



# **Innst. O. nr. 1**

**(2005–2006)**

**Innstilling til Odelstinget  
fra finanskomiteen**

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006), Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) og Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)

**Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2006 -  
lovendringer**





---

# **Innst. O. nr. 1**

**(2005-2006)**

**Innstilling til Odelstinget  
fra finanskomiteen**

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006), Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) og Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)

---

**Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2006 -  
lovendringer**



## Innhold

	Side		Side	
<b>1. Innledning</b> .....	9	2.6.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	14
1.1 Sammen drag .....	9	2.6.2	Komiteens merknader .....	14
1.1.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer .....	9	2.7	Jordbruksfradraget .....	14
1.1.2 Sammen drag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) Om tilbaketrekning av deler av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer .....	10	2.7.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	14
1.2 Komiteens merknader .....	10	2.7.2	Komiteens merknader .....	14
<b>2. Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.</b> .....	11	2.8	Lønnsfradraget i skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende .....	15
2.1 Prisjustering av beløpsgrensene i beskatningsmodellen for firmabil og yrkesbil .....	11	2.8.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	15
2.1.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	11	2.8.2	Komiteens merknader .....	15
2.1.2 Komiteens merknader .....	11	<b>3. Omlegging og forenkling av beskatningen av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon mv.</b> .....	15	
2.2 Fradrag for gaver til frivillige organisasjoner .....	11	3.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	15
2.2.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	11	3.2	Komiteens merknader .....	16
2.2.2 Sammen drag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) .....	11	<b>4. Endringer i ordningen med skattefri utplassering av arbeidsgivers datautstyr hjemme hos arbeidstaker - hjemme-PC-ordningen</b> .....	16	
2.2.3 Komiteens merknader .....	11	4.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	16
2.3 Økning av avskrivningssatsen for maskiner mv. ....	12	4.2	Komiteens merknader .....	17
2.3.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	12	<b>5. Minstefradrag</b> .....	17	
2.3.2 Sammen drag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) .....	12	5.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	17
2.3.3 Komiteens merknader .....	12	5.2	Sammendrag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) .....	18
2.4 Boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU) .....	13	5.3	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	18
2.4.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	13	5.4	Komiteens merknader .....	18
2.4.2 Sammen drag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) .....	13	<b>6. Opphevelse av særskilt skattefritak for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv.</b> .....	18	
2.4.3 Komiteens merknader .....	13	6.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	18
2.5 Verdsettelse av aksjer, grunnfondsbevis og verdipapirfondsandeler ved formuesskatteligningen .....	13	6.2	Komiteens merknader .....	19
2.5.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	13			
2.5.2 Komiteens merknader .....	13			
2.6 Fradrag for fagforeningskontingent og kontingent til visse yrkes- eller næringsorganisasjoner .....	14			

	Side		Side
<b>7.</b>	<b>Lovfesting av rett til lempning i beskatningen av erstatning til barn</b> .....	19	
7.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	19	
7.2	Komiteens merknader .....	20	
<b>8.</b>	<b>Inntektsfradrag for pengegaver til politiske partier</b> .....	20	
8.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	20	
8.2	Sammendrag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) .....	21	
8.3	Komiteens merknader .....	21	
<b>9.</b>	<b>Innføring av fradrag for fysiske personer med begrenset skatteplikt, endringer i reglene om standardfradrag, mv.</b> .....	21	
9.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	21	
9.1.1	Innledning og sammendrag .....	21	
9.1.2	Rett til personlige og familie- messige fradrag for skattytere med begrenset skatteplikt .....	22	
9.1.2.1	Vesentlighetskravet .....	22	
9.1.2.2	Sammenligningen av inntekts- størrelser .....	22	
9.1.2.3	Sambeskattede og familieinntekt ...	22	
9.1.2.4	Begrensning til bosatte i andre EØS-stater? .....	22	
9.1.2.5	Fradragsrett for gjeldsrenter for personlige skattytere med begrenset skatteplikt .....	22	
9.1.2.6	Opplysningsplikt og innkreving ....	22	
9.1.3	Justering i bestemmelsen om standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker .....	23	
9.1.4	Forholdet til artistskatteloven .....	23	
9.1.5	Økonomiske og administrative virkninger .....	23	
9.2	Komiteens merknader .....	24	
<b>10.</b>	<b>Skattested for bosatte personer som har flyttet til utlandet og for norske sjømenn som flyttet til utlandet før 1. januar 2004</b> .....	24	
10.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	24	
10.2	Komiteens merknader .....	24	
<b>11.</b>	<b>Revisjon av reglene om beskatning av aksjegevinster etter utflytting</b> .....	24	
11.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005- 2006) .....	24	
11.1.1	Innledning og sammendrag .....	24	
11.1.2	Subjekt og objekt for en generell utflyttingsskatt .....	25	
11.1.3	Beregning av skattepliktig aksjegevinst ved utflytting .....	25	
11.1.4	Utsettelse, tidsbegrensning og realisasjon .....	26	
11.1.5	Fradragsrett for latente tap på utflyttingstidspunktet .....	27	
11.1.6	Oppgaveplikt og innkreving .....	27	
11.1.7	Forslagets forhold til EØS-avtalen	28	
11.1.8	Gevinst på andel i deltakerlignet selskap .....	28	
11.1.9	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	29	
11.2	Komiteens merknader .....	29	
<b>12.</b>	<b>Svalbard og skattereformen</b> .....	29	
12.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	29	
12.1.1	Utgangspunkt .....	29	
12.1.2	Behovet for endringer i lønns- beskatningen på Svalbard .....	30	
12.1.3	Aksjegevinster som realiseres etter utflytting fra fastlandet .....	30	
12.1.4	Formuesskatt .....	31	
12.1.5	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	31	
12.1.6	Ikrafttredelse .....	31	
12.2	Komiteens merknader .....	31	
<b>13.</b>	<b>Opphevelse av ekstra arbeidsgiveravgift på lønnsinntekter over 16 G</b> .....	31	
13.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	31	
13.2	Komiteens merknader .....	31	
<b>14.</b>	<b>Endringer i reglene om fremføring av underskudd</b> .....	31	
14.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	31	
14.1.1	Avvikling av begrensningen i adgangen til fremføring av underskudd til ti år .....	31	
14.1.2	Fremføring av underskudd ved opphør av næring .....	32	
14.2	Komiteens merknader .....	32	

	Side		Side
<b>15.</b>	<b>Innføring av fradrag for eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv.</b> .....	32	
15.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	32	
15.2	Komiteens merknader .....	33	
<b>16.</b>	<b>Endringer i reglene om konsernbidrag</b> .....	34	
16.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	34	
16.2	Komiteens merknader .....	35	
<b>17.</b>	<b>Avskrivningsregler ved endring av regnskapsår</b> .....	35	
17.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	35	
17.2	Komiteens merknader .....	35	
<b>18.</b>	<b>Vurdering av skatteloven § 14-4 sjette ledd - kostnader til egen FoU</b> .....	36	
18.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	36	
18.1.1	Innledning og bakgrunn .....	36	
18.1.2	Departementets vurderinger .....	36	
18.2	Komiteens merknader .....	37	
<b>19.</b>	<b>Tilpasninger i rederiskatteordningen som følge av ESAs reviderte retningslinjer for støtte til sjøtransportvirksomhet - flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet</b> .....	38	
19.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	38	
19.1.1	Innledning .....	38	
19.1.2	Flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ....	38	
19.1.3	Hjelpefartøy til bruk i petroleumsvirksomhet .....	38	
19.1.4	Særlig om entreprenørskip til bruk i petroleumsvirksomhet .....	39	
19.1.5	Overgangsregel for selskaper som må tre ut av rederiskatteordningen som følge av de foreslåtte endringene .....	39	
19.1.5.1	Nærmere om skattebelastningen ved utreden av rederiskatteordningen .....	39	
19.1.5.2	Overgangsregel for selskaper som må tre ut av ordningen .....	40	
19.1.6	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	41	
19.1.7	Ikrafttredelse .....	41	
19.2	Komiteens merknader .....	41	
<b>20.</b>	<b>Presisering av kommuners og fylkeskommuners skattefrihet ved realisasjon av aksjer og ordførerandeler i kraftforetak etter innføringen av fritaksmetoden</b> .....	41	
20.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	41	
20.2	Komiteens merknader .....	41	
<b>21.</b>	<b>Forslag om endringer i ordningen for betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt og ved vern av skog</b> .....	42	
21.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	42	
21.1.1	Innløsning av tomtefeste .....	42	
21.1.2	Skogvern etter naturvernloven .....	42	
21.1.3	Utvidelse av reinvesteringsfristen ved betinget skattefritak .....	43	
21.1.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	44	
21.2	Komiteens merknader .....	44	
<b>22.</b>	<b>Avdragsordning for arveavgift ved generasjonsskifte i familiebedrifter</b> .....	44	
22.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	44	
22.1.1	Innledning og sammendrag .....	44	
22.1.2	Hvilke foretak skal omfattes av avdragsordningen .....	44	
22.1.2.1	Alle foretaksformer skal omfattes av avdragsordningen .....	44	
22.1.2.2	Krav til foretakets størrelse .....	44	
22.1.2.3	Verdsettelsen av foretaket eller foretaksandelen .....	45	
22.1.2.4	Krav til virksomhet i foretaket .....	45	
22.1.2.5	Avdragsordningen skal gjelde hvert foretak og hver virksomhet i enkeltpersonforetak .....	45	
22.1.3	Krav til givers eller arvelaters eierandel .....	46	
22.1.4	Krav til mottaker, krav om at mottaker beholder eierandelene og krav til videre drift .....	46	

	Side		Side
22.1.5	Avgrensning av hvilke avgiftspliktige midler som skal omfattes av ordningen i enkeltpersonforetak ....	48	
22.1.6	Fradrag i brutto arveavgiftsgrunnlag	49	
22.1.7	Nærmere om utformingen avdragsordningen .....	49	
22.1.8	Andre lovendringer som følge av innføring av avdragsordningen .....	50	
22.1.9	Ikraftsetting .....	50	
22.1.10	Økonomiske og administrative konsekvenser av departementets forslag .....	51	
22.2	Komiteens merknader .....	51	
<b>23.</b>	<b>Innføring av en ordning med bindende forhåndsuttalelser for oljeselskapenes salg av gass fra norsk sokkel .....</b>	<b>51</b>	
23.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	51	
23.1.1	Innledning og sammendrag .....	51	
23.1.2	Området for ordningen med bindende forhåndsuttalelse .....	51	
23.1.3	Kompetent myndighet .....	52	
23.1.4	Krav til saker som skal omfattes av ordningen .....	52	
23.1.5	Virkningen av en bindende forhåndsuttalelse .....	53	
23.1.6	For hvilken periode mv. uttalelsen er bindende .....	53	
23.1.7	Formelle krav til anmodningen om forhåndsuttalelse .....	54	
23.1.8	Behandling av anmodningen .....	55	
23.1.9	Kompetanse til å gi utfyllende forskrifter .....	56	
23.1.10	Forslag om § 6 ny nr. 5 i petroleums-skatteloven - ikrafttredelse .....	56	
23.1.11	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	56	
23.2	Komiteens merknader .....	56	
<b>24.</b>	<b>Unntak fra plikten til å betale renter .....</b>	<b>56</b>	
24.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	56	
24.1.1	Innledning .....	56	
24.1.2	Renter ved forsinket betaling .....	56	
24.1.3	Renter ved vedtak om endring mv. ....	57	
24.2	Komiteens merknader .....	57	
<b>25.</b>	<b>Endringer i merverdiavgiftsloven</b>	<b>57</b>	
25.1	Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. ....	57	
25.1.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	57	
25.1.1.1	Innledning .....	57	
25.1.1.2	Departementets vurderinger og forslag .....	58	
25.1.1.3	Nærmere om omfanget av merverdiavgiftsplikten .....	60	
25.1.1.4	Nærmere om enkelte problemstillinger .....	61	
25.1.2	Sammendrag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) .....	62	
25.1.3	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	62	
25.1.4	Komiteens merknader .....	62	
25.2	Merverdiavgiftsunntak for tannleger og annet helsepersonells utleie av utstyr mv. ....	63	
25.2.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	63	
25.2.2	Komiteens merknader .....	65	
25.3	Dansetilstelninger med levende musikk .....	65	
25.3.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	65	
25.3.2	Komiteens merknader .....	66	
25.4	Merverdiavgiftsunntak for alternativ behandling .....	66	
25.4.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	66	
25.4.2	Komiteens merknader .....	66	
<b>26.</b>	<b>Endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. ....</b>	<b>66</b>	
26.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	66	
26.2	Komiteens merknader .....	67	
<b>27.</b>	<b>Oppretting av lovttekst .....</b>	<b>67</b>	
27.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	67	
27.1.1	Egen bolig og skatt - opprettinger	67	
27.1.1.1	Skatteloven § 4-30 .....	67	
27.1.1.2	Skatteloven 6-90 tredje ledd .....	67	
27.1.1.3	Skatteloven § 7-2 .....	68	
27.1.1.4	Skatteloven § 7-10 .....	68	
27.1.1.5	Endring av henvisninger i skatteloven §§ 4-10, 9-5 og 10-1 ..	69	
27.1.2	Skatteloven § 2-30 .....	69	
27.1.2.1	Opphevelse av skattefriheten for Statens Fiskeriredskapsimport .....	69	



	Side		Side		
27.1.2.2	Endring av nummereringen i enkelte bestemmelser i § 2-30 .....	69	32.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	74
27.1.3	Skatteloven § 10-30 .....	69	32.2	Komiteens merknader .....	75
27.1.4	Skatteloven § 11-7 .....	69			
27.1.5	Skatteloven § 14-8 .....	70			
27.1.6	Skatteloven § 14-81 første ledd bokstav c nr. 1 .....	70	<b>33.</b>	<b>Regnskap og skatt</b> .....	75
27.1.7	Svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd annet punktum .....	70	33.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	75
27.1.8	Ny skattebetalingslov § 19-3 .....	70	33.1.1	Innledning og sammendrag .....	75
27.1.9	Merverdiavgiftsloven § 63 .....	70	33.1.2	Reglene om skattemessig tidfesting av inntekter, herunder kapitalgevinster og tap .....	77
27.2	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	70	33.1.3	Regler om skattemessig tidfesting av fradrag for kostnader .....	80
27.2.1	Skatteloven § 10-34 .....	70	33.1.4	Reglene om skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av eiendeler .....	84
27.2.2	Ligningsloven § 6-13 nummer 2 bokstav b .....	71	33.1.5	Opphevelse av hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd om at skattyters årsregnskap skal legges til grunn for tidfesting av inntekt og fradrag for så vidt det er oppgjort i overensstemmelse med regnskapslovgivningen .....	87
27.3	Komiteens merknader .....	71	33.1.6	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	90
<b>28.</b>	<b>Omtale av departementets arbeid med forslag om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapslovgivningen med forutsatt virkning fra og med inntektsåret 2005</b> .....	71	33.1.7	Innføring av markedsverdi-prinsippet for finansielle instrumenter i banker og finansieringsforetak utsettes .....	91
28.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	71	33.1.8	Særlig om tidfestingsregler for sikringstransaksjoner .....	92
28.2	Komiteens merknader .....	72	33.1.9	Særlige skatteregler som bygger direkte på regnskapsmessige regler om tidfesting eller klassifikasjon ..	93
<b>29.</b>	<b>Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 - departementets praksis i 2004</b> ....	72	33.1.10	Særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser	96
29.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) .....	72	33.1.11	Ikrafttredelse .....	98
29.2	Komiteens merknader .....	73	33.2	Komiteens merknader .....	98
<b>30.</b>	<b>Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven</b> ....	73	<b>34.</b>	<b>Overgangsregel E til skatteloven § 2-38</b> .....	98
30.1	Sammendrag .....	73	34.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) 98	
30.2	Komiteens merknader .....	73	34.1.1	Arveavgiftsgrunnlaget ved overdragelse av aksjer i 2005 i selskap som har mottatt aksjer eller andeler etter reglene i overgangsregel E .....	98
<b>31.</b>	<b>Opphevelse av skattefritaket for fordelten av arbeidsgivers dekning av behandlingsforsikringer og sykdomsutgifter</b> .	73	34.1.2	Ekstraordinær utbytteutdeling .....	99
31.1	Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	73	34.2	Komiteens merknader .....	100
31.2	Komiteens merknader .....	73			
<b>32.</b>	<b>Arveavgiftsfritak for samboere som har bodd sammen i minst to år</b> .....	74			

	Side
<b>35. Endring av kostpris og skjermingsgrunnlag som følge av retting av feil ved RISK-beregningen .....</b>	100
35.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	100
35.2 Komiteens merknader .....	101
<b>36. Fritak for arbeidsgiveravgift når arbeidsgiver forskutterer sykepengen mv. - endring i folketrygdloven §§ 22-3 og 23-2 .</b>	101
36.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	101
36.2 Komiteens merknader .....	102
<b>37. Fritak for uttaksbeskatning i forbindelse med jordskjelvkatastrofen i Asia .....</b>	102
37.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	102
37.2 Komiteens merknader .....	102

	Side
<b>38. Justeringer i regelverket som følge av innføring av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper .....</b>	103
38.1 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) .....	103
38.1.1 Henvisninger til nettolignede sameier .....	103
38.1.2 Skatteloven § 9-2 .....	103
38.1.3 Skatteloven § 10-42 .....	103
38.1.4 Skatteloven § 11-7 .....	103
38.2 Komiteens merknader .....	104
<b>39. Forslag fra mindretall .....</b>	104
<b>40. Komiteens tilråding .....</b>	105



# Innst. O. nr. 1

(2005-2006)

## Innstilling til Odelstinget fra finanskomiteen

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006), Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) og Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)

### Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer

Til Odelstinget

#### 1. INNLEDNING

##### 1.1 Sammendrag

##### 1.1.1 *Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer*

I proposisjonen inngår:

- Forslag til endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.
- Forslag til omlegging av beskatningen av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon mv.
- Forslag til endringer i ordningen med skattefri utplassering av arbeidsgivers datautstyr hjemme hos arbeidstaker
- Forslag til endringer i minstefradraget
- Forslag til opphevelse av skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv.
- Forslag til lovfesting av rett til lempning i beskatningen av erstatning til barn
- Forslag til innføring av inntekstfradrag for pengegaver til politiske partier
- Forslag til innføring av fradragrett for fysiske personer med begrenset skatteplikt og endringer i reglene om standardfradrag
- Forslag til endringer i skattested for sjømenn og andre personer som ikke har noen bostedsmessig tilknytning til Norge
- Forslag til revidering av reglene om beskatning av aksjegevinster etter utflytting
- Forslag til tilpasninger i svalbardskatteloven til skattereformen
- Forslag til opphevelse av ekstra arbeidsgiveravgift på lønnsinntekter over 16 G
- Forslag til endring i reglene om fremføring av underskudd
- Forslag til innføring av fradragrett for eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter
- Forslag til endringer i reglene om konsernbidrag
- Forslag til endringer i avskrivningsreglene ved endring av ligningsår
- Vurdering av reglene om fradrag for kostnader til egen FoU
- Forslag til endringer i rederiskattesystemet som følge av ESAs reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportsektoren
- Forslag til presisering av kommuners og fylkeskommuners skattefrihet ved realisasjon av aksjer og andeler i kraftforetak etter innføringen av fritaksmetoden
- Forslag til endringer i ordningen med betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt og ved vern av skog
- Forslag til innføring av avdragsordning for arveavgift ved generasjonsskifte i familiebedrifter
- Forslag til innføring av bindende forhåndsuttalelse for oljeselskapenes salg av gass fra norsk sokkel
- Forslag til endringer i reglene om renteberegning ved forsinket betaling
- Forslag til endringer i merverdiavgiftsloven
- Forslag til endringer i momskompensasjonsloven
- Forslag til oppretting av lovtekst
- Omtale av departementets arbeid med forslag om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapslovgivningen
- Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22

- Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

### **1.1.2 Sammen drag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) Om tilbaketrekning av deler av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer**

FORSLAG MV. I OT.PRP. NR. 1 (2005-2006) SOM TREKKES TILBAKE

Regjeringen Stoltenberg II er uenig i følgende lovforslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer, med kapittelhenvisning til proposisjonen i parentes:

Skatteloven - med foreslått ikrafttredelse straks med virkning fra og med inntektsåret 2006:

- § 6-32 om minstefradrag (kapittel 5)
- § 6-50 nytt tredje ledd om gavefradrag - politiske partier (kapittel 8)
- § 6-50 femte ledd annet punktum om gavefradrag - beløpsgrensen (punkt 2.2 i kapittel 2)
- § 14-43 første ledd bokstav d om avskrivnings-sats for maskiner mv. (punkt 2.3 i kapittel 2)
- § 16-10 om BSU-fradrag - beløpsgrensen (punkt 2.4 i kapittel 2).

Merverdiavgiftsloven - med foreslått ikrafttredelse fra og med 1. januar 2006:

- § 5 a annet ledd nr. 2 om merverdiavgift på rom-utleie i hotellvirksomhet mv. i (punkt 25.2 i kapittel 25)
- Opphevelse av § 5 b første ledd nr. 10 (punkt 25.2 i kapittel 25).

Disse deler av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) trekkes derfor tilbake.

Uenigheten om forslaget til skatteloven § 6-32 gjelder kun satsen i første ledd bokstav a. Forslaget til skatteloven § 6-32 første ledd trekkes likevel av praktiske grunner tilbake i sin helhet, men fremmes på ny i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) med ønskede endringer i første ledd. Tilsvarende gjelder § 5 a annet ledd nr. 2 og opphevelse av § 5 b første ledd nr. 10 i merverdiavgiftsloven, hvor uenigheten kun gjelder forslagene ikrafttredelsestidspunkt. Forslagene fremmes på ny i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) med nytt ikrafttredelsestidspunkt.

