forutsetninger i Innst. O. nr. 40 (1998–99) tar departementet sikte på å fremme forslag om innarbeiding av hovedregler om konserninterne overføringer i skatteloven av 1999. Det vises til omtale under kapittel 25.6.1.

25.4 Praksis etter avsnitt I § 2 i 1998

Det har i 1998 vært tre søknader til behandling etter omdanningsloven avsnitt I § 2, som alle ble innvilget. En sak gjaldt en konsernintern overføring av virksomhet og næringsaktiva fra et aksjeselskap til et nystiftet datterselskap mot aksjer i datterselskapet. Det ble søkt om at overføringen kunne skje mot et vederlag lik skattemessig verdi av det overførte, jf. at konsernforskriften før endringen av 30. desember 1998 krevde at eiendeler overføres til virkelig verdi. Overføring til virkelig verdi ville blant annet medføre at egenutviklet goodwill måtte verdsettes og deles. Dette ville komplisere og fordyre omstruktureringen sterkt. Lempning ble gitt med vilkår om skattemessig kontinuitet, det vil si at erverver må videreføre de skattemessige verdier på de overførte eiendeler, og at de nevnte verdier må videreføres på vederlagsaksjene.

To andre saker, begge innen kraftsektoren, gjaldt også konsernintern overføring av virksomhet i aksjeselskap til flere nystiftede heleide aksjeselskaper mot et vederlag lik skattemessig verdi av det overførte. I den ene saken ble først et interkommunalt selskap med delt ansvar omdannet til aksjeselskap etter forskriften om skattefri omdanning av virksomhet. Det ble satt vilkår om skattemessig kontinuitet som nevnt foran.

25.5 Praksis etter avsnitt II første til tredje ledd i 1998

25.5.1 Generelt om materialet

I gjennomgangen nedenfor er sakene etter lovens avsnitt II første til tredje ledd inndelt i seks grupper. Totalt har det vært 17 søknader til behandling i 1998. Det er 11 saker med implikasjoner over lan-

degrensene, det vil si hvor mer enn ett lands skattesystem er involvert. Disse sakene utgjorde således om lag 65 prosent av samtlige saker behandlet etter avsnitt II i 1998.

25.5.2 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det ervervende selskap

Det er fire saker i denne gruppen. I tre av dem ble skattelempning innvilget, mens en ble avslått. En sak gjaldt overføring av personlig eide aksjer til et nystiftet holdingselskap mot aksjer i holdingselskapet som vederlag. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at en bedret tilgang på kapital isolert sett ikke er en tilstrekkelig lempningsgrunn etter loven.

De øvrige tre sakene i denne gruppen gjaldt omorganiseringer i kraftsektoren. To saker gjaldt overføring av virksomhet i interkommunalt selskap med delt ansvar til aksjeselskap mot aksjer i det ervervende selskap lik skattemessig verdi av det overførte. I den ene saken skulle de ulike delene av virksomheten deretter overføres fra aksjeselskapet til fire nystiftede aksjeselskaper mot aksjer i disse selskapene. Den siste saken gjaldt overføring av eierandeler i et interkommunalt selskap med delt ansvar til aksjeselskap mot vederlag i form av kontanter og aksjer. I alle sakene ble lempning gitt på vilkår om skattemessig kontinuitet, det vil si at erverver må videreføre de skattemessige inngangsverdiene på de overførte eiendelene, og at nevnte verdier må videreføres på vederlaget enten dette ytes i form av aksjer, kontanter, fordring eller annet.

25.5.3 Omdanning fra interkommunalt selskap med delt ansvar til aksjeselskap

Det er innkommet to søknader som gjaldt omdanning fra interkommunalt kraftselskap med delt ansvar til aksjeselskap. Omdanningen skjedde i begge tilfeller i siste halvdel av 1998, og det ble reist enkelte spørsmål knyttet til den nye regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56. Det ble imidlertid ikke truffet noe lempningsvedtak i disse sakene, da omdanningen kunne skje skattefritt etter forskriften om skattefri omdanning av virksomhet.

25.5.4 Transaksjoner med implikasjoner over landegrensene

25.5.4.1 Innledning

Forskriften om skattefri omdanning av virksomhet, og forskriften om skattefri overføring av nærings-

aktiva mellom selskaper med hovedsakelig samme bakenforliggende eierinteresser, så vel som reglene i selskapsskatteloven kapittel 8 om skattefri fusjon og fisjon, er alle i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge.

Det foreligger således behov for å vurdere lempning i medhold av omdanningsloven ved visse omorganiseringer med implikasjoner over landegrensene.

Lempning etter omdanningsloven er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Slik skatteplikt til Norge vil etter internretten gjelde for personlige skattytere som er eller har vært bosatt her, for upersonlige skattytere som er hjemmehørende her eller for skattytere som utøver eller deltar i næringsdrift som drives eller bestyres her i riket, jf. skatteloven § 15.

25.5.4.2 Fusjon og fisjon av selskaper hjemmehørende i utlandet

Tre søknader har vært behandlet og samtykke er gitt i alle. To saker gjaldt fusjon av utenlandske datterselskaper av norske næringsdrivende aksjeselskaper. Som vilkår for unnlatt beskatning av de norske eierselskapene ble fastsatt at fusjonene måtte gjennomføres etter de samme prinsipper som gjelder for fusjon mellom norske selskaper. Dette innebærer blant annet krav om videreføring av de skattemessige inngangsverdier for det overtakende selskap og krav om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene for de norske aksjonærene settes lik skattemessig inngangsverdi på de overførte aksjene. Videre ble det fastsatt at gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt. Dette er i samsvar med etablert praksis i tilsvarende saker.

Den tredje saken gjaldt omstrukturering av et utenlandsk konsern ved fisjon med etterfølgende fusjon. Skattelempning ble innrømmet på samme vilkår som i de to øvrige sakene. Saken er imidlertid spesiell ved at ingen norsk virksomhet var involvert. Aksjene var privat eiet av en fysisk person bosatt i Norge. Vedkommende aksjonær eide en meget liten andel av aksjene, og var således uten innflytelse når det gjelder spørsmålet om fisjon og fusjon skulle gjennomføres. Det at inngangsverdien på de aksjene aksjonæren må gi fra seg overføres til vederlagsaksjene, slik at gevinstbeskatningen utsettes inntil vederlagsaksjene selges, gir et rimelig resultat. Ordlyden i 61-loven er i og for seg ikke til

hinder for at også omstilling i utenlandsk næringsliv med norsk eierinteresse kan medføre lempning. Departementet er likevel kommet til at det normalt ligger utenfor formålet med 61-loven, som er å lette omstilling i norsk næringsliv, å innrømme utsatt beskatning i slike utenlandstilfeller. Avgjørelsen vil derfor ikke danne presedens, men departementet vil vurdere om det er behov for en tilpasning av lepningsregimet for nordmenns private aksjegevinster mv. i utenlandske selskaper, jf. kapittel 25.6.4 nedenfor.

25.5.4.3 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge til selskap/foretak hjemmehørende i utlandet

Det er gitt samtykke til skattelempning i tre saker i denne gruppen. Sakene gjaldt overføring av norskeide aksjer/eiendeler i norske selskaper mot aksjer i det utenlandske kjøperselskapet. Det ble satt vilkår knyttet til de norske selgende aksjonærenes inngangsverdi på vederlagsaksjene. Skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene skal settes lik skattemessig inngangsverdi på de overførte aksjer/eiendeler i det norske selskap på overdragelsestidspunktet, og det er tatt forbehold om full skatteplikt til Norge for fremtidig realisasjon av vederlagsaksjene.

25.5.4.4 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet i selskap hjemmehørende i utlandet med norske eierinteresser

Det har vært fire søknader i denne kategorien, og to av dem ble avslått. Det ene avslaget gjaldt et norsk selskaps salg av aksjer i heleide datterselskaper i Singapore til et nystiftet holdingselskap i Singapore mot aksjer i holdingselskapet. Det andre avslaget gjaldt en søknad på vegne av de norske innehavere av warrants i et amerikansk selskap, som byttet sine warrants til aksjer i samme selskap. Begge søknadene ble avslått fordi de påberopte rasjonaliseringseffekter av salgene ikke ble ansett tilstrekkelige til å oppfylle lovens vilkår.

Skattelempning ble gitt i en sak som gjaldt et norsk selskaps salg av aksjer i et australsk selskap mot kommandittandeler i et norsk kommandittselskap. Det ble satt vilkår om at skattemessig verdi på vederlaget (kommandittandelen) settes lik skattemessig inngangsverdi på de overdratte aksjene på overdragelsestidspunktet.

I den siste saken ble aksjene i et tysk datterselskap eid av et norsk morselskap overført som tingsinnskudd i et annet datterselskap i Tyskland mot

aksjer i det ervervende selskap. Skattelempning ble gitt på vilkår om skattemessig kontinuitet som nevnt foran under kapittel 25.5.4.3.

25.5.4.5 Likvidasjon av selskap hjemmehørende i utlandet

En sak gjaldt likvidasjon av et nederlandsk holdingselskap eid av to norske aksjeselskaper med etterfølgende overføring av selskapets aksjer til et nystiftet norsk holdingselskap organisert som aksjeselskap. Det ble gitt lempning på vilkår om skattemessig kontinuitet, det vil si at erverver må videreføre de skattemessige verdier på de overførte eiendeler, og samlet vederlag må være lik skattemessig verdi av det overførte.

25.6 Departementets vurderinger

25.6.1 Konserninterne transaksjoner

Departementet har utarbeidet et høringsnotat med forslag til visse endringer av reglene. De nye reglene forutsettes å tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2000. En tar sikte på at hovedreglene i konsernforskriften skal innarbeides i skatteloven av 1999 kapittel 11, jf. forutsetningen i Innst. O. nr. 40 (1998–99). Høringsfrist og behandling av høringsuttalelser forventes å medføre at lovforslag kan fremmes rundt årsskiftet eller tidlig i 2000.

25.6.2 Realisasjon til ekstern kjøper

Lempningspraksis i 1998 viser at det fortsatt er behov for en konkret lepningsadgang ved nasjonale transaksjoner mellom uavhengige parter. Slike transaksjoner faller utenfor konsernforskriften. Ved salg av eiendeler mv. til ekstern kjøper mot vederlag i aksjer eller andre eierandeler i kjøperselskapet fortsetter selgeren som medeier i den nye samlede virksomheten. Ved slike transaksjoner tas det ikke likvide midler ut av næringen, og selgeren deltar fortsatt i den nye samlede virksomheten. En har på denne bakgrunn antatt at slike sammenslutninger av virksomheter står i en noe annen stilling enn hvor selgeren helt ønsker å trekke seg ut mot et ordinært vederlag. Etter departementets vurdering bør ikke området for skattefrie overføringer utvides på det nåværende tidspunkt. Utgangspunktet om ordinær gevinstbeskatning ved realisasjon må fastholdes, og unntak fra dette må begrenses til tilfeller hvor det av hensyn til næringsutøvelsen foreligger et kvalifisert behov for lempning.

25.6.3 Skattefri omdanning av virksomhet

Gjennomgangen i kapittel 25.5.3 viser at det ikke har vært noen saker i 1998 hvor det har vært behov for skattelempning i forbindelse med omdanning av virksomhet. Finansdepartementet vil etter revisjonen av konsernforskriften utrede om en skal endre anvendelsesområdet for reglene om skattefri omdanning av virksomhet. Dette arbeidet vil avklare om det bør gis generelle regler om omdanning også av andre foretakstyper enn de som omfattes av omdanningsforskriften slik den nå lyder.

25.6.4 Transaksjoner over landegrensene

Departementets praksis i 1998 viser at det foreligger lempningsbehov for alle typer transaksjoner med implikasjoner over landegrensene. Lempning er særlig aktuelt ved transaksjoner som kan anses som fusjoner over landegrensene, samt ved overføring av aksjer/eierandeler i norske selskaper til utenlandske foretak/eiere mot vederlagsaksjer eller mellom utenlandske konsernselskaper. Departementet har i St.meld. nr. 16 (1997–98) signalisert at en vil utrede om det kan fastsettes enklere kriterier for å samtykke til skattefritak for norske aksjonærer i utenlandske selskaper som sammensluttet eller deles. Av kapasitetshensyn har en ikke kunnet

prioritere dette arbeidet. En gjennomgang av de senere års søknader viser at det er tale om svært ulike situasjoner. Slik 61-loven i dag lyder, gir den ikke noe godt grunnlag for å samtykke i unnlatt skattlegging i tilfeller der den norske aksjonærposisjonen ikke har noen tilknytning til norsk næringsvirksomhet. I mange tilfeller dreier det seg om sammensatte omorganiseringer gjennom flere ledd. En nærmere utredning vil derfor måtte ta tid.

25.7 Oppsummering

Gjennomgangen viser at det fortsatt er behov for konkret lempningsadgang ved nasjonale transaksjoner som faller utenfor konsernforskriften og forskriften om skattefri omdanning. Videre foreligger det behov for lempning for ulike typer transaksjoner med implikasjoner over landegrensene.

Departementets praksis i 1998 innebærer i hovedsak en videreføring av etablert praksis. Antall søknader har steget noe i forhold til i 1997. Det var i 1998 totalt 20 søknader til behandling, mot 15 søknader i 1997. I alt 7 søknader gjaldt omstruktureringer innen vannkraftsektoren. Det må i en overgangsperiode påregnes ytterligere søknader fra denne sektoren på grunn av dens spesielle eierstruktur.

26 Omtale av praktiseringen av petroleumsskatteloven § 10

26.1 Innledning

Som følge av betydelige omstillinger innen oljebransjen med oppkjøp og sammenslåing av selskaper, der nettopp kostnadsreduksjoner er et viktig formål med omorganiseringen, har departementet sett det nødvendig å foreta en nærmere vurdering av hvordan kostnadsreduksjoner som følge av omorganiseringen prinsipielt skal behandles etter petroleumsskatteloven § 10.

Formålet med departementets vurdering har vært å få en prinsipielt riktig behandling av disse kostnadene ved praktiseringen av § 10. Antallet og størrelsen av de omstillinger som nå finner sted, har gjort en slik prinsipiell vurdering nødvendig.