OPPRETTHOLDTE DELER AV OT.PRP. NR. 1 (2005-2006) SKATTE- OG AVGIFTSOPPLEGGET 2006 - LOVENDRINGER

De lovforslag og omtaler i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) som etter det ovenstående ikke trekkes tilbake, opprettholdes av regjeringen Stoltenberg II. Disse deler av proposisjonen kan således behandles under

ett med den nye Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.).

### **1.1.3 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.)**

I proposisjonen inngår:

- Forslag til endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.
- Forslag til endringer i minstefradraget
- Forslag til avvikling av ordningen med skattefritak for arbeidsgivers dekning av behandlingsforsikring og sykdomsutgifter
- Forslag til innføring av arveavgiftsfritak for samboere
- Forslag til endring av ikrafttredelsestidspunkt for innføring av merverdiavgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv.
- Forslag til skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapslovgivningen
- Forslag til endring av overgangsregel E til skatteloven § 2-38
- Forslag til innføring av overgangsregel i forbindelse med opphevelse av RISK-reglene
- Forslag til fritak for arbeidsgiveravgift på sykepenger mv.
- Forslag til fritak for uttaksbeskatning i forbindelse med jordskjelvkatastrofen i Pakistan
- Forslag til justeringer i regelverket som følge av innføring av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskap
- Forslag til oppretting av lovtekst.

## **1.2 Komiteens merknader**

Komiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Marianne Aasen Agdestein, Kari Henriksen, Torgeir Micaelsen, Reidar Sandal, lederen Karl Eirik Schjøtt-Pedersen og Eirin Kristin Sund, fra Fremskrittspartiet, Gjermund Hagesæter, Ulf Leirstein, Jørund Rytman og Christian Tybring-Gjedde, fra Høyre, Svein Flåtten, Peter Skovholt Gitmark og Jan Tore Sanner, fra Sosialistisk Venstreparti, Magnar Lund Berge og Heikki Holmås, fra Kristelig Folkeparti, Hans Olav Syversen, fra Senterpartiet, Per Olaf Lundteigen, og fra Venstre, Lars Sponheim, viser til at proposisjonene og meldingen ble lagt fram i forbindelse med statsbudsjettet for 2006.

Komiteen viser til at regjeringen Bondevik II fremmet Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer.

Videre fremmet regjeringen Stoltenberg II for det ene Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) Om tilbaketrekning av deler av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer og for det andre foreløpig utgave av Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.).

Komiteen viser til brev fra finansministeren 17. november 2005 om enkelte rettinger i den foreløpige utgaven av Ot.prp. nr. 26 (2005-2006). Brevet er vedlagt innstillingen.

Komiteen viser til at forslagene er nærmere omtalt nedenfor i denne innstillingen, i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget for 2006 - lovendringer, i St.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak og i St.meld. nr. 1 (2005-2006) Nasjonalbudsjettet kapittel 4 samt i Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) Om tilbaketrekning av deler av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer, Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.) og St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endringer av St.prp. nr. 1 Om statsbudsjettet 2006.

Komiteen viser til at det generelt kun er konkrete forslag som krever lovhjemmel, og vurderinger vedrørende lovforslagene, som er gjengitt nedenfor i sammendragene under det enkelte punkt. Gjeldende norsk rett, utenlandsk rett, utvalgsrapporter, høringsuttalelser mv. knyttet til det enkelte forslag, er redegjort nærmere for i de ovennevnte dokumenter. Også nærmere vurderinger vedrørende lovforslagene er i noen grad kun delvis gjengitt, eventuelt bare vist til.

Komiteen fremmer i denne innstillingen bl.a. forslag til lovendringer vedrørende skatte- og avgiftsopplegget 2006 mv. Komiteen viser til at det er ulike syn i komiteen vedrørende flere av forslagene.

Komiteen viser til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2 der de respektive fraksjoner har gitt sine hovedmerknader til skatte- og avgiftsopplegget for 2006 samt til komiteens og de enkelte fraksjoners forslag og merknader under de enkelte punkter nedenfor.

## **2. ENDRINGER I LOVBESTEMTE BELØPSGRENSER MV.**

### **2.1 Prisjustering av beløpsgrensene i beskatningsmodellen for firmabil og yrkesbil**

#### **2.1.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

I forbindelse med budsjettet for 2005 ble det innført en pst.ligningsmodell for beskatning av privat fordel ved bruk av firmabil og yrkesbil. Den private

fordelen ble satt til 30 pst. av bilens listepris som ny under 235 000 kroner og 20 pst. av overskytende verdi. Det foreslås at grensen på 235 000 kroner prisjusteres tilsvarende andre beløpsgrenser.

Det foreslås å prisjustere beløpsgrensen med anslått vekst i konsumprisindeksen fra 2005 til 2006 på 1 3/4 pst. Beløpsgrensen blir dermed 239 100 kroner for 2006.

Det foreslås samtidig at beløpet tas ut av skatteloven og reguleres av departementet i forskrift og at beløpsgrensen heretter prisjusteres årlig med forventet vekst i konsumprisindeksen.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5-13 første ledd første punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### **2.1.2 Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 5-13 første ledd første punktum.

## **2.2 Fradrag for gaver til frivillige organisasjoner**

### **2.2.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

Det foreslås å øke maksimumsgrensen for fradraget fra 12 000 kroner til 15 000 kroner.

Det anslås på usikkert grunnlag at økningen av maksimumsgrensen til 15 000 kroner vil gi et provenytap på 10 mill. kroner påløpt og 8 mill. kroner bokført i 2006.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-50 femte ledd annet punktum. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### **2.2.2 Sammendrag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006)**

Forslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om å øke maksimumsgrensen for fradraget fra 12 000 kroner til 15 000 kroner, jf. forslag til endringer i skatteloven § 6-50 femte ledd annet punktum, trekkes tilbake.

### **2.2.3 Komiteens merknader**

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, tar dette til etterretning og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 3.7.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til den foreslåtte økningen av maksimumsgrensen for

gaver til frivillige organisasjoner fra 12 000 til 15 000 kroner fra Samarbeidsregjeringen i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006). Disse medlemmer mener det er viktig med gode og stabile økonomiske betingelser for de frivillige organisasjoner og ønsker derfor at ordningen styrkes i stedet for den reversering dagens regjering har foreslått. Disse medlemmer vil understreke at det frivillige arbeidet som gjennomføres her i landet hver eneste dag har stor betydning for samfunnet. Derfor har det vært en prioritert sak å ytterligere øke fradraget for gaver til frivillige organisasjoner fra dagens 12 000 kroner til 15 000 kroner. Disse medlemmer har merket seg at etter økningene i fradraget har gavene til frivillig arbeid vokst. Flere gir, og de gir mer enn før.

Disse medlemmer fremmer derfor følgende forslag:

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

#### I

§ 6-50 nåværende femte ledd annet punktum skal lyde:

Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med inntil 15 000 kroner årlig.

#### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006."

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2 der disse medlemmer går inn for at beløpsgrensen økes til 18 000 kroner.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

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

#### I

§ 6-50 nåværende femte ledd annet punktum skal lyde:

Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med inntil 18 000 kroner årlig.

#### II

Endringen under I trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2006."

## 2.3 Økning av avskrivningssatsen for maskiner mv.

### 2.3.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Etter gjeldende regler kan saldo for driftsmidler i saldogruppe d (personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv.) avskrives med inntil 20 pst. Det foreslås at den maksimale avskrivningssatsen for saldogruppe d økes til 25 pst. Forslaget gir et provenytap på anslagsvis 1 650 mill. kroner påløpt og 360 mill. kroner bokført i 2006.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 14-43 første ledd bokstav d. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### 2.3.2 Sammendrag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006)

Forslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om å øke den maksimale avskrivningssatsen for saldogruppe d til 25 pst., jf. forslag til endring i skatteloven § 14-43 første ledd bokstav d trekkes tilbake.

### 2.3.3 Komiteens merknader

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, tar dette til etterretning og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 3.12.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til den foreslåtte økningen av avskrivningssatsen for maskiner fra Samarbeidsregjeringen i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006). Disse medlemmer vil peke på at satsen er lavere i Norge enn i de fleste andre land og at dette kan påvirke bedriftenes lokaliseringsbeslutninger og redusere investeringsnivået. Disse medlemmer mener forslaget fra Stoltenberg II-regjeringen om å reversere de foreslåtte økninger av satsene er uheldig.

Disse medlemmer fremmer derfor følgende forslag:

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

#### I

§ 14-43 første ledd bokstav d skal lyde:

d. personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv. - 25 pst.

#### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006."

## 2.4 Boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU)

### 2.4.1 *Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)*

Det høyeste tillatte innskuddsbeløpet pr. år har vært 15 000 kroner siden 1998. Det foreslås å øke dette til 20 000 kroner. Det innebærer at maksimalt årlig skattefradrag øker fra 3 000 kroner til 4 000 kroner. Innskuddsrammen på 100 000 kroner foreslås videreført. Lettelsen anslås på usikkert grunnlag til om lag 70 mill. kroner påløpt og 55 mill. kroner bokført i 2006.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 16-10 tredje ledd første punktum. Endringen trer etter forslaget i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### 2.4.2 *Sammendrag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006)*

Forslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om å øke det høyeste tillatte innskuddsbeløpet pr. år til 20 000 kroner, jf. forslag til endringer i skatteloven § 16-10 tredje ledd første punktum trekkes tilbake.

### 2.4.3 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, tar dette til etterretning og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 3.8.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til forslaget fra Samarbeidsregjeringen i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om økning av det årlige innskuddsbeløpet i ordningen med Boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU). Disse medlemmer peker på at det årlige innskuddsbeløpet har stått uendret siden 1998 og at dette er en viktig ordning for ungdom i etableringsfasen. Disse medlemmer går derfor imot reverseringen av forslaget som Stoltenberg II-regjeringen legger opp til og fremmer følgende forslag:

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

#### I

§ 16-10 tredje ledd første punktum skal lyde:

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 20 000 kroner pr. inntektsår.

## II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006."

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kap. 2 der disse medlemmer ber Regjeringen legge frem sak om at taket for maksimalsparing med BSU blir økt til 150 000 kroner.

## 2.5 Verdssettelse av aksjer, grunnfondsbevis og verdipapirfondsandeler ved formuesskatteligningen

### 2.5.1 *Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)*

Det foreslås at alle aksjer, grunnfondsbevis og andeler i verdipapirfond skal verdsettes til 80 pst. av verdsettelsesgrunnlaget. Forslaget er også omtalt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-12 og 4-13. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### 2.5.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om endringer i skatteloven §§ 4-12 og 4-13 første ledd første punktum.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til forslaget om høyere verdssettelse av aksjer, grunnfondsbevis og verdipapirfondsandeler ved formuesskatteligningen med 80 pst. av verdien i stedet for 65 pst. Disse medlemmer viser til at reduksjoner og nedtrapping av den særnorske formuesskatten er en av de viktigste elementene i skattereformen og at økninger i formuesbeskatningen slik Regjeringen legger opp til, vil bety en svekkelse av norsk eierskap, næringsliv og verdiskaping. Disse medlemmer går derfor imot forslaget.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) kap. 2 og kap. 3.5.3 der disse medlemmer går inn for at formuesskatten blir avviklet fra og med 1. januar 2006.

## 2.6 Fradrag for fagforeningskontingent og kontingent til visse yrkes- eller næringsorganisasjoner

### 2.6.1 *Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)*

Etter skatteloven § 6-20 kan arbeidstakere på nærmere vilkår kreve fradrag for betalt fagforeningskontingent. Fradraget er begrenset til maksimalt 1 800 kroner. Aktive yrkesutøvere og næringsdrivende kan få fradrag for kontingent betalt til visse yrkes- og næringsorganisasjoner med samme beløp, jf. skatteloven § 6-19.

Departementet foreslår å øke det maksimale fradraget for disse kontingentene til 2 250 kroner. Forslaget er også omtalt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-19 annet ledd fjerde punktum og § 6-20 fjerde ledd annet punktum. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### 2.6.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 6-19 annet ledd fjerde punktum og § 6-20 fjerde ledd annet punktum og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) punkt 3.11.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til Regjeringens forslag om økt fradrag for fagforeningskontingent, og går imot forslaget.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2 og foreslår følgende endring om fjerning av fradragsreglene for fagforeningskontingent i skatteloven:

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

I

§ 6-20 oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2006."

## 2.7 Jordbruksfradraget

### 2.7.1 *Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)*

Ved fastsetting av positiv alminnelig inntekt fra jord- og hagebruk har produsenten i henhold til skatteloven § 8-1 femte ledd krav på et jordbruksfradrag på inntil 36 000 kroner. I tillegg gis fradrag med 19 pst. av den del av jordbruksinntekten som overstiger 36 000 kroner, opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Det legges frem forslag om at den øvre grensen i jordbruksfradraget skal økes med 10 000 kroner til 71 500 kroner. Det vises til forslag om endring av tredje punktum i skatteloven § 8-1 femte ledd.

På tilsvarende måte som for jordbruket kan det også kreves særskilt inntektsfradrag ved fastsetting av inntekt fra reindrift og skiferproduksjon, jf. skatteloven § 8-1 sjette og sjuende ledd. Øvre grense for disse fradragene endres ikke. Men det framgår av skatteloven § 8-1 åttende ledd at dersom skattyter driver flere av disse næringene i kombinasjon, kan inntektsfradragene til sammen ikke overskride 61 500 kroner. Denne kombinerte grensen foreslås økt til 71 500 kroner, som blir det nye maksimalfradraget for jordbruksvirksomhet.

For øvrig foreslås en lovteknisk oppretting av åttende ledds feilaktige henvisning til sjette, sjuende og åttende ledd. Riktig henvisning etter at fjerde ledd ble opphevet ved lov av 10. desember 2004 nr. 77, skal være femte, sjette og sjuende ledd.

Det vises til forslag om endring av åttende ledd i skatteloven § 8-1.

En økning av øvre grense i jordbruksfradraget med 10 000 kroner til 71 500 kroner vil gi et prove-nytap på 35 mill. kroner påløpt og 30 mill. bokført. Forslaget vil ikke ha administrative konsekvenser.

### 2.7.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 8-1 femte ledd tredje punktum og åttende ledd.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til at landbruksnæringen allerede med Samarbeidsregjeringens samlede skatteopplegg ville fått en forbedret situasjon for sin næring. Disse medlemmer går derfor imot Regjeringens forslag om økt, øvre grense for jordbruksfradrag.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til Regjeringens forslag om



økt, øvre grense for jordbruksfradraget og går imot dette.

## **2.8 Lønnsfradraget i skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende**

### **2.8.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)**

I skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende gis det et lønnsfradrag til virksomheter som har ansatte lønnstakere. Lønnsfradraget skal etter gjeldende regler settes til 20 pst. av summen av virksomhetens lønnsutbetalinger og arbeidsgiveravgift og andre trygdeavgifter for ansatte. Regjeringen foreslår å redusere satsen for fradraget til 15 pst. Forslaget er også omtalt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 12-13 første ledd. Endringen trer etter forslaget i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### **2.8.2 Komiteens merknader**

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 12-13 første ledd og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 3.11.

Komiteens medlemmer fra Framskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre understreker at lønnsfradraget i skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende er et viktig element i foretaksmodellen som del av skattereformen. Den foreslåtte reduksjon i lønnsfradraget i foretaksmodellen fra Regjeringen vil svekke verdiskapingen og lønnsomheten hos den store underskogen av små virksomheter i norsk næringsliv og disse medlemmer går derfor imot forslaget.

## **3. OMLEGGING OG FORENKLING AV BESKATNINGEN AV ARBEIDSGIVERFINANSIERT ELEKTRONISK KOMMUNIKASJON MV.**

### **3.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

Arbeidsgiverfinansiert telefon mv. som arbeidstakeren disponerer utenfor ordinært arbeidssted er særskilt skattemessig behandlet innenfor dagens regelverk. Departementet mener at det er behov for slike særlige regler også for fremtiden, men vurderer

gjeldende regler slik at det er behov for forenklinger og klargjøring.

Reglene for beskatning av arbeidsgivers dekning av elektronisk kommunikasjon (fasttelefon, mobiltelefon og bredbånd mv.) foreslås lagt om til en sjablonbeskatningsmodell. Modellen skal komme til anvendelse enten arbeidsgiveren står som abonnent (naturalytelse) eller den ansatte får dekket sine kommunikasjonskostnader (utgiftsgodtgjørelse). Sjablonmodellen går ut på at skattepliktig fordel i utgangspunktet settes til opptil 4 000 kroner for ett abonnement. Når arbeidsgiver dekker mer enn ett abonnement, settes skattemessig fordel til opptil 6 000 kroner. For å skjerme dem med små utgifter, foreslås det å innføre et ikke-skattepliktig bunnbeløp på 1 000 kroner. Det betyr at arbeidsgivers dekning av utgifter mellom 1 000 og 5 000 kroner (mellom 1 000 og 7 000 kroner ved flere abonnementer) blir tillagt lønnsinntekten og beskattes som lønn. Kommunikasjonsutgifter utover 5 000 (7 000) kroner anses i sin helhet å skyldes tjenstlig bruk og anses ikke å innebære noen skattepliktig fordel. Eventuell privat bruk av arbeidsgivers elektroniske kommunikasjons-tjenester på arbeidsplassen faller utenfor fremstillingen her, og vil fortsatt ikke bli skattlagt.

Det bør være samme regler for beskatning av Internett-tilgang som for telefoni. Dette skyldes at de tradisjonelle skillene mellom ulike kommunikasjonsløsninger endres raskt og over tid blir mindre. For eksempel kan bredbånd i dag også brukes til telefoni (IP-telefoni). Bredbånddekning foreslås derfor omfattet av sjablonregelverket for elektronisk kommunikasjon, og slike ytelser tas derfor ut av regelverket for hjemme-PC-ordningen, jf. forslaget nedenfor under kapittel 4 til endringer i dette regelverket.

Dekning av utgifter til tilleggstjenester som tilbys gjennom de ulike elektroniske kommunikasjonsløsningene, herunder betaling med overpriset tekstmelding mv., bør derimot ikke reguleres av regelverket for elektronisk kommunikasjon, men skattlegges etter de alminnelige reglene for naturalytelser eller utgiftsgodtgjørelse.

Forslaget vil bidra til å forenkle regelverket og fjerne den særegne koblingen til statens regler om dekning av utgifter for statstjenestemenn, og vil dermed følge vanlig prosedyre for endring i skatteregelverket. Sjablonmodellen vil etter departementets syn også sikre en god balanse mellom hensynet til å få en treffsikker fastsettelse av fordelene ved at arbeidsgiveren dekker utgifter til elektronisk kommunikasjon og det å ha et enkelt og praktikabelt regelverk. Forslaget vil videre innebære en forenkling for arbeidstakeren og arbeidsgiveren, ettersom det ikke lenger vil være behov for å dokumentere henholdsvis tjenstlig og privat bruk. Det blir kun nødvendig å kunne sannsynliggjøre at det foreligger et tjenstlig behov for kommuni-

kasjonstjenesten og å kunne dokumentere at de samlede utgiftene som dekkes, faktisk er pådratt.

Utvidelsen av reglens anvendelsesområde til å omfatte alle former for elektronisk kommunikasjon, herunder telefoni og Internett-tilgang mv., gjør regelverket robust for endringer i tilbudet av slike tjenester og gir fleksibilitet for arbeidsgivere med hensyn til valg mellom kommunikasjonsformer.

I tillegg til det foreslåtte sjablonsystemet, legges det til grunn at det fortsatt skal være adgang til å gi skattefrie refusjon av dokumenterte utlegg til tjenestesamtaler mv. spesifisert etter regning. Det legges til grunn at slik refusjon kun vil være skattefrie dersom arbeidstaker legitimerer tjenestesamtalene mv. etter spesifisert regning fra tjenesteleverandøren

Det foreslås at det foreslåtte sjablonsystemet for beskatning av ansattes private fordel ved bruk av elektronisk kommunikasjon, gis tilsvarende anvendelse for næringsdrivende. Forslaget vil i praksis innebære at det kun blir mulig å fradragføre slike utgifter i personinntekten tilsvarende det som kan dekkes skattefritt av arbeidsgiver. Forslaget vil føre til at det ikke lenger blir nødvendig å beregne fordelene ved privat bruk av telefon som benyttes i personlig næringsvirksomhet. Dette vil være en betydelig forenkling i forhold til dagens regelverk.

Unntak fra fordelfastsettelsen etter sjablonen vil bare være aktuelt dersom det åpenbart ikke foreligger adgang til privat bruk utenfor arbeidsplassen. For mobiltelefon vil et unntak neppe være aktuelt, mens eksempelvis bredbåndstilknytning på den næringsdrivendes kontor mv. kan tenkes å falle utenfor sjablonen. Dette forutsetter dog bl.a. at kontoret mv. ikke ligger i eller i tilknytning til den næringsdrivendes bolig.

De foreslåtte endringene i beskatningen av privat fordel ved bruk av elektronisk kommunikasjon mv. innebærer en forenkling av regelverket og at regelverket blir enklere å praktisere for skattyterne og ligningsmyndighetene. Løsrivelsen fra Statens personallhåndbok anses også å være en fordel, da endringer i regelverket nå vil følge vanlig rutine ved endring i skattesystemet.

Forslagene antas å gi en samlet provenyøkning på 940 mill. kroner påløpt og 755 mill. kroner bokført i 2006.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5-12 femte ledd og ny § 6-14. Forslaget vil også kreve forskriftsendringer. Det foreslås at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### 3.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om skatteloven § 5-12 nytt femte ledd og ny § 6-14.

## 4. ENDRINGER I ORDNINGEN MED SKATTEFRI UTPLASSERING AV ARBEIDSGIVERS DATAUTSTYR HJEMME HOS ARBEIDSTAKER - HJEMME-PC-ORDNINGEN

### 4.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Ved forskriftsendring i 1997 ble det innført skattefritak for fordelene ved privat bruk av arbeidsgivers utlånte datautstyr når dette er begrunnet i tjenstlig bruk. Begrunnelsen for å innføre reglene var dels ligningstekniske hensyn, dels et ønske om å bygge opp den alminnelige IT-kompetanse som yrkeslivet vil ha økt behov for i fremtiden. Det ble ansett som viktigere å innføre en omfattende og enkel fritaksregel enn å skatlegge de mindre rent private fordeler som slike utlånsordninger normalt vil føre med seg. For å kunne benytte bruttotrekkordningen kreves det at arbeidstaker har tjenstlig behov både for maskinvare og programvare.

Fra 2003 har forskriften også omfattet skattefritak i de tilfeller der arbeidstaker selv finansierer datautstyret helt eller delvis gjennom trekk i brutto lønn. Ordningen innebærer redusert skatt både for lønnstaker, som får redusert sin skattepliktige bruttolønn, og for arbeidsgiver, som får redusert grunnlaget for betaling av arbeidsgiveravgift. En hjemme-PC-avtale med bruttotrekk innebærer at arbeidsgiver kjøper eller leier utstyret og utplasserer det hos den ansatte. Hvis utstyret er leid, betaler arbeidsgiver den månedlige avgiften. Denne summen motsvares av et tilsvarende trekk i den ansattes bruttolønn. Er utstyret kjøpt, betaler arbeidstakeren månedlige avdrag i form av trekk i bruttolønnen. Avtalene har normalt en varighet på tre år. Etter denne perioden er utstyret nedskrevet og kan overdras til den ansatte mot vederlag.

Siden bruttotrekkordningen ble etablert har det vært en utvikling i retning av at mange avtaler nå inkluderer tilleggsutstyr som digitale videokamera og store plasmaskjermer (TV-skjermer). Slikt utstyr kan neppe begrunnes ut fra tjenstlige behov og er dermed i strid med målet med bruttotrekkordningen.

Departementet går inn for at grensen bør settes til et månedlig beløp tilsvarende om lag 10 000 kroner over en treårsperiode. Forslaget innebærer at ordinære PC-er som dekker tjenstlige behov, fortsatt kan finansieres gjennom bruttotrekkordningen, innenfor beløpsgrensen. Gjennom en ordning med utplassering av arbeidsgivers datautstyr hos arbeidstaker vil en etter departementets forslag da kunne bli trukket et månedlig beløp (med skattevirkning) som utgjør maksimalt 280 kroner (tilsvarende 10 080 kroner over 36 måneder). Beløpsbegrensningen er ikke knyttet til arbeidsforholdet eller den enkelte avtale om hjemme-PC. Det månedlige maksimumsbeløpet

bør reguleres fra tid til annen i samsvar med konsumprisindeksen.

For at det beløpet som settes som begrensning for bruttotrekkordningen ikke i hovedsak skal kunne benyttes til finansiering av utstyr med liten eller ingen tilknytning til yrket, foreslår departementet at det stilles krav om at arbeidstaker innenfor bruttotrekkordningen må finansiere en vanlig, komplett hjemme-PC/datamaskin i ordets tradisjonelle forstand. Dette innebærer at bruttotrekkordningen må omfatte datamaskinen, inkludert skjerm, tastatur, mus og programvare, eventuelt tilsvarende bærbar PC.

Hvis det anses å være tjenstlig relevant kan arbeidsgiver likevel låne ut nødvendig tilleggsutstyr skattefritt.

Det er grunn til å tro at det i en rekke tilfeller lånes ut utstyr som ikke er omfattet av reglene om skattefritak for utlån av datautstyr. Departementet vil derfor presisere at tilleggsutstyr som for det vesentlige må antas å dekke private behov ikke kan lånes ut skattefritt under hjemme-PC-ordningen, med mindre det foreligger særskilte tjenstlig grunner for at arbeidstakeren har behov for å låne dette. Dette gjelder typisk komponenter som i hovedsak er egnet til selvstendig bruk, selv om disse også kan kobles opp mot datamaskinen/hjemme-PC'en.

I tillegg foreslås det som redegjort for ovenfor under kapittel 3 at ordningen med dekning av Internett-utgifter gjennom hjemme-PC-ordningen bortfaller, og at dekning av disse utgifter i stedet behandles etter de nye reglene for beskatning av elektronisk kommunikasjon.

Departementet vil også vurdere å innføre innbetningsplikt for verdien av datautstyr utplassert av arbeidsgiver, også i de skattefrie tilfellene.

Departementet går inn for at de nevnte endringer i ordningen med utplassering av arbeidsgivers datautstyr skal gjelde for avtaler om ordninger med hjemme-PC som inngås fra og med datoen for offentliggjøringen av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) (14. oktober 2005). Endringene skal også gjelde for avtaler inngått før 14. oktober dersom de endres fra og med denne datoen.

For løpende hjemme-PC-avtaler som omfatter Internett-tilkobling, foreslås en overgangsordning ut 2005. Dette innebærer at dekning av slike utgifter for perioden frem til og med 31. desember 2005 kan skje skattefritt eller inngå i et eventuelt bruttotrekk. For hjemme-PC-avtaler som etableres fra og med 14. oktober 2005 vil eventuell dekning av kommunikasjonskostnader bli skattlagt etter de alminnelige regler for naturalytelser/utgiftsgodtgjørelse. Fra og med 1. januar 2006 skal all elektronisk kommunikasjon behandles etter de nye reglene for beskatning av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon, jf. kapittel 3 ovenfor.

Departementets forslag som nevnt ovenfor, antas ikke å få nevneverdige administrative konsekvenser.

Forslaget gis som nevnt virkning fra og med 2005, men bare for avtaler som inngås etter at denne proposisjonen er lagt fram. Det innebærer at provenyøkningen blir om lag 40 mill. kroner påløpt i 2005 og 160 mill. kroner påløpt i 2006. Siden endringen får virkning først fra midten av oktober, vil den neppe få noen bokført virkning i 2005. Den samlede bokførte verdien på 200 mill. kroner vil derfor komme i 2006.

Ovennevnte endringer vil bli gjennomført ved endring av skattelovforskriften § 5-15-4.

## 4.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, slutter seg til Regjeringsens forslag til endringene i hjemme-pc-ordningen skisserte i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006).

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2 der disse medlemmer går inn for at ordningen i hovedsak blir beholdt som nå men med et tak på 30 000 kroner.

Disse medlemmer vil derfor gå mot forslaget om å begrense utgiftene som kan finansieres ved bruttotrekk, til 10 000 kroner over en treårsperiode.

## 5. MINSTEFRADRAG

### 5.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Departementet foreslår enkelte endringer i minstefradraget for lønnsinntekter. Minstefradraget for pensjonsinntekter opprettholdes uendret, men med en lønnsjustering av øvre grense. I tillegg foreslås det en presisering av skatteloven § 6-32 første ledd.

Minstefradraget for lønnsinntekter økes ved at fradragssatsen settes opp fra 31 pst. til 33,5 pst. og øvre grense økes fra 57 400 kroner til 63 700 kroner. Nedre grense beholdes uendret. Minstefradraget i pensjonsinntekter foreslås lønnsjustert fra 49 400 kroner til 51 100 kroner. Forslaget til endringer er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Etter en gjennomgang av regelverket foreslår departementet også visse justeringer i skatteloven § 6-32.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-32.

Forslag til endringer i øvre grense for minstefradragene behandles som en del av Stortingets skattevedtak § 7-1, jf. St.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

## 5.2 Sammendrag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006)

Forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) til endringer i skatteloven § 6-32 om en økning i minstefradraget for lønnsinntekter, ved at fradragssatsen settes opp fra 31 pst. til 33,5 pst. og øvre grense økes fra 57 400 kroner til 63 700 kroner trekkes tilbake.

## 5.3 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)

Det foreslås at minstefradraget for lønnsinntekter økes ved at fradragssatsen settes opp fra 31 pst. til 34 pst. og øvre grense økes fra 57 400 kroner til 61 100 kroner. Nedre grense beholdes uendret. Minstefradraget i pensjonsinntekter foreslås lønnsjustert fra 49 400 kroner til 51 100 kroner. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-32. Forslag til endringer i øvre grense for minstefradragene behandles som en del av Stortingets skattevedtak § 7-1 jf. St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

De øvrige justeringene i skatteloven § 6-32 første ledd i lovforslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) foreslås opprettholdt. Av tekniske grunner har en imidlertid valgt å fremme et nytt, samlet lovforslag til skatteloven § 6-32 første ledd. I likhet med det tidligere forslaget foreslås bestemmelsen å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

## 5.4 Komiteens merknader

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 6-32 og viser for øvrig til Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) punkt 3.3 mht. endringer i øvre grense for minstefradragene.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til forslaget fra Samarbeidsregjeringen om endringer i minstefradraget for lønnsinntekter i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006). Disse medlemmer vil understreke betydningen av reduserte marginalsatter som kan stimulere arbeidstilbudet også for personer med lavere og midlere lønnsinntekter, og støtter derfor forslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om å øke satsen i minstefradraget fra 31 til 33,5 pst.

Disse medlemmer fremmer derfor følgende forslag:

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

### I

§ 6-32 første ledd skal lyde:

- (1) Minstefradrag fastsettes på følgende måte:
- Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. Skattelovens § 6-31 første ledd a, c, d og annet ledd, gis med 33,5 prosent av summen av slik inntekt. Tilsvarende gjelder for minstefradrag i tidsbegrenset uførestønad, rehabiliteringspenger og attføringspenger.
  - Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. § 6-31 første ledd b, gis med 24 pst. av summen av slik inntekt.
  - Beregningsgrunnlaget etter bokstav a og b avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100.
  - Stortinget fastsetter nedre og øvre grenser for minstefradrag etter bokstav a og b. Minstefradraget kan likevel ikke overstige inntekten det beregnes av.
  - Skattyter som både har inntekt som nevnt i bokstav a og b, skal ha det høyeste fradraget av
    - minstefradrag i lønnsinntekt
    - summen av minstefradrag i lønnsinntekt og pensjonsinntekt med følgende korreksjoner: Nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt settes lik nedre grense for minstefradrag i pensjonsinntekt. Summen av minstefradrag skal ikke overstige øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt. Bokstav d annet punktum gjelder tilsvarende.

### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006."

Disse medlemmer viser for øvrig til forslag i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) punkt 3.3 når det gjelder endringer i øvre grense for minstefradragene.

## 6. OPPHEVELSE AV SÆRSKILT SKATTEFRITAK FOR FRI KOST FOR SOKKELARBEIDERE OG HYRE-TILLEGG FOR SJØFOLK MV.

### 6.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Overfor sokkelarbeidere har det hittil vært praktisert en særordning med skattefritak for fri kost under opphold ombord.

Arbeidstakere som har helt eller delvis fri kost i arbeidsforhold, for eksempel hotellpersonale og flypersonale, skatlegges for denne fordelen. Slik skat-

temessig forskjellsbehandling mellom ulike arbeidstakergrupper bør unngås. Ansatte på kontinentalsokkelen har en lønnsinntekt på vel 600 000 kroner i gjennomsnitt, jf. Statistisk sentralbyrås undersøkelse av arbeidskraftskostnader for 2000. En arbeider på kontinentalsokkelen med 600 000 kroner i lønn og som jobber ordinær turnus, vil likevel få en netto skattelettelse på om lag 8 500 kroner i gjennomsnitt når innstrammingen ses i sammenheng med de foreslåtte lettelsene i toppskatt og økt minstefradrag. Har vedkommende nettoformue, vil lettelsene bli høyere.

Departementet kan ikke se at det foreligger tungtveiende hensyn som skulle tilsi en videreføring av en slik forskjellsbehandling av sokkelarbeidere sammenlignet med andre arbeidstakergrupper. Det foreslås derfor å oppheve praksisen med å gi det særskilte skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere.

Reglene om skattefritak for kostdekning på tjenestereise berøres ikke av forslaget. Arbeidsopphold på sokkelen regnes imidlertid ikke som tjenestereise.

Reglene om skattefritak for tariffmessig hyretillegg innebærer en skattemessig forskjellsbehandling mellom kostgodtgjørelse til sjøfolk og til andre yrkesgrupper, herunder mellom sokkelarbeidere på henholdsvis faste og flytende innretninger.

Skattefritaket for hyretillegg er langt på vei historisk begrunnet. I henhold til tariffavtalen mellom Norsk Sjøoffisersforbund og NHO utgjør hyretillegget om lag 16 500 kroner i året. For andre arbeidstakergrupper er slik godtgjørelse til dekning av rene private kostutgifter skattepliktig.

Det foreligger etter departementets syn ingen prinsipielle eller praktiske grunner til å opprettholde skattefritaket for et slikt kontant tillegg til lønnen. Dette gjelder også i de tilfellene sjøfolk mottar hyretillegg for tiden om bord. Det foreslås derfor å oppheve bestemmelsen om skattefritak for hyretillegg. Sjøfolk vil fortsatt bli skattemessig gunstig behandlet ettersom denne arbeidstakergruppen har et særskilt inntektsfradrag på 80 000 kroner som andre arbeidstakergrupper ikke har.

En opphevelse av skattefritaksordningene for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv. antas å ha små administrative konsekvenser, men forslaget om å oppheve skattefritaket for hyretillegg for sjøfolk mv. vil innebære en forenkling av regelverket.

Innstrammingen i skatleggingen av fri kost for ansatte på sokkelen og fjerningen av skattefritaket for mottatt hyretillegg for sjøfolk m.fl. anslås å øke proventet med om lag 225 mill. kroner påløpt og 180 mill. kroner bokført i 2006.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.

Departementet foreslår at regelendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

## 6.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endring i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, viser til Budsjettinnst. nr. 1 (2004-2005) og Innst. O. nr. 10 (2004-2005) hvor disse partiene gikk mot regjeringen Bondeviks forslag om å fjerne fritaket på fri kost for arbeidstakere på sokkelen og hyretillegg for sjøfolk. Flertallet viser videre til Innst. S. nr. 240 (2004-2005) hvor Fremskrittspartiet inngikk forlik med regjeringen Bondevik om å gjeninnføre fritaket. Stortingets finanskomité sluttet seg enstemmig til dette i Innst. O. nr. 125 (2004-2005)

Flertallet viser til at regjeringen Bondevik til tross for dette i St.prp. nr. 1 (2005-2006) foreslo å fjerne fritaket.

Flertallet ber Regjeringen vurdere spørsmålet i tilknytning til Revidert nasjonalbudsjett 2006.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2 der disse medlemmer går mot skattelegging av fri kost for ansatte på sokkelen og går mot fjerningen av skattefritaket for hyretillegg.

Disse medlemmer vil derfor stemme mot denne skatteskjerpelsen.

## 7. LOVFESTING AV RETT TIL LEMPNING I BESKATNINGEN AV ERSTATNING TIL BARN

### 7.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Etter dagens regler må barn med engangserstatning for tap av fremtidig arbeidsinntekt på grunn av livsvarig funksjonshemming søke om lempning av merskatt og formuesskatt på avkastning og formue av erstatningskapitalen for hvert enkelt inntektsår. Dette må gjøres fordi retten til lempning følger av retningslinjer og ikke av lov eller forskrift. Lempningsøknaene kan videre bli behandlet ulikt lokalt, da retningslinjene kun innebærer en anbefaling og ikke en plikt til å sette med skatten.

På bakgrunn av de hensyn som ligger til grunn for Skattedirektoratets retningslinjer ved personska-

deerstatning til barn, og de konsekvenser saksbehandlingen i de lokale skattemyndigheter kan ha for den enkelte familie, foreslår departementet at den gjeldende retten til lempning lovfestes. Ved en lovfesting av retningslinjene vil man unngå søknadsbehandlingen, samtidig som man sikrer ensartet praksis. Klare lovregler på dette området vil dessuten gjøre det lettere å tilpasse regelverket om erstatningsutmåling til skattesystemet.

Når det gjelder lempning av formuesskatt for barn mellom 17 og 21 år som er minst 50 pst. uføre, finner ikke departementet noen grunn til å skille mellom barn som bor sammen med foreldrene og barn som for eksempel bor på en institusjon. Departementet foreslår derfor at retten til lempning av formuesskatt av erstatningskapitalen skal gjelde alle barn som er under 22 år og som er blitt minst 50 pst. uføre på grunn av den skade som erstatningen gjelder.

Det vises til de foreslåtte bestemmelser i skatteloven § 2-14 femte ledd og § 4-22. Det forutsettes særskilt ligning etter den førstnevnte bestemmelse ikke gjennomføres hvis fellesligning etter hovedregelen i § 2-14 gir lavere skatt enn særskilt ligning.

Avkastning av erstatningsbeløp er skattepliktig kapitalinntekt, jf. skatteloven § 5-1 jf. § 5-20. Det følger av Skattedirektoratets retningslinjer at det skal lempes for den merbeskatning av avkastningen som påløper som følge av at barnet skal beskattes sammen med foreldrene. En ytterligere lempning, som for formuesskatten, kan man imidlertid ikke få for avkastning av erstatningsbeløpet. Det vil si at renteinntektene av erstatningskapitalen blir beskattet som alminnelig inntekt. For at skadelidte skal få full erstatning ved en kapitalisering av skaden, må det derfor gis et tillegg i erstatningen for denne skatteplikten. Dette er slått fast av Høyesterett. Skatteplikt for formue i og avkastning av erstatningskapital i fremtiden (kalt skatteulempen) skal således øke erstatningsutmålingen.

Fordi skatteplikten på denne måte blir medregnet i erstatningsutmålingen, ville skattefritak for renteinntektene være en bristende forutsetning ved selve erstatningsutmålingen, og ville resultere i kompensasjon to ganger. Fordi mindreårige, uføre barn ofte ikke har andre skattepliktige inntekter (utenom evt. uførepensjon fra fylte 18 år), vil barnets personfradrag (klassefradrag) på 34 200 kroner også kunne avdempe denne skattebelastningen i stor grad.

Det kan bli behov for en nærmere regulering av det foreslåtte, lovfestede skattefritaket, bl.a. for å sikre reell identitet mellom den opprinnelig utbetalte erstatning og den senere finanskapital som skal ha skattefritak. Departementet foreslår derfor en forskriftsfullmakt til utfylling og gjennomføring av fritaket.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntekståret 2006.

Den foreslåtte lovfesting av Skattedirektoratets retningslinjer om lempning i beskatningen for barn som har fått erstatning for livsvarig personskaade innebærer redusert arbeid for skattemyndighetene og en forenkling for skattyter. Lovfestingen har ikke provenyvirkninger av betydning.

## 7.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om skatteloven § 2-14 nytt femte ledd og ny § 4-22.

## 8. INNTEKTSFRADRAK FOR PENGE- GAVER TIL POLITISKE PARTIER

### 8.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Det foreslås at skatteloven § 6-50 endres slik at pengegaver gitt til politiske partier skal omfattes av fradragsordningen. Med det høye fradragstaket på 12 000 kroner, som i punkt 2.2 ovenfor foreslås økt til 15 000 kroner, blir det plass til skattefaviserte gaver både til politiske partier og til frivillige organisasjoner ellers. Ektefeller har hvert sitt fradragstak.

Medlemskontingenter omfattes ikke av forslaget. Heller ikke medlemskontingenter til andre frivillige organisasjoner omfattes av fradragsretten etter skatteloven § 6-50. Kontingenter regnes ikke som gaver.

Det foreslås at det ikke stilles krav om at politiske partier skal ha nasjonalt omfang. Kravet til nasjonalt omfang er satt for å sikre at kun organisasjoner av en viss størrelse skal omfattes av ordningen slik at myndighetene får et begrenset antall organisasjoner å forholde seg til. I august 2005 var det registrert 23 partier i Partiregisteret. Da er det ikke behov for å begrense antallet mottakere. Videre taler hensynet til likebehandling av små og store partier sterkt for at det ikke stilles krav om nasjonalt omfang.

I den gjeldende fradragsordningen er det selskaps, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd som skal innrapportere de nødvendige opplysninger til Skattedirektoratet i maskinlesbar form innen fastsatte frister. Det foreslås at dette kravet også skal gjelde for de politiske partiene. Et lokalt parti som mottar en pengegave må således innberette denne til det sentrale ledd i partiet som vil være ansvarlig for innberetningen til Skattedirektoratet. Departementet vil endre forskriften til skatteloven § 6-50 i tråd med dette.

For at giveren skal kunne innrømmes inntektsfradrag, må giver gi opplysninger om navn og fødselsnummer, til det politiske partiet som mottar gaven. Dette er nødvendig for at partiet skal kunne oppfylle de krav som stilles til den maskinelle innberetning. Departementet viser i denne sammenheng til at lig-

ningsmyndighetene har taushetsplikt mht. opplysninger om giverens og mottakerens identitet samt gavens størrelse, jf. ligningsloven § 3-13. De offentlige skattelister vil ikke inneholde informasjon om gaver til politiske partier, jf. ligningsloven § 8-8.

Politiske partier som ønsker at pengegaver de får skal gi giveren rett til inntektsfradrag, må søke forhåndsgodkjenning av fylkesskattekontoret, i likhet med de andre organisasjonene som omfattes av ordningen. Forhåndsgodkjenningen vil bli oversendt Skattedirektoratet som fører partiet opp på listen over forhåndsgodkjente mottakere. Denne listen publiseres på Skattedirektoratets hjemmesider.

Det foreslås ikke å pålegge de politiske partiene en tilsvarende regnskapsplikt som gjelder for andre organisasjoner omfattet av ordningen, jf. forskrift til skatteloven § 6-50-3 første ledd. Departementet mener det ikke bør stilles strengere krav til regnskapsplikt enn det som følger av partiloven. Innberetningsplikten som følger av partiloven §§ 18 og 19 omfatter bare inntekter og ikke utgifter. Etter partiloven § 10 fjerde ledd skal myndighetene ikke føre kontroll med partiets disponering av offentlig støtte. Det vises videre til at det er tradisjon for at staten ikke fører kontroll med, eller på noen annen måte legger føringer for partienes bruk av partistøtten. En slik kontroll ville dessuten være av liten praktisk betydning i og med at formålet om støtte til politisk virksomhet er så vidt at de fleste utgifter vil falle inn under formålet. Det er da ikke behov for noen regnskapsavleggelse som viser at gavemidlene er brukt til slike formål.