Ved lovendring av 12. juni 1987 ble det tatt inn en ny § 10 i petroleumsskatteloven som gir Kongen fullmakt til å samtykke til de skattemessige virkningene ved visse overdragelser på sokkelen. Ved at § 10 viser til petroleumsskatteloven § 10–12 er det nødvendig med slikt samtykke ved direkte overdragelser av andeler i utvinningstillatelser og ved overdragelse av kvalifiserte andeler i og fusjoner mellom selskaper som innehar andeler i slike tillatelser. Etter § 10 kan Kongen sette vilkår for samtykket av lempende eller tyngende art som innebærer avvik fra det som ellers følger av gjeldende skattelovgivning. Kongens kompetanse etter bestemmelsen er ved kongelig resolusjon av 12. juni 1987 delegert til Finansdepartementet.

Ordlyden i petroleumsskatteloven § 10 gir ikke anvisning på hva som skal til for å oppnå samtykke. Formålet med bestemmelsen kommer imidlertid til uttrykk i Ot.prp. nr. 61 (1986–87) hvor det bl.a. heter på side 11:

«En ser det som nødvendig å bygge de foreslåtte lovendringer på et prinsipp om skattemessig nøytralitet og kontinuitet. Like lite som det er grunn til å akseptere, at et eierskifte skal kunne medføre skattemessige fordeler for partene i en overdragelsestransaksjon, like lite er det grunn for staten å kreve fastholdt ordninger, der de skattemessige negative virkninger for partene virker som en hindring for transaksjoner som ellers har en sunn forretningsmessig begrunnelse. Et slikt prinsipp får derfor betydning i to sammenhenger:

- På grunn av den betydning beskatningen av petroleumsvirksomheten på norsk sokkel har for statens inntekter, må en ha bestemmelser som kan sikre at staten i enkelte tilfeller ikke får et uakseptabelt provenytap.
- For det annet mener en at en overdragelse av rettighet eller andel ikke bør begrunne en samlet skattemessig behandling av de involverte parter som gir økt skatteinngang til staten utelukkende som følge av selve overdragelsen.»

For å oppnå nevnte formål er det oppstilt et nøytralitetsprinsipp som innebærer at de involverte selskapers samlede skatter i det vesentlige skal være uendret uavhengig av en overdragelse. Rent teknisk oppnås slik skattenøytralitet ved at en foretar nåverdiberegninger av selskapenes forventede fremtidige skattebetalinger, normalt over en 7 års periode, både i det tilfellet der transaksjonen gjennomføres og i det tilfellet der transaksjonen ikke gjennomføres. Dersom disse beregningene viser at statens proveny øker eller reduseres som følge av overdragelsen, settes det vilkår i vedtaket som nøytraliserer forskjellen, for eksempel ved at selskapene får fradragsføre eller må inntektsføre et ekstraordinært beløp.

Petroleumsskatteloven § 10 gir en omfattende fullmakt til departementet. I Innst. O. nr. 85 (1986–87) til Ot.prp. nr. 61 (1986–87) uttaler finanskomiteen at Stortinget gjennom stortingsmeldinger skal holdes orientert om den løpende praktiseringen av fullmakten. En slik orientering ble gitt av Finansdepartementet i St.meld. nr. 18 (1988–89). I Innst. S. nr. 137 (1988–89) til denne meldingen uttaler finanskomiteen:

«Den foreliggende melding synes å dekke det aktuelle behov for en redegjørelse om praktiseringen av bestemmelsen i pskl. § 10. Komiteen finner det således ikke nødvendig at tilsvarende materiale utarbeides løpende, med mindre særlige forhold skulle tilsi at det er behov for en orientering.»

I Ot.prp. nr. 12 (1991–92) redegjorde Finansdepartementet derfor for en endring av praktiseringen av petroleumsskatteloven § 10 ved overdragel-

ser av andeler i utvinningstillatelser i felt hvor det ikke foreligger godkjent plan for utbygging og drift.

På bakgrunn av pågående omstillinger i oljebransjen, herunder sammenslåinger av selskapskaper som krever samtykke etter § 10, gir departementet en orientering om praktiseringen av bestemmelsen ved behandlingen av disse sakene.

Departementet viser for øvrig til Ot.prp. nr. 36 (1997–98) hvor det ble fremmet forslag om endring i reglene om realisasjon i petroleumsbeskatningen. I proposisjonen uttalte departementet på side 20:

«Departementets forslag til endringer i avskrivnings- og realisasjonsbeskatningsreglene kan imidlertid gi grunnlag for en forenkling av § 10-behandlingen, spesielt ved overdragelser mellom oljeselskaper som forventes å være i tilnærmet samme skatteposisjon.

Dersom departementets forslag til endringer blir vedtatt, vil departementet over tid også vurdere om det er grunnlag for å oppheve § 10-ordningen. Dette systemet krever i dag en betydelig ressursinnsats både av myndighetene og av skattyterne.»

Finansdepartementet vil se nærmere på § 10-ordningen i tilknytning til oppfølging av Innst. S. nr. 221 (1998–99), der Stortinget ber regjeringen igangsette et utredningsarbeid med sikte på revisjon av petroleumsbeskatningen.

26.2 Nærmere om praktiseringen av § 10 ved pågående omstillinger i oljebransjen

På bakgrunn av aktuelle sammenslåinger av selskaper på norsk sokkel, har departementet foretatt en nærmere vurdering av petroleumsskatteloven § 10 med sikte på en prinsipiell avklaring av spørsmålet om hvordan kostnadsbesparelser som kan tilskrives sammenslåinger, skal behandles i relasjon til bestemmelsen. Departementet har foreløpig fått en søknad til behandling der nevnte problemstilling har vært sentral. Det er varslet at flere søknader som gjelder sammenslåing av selskaper på norsk sokkel er nært forestående.

I nevnte saker vil sammenslåingen normalt bidra til en vesentlig reduksjon av driftskostnader for den nye selskapsenheten, slik at selskapets driftsoverskudd og dermed skattene, blir høyere etter sammenslåingen enn hva samlet driftsoverskudd for de to enhetene ville vært dersom sammenslåingen ikke hadde vært gjennomført. Kostnadsreduksjonene vil i første rekke knytte seg til administrasjonskostnader, for eksempel besparelser som føl-

ge av oppsigelser av ansatte, men kan også gjelde andre kostnadstyper. Det har vært anført at staten gjennom vilkår i § 10-vedtaket skal kompensere den nye selskapsenheten økningen i skattebetalinger som kan tilskrives kostnadsreduksjonene etter sammenslåingen. Fordi de aktuelle sammenslåingene vedrører større selskaper, og fordi rasjonaliseringsgevinster er et sentralt motiv ved slike transaksjoner, vil differansen i skattebetalinger som selskapene krever kompensert, utgjøre svært betydelig proveny for staten.

Departementets samtykke i medhold av petroleumsskatteloven § 10 vil alltid bero på en konkret vurdering av om vedtaket og de forutsetningene som er lagt til grunn er akseptable ut fra formålet med bestemmelsen. Selv om nøytralitetsprinsippet rent teknisk innebærer at en sammenligner partenes skattebetalinger/statens skatteproveny med og uten den aktuelle transaksjonen, kan ikke dette innebære at skattevirkningene av alle etterfølgende konsekvenser av transaksjonen er relevante i nøytralitetsberegningen. Praktiseringen av nøytralitetsprinsippet må skje på bakgrunn av formålet med § 10-ordningen.

Som nevnt er formålet med petroleumsskatteloven § 10 dels at staten ikke skal få et uakseptabelt provenytap som følge av overdragelser på sokkelen (og motsatt at selskapene ikke skal få en skattemessig behandling som gir økte skatteinntekter til staten utelukkende som følge av overdragelsen). Skatteinntektene skal bygge på den løpende produksjonen fra petroleumsressursene. Etter departementets oppfatning går det frem av forarbeidene, og de typetilfeller som er omtalt der, at det først og fremst er periodiseringsvirkninger, herunder virkningene av at partene er i ulik skatteposisjon, som skal nøytraliseres. Dersom staten skulle kompensere partene for de skattevirkningene som skyldes *etterfølgende* kostnadsreduksjoner, ville det innebære at deler av det faktiske overskuddet fra virksomheten ikke ville komme til beskatning overhodet.

Videre er formålet med § 10 å fjerne unødige skattemessige disinsentiver (eller insentiver) for transaksjoner på sokkelen. Å nøytralisere skatteeffektene av reduserte kostnader vil gå ut over dette, ved at økningen av overskuddet som følge av kostnadsreduksjonene dermed i realiteten ville bli skattefritt på selskapets hånd. Et fradrag tilsvarende nåverdien av fremtidig økt skatt på dette punkt, ville i realiteten gi en tilfeldig overkompensasjon. En slik praktisering vil dermed gi sterke skattemessige motiv til overdragelsen. Selskapene har i utgangspunktet riktige insentiver til å foreta kostnadsreduksjoner når overskuddet som kan tilskrives reduksjonene er gjenstand for ordinær overskudds-

beskatning. De vil da beholde de samme andelene av kostnadsreduksjoner ved sammenslåinger som ved kostnadsreduksjoner/inntektsøkninger ellers.

Departementet har derfor lagt til grunn at det ikke er i overensstemmelse med formålet med petroleumsskatteloven § 10 at reduksjon i driftskostnader som følge av sammenslåinger skal hensyntas i nøytralitetsberegningene.

I et overveiende antall tidligere saker som er truffet i medhold av petroleumsskatteloven § 10 har endringer i kostnader ikke vært noe tema ved saksbehandlingen. Det foreligger imidlertid tidligere saker der endringer i driftskostnader er tatt hensyn til i nøytralitetsberegningene. Disse sakene gjelder

transaksjoner av en annen karakter eller økonomisk omfang enn sakene vedrørende sammenslåing av selskaper som nå er aktuelle på norsk sokkel. Departementet vil imidlertid for fremtiden legge til grunn at skatteeffekter som skriver seg fra kostnadsreduksjoner i prinsippet ikke skal nøytraliseres uansett om de utgjør en større eller mindre del av de samlede virkningene av transaksjonen eller utgjør et mindre betydelig beløp.

Departementet har for øvrig i brev av 4. juni 1999 orientert oljeselskapenes organisasjoner, OLF og NORRET, om at departementet i tråd med ovennevnte, ikke vil hensynta endringer i driftskostnader ved nøytralitetsberegningene.

27 Videreføring av prøveordningen med forhåndsutfylt selvangivelse

27.1 Innledning

For inntektsåret 1998 ble det foretatt en landsdekkende prøveordning med utsendelse og innlevering av forhåndsutfylt selvangivelse. Dette var en utvidelse av den prøvedriften som ble gjennomført i fem utvalgte kommuner for inntektsåret 1997. I Ot.prp. nr. 1 (1998–99) kapittel 21.4 uttalte departementet at:

«Dersom prøveprosjektet for inntektsåret 1997 og 1998 er vellykket, er departementets målsetting at en permanent ordning med forhåndsutfylt selvangivelse skal tas i bruk og være landsdekkende fra og med inntektsåret 1999. I forbindelse med permanent innføring av en ordning med forhåndsutfylt selvangivelse på landsbasis, er det nødvendig med en rekke endringer i ligningsloven. Departementet vil komme tilbake til dette.»

Den endelige evalueringen av prøveordningen vil ikke kunne foretas før ligningen for inntektsåret 1998 med påfølgende klagebehandling er gjennomført. Departementet foreslår derfor at prøveordningen videreføres for inntektsåret 1999. Dersom konklusjonen blir at ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse er vellykket tar departementet sikte på å gjøre ordningen permanent fra og med inntektsåret 2000.

27.2 Bakgrunn

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

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

I Ot.prp. nr. 1 (1997–98) kapittel 16.2 ga departementet uttrykk for at datagrunnlaget i skatteforvaltningen nå hadde nådd en så høy kvalitet at det ikke ville være betenkelig å innføre en ordning med forhåndsutfylt selvangivelse. En foreslo å gjennomføre en prøveordning med obligatorisk bruk av slik selvangivelse i fem kommuner for inntektsåret 1997. Samtidig ble det uttalt at en tok sikte på å gjøre ordningen landsdekkende fra og med inntektsåret 1998. Ligningsloven § 4–2 nr. 7 ble endret. Med hjemmel i denne bestemmelsen fastsatte Skattedirektoratet 16. desember 1997 forskrift om prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse.

Prøvedriften ble foretatt i kommunene Andebu, Askøy, Enebakk, Skedsmo og Tønsberg. Prøveordningen omfattet om lag 78 000 skattytere. I Ot.prp. nr. 1 (1998–99) konkluderte departementet med at erfaringene fra prøveprosjektet var tilfredsstillende. Departementet foreslo samtidig at prøveprosjektet skulle fortsette i inntektsåret 1998, og at det skulle utvides til å omfatte hele landet. Behovet for fortsatt prøvedrift ble særlig begrunnet med muligheten for å foreta en endelig evaluering. Videre ble det pekt på de knappe fristene for å foreta eventuelle endringer, og ønsket om å utvikle videre ulike måter for skattyterne til å rapportere opplysninger til ligningsmyndighetene på.

27.3 Kort om erfaringene med den landsdekkende prøveordningen

Prøveordningen omfattet for inntektsåret 1998 om lag 3,2 millioner skattytere (inkludert fritaksskattytere). Av disse fikk omkring 2,7 millioner skatteoppgjøret i juni. Ligningen for de øvrige skattytere som omfattes av prøvedriften ble lagt ut i september. Dette gjelder blant annet skattytere som har søkt om utsettelse, som ikke har levert selvangivelse, ektefeller av næringsdrivende, hvor det skal foretas stikkprøvekontroll og selvangivelser som ikke er ferdigbehandlet.

Skattedirektoratet har samlet de erfaringer fra prøvedriften som forelå fram til 1. juli 1999 i en erfaringsrapport. Den endelige evalueringen av prø-

vedriften for inntektsåret 1998 vil først foreligge når ligningsbehandlingen av de som fikk utlegg i september er gjennomført.