Politiske partier må registreres i enhetsregisteret før partiet kan registreres i Partiregisteret, jf. partiloven § 2 annet ledd. En slik registrering gir et organisationsnummer som er nødvendig også for den maskinelle innberetningen av gaver etter fradragsordningen.

Det foreslås at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2006. Det vises til forslag til nytt tredje ledd i skatteloven § 6-50.

Utvidelsen av ordningen til også å omfatte pengegaver til politiske partier anslås å gi et provenyutap på 15 mill. kroner påløpt og 12 mill. kroner bokført i 2006 forutsatt at fradragsaket også økes til 15 000 kroner, jf. forslag ovenfor under punkt 2.2.

Ligningsmyndighetene vil måtte forholde seg til noen flere oppgavepliktige, men antallet registrerte partier gjør at de administrative konsekvensene blir beskjedne.

## 8.2 Sammendrag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006)

Forslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om å utvide ordningen til også å omfatte pengegaver til politiske partier, jf. forslag til endringer i skatteloven § 6-50 nytt tredje ledd trekkes tilbake.

## 8.3 Komiteens merknader

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, tar dette til etterretning og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 3.7.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til Samarbeidsregjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om inntektsfradrag for pengegaver til politiske partier. Disse medlemmer mener at et slikt fradrag er et viktig incitament for borgerne til å delta i finansieringen av vårt demokrati og gi bidrag til at partiene blir mindre avhengige av offentlige tilskudd og ensidige tilskudd fra store organisasjoner som kan gi partimessig avhengighet til giverne. Disse medlemmer viser også til flertallets synspunkter i Demokratifinansieringsutvalget og til Stortingets flertall i Innst. O. nr. 129 (2004-2005) som sluttet seg til dette.

På denne bakgrunn vil disse medlemmer gå imot Regjeringens reversering av forslaget og fremmer følgende forslag:

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

### I

§ 6-50 nytt tredje ledd skal lyde:

Det gis fradrag i inntekt for pengegave til politisk parti som er registrert i henhold til kapittel 2 i lov av 17. juni 2005 nr. 102 om visse forhold vedrørende de politiske partiene (partiloven). Bestemmelsene i fjerde, femte og syvende ledd gjelder slike gaver.

Nåværende § 6-50 tredje til sjette ledd blir fjerde til syvende ledd.

### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006."

## 9. INNFØRING AV FRADRAGSRETT FOR FYSISKE PERSONER MED BEGRENSET SKATTEPLIKT, ENDRINGER I REGLENE OM STANDARDFRADRA, MV.

### 9.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

#### 9.1.1 Innledning og sammendrag

Som ledd i EØS-tilpasningen foreslås det å innføre fradragsrett for fysiske personer som er begrenset skattepliktige fra andre EØS-land på lik linje med

personer bosatt i Norge. Fradragsretten vil være betinget av at det alt vesentlige av inntekten er opptjent her. Det foreslås at denne gruppen skal ha rett til de samme fradragene som bosatte, med unntak av fradrag for renteutgifter knyttet til gjeld som er tatt opp utenfor Norge.

Når det innføres fradragsrett for begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre EØS-land på lik linje med personer bosatt i Norge, bør det samtidig strammes inn i det særskilte standardfradraget som denne gruppen skattytere kan kreve i dag. Økningen i minste-fradraget de senere årene tilsier også at standardfradraget strammes inn.

Begrenset skattepliktige fysiske personer har i dag, i tillegg til minste-fradrag og personfradrag m.m., rett til et særskilt standardfradrag på 15 pst. av den arbeidsinntekten som inngår i grunnlaget for minste-fradraget. Midlertidig bosatte som ikke har til hensikt å bo her mer enn fire år, har tilsvarende fradragsrett. Standardfradraget erstatter blant annet fradrag for arbeidsreiser, merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, herunder losji og besøksreiser og fradrag etter EØS-reglene for pendlere, særfradrag for uførhet, sykdomskostnader og alder m.m. Standardfradraget har ingen øvre grense. Fradraget kan i mange tilfeller bli uforholdsmessig stort sammenliknet med de fradragene det er ment å skulle erstatte. Eksempelvis hadde om lag 1 000 personer 100 000 kroner eller mer i standardfradrag i 2003. Om lag 54 000 personer krevde standardfradrag i 2003.

Standardfradraget ble innført av forenklingshensyn fordi skattemyndighetene mangler dokumentasjon over hvilke kostnader skattyterne hadde i forbindelse med sitt arbeidsopphold i Norge. Hensynet til forenkling taler for at standardfradraget videreføres, men at det strammes inn. Det foreslås derfor å redusere satsen fra 15 pst. til 10 pst. samtidig som det innføres et øvre tak på fradraget på 40 000 kroner. Det foreslås i tillegg at antall år midlertidig bosatte i Norge kan motta standardfradrag, reduseres fra inntil fire år til de to første ligningene.

## **9.1.2 Rett til personlige og familiemessige fradrag for skattytere med begrenset skatteplikt**

### **9.1.2.1 VESENTLIGHETSKRAVET**

Det foreslås at det stilles krav om at hele skattyterens inntekt, eller tilnærmet hele, beskattes i Norge for at det skal gis alminnelig fradragsrett. Dette forutsettes å innebære at minst 90 pst. av skattyters samlede inntekt i det aktuelle inntektsåret beskattes i Norge. Etter departementets vurdering vil dette være tilstrekkelig i forhold til EØS-retten.

### **9.1.2.2 SAMMENLIGNINGEN AV INNTEKTSSTØRRELSER**

Etter departementets vurdering er det i utgangspunktet skattyterens inntekt før fradrag i de ulike land som bør danne sammenligningsgrunnlaget. Som utgangspunkt for sammenligningen av skattyterens inntekt i Norge i forhold til inntekten i utlandet, kan det være hensiktsmessig å bruke grunnlaget for personinntekt for lønns- og pensjonsinntekter og fra næringsvirksomhet slik disse fastsettes etter skatteloven kapittel 12. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi utfyllende forskrifter ved innføring av fradragsrett for fysiske personer med begrenset skatteplikt. Det vises til utkast til ny bestemmelse om fradragsrett for skattytere med begrenset skatteplikt i § 6-71. Bestemmelsen foreslås satt i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### **9.1.2.3 SAMBESKATTEDE OG FAMILIEINNTÉKT**

For ektefeller foreslås det at begges inntekt tas i betraktning, slik at det avgjørende er om den samlede familieinntekten alt overveiende er opptjent i arbeidsstaten.

### **9.1.2.4 BEGRENSNING TIL BOSATTE I ANDRE EØS-STATER?**

Innføring av rett til personlige fradrag for utenlands bosatte kan medføre kontrollproblemer for ligningsmyndighetene. Disse problemene vil kunne avhjelpest ved en større grad av samarbeid og informasjonsutveksling mellom EØS-landenes skattemyndigheter. I forhold til land utenfor EØS vil dette være vanskeligere. Videre må det praktiske behovet for en slik ordning antas å være mindre i forhold til borgere av land utenfor EØS. Når forpliktelsen til å likestille utenlands bosatte skattytere i tillegg bare omfatter borgere av EØS-land, bør ordningen etter departementets vurdering begrenses til dette.

### **9.1.2.5 FRADRAGSRETT FOR GJELDSRENTER FOR PERSONLIGE SKATTYTERE MED BEGRENSET SKATTEPLIKT**

For skattytere med begrenset skatteplikt er det i følge skatteloven § 6-1 første ledd kun fradragsrett for kostnader som er pådratt i forbindelse med opp-tjening av skattepliktig inntekt. Det er kun fradragsrett i Norge for renter av den gjeld som knytter seg til inntektsopptjening her i landet.

### **9.1.2.6 OPPLYSNINGSPLIKT OG INNKREVIING**

Departementet antar at det ikke vil være behov for særlige regler for opplysningsplikt i denne sammenheng.

Det følger av skattebetalingsloven § 5 første ledd bokstav a at det skal foretas forskuddstrekk i godtgj-



relse for arbeid eller oppdrag. Det er ingen unntak fra dette for begrenset skattepliktige.

Det legges til grunn at standardfradraget inngår i beregningen av forskuddstrekket allerede i dag. Dermed tas endringer i standardfradraget hensyn til ved at forskuddstrekket endres som følge av endringene i reglene om standardfradraget.

### **9.1.3 Justering i bestemmelsen om standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker**

Standardfradraget er relativt høyt, og det har gitt enkelte skattytere større fradrag enn det fradrag for faktiske kostnader ville gitt dem. Også utviklingen av minste-fradraget tilsier at standardfradraget bør begrenses. På denne bakgrunn foreslås det at det innføres et øvre tak for hvor stort standardfradraget kan være, og at taket settes til 40 000 kroner per år.

Det foreslås også å senke satsen for standardfradraget fra 15 pst til 10 pst. Forslaget må ses i sammenheng med at det innføres fradragrett for faktiske kostnader for skattytere som er begrenset skattepliktige med hele eller tilnærmet hele sin inntekt fra Norge, på linje med skattytere med alminnelig skatteplikt. Også utviklingen av fradragssatsen for minste-fradraget tilsier en slik reduksjon i fradragssatsen for standardfradraget. En sats på 10 pst. antas å gi tilfredsstillende kompensasjon for de kostnader denne gruppen har. Det vises til vedlagte utkast til endring av skatteloven § 6-70 annet ledd.

Det foreslås at skatteloven § 6-70 endres slik at valg av standardfradrag må gjelde for begge ektefeller. Ektefeller vil dermed ikke kunne velge ulikt med hensyn til standardfradrag eller fradrag for faktiske utgifter. Begrunnelsen for forslaget er at det ikke er ønskelig at ektefeller skal kunne innrette seg slik at de i realiteten oppnår fradrag for samme kostnad to ganger ved at den ene ektefellen velger standardfradrag, mens den andre ektefellen får de direkte fradragene for ektefellene samlet. Det vises til utkast til endring av skatteloven § 6-70.

Det foreslås at retten til å velge standardfradrag for de midlertidig bosatte reduseres fra inntil fire år til de to første ligningene skattyter er skattemessig bosatt i Norge. Det vises til vedlagte utkast til endring av skatteloven § 6-70 første ledd bokstav a.

Endringene i skatteloven § 6-70 foreslås satt i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### **9.1.4 Forholdet til artistskatteloven**

EF-domstolen har lagt til grunn at en medlemsstat innenfor retten til fri flyt av tjenester kan operere med en flat skattesats på bruttoinntekt opptjent av utenlands bosatte, så lenge den ikke overstiger den progressive beskatningen av bosatte skattyteres netto

inntekter etter at fradrag er gitt for kostnader til inntektens ervervelse. Dette kravet er uavhengig av hvor stor del av inntekten skattyteren har i kildestaten.

En beskatning etter artistskatteloven av en bruttoinntekt etter en flat og relativt lav sats kan etter omstendighetene innebære en strengere beskatning enn beskatning av nettoinntekten etter progressive regler. Dette skaper usikkerhet om artistskatteloven § 1 er overensstemmende med de norske forpliktelsene etter EØS-avtalen. Dette problemet bortfaller dersom det innføres adgang for den utenlandske artisten til å velge mellom beskatning etter artistskattelovens regler og beskatning etter de alminnelige reglene om beskatning av begrenset skattepliktige ved etterskuddsvis likning. Departementet foreslår at endringen begrenses til bare å omfatte artister fra annen EØS-stat.

Departementet ser ikke noe behov for endring i reglene på trekkstadiet. Det vil si at artistskatt fortsatt skal trekkes så lenge artisten ikke er bosatt i Norge. Først ved en eventuell etterskuddsvis ligning omgjøres trukket artistskatt til forskudd på skatt etter skattebetalingsloven.

Departementet viser til forslag til endring av artistskatteloven § 1 annet ledd. Endringen foreslås satt i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### **9.1.5 Økonomiske og administrative virkninger**

Innføringen av fradragrett for fysiske personer som er begrenset skattepliktige fra andre EØS-land på linje med personer bosatt i Norge, antas isolert sett ikke å ha nevneverdig provenyvirkning. Selv med de foreslåtte innstramminger i standardfradraget, vil det trolig for de aller fleste fortsatt lønne seg å kreve det særskilte standardfradraget.

Forslaget til innstramminger i det særskilte standardfradraget, både ved at satsen senkes fra 15 pst. til 10 pst. og ved at det settes et øvre tak på fradraget på 40 000 kroner, samt reduksjonen i antallet år midlertidig bosatte i Norge kan motta standardfradrag, fra fire år til de to første ligningene, anslås å øke provenyet med om lag 90 mill. kroner påløpt og om lag 70 mill. kroner bokført i 2006.

Endringene vil innebære at ligningen av disse arbeidstakerne kan bli mer ressurskrevende enn tidligere. Ordningene med standardfradrag og artistskatt har vært relativt enkle å administrere for ligningsmyndighetene, og ligningsbehandlingen vil nødvendigvis bli mer komplisert når de begrenset skattepliktige kan kreve ligningsmessig behandling av konkrete fradragposter. Endringene er imidlertid påkrevd for å oppfylle forpliktelsene etter EØS-avtalen.

## 9.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 6-70 og ny § 6-71 samt endring av artistskatteloven § 1 annet ledd.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2 der disse medlemmer går mot innstramningen ved at det såkalte standardfradraget blir redusert fra 15 pst. til 10 pst. og at det blir satt et øvre tak på 40 000 kroner.

Disse medlemmer vil derfor stemme mot denne skatteskjerpelsen.

## 10. SKATTESTED FOR BOSATTE PERSONER SOM HAR FLYTTET TIL UTLANDET OG FOR NORSKE SJØMENN SOM FLYTTET TIL UTLANDET FØR 1. JANUAR 2004

### 10.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Det legges frem forslag til endringer i skattelovens § 3-1 om skattested. Forslaget er en følge av de nye reglene om opphør av skattemessig bosted i skattelovens § 2-1 tredje ledd. For personer som flytter fra Norge, har de nye bostedsreglene skapt et større behov enn før for å regulere spørsmålet om hvilken kommune som skal ligne en person som er i ferd med å emigrere. Også for sjømenn som flyttet ut fra Norge før de nye reglene om skattemessig bosted trådte i kraft, men som fortsatt anses som skattemessig bosatt her, medfører de nye bostedsreglene et særlig behov for en regulering av hvilken kommune de skal lignede i.

Departementet foreslår at personer som faktisk har flyttet ut fra Norge, men som fortsatt anses som skattemessig bosatt her, skal lignede i den kommunen hvor de var skattepliktige på utflytningstidspunktet. For norske sjømenn som er skattemessig bosatt i Norge etter utflyttingen, og som er overført til ligning i rederikommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere, foreslås det å videreføre dagens regel om at de skal lignede i rederikommunen.

Departementet antar at forslaget ikke vil ha økonomiske eller administrative virkninger.

### 10.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 3-1 åttende ledd.

## 11. REVISJON AV REGLENE OM BESKATNING AV AKSJEJEVINSTER ETTER UTFLYTTING

### 11.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

#### 11.1.1 Innledning og sammendrag

I forbindelse med skattereformen og innføringen av fritaksmetoden og skjermingsmetoden, ble det i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) og Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) varslet at departementet skulle vurdere behovet for innføring av en generell utflyttingsskatt på opparbeidede urealiserte (latente) gevinster for å hindre at norske skattytere av skattemessige årsaker flytter til utlandet for å realisere aksjer og andeler der.

Etter dagens regler er Norges beskatningsrett på aksjegevinster realisert i utlandet hjemlet i skatteloven § 2-3 tredje ledd. Bestemmelsen ble innført for å hindre at aksjer med tilknytning til Norge ble realisert i utlandet for å unngå norsk beskatning på gevinsten. Beskatningsretten er imidlertid begrenset på flere måter, og vil således ikke alltid hindre skattemotivert utflytting. For det første er det kun realiserte gevinster fra aksjer i norske selskaper som omfattes. Norge kan for det andre ha begrenset beskatningsadgangen i henhold til skatteavtale med tilflyttingslandet.

Innføringen av fritaksmetoden for selskapsaksjonærer og skjermingsmetoden for personlige aksjonærer har økt behovet for en utvidelse av Norges beskatningsrett til gevinster realisert etter utflytting. Både fritaksmetoden, som er satt i kraft, og skjermingsmetoden, som settes i kraft fra og med 2006, kan resultere i at ubeskattede midler blir holdt tilbake i norske og utenlandske selskap, slik at det bygges opp store akkumulerte verdier i selskapet. Ettersom skjermingsmetoden i tillegg innebærer en utvidet beskatning av aksjeinntekter, kan dette til sammen gi personlige skattytere som er skattepliktig til Norge et incitament til å flytte til utlandet før realisasjon av aksjene, for å unngå norsk beskatning av gevinsten.

Fritaksmetoden har fått anvendelse på aksjeinntekter til og fra utenlandske selskaper innenfor EØS, og dette kan sammen med opphevelsen av RISK-systemet og godtgjørelsesmetoden øke norske skattyteres investering i utenlandske selskaper. Hvis en skattyter som er skattemessig bosatt i Norge flytter til utlandet for å realisere gevinster på aksjer i slike utenlandske selskaper, har Norge i henhold til dagens regler ingen beskatningsrett til disse.

Departementet foreslår at det innføres en generell utflyttingsskatt på latente gevinster på aksjer, herunder likestilte andeler, slik at verdistigning mens skattyteren var bosatt i Norge, er gjenstand for skatteplikt til Norge på utflyttingstidspunktet. Dette skal bare gjelde når samlet gevinst er over 200 000 kro-

ner. Ved mindre gevinster er faren for skattemotivert utflytting ikke så stor.

Norge har etter gjeldende rett større beskatningsadgang til gevinster på andeler i deltakerlignede selskaper realisert etter utflytting enn gevinster på aksjer, fordi andelsbeskatningen er mer kildebasert. Departementet foreslår likevel at utflyttingsskatten gjøres generell, slik at både gevinster på aksjer og andeler er skattepliktige på utflyttingstidspunktet. For andeler i deltakerlignede selskaper vil dette innebære at Norge i visse tilfeller har dobbel beskatnings hjemmel.

### **11.1.2 *Subjekt og objekt for en generell utflyttingsskatt***

Subjekt for en generell utflyttingsskatt foreslås å være personlige skattytere som forut for utflyttingen var skattemessig bosatt i Norge, og således hadde alminnelig skatteplikt til Norge. Departementet vil ikke anbefale at det innføres et botidskrav som andre europeiske land har i sine lignende regelsett. Det betyr at man er skattepliktig for latente gevinster ved utflytting, uavhengig av hvor lenge man var skattemessig bosatt i Norge før utflyttingen.

Ettersom overføring av eiendeler mellom ektefeller ikke anses som realisasjon, og således ikke utløser en gevinst- eller tapsberegning, bør skatteplikten ved utflytting også få anvendelse når aksjer blir overført fra en ektefelle bosatt i Norge til den andre ektefellen som er bosatt i utlandet, selv om bosted for ektefellene ikke endres. En slik overføring kan i stor grad sies å være skattemessig motivert, og bør derfor være skattepliktig på samme måte som når aksjonæren selv flytter ut av Norge med aksjene.

Hvis skattyter etter utflytting og opphør av alminnelig skatteplikt til Norge blir begrenset skattepliktig på grunn av utøvelse eller deltakelse i fast driftssted i Norge, i henhold til skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, bør det ikke foreligge skatteplikt for latente gevinster på aksjer som er knyttet til det faste driftsstedet. I slike tilfeller vil Norge ha beskatningsrett til realiserte gevinster knyttet til driftsstedet i Norge, selv om skattyter har alminnelig skatteplikt til et annet land.

Objekt for en generell utflyttingsskatt vil først og fremst være gevinster knyttet til aksjer i norske selskaper. Som selskap i denne sammenheng menes aksjeselskaper og andre likestilte selskaper som er subjekt under skjermingsmetoden for personlige aksjonærer og fritaksmetoden. Forslaget gjelder derfor tilsvarende for gevinster knyttet til andeler i selskaper som er likestilt med aksjeselskaper. Fritaksmetoden omfatter, som nevnt ovenfor, også utenlandske selskaper innenfor EØS når tilsvarende norske selskaper er omfattet av ordningen. Det betyr at gevinster på aksjer i utenlandske selskaper kan ha grunnlag i

ubeskattede midler med tilknytning til Norge. For å hindre skattemotivert utflytting når skattyter har opparbeidet latente gevinster i utenlandske selskaper, må også skatteplikten ved utflytting omfatte aksjer i slike utenlandske selskaper.

Det vises til forslag til ny § 2-3 tredje ledd i skatteloven.

### **11.1.3 *Beregning av skattepliktig aksjegevinst ved utflytting***

Når skattyter flytter ut av landet med aksjer, må aksjens verdi ved utflyttingen fastsettes, slik at eventuell skattepliktig inntekt (gevinst) kan beregnes. Siden aksjene ikke realiseres mot vederlag, er det nødvendig med særskilte regler for å bestemme utgangsverdien. Det mest korrekte vil da være å legge aksjens markedsverdi på utflyttingstidspunktet til grunn som utgangsverdi. Skatteplikt vil da oppstå når markedsverdien ved utflytting er høyere enn kostprisen med tillegg for eventuelle RISK-reguleringer av inngangsverdien. Eventuell ubenyttet skjerming frem til realisasjonstidspunktet skal komme til fradrag i gevinsten.

Fastsettelse av markedsverdien ved utflytting kan by på utfordringer for ligningsmyndighetene. For børsnoterte aksjer kan man legge kjøperkursen på utflyttingsdagen til grunn, eventuelt siste noterte kjøperkurs, som utgangsverdi. Fastsettelsen av markedsverdien for ikke-børsnoterte aksjer og andre likestilte selskapsandeler kan derimot innebære større vanskeligheter.

Verdien kan enten fastsettes på bakgrunn av en taksering av selskapets skattemessige verdier på utflyttingstidspunktet. En slik verdsettelse fanger imidlertid ikke opp variasjonene i markedet gjennom inntektsåret, i tillegg til at selskapets goodwill vil falle utenfor. Et alternativ kunne være å benytte sjablonregler ved fastsettelsen av utgangsverdien, for å lette arbeidet for ligningsmyndighetene. Bruk av et slikt sjablonsystem kan imidlertid føre til uriktige resultater. Et ytterligere alternativ kan være å benytte den siste registrerte omsetningsverdien når denne er høyere enn en verdsettelse basert på de skattemessige verdiene. Omsetningsverdien vil være registrert i aksjonærregisteret ved omsetning av aksjer i norske selskaper. For utenlandske selskaper har man imidlertid ingen lignende opplysningsregister.

I det danske systemet følger takseringen av et omfattende regelverk for taksering av ulike formuesobjekter. Hovedregelen for verdsettelse av unoterte aksjer og andre selskapsandeler er at verdien skal settes til omsetningsverdien. Hvis denne ikke er kjent, enten fordi det ikke er foretatt noen omsetning eller de gjennomførte transaksjoner ikke er tilstrekkelig for å danne grunnlag for fastsettelsen av omsetningsverdien, skal man benytte selskapets verdi slik det

følger av det siste årsregnskapet, med enkelte reguleringer.

Departementet vil foreslå at det gis forskriftshjemmel for å fastsette beregningen av markedsverdien på utflyttingstidspunktet for ikke-børsnoterte aksjer og andre likestilte selskapsandeler.

Enhver latent gevinst kan ikke sies å være grunnlag for skattemotivert utflytting. Departementet vil derfor foreslå at det innføres et bunnbeløp for beskatning ved utflytting. Bunnbeløpet foreslås knyttet til samlet beregnet gevinst av aksjene ved utflytting. Det blir mer treffsikkert enn å knytte beløpet til bruttoverdien av aksjene (med varierende gevinstandel avhengig av inngangsverdiens størrelse). Innføringen av et slikt bunnbeløp betyr at det ikke foreligger noen skatteplikt for skattyter hvis gevinsten er lik eller mindre enn bunnbeløpet. Bunnbeløpet foreslås fastsatt til 200 000 kroner i beregnet gevinst for skattyters totale aksjeportefølje ved den skattemessige utflyttingen. Det vises til forslag til ny § 2-3 tredje ledd i skatteloven.

#### **11.1.4 Utsettelse, tidsbegrensning og realisasjon**

For å unngå likviditetsproblemer for skattyter ved utflytting, bør det gis utsettelse med utligningen av den skattepliktige gevinsten. Det mest hensiktsmessige vil da være å utsette beskatningen til realisasjonen i utlandet av aksjene. For at reglene om beskatning av latente gevinster ved utflytting ikke skal stride mot EØS-avtalen, må utsettelse med betalinger gis automatisk, rentefri og uten tyngende betingelser når skattyter flytter til et annet EØS-land.

Også når skattyter flytter til et land utenfor EØS-området, bør skattyter få utsettelse med beskatningen frem til eventuell realisasjon av likviditetshensyn. Ved flytting utenfor EØS-området kan det imidlertid være svært vanskelig for norske myndigheter å få informasjon om realisasjoner, og utsettelse med utligning av den beregnede utflyttingsskatten bør i slike tilfeller derfor gjøres betinget av at det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen. Men heller ikke i disse tilfellene ser departementet behov for renteplikt for perioden mellom utflytting og faktisk realisasjon.

Skattytere som flytter innenfor EØS-området får som nevnt automatisk utsettelse med beskatningen. For å unngå at skattyter benytter et EØS-land som mellomstasjon før han flytter videre til et land utenfor EØS, bør vilkår om sikkerhetsstillelse inntre når skattyter ikke lenger er skattemessig bosatt innenfor EØS-området. I slike tilfeller vil således den beregnede gevinst komme til beskatning pga. manglende sikkerhetsstillelse, selv om aksjene ikke er realisert.

Departementet foreslår at retten til utsettelse med utligning av den skattepliktige gevinsten, retten til

rentefritak, samt plikten til å stille sikkerhet ved flytting til et land utenfor EØS, kan fastsettes av departementet i forskrift.

Ettersom formålet med innføringen av en generell utflyttingsskatt er å hindre skattemotivert utflytting, må skatteplikten begrenses til en viss tidsperiode etter utflyttingen. Hvis aksjene ikke blir realisert innenfor denne tidsperioden, er det ikke lenger holddepunkter for å anta at utflyttingen kun er motivert av å spare skatt på gevinsten, og den beregnede skatten bør da ikke komme til beskatning, forutsatt at skattyter dokumenterer at aksjene er i behold. Departementet foreslår en tidsperiode på fem år, tilsvarende den som i dag gjelder etter skatteloven § 2-3 tredje ledd. Det innebærer at utflyttingsskatten kommer til beskatning hvis skattyter realiserer aksjene innen fem år etter at skattemessig bosted til Norge opphørte. Norge beholder på denne måten beskatningsrett til gevinsten opp til vel 8 år etter den faktiske utreise, ettersom alminnelig skatteplikt til Norge ikke opphører før etter tre år.

Gaveoverføring anses generelt ikke som realisasjon. Hvis skattyter etter utflytting overfører aksjene til en annen vederlagsfritt, kan han således unngå at den utsatte utligning gjennomføres, ettersom man får utsettelse frem til realisasjon. Skattyter kan på denne måten unngå skatteplikten ved å overføre aksjene til for eksempel ektefellen eller et heleid aksjeselskap før de realiseres. Det er derfor behov for å utvide realisasjonsbegrepet i slike tilfeller til også å omfatte gaveoverføring.

Skatteplikten for beregnet utflyttingsskatt vil også bortfalle hvis skattyter flytter tilbake til Norge før aksjene blir realisert. Det er heller ikke da holddepunkter for å fastslå at utflyttingen var skattemessig motivert, samtidig som Norge igjen vil ha beskatningsrett etter de alminnelige regler. Hvis skattyter senere flytter ut av landet uten å ha realisert aksjene, skal den latente gevinsten beregnes på nytt og forfalle til beskatning hvis aksjene eller andelene realiseres innen en ny femårsfrist.

Hvis skattyter realiserer aksjene innen fem år etter utflytting, utløses skatteplikten. Skattyter er da skattepliktig for det beløp som ble beregnet ved utflytting og som han eller hun har fått utsettelse for frem til realisasjonen. For at skattytere som realiserer aksjer i utlandet etter utflytting skal bli likestilt med aksjonærer som realiserer aksjer i Norge, må imidlertid skattyter kunne få velge å benytte den faktiske salgsprisen fremfor den beregnede verdien. Valgmuligheten har betydning for skattytere som har aksjer som synker i verdi etter utflyttingen, og skattytere som har ubenyttet skjerming knyttet til aksjene. Bruk av den laveste av faktisk salgpris og den beregnede verdien ved utflytting bør gjelde for hver enkelt aksjepost. Det vil si at skattyter får lagt til grunn den be-

regningsverdien som er mest gunstig ved hver enkelt transaksjon. Det samme bør gjelde hvis en aksjepost i et selskap blir delt og solgt på forskjellig tidspunkt.

For skattytere som flytter utenfor EØS-området bør som nevnt utsettelse med beskatning være betinget av at skattyter stiller betryggende sikkerhet. Hvis skattyter ikke vil stille sikkerhet, og i stedet velger å betale skatten på utflytningstidspunktet, må han få en forholdsmessig refusjon hvis aksjene selges til en lavere pris enn den beregnede markedsverdien.

Hvis skattyter flytter til et land som Norge har inngått skatteavtale med, og avtalen begrenser Norges mulighet til å beskatte utbytte samtidig som tilflyttingslandet etter sine interne regler ikke beskatter utbytte, kan reglene om utflytningsskatt omgås når skattyter velger den faktiske salgpris ved inntektsberegningen. Det kan gjøres ved at skattyter etter utflytting tømmer selskapet for verdier ved store utbetalinger av lavt eller ikke beskattet utbytte. Når selskapet er tomt for verdier, og aksjene derfor har fått en meget lav verdi, selges aksjene, og skattyter har redusert utflytningsskatten betraktelig. Departementet foreslår derfor at det i forskrift om gevinstberegning kan fastsettes at de siste 5 års utbytter skal legges til salgsprisen i de tilfeller hvor utbytte ikke blir beskattet eller blir beskattet lavt i utlandet, og Norge har fraskrevet seg beskatningsretten i skatteavtale. Dette vil imidlertid kun gjelde for utbytte som er utdelt etter utflyttingen.

### **11.1.5 Fradragsrett for latente tap på utflytningstidspunktet**

Ved realisasjon av aksjer i Norge har skattyter fradragsrett for realiserede tap i samme utstrekning som realisert gevinst er skattepliktig inntekt. Prinsipielt bør det også være symmetri mellom skatteplikt for latente gevinster og fradragsrett for latente tap ved utflytting. Det vil si at utflytting bør utløse fradragsrett for latente tap i den utstrekning utflyttingen utløser skatteplikt for latente gevinster. Unntak fra dette sammenstillingsprinsippet trenger en særlig begrunnelse.

I henhold til gjeldende rett foreligger det ikke tilfeller der skattyter ikke har rett til fradrag for realiserede tap i Norge, og således må flytte til utlandet for å realisere tapet og få fradragsrett for det der. I tilfeller hvor verditap har sitt grunnlag i interessefellesskap med kjøper, kan ligningsmyndighetene i henhold til skatteloven § 13-1 fastsette tapet ved skjønn. Dette tilsier at det ikke bør gjøres unntak fra utgangspunktet om sammenstilling av skattplikt og fradragsrett ved flytting til utlandet.

Ved flytting utenfor EØS-området kan imidlertid ligningsmyndighetenes mulighet til å få opplysninger om aksjer som realiseres i utlandet være begrenset. I tillegg vil fradragsrett for latente tap kunne føre til

vanskelig ligningsbehandling og fare for tilpasninger fra skattyters side. Departementet foreslår derfor at det ikke skal være fradragsrett for latente tap på utflytningstidspunktet ved flytting utenfor EØS-området.

Selv om det også ved flytting innenfor EØS-området kan være fare for tilpasninger fra skattyter, krever Norges forpliktelser etter EØS-avtalen at det er samsvar mellom skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap. Hvis realisasjon innen fem år etter utflytting ikke gir fradragsrett for tap, blir skattytere som realiserer aksjer eller andeler med tap etter utflytting forskjellsbehandlet i forhold til skattytere som flytter innen Norge, og således får fradrag for tap ved realisasjonen. Ved flytting innenfor EØS-området foreslås det derfor at skattyter skal ha fradragsrett for latente tap på aksjer på utflytningstidspunktet, i samme utstrekning som skattyteren ville vært skattepliktig for latente gevinster. Det vises til forslag til ny § 2-3 tredje ledd i skatteloven.

Det latente tapet vil, på samme måte som en latent gevinst, bli beregnet på utflytningstidspunktet, og komme til fradrag hvis aksjene realiseres innen 5 år etter utflyttingen. Tapsfradrag på realisasjonstidspunktet forutsetter imidlertid at skattyter har skattepliktig inntekt til Norge som tapet kan fradras i. Hvis tapet er kommet helt eller delvis til fradrag i tilflyttingslandet, bør fradraget i skattepliktig inntekt til Norge reduseres tilsvarende. Departementet foreslår derfor at det i forskrift fastsettes at det kun er fradragsrett for tap som ikke er kommet til fradrag i tilflyttingslandet.

### **11.1.6 Oppgaveplikt og innkreving**

Den skattepliktige gevinsten beregnes ved utflytting, men skatten utlignes først når skattyter realiserer aksjene innen 5 år etter at skattemessig bosted i Norge opphørte (med mindre skattyter ved flytting utenfor EØS-området ikke stilte sikkerhet og således må betale skatten tidligere). For at myndighetene i Norge skal kunne utligne og innkreve den beregnede skatten, må de ha opplysninger både om hvilke aksjer som skattyter tar med seg ut av landet, og når det foretas en realisasjon av disse i utlandet.

Norske ligningsmyndigheters kontroll med hvilke aksjeposter skattyter tar ut av landet, kan sikres ved at skattyter må levere en ekstraordinær selvangivelse på utflytningstidspunktet. En slik selvangivelse kan også danne grunnlag for beregning av skattepliktig gevinst og fastsettelse av sikkerhetsstillelse ved flytting utenfor EØS. Departementet foreslår derfor at plikten til å levere selvangivelse på utflytningstidspunktet kan fastsettes av departementet i forskrift.

I tillegg til at skattyter må innlevere en ekstraordinær selvangivelse på utflytningstidspunktet, kan ligningsmyndighetene få informasjon om hvilke aksjer skattyter eier via aksjonærregisteret. I forbindelse

se med innføring av skjermingsmetoden for personlige aksjonærer, har plikten til å registrere kjøp og salg av aksjer i aksjonærregisteret blitt utvidet. I tillegg til at de norske selskapene må innrapportere hvem som er aksjonærer, plikter også aksjonærene å gi opplysning til aksjonærregisteret i henhold til ligningsloven kapittel 4. Disse opplysningene vil bli ført på skattyters egen konto. Dette registeret vil således inneholde informasjon om hvilke aksjer, både i norske og utenlandske selskaper, som skattyter til en hver tid eier, også etter utflytting. Når det gjelder aksjer i utenlandske selskaper, er dette imidlertid betinget av at skattyter krever fradrag for skjerming, ettersom utenlandske selskaper ikke har en tilsvarende rapporteringsplikt som norske selskaper.

For at de norske myndighetene skal få innkrevd den skattepliktige gevinsten, må de få informasjon når skattyter realiserer aksjene i utlandet. For aksjer i utenlandske selskaper kan dette by på problemer, ettersom tilflyttingslandet ikke uten skatteavtale er forpliktet til å utlevere informasjon om aksjer som er realisert der til de norske ligningsmyndigheter. Dette gjelder imidlertid ikke aksjer som realiseres innenfor Norden, ettersom Norge er omfattet av den nordiske bistandsavtale. Innenfor EU har man et direktiv om utlevering av slik informasjon, men dette er ikke Norge omfattet av, ettersom EØS-avtalen ikke omfatter skattedirektiver. For at Norge skal få informasjon om aksjer realisert utenfor Norden, må derfor ligningsmyndighetene etter dagens regler støtte seg til den informasjonsplikt tilflyttingslandet har i henhold til skatteavtale med Norge. For å sikre at norske ligningsmyndigheter skal få informasjon om realisasjon i utlandet, bør retten til utsettelse med utligningen, på samme måte som etter den danske ordningen, gjøres betinget av at skattyter flytter til et land som er omfattet av den nordiske bistandsavtale eller skatteavtale med Norge. Departementet foreslår at et slikt vilkår kan fastsettes i forskrift.

Når det gjelder aksjer i norske selskaper, pålegger som nevnt ligningsloven selskapene å gi informasjon om hvem som per 1. januar i ligningsåret eier aksjer i selskapet, og hvor mange aksjer den enkelte skattyter eier. Dette blir registrert i aksjonærregisteret. I slike tilfeller vil derfor ligningsmyndighetene ha informasjon om hvilke aksjer som har byttet eier. Kravet om at skattyter må flytte til et land som er omfattet av den nordiske bistandsavtale eller skatteavtale med Norge, må imidlertid av ligningstekniske hensyn også gjelde når skattyter kun har aksjer i norske selskaper på utflyttingstidspunktet.

For å sikre at norske ligningsmyndigheter får informasjon om realisasjon av aksjer i utlandet, bør retten til utsettelse videre gjøres betinget av at skattyter for det enkelte inntektsår bekrefter skriftlig til norske myndigheter at aksjene som skattyter eide ved utflyt-

tingen er i behold. I tillegg må skattyter gi opplysning om sin skattemessige bostedsadresse, slik at norske myndigheter har kontroll på at skattyter ikke flytter utenfor EØS-området uten at det gis sikkerhetsstillelse. Hvis denne informasjonsplikten ikke overholdes, utlignes den beregnede skatten, selv om aksjene ikke er realisert. Departementet foreslår at skattyters opplysningsplikt etter utflytting fastsettes av departementet i forskrift.

Hvis skattyter selger aksjene eller flytter utenfor EØS-området innen 5 år etter at skattemessig bosted til Norge opphørte, må skattyter informere norske myndigheter om den beskatningsutløsende hendelsen innen en fastsatt frist. Departementet foreslår at fristen til å gi ligningsmyndighetene informasjon fastsettes av departementet i forskrift.

### **11.1.7 Forslagets forhold til EØS-avtalen**

Departementet er av den oppfatning at den foreslåtte ordningen ikke innebærer noen restriksjon i strid med EØS-avtalen. Departementet finner således at forslaget ikke innebærer noen begrensninger i norske skattyteres mulighet til å etablere seg, arbeide eller investere i et annet EØS-land.

### **11.1.8 Gevinst på andel i deltakerlignet selskap**

I motsetning til aksjegevinster, har Norge etter gjeldende rett hjemmel til å beskatte gevinster på andeler realisert etter utflytting. Selv om alminnelig skattepliktig til Norge opphører ved flytting til utlandet, blir skattyter begrenset skattepliktig til Norge for inntekt av virksomhet som drives eller bestyres herfra. Behovet for en generell utflyttingsskatt på gevinster realisert etter utflytting er derfor ikke like sterkt til stede for andeler i deltakerlignede selskap.

Hvis det deltakerlignede selskapet slutter å drive virksomhet i Norge, har imidlertid ikke Norge lenger beskatningsrett til inntekter deltakeren oppbeholder fra selskapet, herunder gevinster ved realisasjon av andelen. Verdistingning på andelen kan ha grunnlag i at deltakeren kun har tatt ut utdelinger innenfor skjermingsfradraget, og at selskapet har oppbeholdt skattefrie aksjeinntekter i henhold til fritaksmetoden. Dette er verdistingning som har tilknytning til virksomheten som ble drevet i Norge, men som Norge etter gjeldende rett ikke kan skattlegge. Skattyter kan således unngå norsk beskatning på verdistingningen ved å flytte til utlandet, og så la virksomheten i Norge opphøre.

For å unngå at skattyter flytter til utlandet, for så å la virksomheten i Norge opphøre før realisasjon av andelen, foreslår departementet at den generelle utflyttingsskatt som foreslås for aksjegevinster skal gjelde tilsvarende når skattyter flytter til utlandet med latente gevinster på andeler i deltakerlignede selskaper. Dette vil sikre at fortjeneste som er opp-

tjent mens skattyter er bosatt i Norge blir gjenstand for skattplikt til Norge.

For at utflyttingsskatten skal treffe de tilsiktede situasjonene, er det nødvendig å utvide realisasjonsbegrepet, slik at også opphør av virksomhet anses som realisasjon av andel. Dette vil innebære at det beregnes en skattepliktig gevinst ved utflytting, men utligningen utsettes (med eller uten sikkerhetsstillelse) frem til andelen realiseres eller virksomheten opphører. Tidsbegrensningen på fem år vil gjelde tilsvarende i slike tilfeller.

I de tilfeller hvor andelen realiseres uten at virksomheten er opphørt, vil Norge ha beskatningshjemmel i de alminnelige regler om begrenset skatteplikt i skatteloven § 2-3 første ledd. Den begrensede skatteplikten vil omfatte både verdistigning før og etter utflyttingen, i motsetning til utflyttingsskatten som kun omfatter verdistigning frem til utflyttingstidspunktet. I slike tilfeller med dobbel beskatningshjemmel, må beskatningsretten etter skatteloven § 2-3 første ledd gå foran beskatningsretten etter den foreslåtte utflyttingsskatten. Innføring av en generell utflyttingsskatt har derfor først og fremst virkning for de tilfeller hvor virksomheten i Norge opphører før realisasjon innen fem år etter at skattyter flyttet til utlandet.

Det vises til forslag til ny § 2-3 tredje ledd i skatteloven.

For den løpende overskuddsbeskatning og uttaksbeskatning av andelseierne ser departementet foreløpig ikke noe behov for en utflyttingsskatt. Den kildebaserte, begrensede skatteplikt som her vil gjelde etter utflytting, antas tilstrekkelig.

### **11.1.9 Administrative og økonomiske konsekvenser**

Verdsettelse av aksje- og andelsverdi på utflyttingstidspunktet vil medføre merarbeid for ligningsmyndighetene. Markedsverdien på utflyttingstidspunktet må fastsettes for hver aksje skattyter eier, selv om skatteplikten kan bortfalle som følge av at aksjene ikke realiseres innen 5 år etter utflyttingen, eller skattyter igjen blir skattepliktig til Norge før aksjene er realisert. Fastsettelse av metode for beregning av markedsverdi for ikke-børsnoterte aksjer og andre selskapsandeler i forskrift, kan lette dette arbeidet, da fastsettelsespraksisen blir mer standardisert.

Innføringen av informasjonsplikt i forbindelse med realisasjon av aksjer og andeler i utlandet, krever utvidet ressursbruk i ligningsforvaltningen, for å sikre at disse opplysningene blir mottatt og behandlet. Ettersom de årlige opplysningene kan føres på den enkelte skattyters konto i aksjonærregisteret, unngår man imidlertid å måtte opprette ytterligere registre. De administrative konsekvensene ved innfø-

ring av en slik informasjonsplikt bør derfor være moderate.

De foreslåtte reglene skal hindre provenytap som følge av innføringen av fritaksmetoden og skjermingsmetoden. Endringene vil således ikke ha provenyvirkninger av betydning i forhold til gjeldende regler.

De foreslåtte reglene forutsetter at departementet gir omfattende forskrifter til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene, herunder regler om rett til utsettelse med utligningen, sikkerhetsstillelse, rentefritak, gevinstberegning, realisasjonsbegrepet og oppgaveplikt. Departementet tar sikte på å sende forskriftsforslag på høring i løpet av våren 2006.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

## **11.2 Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 2-3 tredje ledd samt nytt fjerde ledd.

## **12. SVALBARD OG SKATTEREFORMEN**

### **12.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

#### **12.1.1 Utgangspunkt**

Etter departementets vurdering er det et hensiktsmessig utgangspunkt at de samme hovedløsninger legges til grunn i selskaps- og virksomhetsbeskatningen på Svalbard og på fastlandet. Samtidig er det behov for et enkelt og robust regelverk som tar hensyn til de særlige forholdene og behovene på Svalbard. Også satsstrukturen på Svalbard og lønnstrekkingen kan nødvendigvis gjøre noen modifikasjoner i forhold til de løsningene som er vedtatt for fastlandet.