Den foreløpige gjennomgangen tyder på at prøvedriften så langt har fungert tilfredsstillende. Gjennomføringen har teknisk sett gått bra, og prøvedriften er gjennomført uten forsinkelser. Brukerundersøkelser som ble foretatt i begynnelsen av mai konkluderte med at brukerne er positive til den nye selvangivelsen. Rundt 90 prosent av de spurte ga uttrykk for at det var forholdsvis lett å bruke den nye selvangivelsen. Hele 84 prosent mente den nye selvangivelsen var enklere å bruke enn tidligere selvangivelser.

Skattedirektoratets gjennomgang viser også at det er rom for forbedringer, og at det er behov for avklaringer med hensyn til regelverket. Dette gjelder blant annet hvordan avgrensingen av hvilke skattytere som skal levere forhåndsfylt selvangivelse skal foretas, om det fortsatt er behov for en adgang for ektefeller til å levere felles selvangivelse, og om klagefristen over ligning som legges ut i juni måned bør endres. Videre nevnes at det er behov for å se nærmere på adgangen til å levere selvangivelse via tastafon og internett.

27.4 Departementets vurderinger

Departementet tilrå at prøveprosjektet videreføres også for inntektsåret 1999. Det er i denne sammenheng lagt særlig vekt på at den endelige evalueringen av prøvedriften for inntektsåret 1998 ikke vil foreligge før senere høsten 1999. Av tidsmessige årsaker vil det heller ikke være mulig å foreta større endringer i opplegget for ligningsbehandlingen på et så vidt sent stadium i prosessen. I tillegg vil det være fordelaktig med erfaring fra et «normalår» med landsdekkende bruk av den nye selvangivelsen for både skattyterne og ligningsetaten før det eventuelt fastsettes permanente regler. Departementet legger vekt på at en skal ha et best mulig erfaringsmateriale som grunnlag for å foreslå de permanente reglene for forhåndsfylt selvangivelse.

Med hensyn til den praktiske gjennomføringen av ligningen vil det være uten betydning hvorvidt reguleringen framgår av lov eller forskrift. Dersom det senere blir bestemt å innføre permanente regler vil departementet tilrå at disse gis i lovs form. Det vises her til reglenes karakter og hensynet til tilgjengelighet for skattyterne.

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

28 Omtale av utsettelse av frist for arveavgiftsutvalget

Arveavgiftsutvalget ble oppnevnt den 27. mai 1998, med frist til å levere utredningen til 1. desember 1999. Utvalget har i brev av 19. juli 1999 bedt om utsettelse av fristen, og begrunnet ønsket slik:

«Utvalget er kommet langt i utredningen av de fleste punkter i mandatet. Det gjenstår imidlertid en rekke viktige vurderinger. Det er også slik at mange av vurderingene er gjensidig avhengige av hverandre, særlig vil resultatet av den utvalgsundersøkelsen som er satt i verk, kunne påvirke standpunktene på en rekke områder. Resultatene fra denne undersøkelsen vil

foreligge i august. Deretter må undersøkelsen behandles grundig av utvalget. Utvalget har også fått et nytt medlem, Erik Wahlstrøm. Han vil måtte gis tid til å sette seg inn i det arbeidet som er gjort til nå, og til å komme med sine synspunkter. På denne bakgrunn og på grunnlag av en generell vurdering av progresjonen, finner utvalget at en bør be om en utsettelse.»

Departementet har i brev av 17. august 1999 samtykket i at fristen for levering utsettes til 31. mars 2000.

29 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995–96) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

«II

Stortinget ber Regjeringen om årlig å legge fram for Stortinget en oversikt over alle fradragsbeløp i skatteloven slik at Stortinget positivt kan ta stilling til beløpsgrensene.

III

Stortinget ber Regjeringen framlegge forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven mv. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandling av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 1 (1996–97) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i fremtidige fremleggelser også må ta med årstall for de siste endringene av fradragsbeløp og beløpsgrenser, jf. Innst. O. nr. 13 (1996–97).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven, med årstall for ikrafttreddelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år omfatter kun avsnitt II i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III ble behandlet i skatteopplegget for 1997.

Finans- og tolldepartementet

tilrår:

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

- lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling av innkreving av skatt
- lov om endring i lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov av 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond
- lov om endringer i lov av 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)
- lov om endringer i lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven).
- lov om endringer i lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endring i lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endring i lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
- lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
 - lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
 - lov om endring i lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
 - lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
 - lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
 - lov om endring i lov av 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond
 - lov om endringer i lov av 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)
 - lov om endringer i lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven)
 - lov om endringer i lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
 - lov om endring i lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
 - lov om endring i lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
 - lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- i samsvar med et framlagt forslag.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved.

Forslag

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

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

I

§ 36 sjette ledd oppheves.

§ 45 sjette ledd oppheves. Nåværende syvende til niende ledd blir nye sjette til åttende ledd.

§ 50 annet ledd tredje punktum skal lyde:
Kongen kan gi forskrifter om at enkelte grupper av skattepliktige uavhengig av bestemmelsene i *regnskapsloven ved utbyttet* skal ta hensyn til endringer i varebeholdning, utestående fordringer og gjeld.

§ 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt annet punktum skal lyde:
Bestemmelsen i foregående punktum gjelder uavhengig av den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag på en slik tilvirkningskontrakt i den skattepliktiges *årsregnskap*.

§ 50 tredje ledd skal lyde:
Gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1–2 annet ledd inntektsføres eller fradragsføres etter § 41 syvende ledd annet punktum.

§ 50 nye sjette, syvende og åttende ledd skal lyde:
Utgifter til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal aktiveres som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Andre utgifter til egen forskning og utvikling skal fradragsføres etter § 41 tiende ledd første punktum.

Renter og andre utgifter til finansiering ved egen tilvirkning av driftsmidler kan fradragsføres etter § 41 tiende ledd første punktum.

Bestemmelsene i denne paragraf, med unntak av § 50 annet ledd innledningen og femte ledd, kommer også til anvendelse for foretak som er regnskapspliktig etter regnskapsloven § 1–2 annet ledd.

§ 54 tredje ledd oppheves.

§ 60 tredje ledd fjerde og femte punktum skal lyde:
Skattyteren kan i stedet kreve verdsetting etter eiendelens bokførte verdi i regnskap oppgjort etter reglene i *regnskapsloven*. *Er verdsetting etter annet eller tredje punktum lagt til grunn første år for eiendelen, er dette bindende for senere år.*

II

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

Forslag

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

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

I

§ 23 nr. 3 skal lyde:

Restskatten forfaller til betaling 3 uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort, *likevel tidligst 20. august i ligningsåret*. Er restskatten minst kr 1 000, forfaller den til betaling i *to* like store terminer. *Første termin forfaller som i første punktum, mens annen termin forfaller 5 uker senere.*

II

§ 8 nr. 1 første punktum skal lyde:

Likningssjefen i den kommune hvor den skattepliktige skal iliknes skatt etter reglene i skatteloven § 3–1 eller § 3–4, avgjør hvorledes forskottstrekket skal foretas.

§ 18 nr. 1 skal lyde:

Forskottsskatt utskrives av likningssjefen i den kommune hvor den skattepliktige anses bosatt etter skatteloven § 3–1 eller hvor den skattepliktige etter reglene for øvrig i skatteloven § 3–4 skal iliknes skatt, jfr. § 8 nr.1.

§ 37 nr. 5 skal lyde:

Selskaper og innretninger hjemmehørende i riket som yter godtgjørelse, tantieme, gratiale eller lignende til personer bosatt i utlandet og selskap og innretninger hjemmehørende i utlandet (skatteloven § 2–3 første ledd a-g, annet ledd og § 3–4 første til tredje ledd), er ansvarlig for skatt som iliknes av ytelsen.

§ 43 nr. 4 første punktum skal lyde:

Skattefradrag gitt i medhold av skatteloven §§ 16–1 og 16–2 og nedsettelse av skatt etter skatteloven § 17–10 skal i sin helhet belastes staten.

§ 43 nr. 4 annet punktum oppheves. Nåværende tredje punktum blir annet punktum.

III

§ 27 nr. 2 annet ledd skal lyde:

Hver av terminene settes som hovedregel lik *en tredjedel* av den utliknede skatt ved siste likning, eventuelt forhøyet eller redusert med en prosent-sats som fastsettes for det enkelte år av vedkom-mende departement.

§ 27 nr. 3 annet ledd skal lyde:

Likningssjefen kan etter krav fra den skattepliktige frafalle eller redusere forhåndsskatten når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utliknet skatt for vedkommende inntektsår eller den utskrevne forhåndsskatt vil overstige *to tredjedeler* av utliknet skatt med mer enn 20 pst. og kr. 2 000.

§ 27 nr. 4 skal lyde:

Forhåndsskatt kan innen 30. april innbetales med et høyere beløp enn det som er utskrevet når dette anses utilstrekkelig til å dekke *to tredjedeler* av den skatt som vil bli utliknet.

§ 27 nr. 6 skal lyde:

Resterende skatt *forfaller til betaling 3 uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort*. Beløp under kr 100 *pliktes ikke* innbetalt.

§ 27 nr. 7 skal lyde:

Dersom resterende skatt overstiger *to tredjedeler* av utlignet skatt skal skattyter svare rente av differan-sen etter nærmere regler som fastsettes av departe-mentet. Rentebeløpet forfaller til betaling sammen *med resterende skatt*.

§ 27 nr. 9 skal lyde:

Er den innbetalte forhåndsskatt større enn *to tred-jedeler* av utliknet skatt, har den skattepliktige krav på rentegodtgjørelse etter regler som fastsettes av departementet.

§ 27 nr. 10 annet ledd annet punktum oppheves.

§ 27 nr. 10 tredje ledd skal lyde:

Hvis første termin av *forhåndsskatt ikke* blir betalt ved forfall, anses også annen termin forfalt til beta-ling.

§ 27 nr. 10 fjerde ledd siste punktum oppheves.

IV

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med skatteavregningen for inntektsåret 1999. Endringen under II trer i kraft 1. januar

2000. Endringene under III trer i kraft 1. januar 2001 med virkning for betaling av skatt for inntektsåret 2000 og senere.

Forslag

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

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

I

§ 4 tredje ledd første punktum skal lyde:

Fritatt for avgiftsplikt er rett til pensjon som tilkommer en arving på grunn av avdødes tjenestestilling eller individuell pensjonsavtale for så vidt den

tilfredsstiller kravene i *skatteloven § 6–47 første ledd bokstav c* og ytelsen ikke er garantert å komme til utbetaling.

II

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

Forslag

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

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

I

§ 5 første ledd nr. 1 bokstav d skal lyde:

Veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner, av prospektkort, brosjyrer, kalendere og andre gjenstander av ubetydelig verdi, forutsatt at det skjer leilighetsvis og er ledd i vedkommende institusjons eller organisasjons virksomhet. *Unntatt er også veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner, når disse omsetter varer til betydelig overpris.*

§ 18 fjerde og femte ledd oppheves.

§ 18 sjetten ledd blir nytt fjerde ledd.

II

§ 16 første ledd nr. 1 bokstav d skal lyde: til bruk for *utenlandsk skip*.

§ 16 første ledd nr. 2 bokstav a skal lyde: til bruk for skip på minst 15 meter største lengde *når det i utenriks fart fraktes last eller mot vederlag befordrer passasjerer*,

§ 16 første ledd nytt nr. 3 skal lyde:

Varer og tjenester til bruk for luftfartøy som nevnt i § 17 første ledd nr. 1 bokstav c, når det går i utenriks fart.

Nåværende nr. 3 til 12 blir nye nr. 4 til 13.

§ 63 første ledd første punktum skal lyde:

Det skal ikke betales avgift ved innførsel av varer som nevnt i § 5 første ledd nr. 6 a og b, § 16 første ledd nr. 7 og 8 og § 17 første ledd nr. 1.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med 1. juli 1999. Endringene under II trer i kraft straks.

Forslag

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

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

I

§ 4–4 nr. 1 skal lyde:

Skattyter som *driver virksomhet eller* utleie av fast eiendom skal som vedlegg til selvangivelsen levere *næringsoppgave* og utskrift av konti som har betydning for vurderingen av årsoppgjøret.

§ 4–4 nr. 2 skal lyde:

Et annet regnskapsår enn kalenderåret kan legges til grunn for ligningen dersom det er gitt unntak i medhold av regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum. Næringsoppgaven skal likevel ikke omfatte mer enn 12 måneder.

Skattyter som går over til å nytte et annet regnskapsår enn tidligere, skal levere særskilt *næringsoppgave* for tiden mellom avslutningen av det forrige og begynnelsen av det nye *regnskapsåret*.

§ 4–4 nr. 7 skal lyde:

Departementet fastsetter skjema for *næringsoppgave* og andre vedlegg og gir forskrifter for bruken av skjemaene. *Departementet kan herunder gi bestemmelser om verdsettelse av driftsmidler for særskilte grupper mv.*

Ligningsloven kapittel 5 oppheves.

§ 8–2 nr. 3 første punktum skal lyde:

Grunnlaget for ligningen skal fastsettes ved skjønn hvis skattyteren ikke har levert pliktig selvangivelse, *næringsoppgave* eller utenlandsoppgave.

§ 8–5 nr. 2, 3 og 4 oppheves. Nåværende § 8–5 nr. 5 blir nr. 1 nytt tredje punktum.

§ 9–2 nr. 7 skal lyde:

Skattyteren kan ikke kreve å få sin klage behandlet hvis han har unnlatt

- a. å levere selvangivelse, *næringsoppgave* eller utenlandsoppgave
- b. å gi opplysning som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om eller

- c. å medvirke til spesiell undersøkelse etter pålegg han har fått etter § 4–10.

§ 10–1 nr. 1 første punktum skal lyde:

Skattyter som leverer selvangivelse eller *næringsoppgave* etter fristen til den kommune hvor han er skattepliktig etter § 24 eller § 20 første ledd i skatteloven, skal svare en forsinkelsesavgift.

§ 10–2 nr. 1 første punktum skal lyde:

Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, *næringsoppgave*, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggs-skatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt.

§ 10–2 nr. 2 skal lyde:

Har en skattyter unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller *næringsoppgave*, skal tilleggs-skatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen.

II

§ 4–6 nr. 1 første ledd annet punktum skal lyde:

Skattytere som etter *skatteloven* bare er skattepliktig til staten, skal levere selvangivelse til *kontorkommunen*, jf. § 8–6 nr. 1.

§ 4–6 nr. 2 bokstav b skal lyde:

fritak for å levere selvangivelse i andre kommuner enn den hvor vedkommende skattyter er skattepliktig etter § 3–1 i skatteloven.

§ 6–6 overskriften skal lyde:

Om livsforsikringspremie, spare- og fondsinn-skudd, tilskudd til forskningsinstitutter mv., betaling for pass og stell av barn mv. *og gaver til selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6–50.*

§ 6–6 ny bokstav g skal lyde:

g. selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6–50 gi oppgave til lignings-

myndighetene over gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn, fødselsnummer/organisasjonsnummer.

§ 6–16 bokstav c skal lyde:

- c. i forskrift bestemme at de i denne paragraf spesifiserte oppgavene; lønnsoppgaver mv. etter § 6–2, saldo- og renteoppgaver ved årsskifte eller ved oppgjør av konti i løpet av det siste inntektsår etter § 6–4 og § 6–13 nr. 2 d, kontrolloppgaver etter § 6–3 nr. 5, kontrolloppgaver fra Verdipapirsentralen etter § 6–5, livsforsikringspremie, pensjonsforsikringspremie og innskudd i individuell pensjonsavtale (IPA) mv., spare- og fondsinnskudd, tilskudd til forskningsinstitutter mv. og betaling for pass og stell av barn mv. og *gaver til selskaper, stiftelser eller sammenslutninger* etter § 6–6, utbetalinger mv. fra forsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond etter § 6–7, aksjonæroppgaver etter § 6–11, oppgaver fra Trygdeetatens Innkrevingssentral og Statens Innkrevingssentral etter § 6–13 nr. 4, fordelingsoppgaver over inntekter, utgifter og formue i boligselskap etter skatteloven § 51 sjette ledd og i boligsameier etter forskrift gitt i medhold av skatteloven § 42 b nr. 9, skal overleveres i maskinlesbar form.

§ 8–6 nr. 1 skal lyde:

Formue og inntekt fastsettes av ligningsmyndighetene i den kommune som etter skattelovens regler om skattededet, skal ha skatten. Underskudd fastsettes i den kommunen hvor det er oppstått.

For selskap og innretning som nevnt i skatteloven § 3–2, fastsettes skattepliktig formue og inntekt i kontorkommunen. Har selskapet eller innretningen flere

kontorer, foretas fastsettingen i den kommunen hvor hovedkontoret ligger. Har selskapet eller innretningen ikke noe kontor, foretas fastsettingen i den kommunen hvor styret har sitt sete.

For skattyter som lignes etter § 2–4 nr. 1, foretas fastsettingen av de særskilte sentrale ligningsmyndigheter. For disse skattytere kommer bestemmelsene i nr. 2, 3 og 4 ikke til anvendelse.

§ 8–6 nr. 8 fjerde punktum skal lyde:

For formue og inntekt som nevnt i nr. 5 og 6 foretas utskrivningen for upersonlig skattyter i kontorkommunen, *jf. nr. 1.*

§ 8–8 nr. 1 tredje punktum skal lyde:

Personlig skattyter og slik skattyters bo skal likevel tas med i listen bare i den kommune hvor vedkommende er skattepliktig etter skatteloven § 3–1 eller § 3–4.

§ 10–1 nr. 1 første punktum skal lyde:

Skattyter som leverer selvangivelse eller årsoppgjør etter fristen til den kommune hvor han er skattepliktig *etter § 3–1 eller § 3–4 i skatteloven*, eller til den kommune hvor skattepliktig inntekt og formue skal *fastsettes etter § 8–6 nr. 1 i denne lov*, skal svare en forsinkelsesavgift.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999. Endringene under II trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2000.

Forslag

til lov om endring i lov av 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond

I lov av 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond gjøres følgende endring:

I

§ 2–2 første ledd skal lyde:

Et forvaltningsselskap kan ikke overta forvaltningen av et verdipapirfond uten samtykke av tilsynsmyndigheten. Samtykke gis særskilt for hvert verdipapirfond. Det kreves uttrykkelig samtykke av til-

synsmyndigheten for at et verdipapirfond skal kunne omfatte midler som nevnt i skatteloven § 16–2.

II

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

Forslag

til lov om endringer i lov av 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)

I lov av 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 9–4 første ledd nr. 5) skal lyde:
fordring på refusjon etter skatteloven § 16–30.

§ 9–4 annet ledd annet punktum skal lyde:
Fordring på refusjon etter skatteloven § 16–30 reg-

nes i denne sammenheng som forfalt ved utligningen av den skatt som gir grunnlag for kravet.

II

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

Forslag

til lov om endringer i lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven)

I lov av 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 1–3 nr. 2 og 4 oppheves. Nåværende nr. 3 blir nytt nr. 2.

§ 1–4 nr. 1 annet punktum skal lyde:

Den del av konsernbidraget som giveren ikke får fradrag for *fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt*, er ikke skattepliktig for mot-takeren.

§ 1–5 nr. 2 oppheves. Nåværende nr. 3 blir nytt nr. 2.

§ 2–2 nr. 3 første punktum skal lyde:

Dersom aksjekapitalen i året forut for ligningsåret er forhøyet eller satt ned *ved innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene*, legges verdien pr. 1. januar i ligningsåret til grunn ved ligningen.

§ 2–2 nr. 4 første punktum skal lyde:

Er selskapet stiftet året forut for ligningsåret, blir verdien å sette til *65 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs*.

§ 5–5 nr. 2 nytt fjerde punktum skal lyde:

Har selskapet ytet konsernbidrag i løpet av inntekts-året, skal det gjøres fradrag for den del av konsernbi-draget som giveren ikke får fradrag for etter § 1–3 nr. 1 første punktum. Tilsvarende skal det gjøres tillegg for konsernbidrag i det mottakende selskap for den del av konsernbidraget som ikke beskattes etter § 1–4 nr. 1 annet punktum.

Nåværende § 5–5 nr. 2 fjerde og femte punktum blir nye femte og sjette punktum.

II

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

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

§ 2–1 fjerde ledd skal lyde:

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

§ 3–1 annet ledd skal lyde:

I skatteloven unntas fra anvendelse bestemmelsene om vilkår for skatteplikt til riket, om fordeling av beskatningsretten mellom kommuner, om sambe-

skatning av ektefeller, om minstefradrag og særfra-drag, *om skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjesel-skaper* samt om beregning av gevinst og tap ved re-alisasjon av aksjer mv. Videre unntas §§ 2–30 til 2–32 fjerde ledd, § 6–13 første ledd, §§ 6–18 til 6–20, §§ 6–42 til 6–44, §§ 6–47 til 6–49, § 6–61, §§ 16–1 og 16–2, samt kapittel 15 og 17.

II

§ 4–8 skal lyde:

Ligningsmyndighetene *kan foreta* en nærmere granskning av en skattyters regnskaper. Skattyte-

ren skal gi *ligningsmyndighetene* adgang til å foreta de nødvendige undersøkelser, og gi de opplysninger og den bistand som kreves for å utføre oppdraget.

III

Endringene under I trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2000. Endringen under II trer i kraft 1. januar 2000.

Forslag

til lov om endring i lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endring:

I

§ 23–2 ellefte ledd skal lyde:

Stortinget fastsetter størrelsen på arbeidsgiveravgiften. Det kan fastsettes ekstra arbeidsgiveravgift av ytelser over bestemte grenser. Arbeidsgiverav-

giften kan være geografisk differensiert. *Det kan fastsettes særbestemmelser for foretak med virksomhet innen nærmere angitte næringer.*

II

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

Forslag

til lov om endring i lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)

I lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

I

§ 1–2 nytt tredje ledd skal lyde:

Ligningskontoret, fylkesskattekontoret eller sentralskattekontoret kan i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet regnskapsplikt etter

kapittel 2 for den virksomhet som drives. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i nevnte kapittel. Pålegget kan bare gis for to år av gangen.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med 1. januar 2000.

Forslag

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

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

I

§ 2–3 første ledd bokstav g skal lyde:
lønn fra den norske stat begrenset etter § 2–36 *tredje* ledd,

§ 2–3 første ledd bokstav h nr. 1 første punktum skal lyde:
Skatteplikten omfatter inntekt vunnet ved arbeid om bord i tjeneste hos rederi eller hos arbeidsgiver som driver virksomhet på norsk registrert fartøy, begrenset etter § 2–36 *fjerde* ledd.

Ny overskrift til § 2–5 skal lyde:
Fylkeskommune og kommune

§ 2–5 første ledd oppheves. Nåværende annet og tredje ledd blir nytt første og annet ledd.

§ 2-5 nytt annet ledd bokstav a skal lyde:
inntekt og gevinst som nevnt i *første* ledd a og b,

§ 2–30 første ledd bokstav b skal lyde:
staten – herunder statlig institusjon, innretning eller *fond*

§ 2–30 første ledd bokstav e nytt nr. 9 skal lyde:
SND Invest AS

§ 2–30 første ledd bokstav i nr. 2 skal lyde:
finansieringsforetak og forening av låntakere som driver virksomhet som har konsesjon etter *lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner*

§ 2–35 annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:
Foregående punktum gjelder likevel ikke ved anvendelsen av § 10–13.

Nåværende tredje punktum blir fjerde punktum.

§ 2–36 annet ledd skal lyde:
Fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune er norske og utenlandske selskaper og innretninger som

er selvstendige skattesubjekter, jf. § 2–2 første ledd. Dette gjelder likevel ikke dødsbo.

Tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde og femte ledd blir nytt tredje og fjerde ledd.

§ 2–37 første ledd skal lyde:
Skatteplikt etter denne lov kan begrenses ved bestemmelse i avtale inngått i medhold *av lov om adgang for Kongen til inngå overenskomst med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.*

§ 3–2 skal lyde:
Selskaper og innretninger svarer kun skatt til staten, jf. § 2–36 annet ledd. Skattepliktig formue og inntekt fastsettes i kontorkommunen, med de unntak og presiseringer som følger av ligningsloven § 8–6.

§ 3–4 oppheves.

§ 3–5 oppheves.

§ 3–6 oppheves.

Nåværende § 3–7 blir ny § 3–4.

Ny § 3–4 tredje ledd første punktum skal lyde:
Skattyter som er skattepliktig etter § 2–3 første ledd e og f, skattlegges for mottatt godtgjørelse mv. til den kommunen eller de kommunene hvor vedkommende selskaps produksjonsvirksomhet foregår eller hvis selskapet ikke driver produksjonsvirksomhet, til den kommunen hvor kontoret er eller bestyrelsen *foregår*.

Ny § 3–4 femte ledd skal lyde:
Person som ikke er *bosatt i riket* og som regelmessig driver berging med sammenhengende virksomhet på norsk territorium, skattlegges for formue i og inntekt av den virksomheten som drives her, til den kommunen hvor vedkommende skip lengst har vært stasjonert i inntektsåret . *For selskap eller innretning som ikke er hjemmehørende i riket og som driver slik virksomhet, fastsettes skattepliktig formue i og inntekt fra virksomheten i den kommunen som er nevnt i forrige punktum.*

§ 4–10 annet ledd skal lyde:

Verdien av andel i boligselskap som omfattes av § 7–12, settes til andelshavers andel av boligselskapets netto formue. *Departementet gir nærmere regler om fordeling av boligselskapets formue mellom andelshaverne.* Innskudd fra andelshaverne kommer ikke til fradrag ved beregning av boligselskapets formue.

§ 4–13 første ledd første punktum skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før ligningsåret, settes aksjeverdien til *65 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.*

§ 4–13 annet ledd første punktum skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hvor aksjekapitalen i året før ligningsåret er forhøyet eller satt ned *ved innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene*, legges verdien 1. januar i ligningsåret til grunn ved ligningen.

§ 4–30 fjerde og femte ledd oppheves.

§ 4–53 skal lyde:

(1) Stat, fylkeskommune og kommune gis fradrag for gjeld med et beløp som svarer til halvparten av den skattepliktige *bruttoformuen.*

(2) Når det i tilknytning til kommunal eiendom som nevnt i § 2–5 *annet ledd b* nr. 2 drives skattepliktig virksomhet, gis det ikke fradrag for gjeld.

§ 5–2 tredje punktum skal lyde:

Skatteplikten gjelder ikke ved gave, herunder gavesalg og arveforskudd, av formuesgjenstand eller varebeholdning knyttet til giverens virksomhet når gavemottakeren plikter å svare arveavgift etter *lov om avgift på arv og visse gaver* og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten.

§ 5–14 tredje ledd bokstav b nr. 4 skal lyde:

I forskrift kan departementet fastsette bindende regler om verdsettelse av retten ved utstedelsen, om *fritak for skattlegging ved ervervet for fordel under et gitt beløp og vilkår for et slikt fritak*, samt øvrige regler til gjennomføring av skattlegging etter denne bokstav.