For selskaper og personlige selskapsdeltakere foreslås i utgangspunktet beskatning etter samme prinsipp som på fastlandet, med ordinær overskuddsbeskatning og ytterligere beskatning ved utdelinger fra selskapet.

Som på fastlandet foreslås at utdeling fra selskap til personlig aksjonær og andre personlige selskapsdeltakere skattlegges særskilt hos disse. Det vil si at skattleggingen knyttes til utdelinger fra selskapet etter de samme hovedprinsippene som gjelder i fastlandsbeskatningen ved utdelinger til deltaker i aksjeselskaper og i deltakerlignede selskaper (ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv.).

Det foreslås derimot ikke at personlige aksjonærer og deltakere skal få skjermingsfradrag i inntekter som deles ut fra selskapet. En slik løsning vil medføre en betydelig forenkling av ligningsbehandlingen. Departementet viser også til at det lave skattenivået på Svalbard kan begrunne en slik løsning. Den totale skattebelastningen for utbytte og gevinst på aksjer og

andeler vil på Svalbard likevel være vesentlig lavere enn på fastlandet. Med en skattesats på selskapsoverskudd på 10 pst. og en særskilt skattlegging av utdelinger og gevinster med 10 pst., blir den totale skattebelastningen, selskap og deltaker sett under ett, 19 pst. På fastlandet vil aksjonær/deltaker sett under ett med selskapet måtte svare 28 til 48,16 pst. skatt, avhengig av skjerming.

Departementet foreslår at skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende gjennomføres som på fastlandet, med løpende beregning av personinntekt. På samme måte som på fastlandet må forskjellen i beskatning for selvstendig næringsdrivende og selskaper først og fremst ses i sammenheng med problemer knyttet til uttaksbeskatning av selvstendig næringsdrivende. Uttaksbeskatning av selvstendig næringsdrivende ville vært komplisert og ressurskrevende å gjennomføre idet skattleggingen ikke kan knyttes til overføringer mellom ulike subjekter. Departementet viser videre til at marginalskattesatsen for selvstendig næringsdrivende som er medlemmer av den norske folketrygden er 20,7 pst. (10 pst. skatt pluss 10,7 pst. trygdeavgift), og således er høyere enn for aksjonærer og deltakere. Skjermet del av overskuddet fra enkeltpersonforetak vil imidlertid kun bli skattlagt med 10 pst. Den totale skattebelastningen for ulike virksomheter og selskaper blir forholdsvis likeartet med de foreslåtte løsninger.

Regjeringen har satt ned en arbeidsgruppe for å vurdere skattereglene og skattenivået på Svalbard nærmere

### **12.1.2 Behovet for endringer i lønnsbeskatningen på Svalbard**

Etter Regjeringens vurdering bør det fortsatt være et moderat skattenivå på lønn på Svalbard.

Gjennomføringen av skattereformen på Svalbard nødvendiggjør en harmonisering av satsstrukturen mellom lønn og utbetaling av selskapsoverskudd til personlige skattytere, på samme måte som en slik harmonisering er en forutsetning for gjennomføring av skattereformen på fastlandet. Det har for øvrig vært en utvikling i velferdsnivå og kommunikasjonsmuligheter som tilsier at skattesatsen for lønnsinntekter heves noe.

Den totale skattebelastningen på utdelt overskudd fra selskap (selskap og deltaker sett under ett) vil, med de foreslåtte løsninger, være 19 pst., mens skattebelastningen for arbeidstakere under lønnsstrekkordningen i 2005 er 15,8 pst. (8 pst. skatt og 7,8 pst. trygdeavgift). Dersom ikke skattesatsen for lønnsinntekter heves, vil personlige aksjonærer og deltakere kunne spare skatt ved å ta ut lønninger og godtgjørelse fremfor at selskapet foretar utdelinger til eierne. Skattesatsen i lønnsstrekkordningen bør heves fra 8 til 12 pst. Dette vil sikre at lønnsinntekter fra

aksjeselskap og særskilt godtgjørelse fra deltakerlig-net selskap skattlegges forholdsvis likt med annet uttatt overskudd.

### **12.1.3 Aksjegevinster som realiseres etter utflytting fra fastlandet**

Som nevnt vil den totale skattebelastningen for aksjonær/deltaker og selskap sett under ett være 19 pst. på Svalbard, mot 28 til 48,16 pst. på fastlandet avhengig av skjerming. Av denne grunn kan skattytere med alminnelig skatteplikt til fastlandet, ønske å ta opphold på Svalbard i en periode for å bli ansett skattemessig bosatt der og realisere aksjegevinster under oppholdet der.

Departementet foreslår endringer i reglene om beskatning av gevinst på aksje eller andel etter utflytting fra Norge, jf. kapittel 11 ovenfor. Bestemmelsen som foreslås vil innebære at gevinster på aksjer som innehas på tidspunktet for utflytting fra Norge, blir skattepliktige dit som om de ble realisert på utflyttingstidspunktet. Det gis utsettelse med beskatningen dersom skattyter stiller betryggende sikkerhet for skattekravet. Dersom flyttingen skjer til et land innenfor EØS, skal skattyter få utsettelse uten at det kreves slik sikkerhetsstillelse. Skatteplikten til Norge for gevinst på aksjene eller andelene bortfaller dersom aksjene eller andelene ikke realiseres innen fem år etter utflytting.

Departementet foreslår at bestemmelsen gis tilsvarende anvendelse ved utflytting fra fastlandet til Svalbard. Realisasjon av aksjer og andeler under opphold på Svalbard er innberetningspliktig til norske ligningsmyndigheter. Departementet antar derfor at det ikke er nødvendig å stille krav om sikkerhetsstillelse for skatteforpliktelsen i disse tilfellene. På denne bakgrunn foreslås det at utflytting til Svalbard i denne sammenheng likestilles med utflytting til et land innenfor EØS.

Det bunnbeløpet som foreslås i den reviderte femårsregelen, foreslås ikke gjort gjeldende ved flytting fra fastlandet til Svalbard. Dette må ses i sammenheng med at skattesystemet på Svalbard er en del av det samlede norske skattesystemet og at norsk kontroll med begge beskatningsområdene reduserer praktiske problemer med gjennomføringen av denne utflyttingsregelen. Det er derfor intet tilsvarende behov for å begrense bestemmelsens anvendelsesområde.

Departementet vil fortløpende vurdere behovet for å gi nærmere regler om skatteplikt til fastlandet for inntekter på aksjer eller andeler for å hindre skattemotiverte utflyttinger til Svalbard.

Dersom skattyter, som tidligere har vært bosteds-skattepliktig til fastlandet, flytter fra Svalbard til en stat innenfor EØS, vil ikke skattekravet forfalle til betaling. Femårsperioden skal i disse tilfellene reg-



nes fra bostedsskatteplikten til fastlandet opphører. Hvis skattyter flytter til et land utenfor EØS vil skattekravet forfalle til betaling ved flyttingen.

Når skattyter tar opphold på Svalbard, vil vedkommende ha alminnelig skatteplikt dit etter svalbardskatteloven § 2-1. Gevinst på aksjer og andeler som fanges opp av femårsregelen vil derfor være skattepliktig både til Svalbard og til fastlandet. For å unngå dobbeltbeskatning foreslås at skatt som er ilagt og betalt på disse inntektene til Svalbard, skal trekkes fra ved beregningen av skatteskyldig beløp til fastlandet (kredit). Departementet vil ved forskrift regulere den nærmere gjennomføringen av skatleggingen.

Det vises til forslaget om endring av skatteloven § 2-35 annet ledd. Det foreslås at bestemmelsen får en ny inndeling, men det er ikke tilsiktet materielle endringer utover det som følger av annet ledd bokstav b.

#### **12.1.4 Formuesskatt**

Som et ledd i gjennomføringen av skattereformen foreslås lettelse i formuesskatten på fastlandet. Det legges opp til tilsvarende lettelse i formuesskatten på Svalbard, se nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2005-2006). Etter gjeldende regler betaler personer lignet på Svalbard 0,9 pst. skatt av formue mellom 140 000 kroner og 540 000 kroner og 1,1 pst. skatt av formue over 540 000 kroner. Bunnfradraget økes til 190 000 kroner, og det innføres én formuesskattesats på 0,9 pst. Det foreslås videre at ektepar får dobbelt bunnfradrag.

#### **12.1.5 Administrative og økonomiske konsekvenser**

De foreslåtte løsninger er, med noen forenklinger, de samme som er vedtatt som ledd i skattereformen på fastlandet. Forslagene innebærer at delingsmodellen oppheves på Svalbard, noe som innebærer en ikke ubetydelig forenkling av regelverket. Departementet antar at forslagene verken for skattyterne eller ligningsetaten, vil medføre merarbeid av betydning.

De foreslåtte endringer i skatteleggingen på Svalbard anslås å gi Svalbard om lag 13 mill. kroner i økte skatteinntekter, i hovedsak som følge av økt skattesats på lønnsinntekter.

#### **12.1.6 Ikrafttredelse**

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### **12.2 Komiteens merknader**

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, slutter seg til Regjerin-

gens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 2-35 annet ledd og svalbardskatteloven § 3-1.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2 der disse medlemmer går mot skatteøkningen for Svalbard.

Disse medlemmer vil derfor stemme mot denne skatteskjerpelsen.

### **13. OPPHEVELSE AV EKSTRA ARBEIDSGIVERAVGIFT PÅ LØNNSINTEKTER OVER 16 G**

#### **13.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

Når arbeidstaker mottar ytelse fra samme arbeidsgiver på mer enn 16 ganger gjennomsnittet av grunnbeløpet i folketrygden (G) i inntektsåret, skal det i tillegg til de ordinære satsene beregnes en ekstra arbeidsgiveravgift på 12,5 pst. av det overskytende beløpet, jf. folketrygdloven § 23-2 tolvte ledd annet punktum og vedtak 25. november 2004 nr. 1548 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2005 § 1 n. Tillegget på 12,5 pst. gjelder uansett sone.

Departementet foreslår at den ekstra arbeidsgiveravgiften på ytelse over 16 G oppheves. Forslaget er også omtalt i St.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Fjerning av den ekstra arbeidsgiveravgiften på lønnsinntekter over 16 G gir et provenytap på om lag 880 mill. kroner påløpt i 2006. Forslaget vil ikke ha budsjettvirkning i 2006 fordi denne ekstra arbeidsgiveravgiften innbetales i siste termin for inntektsåret 2006 og forfaller til betaling i januar 2007.

Det vises til forslag til opphevelse av folketrygdloven § 23-2 tolvte ledd annet punktum. Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### **13.2 Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om opphevelse av folketrygdloven § 23-2 tolvte ledd annet punktum og viser for øvrig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) punkt 3.20.

### **14. ENDRINGER I REGLENE OM FREMFØRING AV UNDERSKUDD**

#### **14.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

##### **14.1.1 Avvikling av begrensningen i adgangen til fremføring av underskudd til ti år**

Departementet antar at grensen for fremføring av underskudd på ti år er satt etter en avveining av admi-

nistrative hensyn og hensynet til å sikre at skattyterne får fradrag for underskudd i senere inntekt. Departementet legger til grunn at det ikke ofte oppstår situasjoner der det er behov for å kunne fremføre underskudd ut over ti år.

En avvikling av tidsbegrensningen i adgangen til fremføring av underskudd vil likevel innebære økt grad av symmetri og nøytralitet i beskatningen ved at sikkerheten for fradrag for påløpte utgifter økes.

Departementet antar at en avvikling av tiårsbegrensningen ikke vil medføre administrative problemer av avgjørende betydning.

På bakgrunn av dette foreslår departementet at tidsbegrensningen for fremføring av underskudd avvikles. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 14-6.

En avvikling av tiårsbegrensningen for fremføring av underskudd antas ikke å få vesentlige administrative eller provenymessige konsekvenser.

#### **14.1.2 Fremføring av underskudd ved opphør av næring**

Departementet mener at en bør oppheve regelen om avskjæring av rett til underskuddsfremføring ved opphør av næring. Det antas at lovgrunnen for bortfallsregelen ved opphør av næring i hovedsak var at en ønsket å hindre misbruk av fremføringsadgangen slik at fradraget ikke kommer den eller de skattytere som i sin tid har hatt underskuddet til gode. Den gjeldende regelen om avskjæring av rett til å framføre underskudd ved opphør av næring mangler imidlertid god sammenheng med de øvrige reglene om samordning av underskudd. Etter gjeldende regler er det fremføringsrett også utenfor næring, og fremføringsretten for næringsunderskudd er ikke begrenset til å gjelde fradrag i inntekt fra samme næring senere år.

Bestemmelsen har dessuten medført avgrensingsproblemer i praksis. Blant annet har det vært nødvendig å avgjøre om en skattytters økonomiske aktivitet utgjør en eller flere næringer, og om et avbrudd i en næring innebærer at næringen er opphørt i bestemmelsens forstand.

Departementet antar at det er stor aktivitet blant skattytere når det gjelder å nyttiggjøre seg fremførbare underskudd i selskaper ved skattemotiverte transaksjoner. I slike tilfeller kan det være vanskelig å anvende den alminnelige ulovfestede regelen om skattemessig gjennomskjæring. Ved en avvikling av regelen om avskjæring av rett til å fremføre underskudd ved opphør av næring er det derfor behov for regler om bortfall av rett til underskuddsfremføring ved skattemotiverte endringer i eierforholdene.

Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble det innført en avskjæringsregel i skatteloven § 14-90 for å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner. Innføringen

av avskjæringsregelen hadde sammenheng med innføringen av fritaksmetoden for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer innenfor selskapssektoren. Avskjæringsregelen innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for en transaksjon. Dersom det er sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er å utnytte generelle skatteposisjoner, skal retten til å utnytte posisjonene falle bort. Departementet legger til grunn at avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 vil komme til anvendelse i tilfeller der det er gjennomført skattemotiverte endringer i eierforholdene og adgangen til fremføring av underskudd ville være bortfalt etter den någjeldende bestemmelsen i skatteloven § 14-6 annet ledd. Det er derfor ikke behov for en særlig bestemmelse om bortfall av rett til underskuddsfremføring ved skattemotiverte endringer i eierforholdene.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet at bestemmelsen om avskjæring av rett til å framføre underskudd ved opphør av næring oppheves. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 14-6.

Forslaget om å avvikle regelen om bortfall av retten til å fremføre underskudd ved opphør av næring anslås å gi et provenyrtap på om lag 55 mill. kroner påløpt. Forslaget har ingen bokført virkning i 2006, ettersom skattyterne som berøres av forslaget i hovedsak er etterskuddspliktige.

Administrativt vil endringen kunne medføre visse lettelser, fordi den gjeldende regelen kan innebære vanskelige skjønsmessige avgjørelser.

#### **14.2 Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 14-6.

### **15. INNFORING AV FRADRAGSRETT FOR EIERKOSTNADER MED TILKNYTNING TIL SKATTEFRIE AKSJEINNTEKTER MV.**

#### **15.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

Skattelovens klare regel er at det ikke gis fradrag for kostnader som har tilknytning til skattefrie inntekter på samme skattytters hånd. Når selskapers inntekt fra aksjer mv. ikke er skattepliktige, bør heller ikke kostnader som pådras for å erverve denne inntekten i utgangspunktet være fradragsberettiget. Hensynet til et mer konsistent system for selskaps- og aksjonærbeskatningen kan likevel tilsi visse tillempninger av dette utgangspunktet.

Fritaksmetoden, kombinert med aksjonærmodellen, innebærer i stor grad at en ser på eierkjeder av selskaper under ett. Det kan tilsi at det ikke bør være

avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Inntekten som opptjenes i en slik eierkjede blir skattlagt og hensynet til symmetri kan da tale for at utgiften skal kunne føres til fradrag uavhengig av hvilket subjekt som har pådratt seg utgiften.

Som følge av at det ikke er fradragsrett for løpende eierkostnader, er det oppstått et nytt skille mellom kostnader som har tilknytning til skattefrie aksjeinntekter og kostnader som har tilknytning til skattepliktige inntekter. Blant annet i større konsernforhold hvor det er datterselskaper i land utenfor EØS-området, som dermed ikke er omfattet av fritaksmetoden, kan det være vanskelig å foreta riktig fastsettelse av kostnader som vedrører skattepliktige aksjeinntekter. Dette vil for eksempel være et problem for kostnader til administrasjon og strategi.

I et system som gir fritak for gevinst og avskjærer retten til fradrag for tap, bør det ikke være fradragsrett for kostnader som etter skattelovens alminnelige regler inngår i aksjenes skattemessige kostpris. Etter skatteloven er denne kostnadstypen tradisjonelt ansett som så nært knyttet til aksjeinvesteringen at kostnadene behandles som en del av kjøpesummen eller inngangsverdien. Fradragsrett for denne typen kostnader ville medføre at skattyter i en viss utstrekning kan få fradrag for tap ved aksjeinvesteringen, til tross for den generelle avskjæringen av tapsfradrag i fritaksmetoden.

På denne bakgrunn foreslår departementets at det bør innføres et avgrenset unntak fra regelen i skatteloven § 6-1 som stiller krav om tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Etter departementets oppfatning bør det avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris (i samsvar med gevinstberegningsreglene for aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden). Dette er en grensedragning som er vel kjent i ligningspraksis og som dermed ikke reiser nye tolkningssspørsmål. Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1.

Etter departementets forslag skal fradragsretten ikke omfatte kostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden, herunder ervervs- og realisasjonskostnader. Skillet mellom løpende fradragsberettigede eierkostnader og ikke fradragsberettigede kostnader, skal trekkes etter det tradisjonelle skillet mellom direkte fradragsberettigede

kostnader og aktiveringspliktige kostnader. Det innebærer at selskapsaksjonær ikke på noe tidspunkt vil ha fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden. Som eksempel på kostnader som ikke vil være fradragsberettiget, i tillegg til kjøpesum, kan nevnes kostnader til mekler, gebyrer, forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming. Det samme gjelder prosesskostnader ved tvist om eiendomsrett til aksjer mv.

Forslaget om fradragsrett gjelder kostnader som er tilknyttet alle objekter som er omfattet av fritaksmetoden, herunder aksjer mv. i utenlandske selskaper i den grad fritaksmetoden får anvendelse for disse, jf. skatteloven § 2-38 annet og tredje ledd.

Det vises til forslag til ny § 6-24 i skatteloven.

På bakgrunn av at fritaksmetoden for aksjegevinster og tap ble innført med virkning fra 26. april 2004 etter endelig lovvedtak 10. desember 2004, anmodet departementet i brev av 13. desember 2004 til Skattedirektoratet om at praktisering av fradragsavskjæring for kostnader tilknyttet skattefrie aksjeinntekter i henhold til fritaksmetoden, ble utsatt til inntektsåret 2005. Fradragsavskjæringen har dermed bare blitt gjeldende for inneværende inntektsår. Som følge av at forslaget om fradragsrett for løpende eierkostnader er begrunnet ut fra systemmessige forhold ved fritaksmetoden og problemer med å praktisere grensen mellom kostnader med tilknytning til skattefrie og skattepliktige inntekter, vil det etter departementets oppfatning være lite hensiktsmessig å utsette ikrafttredelsen av forslaget til inntektsåret 2006. Det foreslås derfor at fradragsrett for løpende eierkostnader får virkning allerede fra og med inntektsåret 2005.

Gjeldende rett innebærer et avgrensingsproblem i forhold til skillet mellom løpende kostnader med og uten tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. Forslaget om å innføre fradragsrett for løpende eierkostnader knyttet til aksjeinnehavet, innebærer at det ikke lenger er nødvendig å trekke denne grensen. Derimot vil det være nødvendig å skille mellom løpende, fradragsberettigede eierkostnader og kostnader som tidligere skulle aktiveres, herunder ervervs- og realisasjonskostnader. Dette er imidlertid en kjent grensedragning for ligningsmyndigheter og skattytere, og departementet antar derfor at de administrative konsekvensene av forslaget vil være begrenset.

På usikkert grunnlag anslås forslaget å gi et provenytap på 100 mill. kroner bokført i 2006.

## 15.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om skatteloven ny § 6-24.

## 16. ENDRINGER I REGLENE OM KONSERNBIDRAG

### 16.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Bakgrunnen for reglene om konsernbidrag er at selskaper innenfor et konsern til en viss grad skal beskattes nøytralt i forhold til om virksomheten hadde vært drevet i ett selskap. Konsernbidragsreglene gjør at eiere som driver større virksomheter eller flere virksomheter kan organisere virksomhetene på en måte som er organisatorisk hensiktsmessig, uten at valget av organisasjonsform får vesentlig betydning for den samlede skattebelastning. Også for virksomheter som har tilknytning til flere land er det behov for å kunne velge hensiktsmessige organisasjonsformer uavhengig av skattereglene. Når en ser bort fra skattereglene, vil det for et utenlandsk selskap i noen tilfeller være hensiktsmessig å drive virksomheten gjennom en filial av morselskapet, mens det i andre tilfeller er hensiktsmessig å drive virksomheten gjennom et datterselskap. Lovens krav om at giver og mottaker må være norske selskaper, har sammenheng med at lovgiver har ønsket å beskytte det norske skattefundamentet. En skal sikre at det fradragsførte beløpet kommer til beskatning i mottakerselskapet. Hvis mottakerselskapet er skattepliktig til Norge, vil det norske skattefundamentet være sikret selv om norske filialer av utenlandske selskaper gis rett til å gi eller motta konsernbidrag med skattemessig virkning. I tilfeller hvor Norge har inngått skatteavtale med mottakerlandet og skatteavtalen har et forbud mot diskriminering av filialer av utenlandske selskaper tilsvarende den bestemmelse som er inntatt i OECD-modellens art. 24 nr. 3, er det i praksis innrømmet rett til fradrag for konsernbidrag fra en avdeling av et utenlandsk selskap til et norsk selskap. Skatteavtalenes forbud mot diskriminering av filialer sammenlignet med selskaper hjemmehørende i vertslandet går ut på at beskatningen av et "fast driftssted" som et selskap i et avtaleland har i det andre avtalelandet, ikke skal være mindre gunstig enn beskatningen av selskap hjemmehørende i dette landet når et slikt selskap utøver samme type virksomhet.