§ 5–15 første ledd bokstav b skal lyde:

følgende ytelser etter *lov om tiltak til å fremme sys-selsetting* kapittel III:

- tilskudd under opplæring med sikte på høvelig arbeid
- tilskudd i forbindelse med yrkesrettet attføring,

§ 5–15 første ledd bokstav c skal lyde:

lønn eller annen inntekt som er fritatt for skattlegging i medhold av gjensidig overenskomst inngått med hjemmel i *lov om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv.,*

§ 5–15 første ledd bokstav f nr. 2 skal lyde:

dagpenger, underhold, forsørgertillegg mv. *for sivile tjenesteppliktige etter lov om fritaking for militærtjeneste av overbevisningsgrunner § 18,*

§ 5–15 første ledd bokstav g skal lyde:

ettergivelse av utdanningslån i Statens lånekasse for utdanning i medhold av *lov om utdanningsstøtte til elever og studenter § 8* tredje ledd tredje punktum for låntaker som er bosatt og utøver et yrke i Finnmark eller visse deler av Troms, og for låntaker som utøver legeyrket i utvalgt kommune. Departementet gir forskrift om gjennomføringen, herunder hvilke studier som skal omfattes av ordningen,

§ 5–15 første ledd bokstav h nr. 1 skal lyde:

menerstatning etter *lov om skadeserstatning § 3–2* og erstatning (oppreisning) for skade av ikke-økonomisk art etter samme lov §§ 3–5 og 3–6

§ 5–15 første ledd bokstav k skal lyde:

fordel vunnet ved skadevolders arbeid for skadelidte, utført etter skriftlig avtale inngått ved megling i konfliktråd, jf. *lov om megling i konfliktråd § 13.*

§ 5–15 annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Ytelse i form av utdanning i arbeidsforhold er skattefri etter nærmere regler gitt av departementet.

Ny overskrift til § 5–43 skal lyde:

Skattefrie pensjoner, understøttelser og trygdeytelser mv.

§ 5–43 skal lyde:

(1) Som inntekt regnes ikke

- a. barnetrygd etter *lov om barnetrygd*,
- b. *kontantstøtte etter kontantstøtteleven*,
- c. *bidrag til livsopphold etter lov om sosiale tjenester mv.,*
- d. *følgende ytelser etter folketrygdloven:*
 1. *stønad ved helsetjenester etter kapittel 5*
 2. *grunnstønad og hjelpestønad etter kapittel 6*
 3. *gravferdsstønad etter § 7–2*
 4. *stønad etter § 10–5, jf. § 10–7*
 5. *attføringsstønad etter § 11–7*
 6. *engangsstønad ved fødsel etter § 14–12*
 7. *engangsstønad ved adopsjon etter § 14–20*
 8. *stønad til barnetilsyn etter §§ 15–11, 17–9 og 17–10*

9. *utdanningsstønad mv. etter §§ 15–12, 15–13, 16–9, 17–9 og 17–10,*
- e. *tillegg til hjelp i huset og hjelpeløshetsbidrag etter henholdsvis*
1. *§§ 6 og 7 i lov om krigspensjonering for militærpersoner*
 2. *§§ 12 og 13 i lov om krigspensjonering for hjemmestyrkepersonell og sivilpersoner,*
- f. *husleiestøtte etter § 23 i lov om Den Norske Stats Husbank og kommunal bostøtte utenfor arbeidsforhold,*
- g. *følgende ytelser ved ikke-økonomisk skade:*
1. *invalidere etter lov om ulykkestrygding for fiskarar, lov om ulykkestrygd for industriarbeidere mv. og lov om ulykkestrygd for sjømenn, jf. §§ 53 og 54 i lov om yrkesskadetrygd*
 2. *invalidere etter lov om ulykkestrygd for militærpersoner, jf. lov av 9. juni 1961 om endring i lov om yrkesskadetrygd del II*
 3. *invaliddepensjon etter lov om krigspensjonering for militærpersoner og lov om krigspensjonering for hjemmestyrkepersonell og sivilpersoner, når ytelsen ikke ble omregnet ved den ervervsmessige omvurdering pr. 1. juli 1962, jf. lov av 18. desember 1964 nr. 13 del B*
 4. *invaliddepensjon for øvrig med inntil 20 prosent av full invaliddepensjon etter samme lover som nevnt i nr. 3 og tilleggslov til disse av 22. mars 1968 nr. 2*
 5. *25 prosent årlig uførepensjon etter lov om yrkesskadetrygd.*

(2) Samordning av helt eller delvis skattefri inntekt etter første ledd *d* eller *g* med ytelse som nevnt i lov om samordning av pensjons- og trygdeytelser, skal ikke medføre reduksjon av den skattefrie delen.

(3) Departementet kan i forskrift gi regler om unntak fra skatteplikt for premiefritak i tilknytning til pensjonsforsikring og om skattlegging av premie som tilbakføres til forsikringstaker.

§ 5–50 annet ledd bokstavene c og d skal lyde:

- c. *totalisatorspill som omfattes av lov om veddemål ved totalisator,*
- d. *utlodning som omfattes av lov om lotterier mv.,*

§ 6–13 første ledd første punktum skal lyde:

Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet.

§ 6–13 tredje ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder gi regler om fradrag for merutgifter for personer med hjem i EØS-området.

§ 6–19 første til tredje ledd skal lyde:

(1) Det gis fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening. Fradraget kan ikke settes høyere enn til *to* promille av samlet utbetalt lønn. Departementet kan samtykke i helt eller delvis fradrag for særkontingent til bransjeforening eller landssammenslutning som er tilsluttet en arbeidsgiverforening. Hvis en arbeidsgiver nekter å inngå tariffavtale med en ansatt som er organisert og som fremsetter krav om tariffavtale, bortfaller arbeidsgiverens fradragsrett. Departementet kan i tvilstilfelle avgjøre om en sammenslutning skal regnes som arbeidsgiverforening.

(2) Det gis fradrag for kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon når foreningen har som hovedformål å ivareta de økonomiske interessene for den ervervsgruppen skattyteren tilhører. Den delen av kontingenten som går til forsikringspremie eller andre formål utenfor foreningsvirksomheten, er ikke fradragsberettiget. Fradrag gis kun til aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende og er betinget av at det senest ved selvangivelsesfristens utløp legges frem attest for innbetalt kontingent. Fradrag kan enten gis med inntil 900 kroner eller med inntil *to* promille av samlet utbetalt lønn. Fradrag gis ikke dersom skattyter krever fradrag for fagforeningskontingent etter § 6–20. Departementet avgjør i tvilstilfelle om en sammenslutning skal regnes som yrkes- eller næringsorganisasjon. Når særlige grunner foreligger, kan departementet bestemme at kontingent til slik organisasjon skal være fradragsberettiget selv om organisasjonen ikke er landsomfattende.

(3) Samlet fradrag etter første og annet ledd kan ikke overstige *to* promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6–20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Frادrag kan samlet gis med inntil 900 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

§ 6–32 første ledd første punktum skal lyde:

Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 22 prosent av summen av inntekt som omfattes av § 6–31.

§ 6–40 fjerde ledd bokstav a skal lyde:

renter som sparebank og gjensidige forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak har utbetalt på grunnfondsbevis, jf. lov om sparebanker § 2 annet ledd, lov om forsikringsvirksomhet § 4–2 annet ledd og lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner,

§ 6–44 første ledd skal lyde:

Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6–13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 8 500 kroner.

§ 6–47 bokstav c skal lyde:

premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt av departementet. Fradraget kan ikke overstige 40 000 kroner. Departementet kan fastsette regler om bruk av midler i premiefond. Departementet kan også fastsette regler om pantsettelsesforbud og adgang til omstøtelse av midler plassert i individuell pensjonsavtale, og om at regler i lov om forsikringsavtaler om begunstiging skal gis tilsvarende anvendelse for individuell pensjonsavtale,

Ny § 6–50 skal lyde:

§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner

(1) Det gis fradrag for pengegave til selskap, stiftelse eller sammenslutning som har sete her i landet og som ikke har erverv til formål og som driver

- a. omsorgs- og helsefremmende arbeid for barn eller ungdom, og for eldre, syke, funksjonshemmede eller andre svakstilte grupper,
- b. barne- og ungdomsrettet arbeid innen musikk, teater, litteratur, dans, idrett, friluftsliv o.l.,
- c. religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet,
- d. virksomhet til vern av menneskerettigheter eller utviklingshjelp,
- e. katastrofehjelp og virksomhet til forebygging av ulykker og skader, eller
- f. miljøvern, naturvern eller dyrevern.

(2) Selskapet eller sammenslutningen må ha minst 3000 medlemmer 1. januar i det året gaven gis. Selskapet eller sammenslutningen plikter å melde fra til ligningsmyndighetene når medlemstallet synker under 3000. Stiftelser må 1. januar i det år gaven gis oppfylle vilkårene i lov om stiftelser m.m. § 14 og motta offentlig støtte.

(3) Ved grove brudd på vilkårene kan fylkesskattekontoret for en periode på inntil tre år frata mottaker retten til å motta gaver med fradragsrett etter denne paragraf.

(4) Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf og fagforeningskontingent med til sammen 900 kroner årlig.

(5) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, og kan herunder gi regler om krav til medlemskap, vedtekter, regnskap,

revisjon, registrering i Enhetsregisteret og maskinell innberetning.

§ 6–61 annet ledd skal lyde:

Sjøfolk er personer som har arbeid om bord på skip i fart som hovedbeskjeftigelse såfremt arbeidet varer til sammen minst 130 dager i samme inntektsår. Statsloser anses ikke som sjøfolk etter denne paragraf. Fradraget gis ikke for inntekt ved arbeid om bord på ferger eller passasjerfartøy i rutetrafikk mellom norske havner når rutens distanse mellom første og siste anløp er under 300 nautiske mil.

§ 6–81 første ledd skal lyde:

Særfradrag for alder gis etter følgende regler:

- a. Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 470 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
- b. Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19–6 i folketrygdloven. Tar skattyteren bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.
- c. Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

§ 6–81 tredje ledd skal lyde:

Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt rehabiliteringspenger, foreløpig uførestønad eller attføringspenger etter folketrygdloven eller uførepensjon etter nevnte lov eller andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter første ledd a første punktum.

§ 6–82 annet punktum skal lyde:

Særfradraget skal ikke overstige seks ganger månedsfradraget etter § 6–81 første ledd a.

§ 6–83 første ledd annet punktum skal lyde:

Særfradraget skal i alminnelighet ikke overstige seks ganger månedsfradraget etter § 6–81 første ledd a.

§ 6–84 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Gis redusert særfradrag for alder etter § 6–81 første ledd b, skal de samlede fradragene etter § 6–81 første ledd b, annet og tredje ledd og § 6–82, ikke overstige særfradraget etter § 6–81 første ledd a for et helt år.

(3) Hvis skattyter og ektefelle tidligere samlet har hatt større særfradrag for uførhet mv. etter § 6–81 annet og tredje ledd og for lettere nedsatt ervervs- evne etter § 6–82, skal fradragene likevel ikke settes ned om en eller begge tilstås alderspensjon.

§ 6–90 sjette og syvende ledd oppheves.

§ 6–91 annet punktum skal lyde:

Når det foreligger samtykke fra departementet som omhandlet i § 2–37 fjerde ledd, medtas ved fradagsberegningen 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 annet ledd.

§ 7–10 syvende ledd skal lyde:

Er eiendommen fredet etter lov om kulturminner eller regulert til spesialområde med formål bevaring etter plan- og bygningsloven § 25 nr. 6, kan eieren kreve at reglene om prosentligning ikke anvendes, og at eiendommen undergis direkte ligning (regnskapsligning).

§ 7–12 sjette ledd bokstav d skal lyde:

Departementet gir nærmere regler om hvordan den enkelte andelshavers andel av selskapets inntekter og kostnader fastsettes.

§ 7–20 tredje ledd oppheves.

§ 8–4 skal lyde:

Det gis fradrag for beløp som forretningsbanker og sparebanker betaler inn til bankenes sikringsfond etter lov om sikringsordninger for banker og offentlig administrasjon mv. av finansinstitusjoner.

§ 8–11 første ledd ny bokstav d skal lyde:

aksjer eller andeler i poolsamarbeid, når poolsamarbeidet kun eier eiendeler som nevnt under c, og tilfredsstiller vilkårene i §§ 8–12 og 8–13. Som poolsamarbeid anses samarbeidsformer hvor to eller flere selskaper inngår avtale om felles drift av fartøy som nevnt i a eller b, og hvor samarbeidet utgjør et selskap etter selskapsloven, aksjeloven eller allmennaksjeloven.

Nåværende bokstaver d til f blir nye e til g.

Ny bokstav e skal lyde:

andel i deltakerlignet selskap mv. som nevnt i § 10–40, som kun eier eiendeler som nevnt under a–d, og hvor inntekten fastsettes etter § 8–15,

Ny bokstav f skal lyde:

aksjer i selskap som nevnt i § 10–60, som kun eier eiendeler som nevnt under a–d, og hvor inntekten fastsettes etter § 8–15,

Ny bokstav g skal lyde:

aksjer i selskap som nevnt i § 8–10, som kun eier eiendeler som nevnt under a–f, og aksjer i selskap som nevnt i denne bokstav.

§ 8–11 annet ledd første punktum skal lyde:

Eierandel i selskap som nevnt i første ledd e–g må være minst tre prosent gjennom hele inntektsåret.

§ 8–11 tredje ledd skal lyde:

Aksjeselskapet, allmennaksjeselskapet og selskap som nevnt i første ledd g, må eie fartøy som nevnt i første ledd a eller b eller andel eller aksje i selskap som nevnt i første ledd e–g. Selskap som nevnt i første ledd e–f må eie fartøy som nevnt i første ledd a eller b.

§ 8–11 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Realiserer aksjeselskapet, allmennaksjeselskapet eller selskapet som nevnt i første ledd g eiendel slik at kravet i tredje ledd ikke er oppfylt, må nytt fartøy som nevnt i første ledd a eller b, eller andel eller aksje i selskap som nevnt i første ledd e–g, anskaffes senest ett år etter realisasjonen.

§ 8–11 femte ledd første punktum skal lyde:

Realiserer selskap som nevnt i første ledd e–f eiendel slik at kravet i tredje ledd ikke er oppfylt, må nytt fartøy som nevnt i første ledd a eller b anskaffes, eller bindende kontrakt om bygging av slikt fartøy inngås senest ett år etter realisasjonen.

§ 8–11 sjette ledd første punktum skal lyde:

Etter anskaffelse som nevnt i fjerde ledd må selskapet eie fartøy som nevnt i første ledd a eller b eller andel eller aksje i selskap som nevnt i første ledd e–g i minst to år.

§ 8–15 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Dette gjelder likevel ikke gevinst eller tap som følge av kurssvingninger på valuta eller realisasjon av aksje eller andel som nevnt i § 8–11 første ledd d–g.