Departementet har tolket skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser slik at disse ikke pålegger norske skattemyndigheter å innrømme fradrag for konsernbidrag fra et norsk selskap til et utenlandsk selskap som har begrenset skatteplikt til Norge. Derimot er det et spørsmål om det vil være i strid med EØS-retten å nekte fradrag for konsernbidrag med den begrunnelse at mottaker er et utenlandsk selskap. Utenlandske selskaper som driver virksomhet i Norge vil være skattepliktige hit, på samme måte som norske selskaper. Når filialen dermed blir skattepliktig til Norge for konsernbidraget, bør det etter departementets vurdering åpnes for at det ytes kon-

sernbidrag også til selskaper hjemmehørende i EØS-land når disse driver skattepliktig virksomhet i Norge. Med selskaper hjemmehørende i EØS-land, menes selskaper som etter vedkommende lands internrett anses hjemmehørende i vedkommende land. Selskaper som anses hjemmehørende i et tredje land, som følge av skatteavtale som vedkommende EØS-land har inngått med det aktuelle tredjeland, omfattes ikke. På tilsvarende måte bør en filial av et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat ha anledning til å yte konsernbidrag med skattemessig virkning til en filial av et annet EØS-selskap, innenfor det samme konsernet. Forutsetningen er naturligvis at de øvrige vilkårene for å yte fradragsberettiget konsernbidrag er oppfylt. Hvis det dreier seg om ulike filialer til samme selskap, vil det være den samlede norske nettoinntekten som vil være skattepliktig i Norge, slik at det i et slikt tilfelle ikke vil være aktuelt å yte konsernbidrag mellom filialene.

På samme måte som hvor giveren er et norsk selskap, må lovens øvrige vilkår være oppfylt for det utenlandske selskapet. Konsernbidraget må ligge innenfor den skattepliktige inntekten i Norge for at det skal kunne kreves fradrag. Inntekt som er unntatt fra norsk beskatning som følge av skatteavtale må en i denne sammenheng se bort fra. Videre må konsernbidraget være lovlig i forhold til selskapsrettslige regler i giverselskapets hjemland. Siden den norske virksomheten ikke faller inn under norsk aksjelovgivning, kan det ikke stilles opp tilsvarende vilkår som etter den norske aksjelovgivningen. Hvis det i selskapets hjemland ikke er noe krav om at vedtak om konsernbidrag treffes av generalforsamlingen, må det kreves at vedtaket treffes av det organ som har kompetanse til det, i henhold til vedkommende lands selskapslovgivning. Hvis vedkommende land ikke har regler om konsernbidrag, må det kreves at vedtaket treffes av det organ som har kompetanse til å disponere over selskapets overskudd. På samme måte som for norske selskaper, må det i samsvar med ligningsloven § 4-4 nr. 5 sammen med selvangivelsen inngis oppgave som viser at vilkårene for å yte konsernbidrag er oppfylt. Ligningsmyndighetene vil også med hjemmel i ligningsloven § 4-8 kunne kreve at filialen legger frem ytterligere dokumentasjon som viser at konsernbidraget er lovlig etter det enkelte lands selskapsrettslige regler. Departementet antar at det ikke er behov for noen egen hjemmel for å kreve slik dokumentasjon.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 10-4 nytt annet ledd.

Forslaget antas ikke å ha administrative og provenyemessige konsekvenser av noen betydning.

Departementet foreslår at reglene trer i kraft allerede fra og med inntektsåret 2005.

## 16.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om skatteloven § 10-4 nytt annet ledd, med unntak av bokstav b.

Komiteen viser til brev fra finansministeren 17. november 2005 vedrørende skatteloven § 10-4 nytt annet ledd b og fremmer følgende forslag:

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

### I

§ 10-4 nytt annet ledd bokstav b skal lyde:

- b. selskapet er skattepliktig etter § 2-3 første ledd b eller petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1 og

### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005."

## 17. AVSKRIVNINGSREGLER VED ENDRING AV REGNSKAPSÅR

### 17.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

I en dom av 28. april 2005 (Baker Hughes Norge AS) har Høyesterett lagt til grunn at skattyter som går over fra avvikende regnskapsår til kalenderåret som regnskapsår, har krav på fulle saldoavskrivninger for perioden mellom det gamle og nye regnskapsåret som skal lignes særskilt etter skatteloven § 14-1 femte ledd. Etter Høyesteretts dom er regelen at skattyter som bytter regnskapsår har krav på fulle saldoavskrivninger selv om inntektsperioden som skal legges særskilt etter skatteloven § 14-1 femte ledd kun omfatter noen få måneder. Dette kommer i tillegg til fulle saldoavskrivninger i det foregående regnskapsåret, og medfører delvis doble avskrivningsfradrag innenfor ett kalenderår. Resultatet er en skattekreditt for skattyter i form av forserte avskrivninger av driftsmidler. Etter departementets oppfatning bryter dette med forutsetningene for saldoavskrivningssystemet, og det gir en utilsiktet periodiseringsfordel for skattytere som bytter regnskapsår og skattemessig inntektsperiode.

Som følge av de begrensninger som gjelder for adgangen til å benytte avvikende regnskapsår, vil det ikke ofte forekomme tilfeller med bytte av regnskapsår hvor dette får den beskrevne effekt. Hensynet til mest mulig riktig inntektsfastsettelse tilsier likevel at det foretas en lovendring hvor muligheten til doble avskrivningsfradrag innenfor ett kalenderår

bortfaller. Høyesterett har også påpekt at dette er en lovgiveroppgave.

Departementet har vurdert hvordan en begrensingsregel for saldoavskrivninger ved endring av regnskapsår bør utformes. Departementet er blitt stående ved at den mest hensiktsmessige løsning vil være å gi forholdsmessig avskrivningsfradrag etter hvor mange påbegynte måneder skattyter har benyttet et annet regnskapsår. Det vil si at skattyter bør ha krav på 3/12-deler av avskrivningsfradraget, dersom mellomperioden varer i 3 måneder. Denne løsningen samsvarer med fradragsrettens omfang for personlige skattytere som kun har skatteplikt til riket en del av året, jf. skatteloven § 6-92.

Saldoavskrivningssystemet er ikke tilrettelagt for utskilling og særskilt behandling av enkelt driftsmidler innenfor en saldogruppe. En løsning med forholdsmessig fradrag for avskrivninger etter hvor mange måneder det er benyttet et annet regnskapsår, vil derfor bety at det kun gis forholdsmessige avskrivninger for driftsmidler som er ervervet i løpet av mellomperioden. Forholdsmessig avskrivningsfradrag som også omfatter nyervervede driftsmidler, vil derfor medføre en forskjellsbehandling i forhold til andre skattytere som anskaffer nye driftsmidler ved årets utgang, som skal avskrives etter saldometoden. Departementet finner imidlertid å legge avgjørende vekt på hensynet til praktikable regler. Ut fra hensynet til det reelle økonomiske verdifall på driftsmidlene, kan det heller ikke anses urimelig at avskrivningsfradraget reduseres forholdsmessig når et driftsmiddel er anskaffet sent i inntektsåret. For driftsmidler som avskrives lineært (dvs. med samme beløp hvert inntektsår), er regelen også forholdsmessige avskrivninger etter antall påbegynte måneder driftsmidlet har vært eid i løpet av inntektsåret, jf. Lignings-ABC 2004 s. 317.

Det vises til forslag til skatteloven § 14-1 femte ledd nytt annet punktum.

Departementet legger til grunn at det ikke vil forekomme mange tilfeller hvert år hvor det vil skje bytte fra avvikende regnskapsår til regnskapsår som er lik kalenderår. Siden det er forholdsvis få skattepliktige som har avvikende regnskapsår, og dermed få som eventuelt er aktuelle for overgang fra avvikende regnskapsår til regnskapsår lik kalenderår, antas det at provenyvirkningen og de administrative konsekvenser vil være begrenset.

### 17.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om skatteloven § 14-1 femte ledd nytt annet punktum.

## 18. VURDERING AV SKATTELOVEN

### § 14-4 SJETTE LEDD - KOSTNADER TIL EGEN FOU

#### 18.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

##### 18.1.1 Innledning og bakgrunn

Etter skatteloven § 14-4 sjette ledd skal kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) aktiveres dersom de er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Andre kostnader til egen FoU skal utgiftsføres løpende.

I Dokument nr. 8:90 (2004-2005) fremmet stortingsrepresentantene Marit Arnstad, Morten Lund og Odd Roger Enoksen forslag om å endre skatteloven § 14-4 slik at kostnader til FoU kan utgiftsføres det året de påløper. I Innst. S. nr. 241 (2004-2005) anmodet Stortinget Regjeringen om følgende:

"Vedtak nr. 585, 17. juni 2005

"Stortinget ber Regjeringen komme tilbake med en grundig vurdering av skattelovens § 14-4 i forbindelse med fremleggelsen av forslaget til statsbudsjett for 2006."

##### 18.1.2 Departementets vurderinger

Det er et grunnleggende utgangspunkt i skatteretten at utgifter til erverv av varige og betydelig driftsmidler ikke kan utgiftsføres umiddelbart, men må aktiveres. Begrunnelsen er at det ved anskaffelsen av driftsmidlet ikke skjer noen oppofrelse av kostnader, men en ombytting av verdier. Driftsmidlet forventes å generere inntekter i fremtiden, typisk ved produksjon eller salg av varer. De aktiverte kostnadene kommer til fradrag gjennom avskrivninger etter hvert som driftsmidlets verdi reduseres, eventuelt ved salg av driftsmidlet eller opphør av virksomheten. For kostnader til egen FoU er dette grunnprinsippet presisert i skatteloven § 14-4 sjette ledd. Løpende fradrag for kostnader til FoU som er knyttet til et konkret driftsmiddel som har en markedsverdi, ville bryte med dette grunnprinsippet.

Av Finansdepartementets brev av 30. mai 2005 til Skattedirektoratet fremgår det at aktiveringsplikten for egen FoU først inntreffer for utgifter som påløper etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er så vellykket at eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse er sannsynlig. Eventuell merverdi på driftsmidlet, som skyldes markedsverdi utover kostpris, er ikke aktiveringspliktig. Dersom et prosjekt avsluttes før det foreligger et driftsmiddel, kan kostnadene føres til fradrag det året tapet endelig konstateres. Aktiveringsplikten etter skatteloven § 14-4 sjette ledd for egenutviklet (immaterielt) driftsmiddel er derfor nokså smal. Det er grunn til å tro at departementets brev til Skattedirektoratet har medført en avklaring av enkelte tilfeller som er trukket frem i media som eksempler på urimelig ligningspraksis.

En eventuell alternativ regel om løpende utgiftsføring av alle utgifter til FoU, vil innebære et skatteincentiv. Hovedprinsipper for skatte- og avgiftssystemet er likebehandling, brede skattegrunnlag og lave satser.

Skattemessig likebehandling er vesentlig for at investeringer skal kanaliseres til de prosjektene der de kaster mest av seg. Særordninger er generelt uheldig fordi de bidrar til å snevre inn grunnlaget, og gjør det vanskelig å holde lave satser. Skattesystemet blir mer komplisert, uoversiktlig og kostbart å administrere, både for myndigheter, enkeltpersoner og virksomheter.

Generelt gjelder det derfor at skatte- og avgiftssystemet bør bygge på gjennomgående prinsipper med færrest mulig unntak for å oppnå en mest mulig effektiv ressursutnyttelse. Skattemessig likebehandling tilsier at kostpris på egenutviklet (immaterielt) driftsmiddel behandles på samme måte som om foretaket hadde kjøpt immaterielt driftsmiddel eller egenutviklet et fysisk driftsmiddel. Selv om aktiveringsplikten er nokså smal, bør forskjellsbehandlingen etter departementets syn ikke økes ved å tillate løpende utgiftsføring av kostnader til egen FoU. Det vises til at egenutviklede immaterielle eiendeler kan utgjøre noen av de mest verdifulle eiendeler i næringsvirksomhet i dag, jf. for eksempel legemiddel- og IT-industrien.

Skattemessige særordninger er dessuten et lite presist virkemiddel for å oppnå spesielle næringspolitiske mål. Dersom en ønsker å tilgodese særskilte formål, for eksempel FoU, er det normalt mer effektivt å støtte dem direkte.

Det har skjedd en utvikling i EU og OECD i retning av økte skatteincentiver rettet mot FoU, herunder løpende fradrag for utgifter til FoU. Imidlertid er det grunnleggende mangel på grundig evaluering og dermed pålitelig informasjon om de ulike skatte tiltakene er effektive. OECD har nylig publisert en rapport om innovasjonspolitik ("Innovation Policy and Performance: A Cross-Country Comparison", vol. I 2005, no. 76 6). Videre foreligger det rapporter fra henholdsvis 2004 og 2003 fra ekspertgrupper til EU-kommisjonen ("Expert Group on Fiscal Measures for Research. Report submitted to CREST in the context of the Open Method and Co-ordination" (2004) og "Raising EU R&D Intensity. Improving the Effectiveness of Public Support Mechanisms for Private Sector Research and Development").

Et av de forholdene som fremheves i rapportene er at det er så stor variasjon i virkemiddelbruk mellom landene, at en vanskelig kan anbefale et uniformt system for virkemidler rettet mot FoU. Det er i stor grad nasjonale forhold og utformingen av det enkelte lands øvrige skattesystem og støtteordninger som vil

avgjøre hvilke ordninger som kan være mest effektive.

Når det gjelder løpende fradrag for utgifter til FoU, fremgår det at mange land tillater løpende fradrag eller utgiftsføring for kostnader knyttet til FoU. I EU-rapporten fra 2003 påpekes det imidlertid at dette kun er et svakt skattemessig incentiv for å gjennomføre FoU. Det skyldes at en normalt ville hatt fradragsrett for slike kostnader fordi de er pådratt som følge av selskapets vanlige virksomhet. I rapporten vises det til at det er debatt om hvorvidt FoU bør behandles som investering i immateriell kapital i stedet for en utgift, og dermed inngå i selskapets balanse. Dessuten påpekes det at selv om løpende fradragsføring av FoU-utgifter er utbredt, er det ikke en egnet faktor til å skille mellom land som stimulerer til FoU og land som ikke gjør det. Noen EU-land og andre industrialiserte land tillater i stedet ekstra (rask) avskrivning for utstyr og maskiner brukt til FoU.

Departementet viser også til at kostnader til FoU allerede får en betydelig skattemessig støtte i Norge gjennom reglene om Skattefunn. I St.prp. nr. 1 (2005-2006) er verdien av dette skatteincentivet for 2005 anslått å gi et påløpt provenyutap på om lag 1,6 mrd. kroner. I tillegg kommer bl.a. tilskuddsordningen for ulønnet innsats i FoU på 70 mill. kroner i 2005.

En avgjørelse av om det foreligger aktiveringsplikt etter skatteloven § 14-4 sjette ledd innebærer skjønsmessige vurderinger, som kan være administrativt krevende for selskapene og ligningsmyndighetene. Departementet legger til grunn at presiseringene foretatt i nevnte brev til Skattedirektoratet vil forenkle vurderingene på dette punktet. Det vises også til at det innenfor skatteretten at er vanlig det må foretas skjønsmessige vurderinger.

En eventuell alternativ regel om løpende utgiftsføring av utgifter til egen FoU, vil også medføre avgrensings- og kontrollproblemer. Det må skilles mellom henholdsvis utgifter til egen FoU og andre utgifter til egenutvikling av driftsmidler, som følger de alminnelige regler. Det er sannsynlig at det vil oppstå et press på å klassifisere kostnader som FoU-utgifter slik at utgifter som strengt tatt ikke refererer seg til FoU, likevel søkes direkte fradragsført. Dette støttes i NOU 2000:7 "Ny giv for nyskaping" der det i avsnitt 8.2 "Kostnader og administrasjon" sies følgende om ordninger som gir skatteincentiver til FoU: "Ordningen kan imidlertid åpne for tilpasninger fra bedriftenes side. En skattemessig særbehandling av FoU-utgifter vil gi bedriftene motiver til å manipulere regnskapet slik at mest mulig av ordinære investeringer eller driftsutgifter fremstår som FoU-utgifter. Dette problemet forstrekkes fordi det ofte vil være uklart hvilke investeringer som skal defineres som FoU-investeringer, bl.a. fordi det ikke vil være

typen driftsmidler, men hvordan de brukes som vil være avgjørende. Det kan være vanskelig å trekke en grense mellom FoU-aktivitet i en bedrift og vanlig produksjon. Ligningsmyndighetene har begrensede muligheter til å kontrollere hvorvidt FoU-utgiftene som fremkommer av regnskapet, er reelle FoU-kostnader eller ikke." Så lenge reglene for utgifter til egen FoU og annen egenutvikling av immaterielle driftsmidler i hovedtrekk er sammenfallende, har denne grensen mindre betydning. Etter departementets oppfatning viser dette at administrative hensyn taler mot en regel som tillater direkte utgiftsføring av alle kostnader til FoU.

Det er vanskelig å anslå provenyvirkingen av en eventuell endring hvor utgifter til egen FoU kommer løpende til fradrag, selv om de er knyttet til et konkret driftsmiddel, i stedet for å bli aktivert og avskrevet. Etter gjeldende regler er det et begrenset omfang av immateriell kapital som må aktiveres, dvs. at det er store deler av den egenutviklede immaterielle kapitalen som allerede etter dagens regler blir løpende utgiftsført. Hvis et prosjekt i næringsvirksomhet legges ned uten at det foreligger et driftsmiddel, kan kostnadene komme til fradrag samme år som det konstateres tap. Dette tilsier isolert sett en begrenset provenyvirking. Imidlertid kan en endring av reglene til løpende fradrag for alle utgifter til egen FoU gi incentiver til å omklassifisere prosjekter, slik at de fremstår som egen FoU for dermed å oppnå rett til direkte fradragsføring. En kan derfor ikke utelukke at det vil knytte seg et visst provenyutap til å tillate direkte utgiftsføring. I tillegg kommer økte administrative kostnader ved kontroll.

Departementet mener etter dette at det ikke bør innføres en særregel om løpende fradrag for kostnader til egen FoU, men at gjeldende regel i skatteloven § 14-4 sjette ledd bør videreføres.

## 18.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, tar dette til orientering.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser at denne sak ble behandlet i vårsesjonen 2005 og at et flertall bestående av Arbeiderpartiet, Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet da mente at brev av 30. mai 2005, der det uttales at man skal utgiftsføre innkjøpt FoU i samsvar med dagens regelverk for varige driftsmidler, åpnet for en innstramning av dagens praksis i forhold til tidspunktet for utgiftsføring av innkjøpt FoU. Disse medlemmer mener at en slik utvikling er uheldig og vil virke negativt inn i forhold til FoU-innsatsen. Disse medlemmer synes det er et uheldig signal dersom de nåværende

regjeringspartier har skiftet oppfatning på dette punkt.

Disse medlemmer står imidlertid fast på tidligere forslag og fremmer derfor følgende forslag på nytt i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2:

"Stortinget ber Regjeringen i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjettet for 2006 fremme forslag om endring av skatteloven § 14-4 slik at skattepliktige kan foreta utgiftsføring av FoU-utgifter i det året de påløper."

## **19. TILPASNINGER I REDERISKATTE-ORDNINGEN SOM FØLGE AV ESAS REVIDERTE RETNINGSLINJER FOR STØTTE TIL SJØTRANSPORT-VIRKSOMHET - FLYTTBARE INNRETNINGER FOR BRUK I PETROLEUMSVIRKSOMHET**

### **19.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

#### **19.1.1 Innledning**

ESA, EFTAs overvåkningsorgan, vedtok 31. mars 2004 reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportnæringen som erstatter retningslinjene av 1997.

Etter ESAs reviderte statsstøtteretningslinjer kan flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen.

I Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) kapittel 11 varslet departementet at en ville fremme forslag om tilpasninger til de reviderte retningslinjene på dette punktet i forbindelse med statsbudsjettet for 2006.

I Innst. O. nr. 125 (2004-2005) under avsnitt 12.2 viste finanskomiteen til at ESAs reviderte statsstøtteretningslinjer innebærer at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger kan være tillatte eiendeler innenfor rederiskatteordningen, og at medlemslandene har fått frist til å endre sine støtteordninger innen 30. juni 2005.

Komiteen støttet i innstillingen enstemmig Regjeringens forslag om at endringen som innebærer at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger kan være tillatte eiendeler innenfor rederiskatteordningen skal tre i kraft først fra og med inntektsåret 2006. Komiteen understreket imidlertid at det er behov for overgangsregler, og at i utformingen av disse må norske selskapers rammevilkår og konkurransemuligheter vektlegges. På denne bakgrunn fremmet komiteen følgende forslag til anmodningsvedtak:

"Vedtak nr. 586, av 17. juni 2005

"Stortinget ber Regjeringen i forbindelse med budsjettet for 2006 fremme forslag til overgangsregler som tar hensyn til at riggselskapenes årlige skattebelastning ikke blir urimelig stor, og at egenkapitalen ikke blir urimelig belastet i overgangsårene."

Forslaget ble vedtatt enstemmig av Stortinget.

#### **19.1.2 Flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv.**

Departementet foreslår at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger skal være tillatte eiendeler innenfor rederiskatteordningen fra og med inntektsåret 2006. Forslaget får betydning for rigger mv. som leies ut til selskap utenfor ordningen, eller som inngår i virksomhet på utenlandsk sokkel.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b.