§ 8–16 første ledd skal lyde:

Selskap innenfor ordningen skal svare en årlig skatt til staten for skip og flyttbar innretning selskapet eier, beregnet av nettotonnasje, etter satser som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak. Departementet kan gi bestemmelser om reduksjon i satsene for skip og flyttbare innretninger som tilfredsstiller miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet.

Skatt etter første og annet punktum skal også svares for innleid skip og flyttbar innretning når eieren ikke er skattepliktig til Norge for inntekten ved utleie av skipet eller innretningen. Bestemmelsene i §§ 10–41 og 10–65 gjelder tilsvarende.

§ 9–4 nytt annet ledd skal lyde:

Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at gevinst skal være unntatt fra skattlegging i Norge, gis det ikke fradrag for tilsvarende tap her i landet.

§ 10–1 første ledd skal lyde:

Bestemmelsene i §§ 10–2 til 10–6 gjelder for aksjeselskap og allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning. Som likestilt med aksjeselskap regnes selskap mv. som nevnt i § 2–2 første ledd b til e. For selskap mv. som nevnt i § 2–2 første ledd f og g, gjelder bestemmelsene så langt de passer.

§ 10–2 annet og fjerde ledd oppheves. Nåværende tredje ledd blir nytt annet ledd.

§ 10–3 første ledd annet punktum skal lyde:

Den del av konsernbidraget som giveren ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, er ikke skattepliktig for mot-takeren.

§ 10–4 annet ledd oppheves. Nåværende tredje ledd blir nytt annet ledd.

§ 10–5 syvende ledd skal lyde:

Selskaper som er skattepliktige etter *lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.*, omfattes ikke av første til sjette ledd. Når slike selskaper anvender den del av overkursfondet som kommer fra oppskrivningsfond til fondsemisjon, skal selskapet inntektsføre beløpet i det året da omdisponeringen foretas.

§ 10–11 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Det gjelder heller ikke for utbetalt refusjon etter § 16–30.

§ 10–34 annet ledd annet punktum skal lyde:

Endringen settes til årets skattepliktige inntekt, fratrasket avsatt utbytte, utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt etter fradrag av godtgjørelse etter § 10–12, refusjon etter § 16–30, utlignet skatt på grunnrenteinntekt etter § 18–3 og utlignet skatt etter petroleumsskatteloven § 5.

§ 10–34 annet ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

Har selskapet ytet konsernbidrag i løpet av inntekts-året, skal det gjøres fradrag for den del av konsernbi-

draget som giveren ikke får fradrag for etter § 10–2 første ledd første punktum. Tilsvarende skal det gjøres tillegg for konsernbidrag i det mottakende selskap for den del av konsernbidraget som ikke skattlegges etter § 10–3 første ledd annet punktum.

Nåværende § 10–34 annet ledd fjerde og femte punktum blir nye femte og sjette punktum.

§10–34 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Er selskapet registrert i Verdipapirsentralen, jf. *lov om Verdipapirsentral* §§ 1–2 og 1–3, kan melding sendes av Verdipapirsentralen.

§ 10–36 nytt annet ledd skal lyde:

Aksjer og grunnfondsbevis ervervet før 1. januar 1992 anses for å være ervervet 1. januar 1992.

Nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd.

§ 10–40 annet ledd skal lyde:

Bestemmelsene gjelder også for sameiere, jf. *lov om sameige*, når en felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierne og denne bruken ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk. Bestemmelsene gjelder likevel for sameiere hvor vilkårene etter første punktum ikke lenger er oppfylt, og hvor ingen av sameierne krever annen ligningsmåte. Bestemmelsene gjelder ikke for sameiere etter *lov om eierseksjoner*. Departementet kan i forskrift bestemme at bestemmelsene ikke skal gjelde særlige grupper sameiere.

§ 10–44 nytt femte ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om hvordan inntekt skal fastsettes for deltakere som har endret ligningsmåte fra brutto- til nettoligning, og som pr. 31. desember 1991 hadde rett til

- 1. oppregulering av inngangsverdien på eiendeler som tilhørte selskapet, eller*
- 2. skattefritak etter dagjeldende skattelov av 18. august 1911 nr. 8 § 43 annet ledd c-f for gevinst knyttet til selskapets eiendom.*

§ 10–50 annet ledd bokstav c skal lyde:

Foreninger og lag som utelukkende eller hovedsakelig

- 1. kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, skogbruk eller fiske,*
- 2. forhandler produkter fra medlemmenes jordbruks-, skogbruks- eller fiskerivirksomhet, eller*
- 3. foredler produkter fra medlemmenes jordbruks- eller fiskerivirksomhet.*

§ 10–51 første ledd skal lyde:

Boligbyggelag som omfattes av *lov om boligbyggelag*, ilignes skatt av den inntekten som vinnes av lagets formue, men skattlegges ikke for virksomheten som drives.

§ 11–21 første ledd bokstav a skal lyde:

Fra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også når morselskapet ikke er hjemmehørende i riket, og når selskap eller sammenslutning som nevnt i § 10–1 første ledd er morselskap.

§ 12–13 annet ledd bokstav d nr. 2 skal lyde:

Skattyteren kan i stedet kreve verdsettelse etter eiendelens bokførte verdi i regnskap oppgjort etter reglene i regnskapsloven. *Skattyteren kan frafalle fortsatt verdsettelse etter dette nummer, til fordel for verdsettelse til skattemessig verdi eller etter nr. 1.*

§ 14–1 tredje ledd skal lyde:

For næringsdrivende regnskapspliktig skattyter, som etter regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum benytter et annet regnskapsår enn kalenderåret (avvikende *regnskapsår*), fastsettes inntekten til det beløpet den har utgjort i det siste regnskapsåret som er utløpt før 1. januar i det året ligningen utføres.

§ 14–3 annet ledd skal lyde:

Første ledd gjelder tilsvarende for inntekt ved salg av egenproduserte kunstverk som nevnt i *lov om merverdiavgift* § 5 nr. 1 a.

§ 14–3 fjerde ledd bokstav c skal lyde:

Bokstav a og b gjelder tilsvarende for inntekt som omfattes av § 2–3 første ledd d og annet ledd og på arbeidsinntekt som er skattepliktig etter *lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.* så langt bestemmelsene passer.

§ 14–4 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Bestemmelsene i annet og tredje ledd gjelder likevel ikke for skattyter som er begrenset regnskapspliktig, jf. regnskapsloven § 1–2 annet ledd.

§ 14–4 annet ledd første punktum skal lyde:

Skattyterens årsregnskap legges til grunn for tidfesting av inntekt og fradrag for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen.

§ 14–4 tredje ledd skal lyde:

Ved fastsettelsen av inntekten skal det ikke tas hensyn til fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk.

§ 14–4 nytt femte, sjette og syvende ledd skal lyde:

(5) *Gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i lov om verdipapirhandel § 1–2 annet ledd inntektsføres eller fradragsføres etter § 14–2 første ledd annet punktum.*

(6) *Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal aktiveres som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Andre kostnader til egen forskning og utvikling skal fradragsføres etter § 14–2 annet ledd.*

(7) *Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan fradragsføres etter § 14–2 annet ledd.*

§ 14–5 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Bestemmelsen i foregående punktum gjelder uavhengig av den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag på slik tilvirkningskontrakt i skattyterens årsregnskap.

§ 14–5 fjerde ledd bokstav f nr. 2 skal lyde:

finansieringsforetak og foreninger av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter *lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner*.

§ 14–70 første og annet ledd skal lyde:

(1) *Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt kan på de vilkårene som er nevnt i annet ledd, kreves fritatt for inntektsskatt når objektet*

- a. *er gått tapt ved brann eller annen ulykke,*
- b. *er ekspropriert eller solgt til erverver som kunne krevd det ekspropriert. Likestilt med ekspropriasjon er odelsløsning og makeskifte i tilfelle hvor erververen kunne krevd objektet avstått ved ekspropriasjon, eller*
- c. *innløses etter lovverket for festet tomt.*

(2) *Gevinst ved realisasjon som nevnt i første ledd kan kreves fritatt for inntektsskatt så langt skattyteren bruker vederlaget til å erverve nytt objekt av samme art. Ved innløsning av festet tomt kan det reinvesteres i annen tomt som bortfestes, eller i areal til bruk i den næringen som den innløste tomten har vært knyttet til. Likeledes kan det reinvesteres i areal til bruk i binæring til den næringen som den innløste tomten har vært knyttet til. Departementet kan i forskrift bestemme hva som skal anses for binæring etter forrige punktum.*

Nåværende annet til syvende ledd blir nye tredje til åttende ledd.

§ 15-2 annet ledd oppheves.

§ 16-1 oppheves. Nåværende §§ 16-10 og 16-11 blir nye §§ 16-1 og 16-2. Nåværende §§ 16-20 til 16-28 blir nye §§ 16-10 til 16-18. Nåværende §§ 16-30 til 16-33 blir nye §§ 16-20 til 16-23. Nåværende § 16-40 blir ny § 16-30.

§ 16-2 femte ledd skal lyde:

Kapitalinnskudd som inngår i ordning med aksjesparing i verdipapirfond, skal holdes plassert i norske aksjer, tegningsretter og konvertible obligasjoner innenfor rammen av *lov om verdipapirfond* § 4-4 første ledd. Ti prosent av fondets midler kan likevel plasseres i utenlandske aksjer som faller innenfor rammen av *lov om verdipapirfond* § 4-4 første ledd. Annet ledd i samme bestemmelse får tilsvarende anvendelse.

Ny § 16-11 første ledd første punktum skal lyde:

Fradrags i norsk inntektsskatt etter § 16-10 kan ikke overstige den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt, beregnet før fradraget, som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten.

Ny § 16-11 annet ledd første punktum skal lyde:

Fradrags i norsk formuesskatt etter § 16-10 kan ikke overstige den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig formue, beregnet før fradraget, som forholdsmessig faller på utenlandsformuen.

Ny § 16-13 skal lyde:

Ved fradrags i skatten etter §§ 16-10 til 16-18, gis det ikke fradrags for den utenlandske skatten etter andre regler.

Ny § 16-14 første punktum skal lyde:

Krav om fradrags etter §§ 16-10 til 16-18 må fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen for det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket, eller om kravet ikke kan godtgjøres før, senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet.

Ny § 16-15 skal lyde:

Departementet kan i særlige tilfelle samtykke i at det gis fradrags i norsk skatt etter § 16-10 for beløp som anses å være skatt som er belastet skattyteren i fremmed stat.

Ny § 16-16 første punktum skal lyde:

Bestemmelsene i §§ 16-10 til 16-15 gis anvendelse så langt de passer, når det ved skatteavtale er bestemt at begge stater kan skattlegge inntekt eller formue som oppbæres av en person bosatt eller et selskap hjemmehørende i Norge.

Ny § 16-18 første ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av §§ 16-10 til 16-17.

§ 16-18 nytt annet ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift gi utfyllende regler når det i skatteavtale med annen stat er bestemt at inntekt skal inngå i skattegrunnlaget i Norge, men at norsk skatt skal nedsettes med den skatten som forholdsmessig faller på inntekten som er unntatt fra skattlegging i Norge etter den alternative fordelingsmetoden.

Ny overskrift til § 16-21 skal lyde:

Fremføring av skattefradrag etter § 16-20

Ny § 16-21 første punktum skal lyde:

Fradrags beregnet etter § 16-20 som ikke kan utnyttes av selskapet, kan fremføres til fradrags i skatt for et senere år, forutsatt at fradraget er inntektsført i samsvar med § 16-20 annet ledd.

Ny overskrift til § 16-22 skal lyde:

Frist for å fremsette krav om skattefradrag etter § 16-20

Ny § 16-22 skal lyde:

Krav om fradrags etter § 16-20 må fremsettes så snart som mulig og senest seks måneder etter at endelig skatt for vedkommende år er fastsatt i utlandet.

Ny § 16-23 skal lyde:

Ved fradrags i skatt etter bestemmelsene i §§ 16-20 til 16-22, gis det ikke fradrags for den utenlandske skatten etter andre regler.

§ 17-1 tredje ledd skal lyde:

Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges to prosent av skattyters og ektefelles eller samboers nettoformue ved statskatteligningen, utover 200 000 kroner. Tillegget avrundes til nærmeste 100 kroner.

§ 17-10 fjerde ledd bokstav a oppheves. Bokstaverne b, c, d og e blir nye a, b, c og d.

§ 17-10 fjerde ledd ny bokstav a skal lyde:

skattetillegg etter §§ 16-1 og 16-2

§ 18-2 første ledd skal lyde:

Skattyter som eier kraftverk, eller som er berettiget til uttak av kraft, skal svare naturressursskatt til de kommunene og fylkeskommunene som er tilordnet kraftanleggsformuen i henhold til § 3-3, jf. § 18-7.

§ 18–2 tredje ledd skal lyde:

Naturressursskatt til kommunen beregnes etter en sats på 1,1 øre pr. kilowatttime. Naturressursskatt til fylkeskommunen beregnes etter en sats på 0,2 øre pr. kilowatttime.

§ 18–5 første ledd annet og tredje punktum skal lyde:

Ved takseringen kapitaliseres brutto salgsinntekter fastsatt etter bestemmelsene i annet ledd, fratrukket driftskostnader som nevnt i § 18–3 tredje ledd a nr. 1 og nr. 2 og pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverket i inntektsåret. Deretter fratrekkes nåverdien av fremtidige utgifter til utskifting av driftsmidler.

§ 18–7 femte ledd skal lyde:

Formue i kraftanlegg som ble prosentlignet før 1. januar 1997, eller som ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 i henhold til reglene om stedbundet skattlegging, skal fordeles til skattlegging mellom regulerings-, vannfalls- og kraftverkskommuner i samme forhold som formuen ble fordelt ved ligningen for inntektsåret 1996 etter reglene i første til fjerde ledd.

§ 18–7 åttende ledd skal lyde:

I kraftanlegg som ble prosentlignet før 1. januar 1997 eller som ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 i henhold til reglene om stedbunden skattlegging, fordeles naturressursskatt etter § 18–2 mellom berettigede kommuner i forhold til fordelingen av formuen i kraftanlegget, jf. femte ledd. I kraftanlegg som ble regnskapslignet før 1. januar 1997, men som ikke ble tilordnet skattegrunnlag i 1996, fordeles naturressursskatt etter § 18–2 mellom berettigede kommuner i forhold til fordelingen av formue i kraftanlegget etter reglene i første til fjerde ledd. Mellom berettigede fylkeskommuner fordeles naturressursskatten i forhold til skattemessige formuesverdier i hver fylkeskommune.

Ny § 19–2 skal lyde:

§ 19–2 Overgangsbestemmelser

(1) Til bestemmelsene i kapittel 9 Særregler om gevinst og tap ved realisasjon mv., gjelder følgende overgangsbestemmelser:

a. For grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak som kunne vært avhendet skattefritt etter lov av 23. desember 1988 nr. 98 § 3 fram til 1. januar 1992, kan skattyter kreve at inngangsverdien pr. 1. januar 1992 fastsettes på følgende måte:

1. Inngangsverdien for grunnfondsbevis notert på norsk børs settes til et gjennomsnitt av kursnotert verdi i tidsrommet 1. november 1991 til 31. desember 1991.

2. For andre grunnfondsbevis settes inngangsverdien til den antatte salgsverdien.

b. Gevinst realisert ved avhendelse av fast eiendom eller varig bruksrett til fast eiendom innen 1. januar 1992 fritas for skattlegging i den utstrekning skattyteren har mottatt Statens grunnkjøpsobligasjoner for et beløp tilsvarende gevinsten og blir sittende med obligasjonene til forfallstid. Skal det etter lånevilkårene betales avdrag på obligasjonene og skattyteren krever innløsning før alle avdrag er betalt, innrømmes skattefrihet for den del av gevinsten som svarer til de betalte avdragene. For øvrig blir ved innløsning den del av gevinsten som svarer til de innløste obligasjoner å medregne ved inntektsligningen for det år innløsningen skjer. Foretas innløsning etter eierens død av dødsbo, arving eller ektefelle, skal gevinsten på tilsvarende måte regnes som inntekt for innløseren.

(2) Til bestemmelsene i kapittel 10 Særregler om inntektsbeskatning av selskaper, selskapsdeltakere og samvirkeforetak, gjelder følgende overgangsbestemmelser:

a. Realisasjon av aksje hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapsskatteloven av 20. juli 1991 nr. 65 § 10–2 annet og tredje ledd, behandles på følgende måte:

1. Ved realisasjon kommer tap som er realisert innen ti år etter selskapsskattelovens ikrafttredelse, bare til fradrag i den utstrekning realisasjonsverdien er lavere enn den høyeste av:

- aksjens andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi pr. 1. januar 1992, eller
- aksjens historiske kostpris.

2. Er aksjens inngangsverdi regulert i henhold til reglene i §§ 10–34 og 10–35, skal verdiene under strekpunktene ovenfor reguleres tilsvarende.

3. Ligningsmyndighetene er bundet av den oversikt over aksjer som kan oppreguleres som skattyter rettidig har gitt melding om, dersom skattyter ikke har fått annen beskjed innen 1. januar 2001.

b. Ved beregning av endring i selskapets skattlagte kapital etter § 10–34 annet ledd ses bort fra inntektsføring av negativ saldo og betinget avsatt gevinst fra før 1992, og skatt av slik inntektsføring.

c. For deltaker som fikk en høyere eller lavere skattemessig verdi på sin andel som følge av skifte av ligningsmåte ved overgang fra brutto- til nettoligning, skal differansen inntekts- og utgiftsføres i samsvar med forskrift gitt av departementet.

d. Selskapet kan beslutte at inntekts- og utgiftsføring av differansene mellom deltakerne skal skje uten hensyn til bokstav c, men likevel slik at alle diffe-

ranser skal være oppgjort eller overført til deltakernes gevinst- og tapskonto etter reglene i § 14–45 senest 31. desember 2001.

- e. Departementet kan gi overgangsregler for deltakere i norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland.

(3) Til bestemmelsene i kapittel 14 Tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt, gjelder følgende overgangsbestemmelser:

- a. Inntekt utenfor virksomhet og gevinst som nevnt i § 14–52 som er innvunnet, men ikke periodisert pr. 1. januar 1992, skal inntektsføres når beløpet virkelig erlegges eller i tilfelle ved det tidligere tidspunkt, da det oppstår adgang for vedkommende til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt. Likestilt med erleggelse av beløpet regnes at skattyter flytter ut av norsk beskatningsområde. Viser det seg senere at skattyter ikke mottar fullt vederlag, kan skattyter i inntil ti år etter beskatningsåret kreve at ligningen blir endret. Det kan gis utsettelse med betalingen av utlignet skatt mot at skattyter stiller sikkerhet for beløpet. Annet punktum får ikke anvendelse hvis skattyter kan godtgjøre at han på forfallstidspunktet igjen vil være skattepliktig til Norge og stiller sikkerhet for den latente skatten på inntekten eller gevinsten.
- b. Kostnader utenfor virksomhet som kommer til fradrag ved inntektsansettelsen og som er påløpt, men ikke periodisert pr. 1. januar 1992, skal fradragføres når beløpet utredes. Kostnader som nevnt i foregående punktum kommer likevel til fradrag på det tidspunkt den skattepliktige trer ut av norsk beskatningsområde.
- c. Avskrivning på forretningsverdi etter reglene i §§ 14–40 til 14–48 kan bare kreves for forretningsverdi ervervet fra og med 1. januar 1992.
- d. Kontraktsavskrivninger foretatt i 1991 eller i tidligere inntektsår, kommer ved levering til fradrag i driftsmiddelets kostpris når denne skal føres inn på saldo. Gjennomførte kontraktsavskrivninger kommer for øvrig til fradrag i kontraktens inngangsverdi ved beregning av gevinst eller tap på kontrakten ved avhendelse, kansellering mv.
- e. Skattyter som hadde gjenværende negativ saldo etablert i inntektsåret 1991 eller et tidligere inntektsår i medhold av dagjeldende skattelov av 18. august 1911 nr. 8 § 44 A-6 første og annet ledd, kunne anvende deler av saldomassen til blant annet erverv av aksjer og grunnfondsbevis i banker mv. og aksjer i børsnoterte selskaper som driver norsk landbasert virksomhet, jf. regler i tidligere overgangslov av 20. juli 1991 nr. 54 § 44 A. Ved realisasjon av aksje, andel eller grunnfondsbevis som er ervervet etter de nevnte reglene, kom-

mer 70 prosent av det investerte beløpet til fradrag i inngangsverdien på de ervervede aksjene mv. Ble aksjene mv. tegnet i selskap som i 1992 var skattepliktig til en kommune i Nord-Norge eller til Namdalen, jf. tidligere lov av 19. juni 1969 nr. 72 om særlige skatteregler til fremme av distriktsutbygging § 10 første ledd annet punktum, kommer 50 prosent av det investerte beløpet til fradrag i inngangsverdien på de ervervede aksjene mv.

(4) Til bestemmelsene i kapittel 18 Særregler ved skatlegging av kraftverk, gjelder følgende overgangsbestemmelser:

- a. Ved fastsettelse av formue etter § 18–5 første og annet ledd i kraftverk som har vært prosentlignet før 1. januar 1997, settes brutto salgsinntekt i inntektsåret 2000 til gjennomsnittet av årlige brutto salgsinntekter for 1997, 1998, 1999 og 2000 fastsatt i henhold til bestemmelsene i § 18–3 annet ledd. Verdien av produksjonen for tidligere år enn inntektsåret justeres med den årlige gjennomsnittlige endringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret.

(5) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av overgangsbestemmelsene.

Nåværende § 19–2 blir ny § 19–3.

II

§ 5–15 første ledd ny bokstav l skal lyde:

fordel ved helt eller delvis fri bolig for ansatte i Forsvaret for inntektsåret 2000.

III

§ 14–23 skal lyde

(1) Rentebeløp som ligger i at et mengdegjeldsbrev skal innfris til en høyere eller lavere kurs enn kursen på ervervstidspunktet, inntekts- eller kostnadsføres i det år rentebeløpet er påløpt eller pådratt.

(2) Departementet kan gi forskrift om hvordan det årlige rentebeløpet skal beregnes, og om opp- og nedregulering av inngangsverdien på mengdegjeldsbrev. Departementet kan også gi bestemmelser om fastsettelse av separate inngangsverdier for elementene i sammensatte mengdegjeldsbrev, og unnta enkelte mengdegjeldsbrev fra bestemmelsen i første ledd.

IV

Endringene under I trer i kraft fra og med inntektsåret 2000. Endringen under II gjelder for inntektsåret 2000. Endringen under III trer i kraft 1. januar 2001

Vedlegg 1

Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

§ 16 tiende ledd

Krav om fordeling som nevnt i foregående ledd må fremsettes innen utløpet av den frist som gjelder for innlevering av selvangivelse, jf. ligningsloven § 4–7. Dette gjelder dog ikke ved separasjon, skilsmisse og dødsfall. I den utstrekning det ikke i tidligere selvangivelse foreligger opplysninger som kan legges til grunn ved fordelingen, må det fremlegges oppgave over hvilke formues- og inntektsposter som gjelder den enkelte ektefelle. Dersom ligningssjefen ikke finner oppgaven tilfredsstillende, kan han avvise kravet om fordeling. Etterat utleggingen av skattelisten er kunngjort, kan fordeling bare kreves når den ubetalte del av den under ett utlignede skatt for vedkommende inntektsår utgjør minst kr. 300. Kravet om fordeling skal i sistnevnte tilfelle rettes til kommunekassereren. Denne oversender henvendelsen til ligningssjefen, som foretar fordelingen av ilignet skatt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1961.)

§ 26 første ledd

Formues- og inntektsskatt kan ikke pålegges:

bokstav k

Selskaper og innretninger, som ikke har erverv til formål, herunder Stamhuset Jarlsberg, vitenskaps-selskaper, kunstforeninger, museer, soldathjem på ekserserplassene, fiskerhjem og selskapelige klubber.

Dersom institusjoner av den under bokstav i og k nevnte art – unntatt soldathjem på ekserserplassene, fiskerhjem og sjømannshjem (sjømannshoteller) som hører under Statens Velferdsfond for Sjømenn – driver økonomisk virksomhet – derunder også bortleie av fast eiendom, som delvis benyttes til eget bruk – blir den deri nedlagte formue og den derav vunne inntekt å beskatte overensstemmende med skattelovens alminnelige regler. Det samme gjelder kirker, kirkesamfunn og menigheter, for så

vidt angår økonomisk virksomhet, som ligger utenfor det egentlige kirkelige eller forsorgsmessige arbeid. Gevinst ved avhendelse eller ved erstatning for tap av driftsmiddel som har vært nyttet i den økonomiske virksomhet og vært gjenstand for avskrivning, regnes som inntekt, dog ikke med et høyere beløp enn det som er kommet til fradrag som avskrivninger med virkning for inntektsskatten. Den økonomiske virksomhet leder likevel ikke til skatteplikt etter dette ledd, dersom virksomhetens omsetning i inntektsåret ikke overstiger kr. 70.000. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140.000 kroner.

(Beløpsgrensen i nest siste punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i siste punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 37

Ved verdsettelsen av formuen iakttas følgende regler:

bokstav a første ledd

Faste eiendommer med tilbehør, kreaturer, redskaper og andre løsøre, regienstander, jakt- og fiskerettigheter, uthugstrettigheter og lignende selvstendige rettigheter ansettes til den antatte salgsverdi. De til en forretning hørende beholdninger av råstoffer og varer ansettes til den verdi som legges til grunn ved inntektsligningen (§ 50, annet ledd, bokstav a). Jordeiendommer verdsettes under ett med de til samme hørende hus og underliggende rettigheter og herligheter. Den i behold værende for årets gårdsdrift fornødne avling regnes ikke som formue. Av den samlede verdi av skattyterens innbo og annet løsøre som ikke gir inntekt, herunder dog ikke motorkjøretøyer, campingvogner og lystfartøyer, medregnes bare den del som ligger over kr. 100.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

bokstav c tredje ledd

Kontanter, sjekker, bankremitter og andre like likvide midler blir for personlig skattepliktige bare å medregne i formuen med de beløp som overstiger kr. 3.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)

§ 42 tredje ledd

Til inntekt blir ikke å regne:

bokstav b

Dagpenger som utbetales i private syke- og ulykkesforsikring med inntil kr. 20 pr. dag.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1971.)

bokstav h

Sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Av tilleggssluttvederlag som blir utbetalt etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne, regnes som inntekt bare den del som overstiger 50 prosent av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på etter avtale som nevnt i første punktum. Når sluttvederlag etter første punktum utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefriheten for inntil kr 950 pr måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1944 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedkommende departement.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 42b nr. 1

Nettoinntekt av egen bolig som nevnt i § 42, niende ledd, beregnes med 2,5 prosent av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i nr. 2. For den del av ligningsverdien som før fradrag etter nr. 2 overstiger kr 451.000 skal nettoinntekten likevel beregnes med 5 prosent

I beregningsgrunnlaget medtas ligningsverdien for bolighuset, øvrige hus som nyttes i tilknytning til dette samt tomten. Tomtens verdi medtas likevel ikke når tomten er festet. Festeavgiften kommer da ikke til fradrag ved inntektsligningen.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

§ 42b nr. 2

Ved beregning av nettoinntekt etter bestemmelsene i nr. 1 skal det gjøres et fradrag på kr 51.250 i ligningsverdien. Verdien av fritidsbolig skal dog ikke reduseres.

Har den skattepliktige flere boligeiendommer som det beregnes inntekt av etter bestemmelsene i nr. 1 eller nr. 8, skal det for samme tidsrom bare gis ett fradrag.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

§ 42b nr. 8

Inntekt av bolig som nevnt i § 42 tiende ledd beregnes med summen av

- 2,5 prosent av andel av eiendommens ligningsverdi 1. januar etter fradrag som fastsatt i nr. 2. For den del av andel av ligningsverdi som før fradrag etter nr. 2 overstiger kr 451.000 skal inntekt likevel beregnes med 5 prosent.
- andel av selskapets øvrige inntekter
- andel av gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer.
- Til fradrag i inntekt etter foregående ledd kommer
- andel av selskapets renteutgifter
- andel av beløp som nevnt i § 44 første ledd k til fordel for selskapets arbeidere og funksjonærer i heldagsstilling
- andel av ekstraavgifter i selskapet som skyldes ekstraordinær skade som nevnt i nr. 5
- andel av selskapets utgifter som ikke har tilknytning til den prosentlignede boligeiendom
- andel av tap ved realisasjon av selskapets eiendommer.

Prosentinntekt beregnes fra og med det inntektsåret da halvparten av leilighetene er ferdigstilt pr. 1. januar. For tidligere inntektsår skal andre inntekter og utgifter som nevnt summeres og senere fordeles til beskatning hos andelshaverne over fire år, med en fjerdedel hvert år. Slik fordeling skjer første gang det år halvparten av leilighetene er ferdigstilt pr. 1. januar. Byggelånsrenter fordeles på samme måte.

Som andel av selskapets inntekter og utgifter regnes forholdet mellom påløpt husleie for andelshaver i året og påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere i året.

Nr. 3, 4, 6 og 7 får tilsvarende anvendelse ved beregning av inntekt for eiendom som nevnt i § 42 tiende ledd.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

§ 43 første ledd bokstav c

Andre tilfeldige gevinster ved spill, konkurranser, lotterier o.l. anses som skattepliktig inntekt i sin helhet, når verdien overstiger kr. 10.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 44 første ledd bokstav g nr. 4

Det innrømmes fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget begrenses til det beløp som overstiger kr 7.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 44 annet ledd

Frdrag kan kreves for i inntektsåret betalt:

1. Premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt av departementet. Frdraget kan ikke overstige kr 40.000. Departementet kan fastsette regler om bruk av midler i premiefond. Departementet kan også fastsette regler om pantsettelsesforbud og adgang til omstøtelse av midler plassert i individuell pensjonsavtale, og om at forsikringsavtalelovens regler om begunstigelse skal gis tilsvarende anvendelse for individuell pensjonsavtale.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

2. Premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller arbeidsavtale, med tilsammen inntil kr. 700. Ektefeller som lignes etter § 16, fjerde ledd, kan tilsammen ikke kreve større frdrag enn bestemt i forrige punktum.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1962.)

§ 44 tredje ledd

Det kan kreves fradrag for utgifter til planering for jordbruksformål og til nydyrking og overflatedyrking av jord, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Utgifter til planering kan dog bare kreves fratrasket når planeringen er gjennomført i samsvar med regler fastsatt av vedkommende departement, og blir – når beløpet overstiger kr 10.000 – å føre til fradrag med 1/10 for det år arbeidet er ferdig og 1/10 for hvert av de 9 følgende år. Ved beregningen av fradraget skal den del av utgiftene som er dekket ved offentlig bidrag settes ut av betraktning.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

§ 44 fjerde ledd

Foreningskontingent kan ikke kreves fratrasket inntekten. Frdrag kan likevel kreves for:

1. kontingent til landsomfattende arbeidstakerorganisasjon som har forhandlingsrett etter lov om offentlige tjenestetvister, eller har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene. Det samme gjelder kontingent til Norges Fiskarlag.

Departementet kan bestemme at kontingent til enkelte organisasjoner skal kunne fratrekkes inntekten selv om vedkommende organisasjon ikke er landsomfattende.

Kontingent til arbeidstakerorganisasjonen opprettet etter 1 juli 1977 kan bare kreves fratrasket inntekten når organisasjonen står tilsluttet en hovedsammenslutning. Departementet kan samtykke i at også kontingent til andre organisasjoner opprettet etter det nevnte tidspunkt kan føres til frdrag i inntekten.

Frdrag som nevnt i dette nummer er betinget av at skattyteren er lønnstaker eller aktiv fisker og betaler slik kontingent. Frdrag kan samlet gis med inntil kr. 900, eller med en holdsmessig del av dette beløp når frdragsberettiget kontingent bare er betalt for en del av inntektsåret.

Innbefatter kontingent som nevnt i første ledd første punktum forsikringspremie, kommer også denne del av kontingenten til frdrag etter bestemmelsene i foregående ledd i dette nummer i den utstrekning premien ikke overstiger grenser som fastsettes av departementet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999.)

3. Kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon som har til hovedformål å ivareta de økonomiske interesser for den ervervsgruppe som skattyteren tilhører. Den del av kontingenten som går til forsikringspremie eller til andre formål utenfor foreningsvirksomheten er ikke fradragsberettiget.

Fradraget gis kun til aktive yrkesutøvere eller næringsdrivende, og er betinget av at det senest ved selvangivelsesfristens utløp legges frem attest for innbetalt kontingent. Fradrag kan enten gis med inntil kr. 900 eller med inntil 2 promille av samlet utbetalt lønn. Fradrag gis ikke dersom skattyter krever fradrag etter dette ledd nr. 1. Samlet fradrag etter dette ledd nr. 2 og 3 kan ikke overstige 2 promille av samlet utbetalt lønn.

Departementet avgjør i tvilstilfelle om en sammenslutning skal regnes for yrkes- eller næringsorganisasjon. Når særlige grunner foreligger, kan departementet avgjøre at kontingent til slik organisasjon skal være fradragsberettiget selv om vedkommende organisasjon ikke er landsomfattende.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 44 femte ledd

Det kan kreves fradrag ved inntektsansettelsen for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning. Fradrag kan også kreves for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet. Fradrag etter reglene i dette ledd kan – når tilskuddet utgjør mer enn kr. 10.000 – ikke overstige 10 prosent av skattyterens inntekt i det år da tilskuddet er ytet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

§ 44 ellefte ledd

1. Boligsparing for ungdom (BSU).

- b. Innbetalte sparebeløp kan ikke overstige kr 15.000 pr. inntektsår. For ektefeller som lignes under ett for begges samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i forrige punktum for hver av ektefellene. Sparebeløp fra barn som lignes under ett med foreldre, jf. § 16 syvende og åttende ledd, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige kr

100.000. Fra og med det år skattyter disponerer over sparebeløp etter denne bestemmelse gis det ikke fradrag. Departementet kan gi regler om adgangen til å disponere over avkastningen på kontoen. Når det er gitt fradrag etter denne bestemmelse, og skattyter disponerer sparemidlene på annen måte enn bestemt av departementet, gjøres et tillegg i skatt i disposisjonsåret tilsvarende tidligere fradrag i skatt.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

2. Aksjesparing med skattefradrag (AMS).

- a) Fradrag i skatten skal gis med 15 prosent av innskudd i verdipapirfond, jf. bokstav d, eller av kostpris ved kjøp av eller tegning av aksjer eller grunnfondsbevis i selskap eller foretak registrert i Verdipapirsentralen. Departementet kan gi bestemmelser om at enkelte selskap registrert i Verdipapirsentralen ikke skal omfattes av foranstående punktum. Fradraget regnes ikke av et høyere beløp enn kr 5 000 i klasse 1 og kr 10 000 i klasse 2. Grensebeløpet i klasse 2 gjelder også for skattepliktige i klasse 1 som nevnt i § 76 og § 77 nr. 1–4, og for ektefeller hvor den ene lignes etter § 16 fjerde eller femte ledd. Foreldre kan ikke kreve fradrag i skatt på bakgrunn av AMS-innskudd eller -investering i barnas navn.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 44 syttende ledd

Sjømenn kan kreve et særskilt fradrag med inntil 30 prosent – begrenset til kr 70.000 – av skattepliktig inntekt om bord.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 44 A-1 Hvilke driftsmidler mv. avskrives.

Varige og betydelige driftsmidler avskrives etter reglene i § 44A. Det samme gjelder driftsmidler ervervet eller påkostet som følge av påbud om forbedringer av det indre eller ytre miljø. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år.

Driftsmiddel regnes som betydelig når kostpris er kr. 15.000 eller høyere, inkludert investeringsavgift.

Ervervet forretningsverdi med kostpris kr 15.000 eller høyere avskrives etter reglene i § 44A.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 44 A-9 Rest på saldo.

Avskrivningsgrunnlag og negativ gevinst- og tapskonto mindre enn kr. 15.000 kan fradragsføres.

Negativ saldo etablert i medhold av § 44 A-6 annet ledd og positiv gevinst- og tapskonto mindre enn kr. 15.000 skal inntektsføres.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 48 annet ledd

Tidligere avsatte skogavgiftsmidler som utbetales er skattepliktig inntekt. Ved utbetaling av skogavgiftsmidler gjelder likevel følgende særregler:

1. Frigitte skogavgiftsmidler som nyttes til skogkultur og skogsveier, samt til alternative avvirkningsfremmende investeringer i et vernet skogsområde hvor det er fastsatt restriktive forskrifter for bygging av skogsveier, tas til inntekt etter følgende satser:
 - 65 prosent av de første kr 50.000
 - 75 prosent av de neste kr 50.000
 - 90 prosent av de neste kr 400.000
 - 95 prosent av det overskytende beløp.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

§ 48 niende ledd

Ved avbrudd av gjennomsnittsligningen blir den del av det virkelige utbytte (årsinntekten) som for de siste fire år sett under ett måtte overstige gjennomsnittsinntekten for det samme tidsrom, særskilt å skatlegge ved endring av ligning. Har den skattepliktige ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, tas ved endringen hensyn til de år hvor gjennomsnittsligning har funnet sted. Endring av ligning foretas bare når det virkelige utbytte overstiger gjennomsnittsinntekten som nevnt med minst kr. 15.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1954.)

§ 49 nr. 2

Skattepliktig som i til sammen minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, kan kreve

særfradrag i inntekten med et beløp som utgjør 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fisket eller fangsten, dog høyst med kr 70.000. Fradrag gis ikke samtidig med fradrag etter § 44 syttende ledd. Departementet kan gi nærmere regler om utfylling og gjennomføring av disse bestemmelser.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 53 siste ledd

Opphavsmann til åndsverk (herunder patentert oppfinnelse), kan, når hans inntekt i det sist forløpne år i vesentlig grad overstiger inntekten i de to forutgående år, kreve å få den samlede inntekt for disse tre år fordelt med like stort beløp hvert år. Endring av ligningen blir i tilfelle å foreta for de to forutgående år. Kravet må framsettes innen den frist som gjelder for innlevering av selvangivelse. Bestemmelsene i dette ledd får bare anvendelse når opphavsmannens samlede inntekt i det sist forløpne år overstiger kr. 10.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

§ 60 annet ledd

Beregnet kapitalavkastning i virksomheten settes til kapitalavkastningsgrunnlaget multiplisert med en kapitalavkastningsrate. Stortinget fastsetter den maksimale kapitalavkastningsraten for det enkelte inntektsår. I kapitalavkastningsgrunnlaget medregnes følgende eiendeler, forutsatt at de har virket i virksomheten:

bokstav a

Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Et driftsmiddel regnes som betydelig når kostpris er kr 15000 eller høyere, inkludert investeringsavgift.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 76 første ledd

Skattyter som forsørger andre enn barn som han har krav på barnetrygd eller forsørgerfradrag for, skal ha et særfradrag i inntekten når det ville være urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skatleggingen av forsørgeren. Særfradraget skal

være kr 5.000 for hver forsørget person. Hvis det er klart at mindre enn halvparten av den forsørgedes ordinære leveomkostninger i inntektsåret er dekket av skattyteren, skal særfradraget reduseres til det halve eller falle bort. Et barn regnes ikke som forsørget dersom det uten behovsprøving mot foreldreinntekt har rett til lån i Statens lånekasse for utdanning for en større del av året.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1988.)

§ 77 nr. 1 første ledd

Fra og med den måned skattyteren fyller 70 år gis det et særfradrag i inntekten på kr 1.470 pr. påbegynt måned. Ektefeller gis til sammen samme særfradragsbeløp som enslige.

nr. 2

Reglene under nr. 1 første ledd første punktum får tilsvarende anvendelse når skattyteren i inntektsåret har mottatt foreløpig uførestønad etter folketrygdloven § 12–16 eller pensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3.

nr. 3

Andre skattytere enn nevnt under nr. 1 og 2 som i noen måned i inntektsåret har mottatt rehabiliteringspenger, foreløpig uførestønad eller attføringspenger etter folketrygdloven eller uførepensjon etter den nevnte lov eller andre lover, skal for hver påbegynt måned ha et særfradrag på halvparten av månedsfradraget etter nr. 1 første ledd.

(Beløpsgrensen for alderspensjonister i nr. 1 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999. Beløpsgrensen for skattytere som nevnt i nr. 2 og 3 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1994.)

§ 78 nr. 1

For skattytere som har rett til fradrag etter § 77 nr. 1 og 2, skal det ikke beregnes skatt eller trygdeavgift når den alminnelige inntekt ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget. Det samme gjelder for skattytere som mottar overgangsstonad etter folketrygdloven § 15–7, § 16–7 eller § 17–6 eller pensjon etter folketrygdloven § 16–7 eller § 17–5, eller som etter fylte 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP). Bestemmelsen kommer også til anvendelse overfor skattytere født i 1944 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av departementet, eller tilsvarende avtalefestet pensjon hvor dette er bestemt i tariffavtale hvor staten er part, eller i tariffavtale godkjent av departementet. Det samme gjelder tilsvarende avtalefestet pensjon i det kommunale tariffområde. For skattytere som nevnt skal kommuneskatt, fylkesskatt, fellesskatt og trygdeavgift ikke overstige 55 prosent av inntekt over beløpsgrensene. Ved fastsettelsen av inntekten skal det gjøres et tillegg på 3 prosent av skattyters og eventuell ektefelles eller samboers nettoformue ved statsskatte ligningen, utover et skattefritt beløp på 200.000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 79

Skattepliktige som etter § 75 har krav på skattefritt fradrag i inntekten, skal ha et skattefritt fradrag i formuen på kr. 120.000. Når skattyteren er skattepliktig til flere kommuner, gjelder reglene i § 75 siste ledds første og annet punktum tilsvarende for formuen.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)