#### **19.1.3 Hjelpefartøy til bruk i petroleumsvirksomhet**

Selskaper innenfor rederiskatteordningen kan ha inntekter fra drift av skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter og andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet, selv om virksomheten omfattes av petroleumsskatteloven § 1, jf. skatteloven § 8-13 tredje ledd annet punktum.

Departementet vil ikke foreslå materielle endringer i reglene for rederiskatteordningen når det gjelder hjelpefartøy for bruk i petroleumsvirksomhet. Slike fartøy vil derfor fortsatt kunne være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen.

Det foreslås tekniske endringer i lovteksten ved at hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet tas inn i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b, mens det nåværende § 8-13 tredje ledd annet punktum oppheves. Det vil dermed fremgå uttrykkelig av § 8-11 første ledd bokstav b at hjelpefartøy mv. er lovlige eiendeler, og bestemmelsene om hva som er lovlige og kvalifiserende eiendeler innenfor rederiskatteordningen vil samles i skatteloven § 8-11. Bestemmelsen i § 8-13 tredje ledd første punktum foreslås endret siden borerigger mv. ikke lenger er tillatte eiendeler, mens hjelpefartøyer er lovlige eiendeler uavhengig av om disse brukes i virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 1. Dermed er § 8-13 tredje ledd kun aktuell for entreprenørfartøy, som foreslås spesialregulert i første punktum.

Begrepet hjelpefartøy i forslaget til § 8-11 første ledd bokstav b vil omfatte de fartøy som omfattes av det nåværende skatteloven § 8-13 tredje ledd annet punktum, og i tillegg entreprenørskip. Se nedenfor om de sistnevnte fartøytypene.



Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b og § 8-13 tredje ledd.

#### **19.1.4 Særlig om entreprenørskip til bruk i petroleumsvirksomhet**

Etter gjeldende regler må begrepet hjelpefartøy, slik dette er brukt i skatteloven § 8-13 tredje ledd annet punktum, avgrenses mot såkalte entreprenørskip. Entreprenørskip er fartøy som utøver visse selvstendige funksjoner tilknyttet petroleumsvirksomhet.

Ettersom entreprenørskip ikke er omfattet av det någjeldende skatteloven § 8-13 tredje ledd annet punktum, kan et slikt fartøy bare være omfattet av rederiskatteordningen dersom det leies ut til et selskap utenfor ordningen, eller eierselskapet driver virksomhet med fartøyet på utenlandsk sokkel, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b og § 8-13 tredje ledd første punktum.

Departementet foreslår ingen materielle endringer i reglene for rederiskatteordningen når det gjelder entreprenørskip for bruk i petroleumsvirksomhet. Det foreslås imidlertid at det tas inn en henvisning til entreprenørskip i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b, slik at det klargjøres at entreprenørskip etter endringen er en lovlig eiendel og omfattet av begrepet hjelpefartøy.

Når det gjelder entreprenørskip, skal virksomhet som omfattes av petroleumsloven § 1 fortsatt være ulovlig virksomhet innenfor rederiskatteordningen. Et entreprenørskip vil derfor fortsatt bare kunne være en lovlig eiendel innenfor rederiskatteordningen dersom det leies ut til et selskap utenfor ordningen, eller eierselskapet driver virksomhet med skipet på utenlandsk sokkel. Ettersom begrensningen i skatteloven § 8-13 tredje ledd første punktum etter endringene bare vil være aktuell for entreprenørskip, foreslås det at denne bestemmelsen endres slik at dette fremgår av lovteksten.

Departementet foreslår ingen materielle endringer i reglene for hvilke fartøyer som skal unntas fra forbudet i det tidligere § 8-13 tredje ledd første punktum. Som tidligere vil dette bare omfatte hjelpefartøyer som nevnt i bestemmelsens tidligere annet punktum.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b og § 8-13 tredje ledd.

#### **19.1.5 Overgangsregel for selskaper som må tre ut av rederiskatteordningen som følge av de foreslåtte endringene**

##### **19.1.5.1 NÆRMERE OM SKATTEBELASTNINGEN VED UTTREDEN AV REDERISKATTEORDNINGEN**

Uttreden av rederiskatteordningen innebærer at det skal foretas et inntektsoppgjør, jf. skatteloven § 8-17. Ved dette inntektsoppgjøret tilsvares inngangsverdien tilbakeholdt skattlagt inntekt i selska-

pet, tillagt innbetalt aksjekapital og overkurs. Utgangsverdien ved inntektsoppgjøret settes til verdien av selskapets eiendeler ved uttreden fratrukket gjeld. Verdien av selskapets eiendeler fastsettes i hovedregelen til markedsverdien ved uttreden. For finansielle eiendeler som ville vært fritatt for beskatning ved realisasjon etter skatteloven § 2-38, og for aksjer i underliggende selskaper innenfor ordningen, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav g, settes verdien imidlertid til kostpris.

Den beregnede gevinsten eller det beregnede tapet skal føres på selskapets gevinst- og tapskonto, noe som innebærer en inntektsføring eller fradragsføring med 20 pst. av gjenstående gevinst eller tap per år.

Selskapene får etter uttreden anledning til å avskrive sine driftsmidler i form av skip, rigger mv. med 14 pst. av gjenstående saldo per år, jf. skatteloven § 14-43 første ledd bokstav e. Avskrivningsgrunnlaget skal som hovedregel fastsettes på grunnlag av driftsmidlenes markedsverdi ved uttreden.

Unntak fra regelen om at avskrivningsgrunnlaget skal fastsettes på grunnlag av driftsmidlenes markedsverdi ved uttreden gjelder der et selskap eier et driftsmiddel gjennom et deltakerlignet selskap, og det er fastsatt et avskrivningsgrunnlag for driftsmiddelet til bruk ved fastsettelsen av inntekt fra det deltakerlignede selskapet for deltakere utenfor rederiskatteordningen. I slike tilfeller skal det ikke fastsettes et nytt avskrivningsgrunnlag på grunnlag av markedsverdien ved uttreden. Etter gjeldende regler vil imidlertid differansen mellom deltakerens andel av avskrivningsgrunnlaget ved uttreden og deltakerens andel av markedsverdien for driftsmiddelet ved uttreden fremkomme som overpris eller underpris for andelen.

Med virkning fra og med inntektsåret 2006 utvides fritaksmetodens anvendelsesområde til å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i et deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 2-38 annet ledd, slik denne bestemmelsen skal lyde med virkning fra og med inntektsåret 2006. Dette kan få betydning for selskaper som ved uttreden av rederiskatteordningen eier driftsmidler gjennom deltakerlignede selskaper. Der fritaksmetoden får anvendelse, vil en eventuell differanse mellom deltakerens andel av avskrivningsgrunnlaget og deltakerens andel av markedsverdien for driftsmiddelet ved uttreden av rederiskatteordningen ikke lenger fremkomme som en overpris eller underpris for andelen. Departementet vil vurdere nærmere om utvidelsen av fritaksmetoden til å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i et deltakerlignet selskap gir grunn til å foreslå endringer i bestemmelsene i skatteloven § 8-17 om beregning av gevinst eller tap ved uttreden fra rederiskatteordningen.

For å få fram den samlede reelle skattebelastningen for selskapene ved uttreden fra rederiskatteordningen, må en ta hensyn til effekten av adgangen til å avskrive på nytt grunnlag etter uttreden. Ettersom avskrivningsgrunnlaget normalt settes til markedsverdien av driftsmidlene ved uttreden av ordningen, vil det være en klar sammenheng mellom avskrivningsgrunnlaget, selskapets verdi og den skattepliktige gevinsten på uttredelsestidspunktet. Høye markedsverdier på driftsmidlene ved uttreden vil bidra til høy gevinst, men også høye avskrivningsgrunnlag. Det er derfor etter departementets syn viktig å se skattebelastningen som følge av gevinst ved uttreden i sammenheng med avskrivningsgrunnlagene.

#### 19.1.5.2 OVERGANGSREGEL FOR SELSKAPER SOM MÅ TRE UT AV ORDNINGEN

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet en overgangsregel som innebærer at de aktuelle selskapenes beregnede gevinst ved uttreden kan komme til fradrag i avskrivningsgrunnlagene for selskapenes driftsmidler. Dersom beregnet gevinst overstiger det samlede avskrivningsgrunnlaget, innebærer dette at det overskytende skal inntektsføres årlig med 20 pst. av saldo over selskapets gevinst- og tapskonto. Dersom avskrivningsgrunnlaget overstiger beregnet gevinst, kan det overskytende på vanlig måte fradragsføres med 14 pst. av saldo årlig, jf. skatteloven § 14-43 første ledd bokstav e. Hvor selskapet eier flere avskrivbare driftsmidler, skal gevinsten fordeles forholdsmessig på driftsmidlene etter driftsmidlenes verdi ved uttreden. Overgangsregelen vil ikke få betydning for selskaper som går ut av ordningen med et beregnet tap.

Det kan forekomme tilfeller der et selskap som trer ut av rederiskatteordningen eier et driftsmiddel gjennom et deltakerlignet selskap som også har deltakere utenfor rederiskatteordningen med skatteplikt til Norge, noe som medfører at det ikke fastsettes et nytt avskrivningsgrunnlag på grunnlag av markedsverdien ved uttreden. En eventuell beregnet gevinst ved uttreden etter skatteloven § 8-17 skal i slike tilfeller ikke komme til fradrag i dette driftsmiddelets avskrivningsgrunnlag. Departementet vil imidlertid vurdere om det er grunn til å gjøre endringer i bestemmelsen i skatteloven § 8-17, når det gjelder beregning av gevinst og tap knyttet til andeler i deltakerlignede selskaper ved uttreden av rederiskatteordningen.

Overgangsregelen som foreslås innebærer ikke et permanent fritak for skatt av den beregnede gevinsten for selskapene, men gir en gunstigere tidfesting av gevinsten. Etter departementets oppfatning er det ikke i tråd med forutsetningene for rederiskatteordningen å gi overgangsregler som innebærer et permanent fritak for hele eller deler av den beregnede skat-

tepliktige gevinsten. Et permanent fritak for hele eller deler av gevinsten ved uttreden ville også stå i dårlig sammenheng med det forhold at avskrivningsgrunnlaget for selskapenes driftsmidler i hovedregelen skal fastsettes på grunnlag av driftsmidlenes markedsverdi ved uttreden.

Departementet har på bakgrunn av data fra Sentralskattekontoret for storbedrifter anslått virkningene for de aktuelle selskapene av en uttreden av rederiskatteordningen, og hvordan den foreslåtte overgangsregelen vil påvirke selskapenes skattebelastning. Anslagene viser at overgangsregelen vil lette overgangen til beskatning etter ordinære regler. Overgangsregelen innebærer første år etter uttreden en lettelse for selskapene på i størrelsesorden 70 mill. kroner målt i forhold til en situasjon uten overgangsregler.

Rederiskatteordningen gir en betydelig skattekreditt ved at selskapene er fritatt for løpende beskatning av blant annet inntekter fra drift og utleie av egne og innleide fartøyer. Skatteplikt inntreer ved utdeling av ubeskattet inntekt og ved uttreden fra rederiskatteordningen. Denne utsettelsen av beskatning kan ha en så vesentlig betydning for nåverdien av skatteforpliktelsen at selskapene må benytte nåverdi ved beregning av utsatt skatt i regnskapene. Etter det departementet er kjent med, benytter flere selskaper innenfor rederiskatteordningen seg av en nåverdimo- dell ved beregningen av utsatt skatt, basert på en praktisk tilnæringsmetode.

En uttreden fra rederiskatteordningen innebærer ikke at all ubeskattet inntekt i selskapet kommer til beskatning i året for uttreden. En eventuell beregnet gevinst kan ved uttreden føres på selskapets gevinst- og tapskonto, med en inntektsføring på 20 pst. av gjenstående saldo per år, og den foreslåtte overgangsregelen gir en ytterligere lemping av skattebelastningen knyttet til en eventuell gevinst ved uttreden. Ved uttreden skal imidlertid utsatt skatt i regnskapene beregnes etter nominell verdi, og forskjellen mellom utsatt skatt beregnet etter nominell verdi og utsatt skatt beregnet etter nåverdi basert på en praktisk tilnæringsmetode skal kostnadsføres. Dette innebærer at endret regnskapsføring av utsatt skatt ved uttreden fra rederiskatteordningen kan medføre en reduksjon av selskapenes regnskapsmessige egenkapital. Denne eventuelle reduksjonen av regnskapsmessig egenkapital som følge av en endret regnskapsføring av utsatt skatt etter uttreden må imidlertid ses i sammenheng med at fordelene som ligger i utsatt tidfesting etter de ordinære reglene om uttreden, og fordelene som ligger i utsatt tidfesting etter den foreslåtte overgangsregelen, ikke vil fremgå av balansen i årsregnskapet.

På bakgrunn av det ovennevnte legger departementet til grunn at den foreslåtte overgangsregelen

vil innebære at de aktuelle selskapenes årlige skattebelastning ikke blir urimelig stor, og at egenkapitalen i selskapene heller ikke blir urimelig belastet i overgangsårene. Forslaget er dermed i samsvar med Stortingets anmodningsvedtak av 17. juni 2005.

Det vises til forslag til overgangsregel til skatteloven § 8-11.

#### **19.1.6 Administrative og økonomiske konsekvenser**

Med departementets forslag til overgangsregel anslås den påløpte provenyøkningen ved at selskaper som eier flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. trer ut av rederiskatteordningen på usikkert grunnlag til om lag 100 mill. kroner i 2006. Anslaget omfatter både gevinstbeskatning ved uttreden og provenyvirkningen av at selskapene underlegges ordinær beskatning. Det er også tatt hensyn til at dagens tonnasjeskatt bortfaller. Selskapene er etter-skuddspliktige, noe som innebærer at den bokførte provenyvirkningen ikke vil komme før i 2007.

Det særskilte rederiskattesystemet gjør det nødvendig med særlig kontroll fra myndighetenes side, blant annet i forbindelse med avgrensning mot ordinær beskattet virksomhet og internprising. Å underlegge de aktuelle selskapene ordinær beskatning, kan derfor antas å innebære en administrativ forenkling.

#### **19.1.7 Ikrafttredelse**

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006. Departementet legger til grunn at dette ikrafttredelsestidspunkt er i samsvar med Norges forpliktelser i henhold til EØS-avtalen.

#### **19.2 Komiteens merknader**

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b og § 8-13 tredje ledd samt forslag til overgangsregel til skatteloven § 8-11.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2 der disse medlemmer går inn for at Regjeringen legger frem ytterligere forbedringer i overgangsordningene for riggrederiene.

Disse medlemmer vil på bakgrunn av dette gå mot de foreslåtte endringene i skatteloven.

## **20. PRESISERING AV KOMMUNERS OG FYLKESKOMMUNERS SKATTEFRIHET VED REALISASJON AV AKSJER OG ANDELER I KRAFT-FORETAK ETTER INNFORINGEN AV FRITAKSMETODEN**

### **20.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

Fylkeskommuner og kommuner er i utgangspunktet ikke skattepliktige, jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav c. Det er gjort unntak fra dette utgangspunktet i skatteloven § 2-5.

Ved innføringen av fritaksmetoden ble det bestemt at fylkeskommuner og kommuner skal være kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav g. Dette innebærer bl.a. at kommuner og fylkeskommuner er fritatt for skatt på gevinst ved realisasjon av aksjer og visse andeler og har ikke fradragsrett for tap, jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav g og § 2-38 annet ledd bokstav a og b.

Ved innføringen av den nye § 2-38 i skatteloven ble det ikke gjort uttrykkelig klart i lovteksten at reglene om fritaksmetoden for inntekter av aksjer og andre eierandeler innebærer unntaksregler som så langt de rekker, går foran andre bestemmelser i loven som fastslår skatteplikt.

Det foreligger dermed tilsynelatende motstrid mellom ordlyden i skatteloven § 2-5 om skatteplikt og § 2-38 om skattefrihet. Denne motstriden har ført til usikkerhet hos kommuner, fylker og ligningsmyndigheter mht. riktig tolkning av loven.

I brev av 5. juli 2005 til Skattedirektoratet uttalte departementet at loven må tolkes slik at skattefriheten i § 2-38 første ledd bokstav g går foran skattepliktbestemmelsen i § 2-5 så langt det er motstrid mellom de to bestemmelsene.

Departementet mener det er behov for å presisere skatteloven § 2-5 slik at en fjerner dagens motstrid. Det er bare deler av skatteloven § 2-5 som er i motstrid med skatteloven § 2-38. Det foreslås derfor at § 2-5 beholdes med en tilleggsbestemmelse om at skattefriheten etter § 2-38 skal gå foran så langt det foreligger motstrid. Det vises til forslaget til nytt tredje ledd i skatteloven § 2-5.

Lovforslaget er en presisering og medfører ingen endring av gjeldende rett. Forslaget har derfor ikke provenymessige eller administrative konsekvenser.

### **20.2 Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om skatteloven § 2-5 nytt tredje ledd.

## 21. FORSLAG OM ENDRINGER I ORDNINGEN FOR BETINGET SKATTEFRITAK VED INNLØSNING AV FESTET TOMT OG VED VERN AV SKOG

### 21.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

#### 21.1.1 *Innløsning av tomtefeste*

Gevinst som skyldes realisasjon av bortfestet tomt, kan bare kreves avsatt betinget skattefritt dersom festeren faktisk har krevd tvungen innløsning etter lov om tomtefeste.

Departementet mener det er behov for å endre regelverket for betinget skattefritak ved realisasjon når det gjelder innløsning etter lov om tomtefeste.

Når det gjelder kravet til ufrivillighet, er det i Ot.prp. nr. 1 Skatteopplegget for 1999 avsnitt 11.4.1, uttalt at innløsning av festet tomt innebærer et slikt element av tvang at realisasjon kan sies å være ufrivillig, og at det derfor også i slike tilfeller kan være rimelig med regler om betinget skattefritak. Når det gjaldt frivillig overdragelse av festetomt, så en den gang ikke gode nok grunner til skattefritak, selv om festeren kunne ha krevd tvungen innløsning etter tomtefesteloven.

Departementet ser at en slik avgrensning av skattefritaket i § 14-70 første ledd bokstav c blant annet har den uheldige konsekvens at bortfesteren, for å kunne bli omfattet av skattefritaket, må motsette seg frivillig innløsning, og dette selv om festeren har krav på slik innløsning. På denne måten virker dagens ordning unødig konfliktskapende og bør av den grunn ikke opprettholdes. Det kan også anføres gode argumenter for at frivilligheten i forhold til slik innløsning som det her er tale om, ikke innebærer særlig grad av realitet, tatt i betraktning at festeren til sjuende og sist kan påtvinge bortfesteren innløsning.

I hvilke tilfeller festeren har krav på innløsning av tomt til bolig og fritidshus er nærmere regulert i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 32. Departementet legger til grunn at det bare er i de tilfellene at vilkårene for tvungen innløsning er til stede, at også frivillig innløsning skal medføre utsatt beskatning.

En ser ikke grunner til å sondre mellom tilfeller der innløsningskrav bygger på tomtefesteloven eller om grunnlaget er den opprinnelige avtalen mellom bortfester og fester. Derimot bør ikke senere endringer i denne avtalen, f.eks. om innløsningsstidspunkt, godtas som grunnlag for betinget skattefritak. Å godta dette ville gjøre elementet av ufrivillighet illusorisk.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14-70 første ledd bokstav c.

Gjeldende regelverk om betinget skattefritak krever at reinvestering skjer i nytt objekt "av samme art" som det som realiseres, jf. skatteloven § 14-70 annet

ledd første punktum. For tomtefestetilfellene er dette utgangspunktet til en viss grad utvidet ved at det blant annet er åpnet for investering i areal som blir nyttet i den næringen som den innløste tomten har vært knyttet til.

Avgrensningen til "areal" innebærer at det bare kan investeres i grunn, ikke i bygg og anlegg i den aktuelle næringen. Ved bortfeste utenfor næring omfatter dagens reinvesteringsområde i hovedsak bare andre tomter som bortfestes, m.a.o. et ganske smalt område.

Departementet foreslår visse utvidelser i denne reinvesteringsadgangen etter innløsning av festetomt. Hensynene kan bli noe forskjellige ettersom bortfestet har vært en del av skattyterens næringsvirksomhet eller ei. Men det bør være et mål å komme fram til like reinvesteringsregler i forhold til begge typer tomt.

Departementet er kommet til at investeringsområdet ved innløsning av bortfestede tomter utenfor næring bør utvides til å gjelde fast eiendom (areal, bygg eller anlegg) som inngår i eierens (øvrige) næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende kapitalforvaltning knyttet til slik fast eiendom.

Det bør imidlertid være et unntak for bolig og fritidsbolig, da gevinsten ellers lett kan gjøres endelig skattefri gjennom de generelle gevinstfritaksreglene for slike eiendeler. Unntaket for reinvestering i bolig eller fritidsbolig må også gjelde selv om disse gir utleieinntekter, som følge av at disse enkelt kan overføres til egen bruk senere (med endelig skattefritak til følge).

Departementet foreslår derfor at det ovennevnte reinvesteringsområdet ved tomteinnløsning utenfor næring blir gjeldende også i næring.

Utvidelsen bør gjelde både erverv av nytt objekt og påkostning på tidligere ervervet objekt som faller innenfor reinvesteringsområdet. Dette vil gi relativt smidige anvendelsesmuligheter for innløsningsvederlaget.

En lovtekst om det foreslåtte reinvesteringsområdet vil kunne trenge avklarende presiseringer og avgrensninger, og departementet foreslår derfor en forskriftsfullmakt til dette formålet.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14-70 annet ledd annet til fjerde punktum.

#### 21.1.2 *Skogvern etter naturvernloven*

Vern av skog etter naturvernloven kan gjennomføres etter ulike vernekategorier og ha ulikt omfang, og vil være rettslig forankret i bindende forvaltningsvedtak, altså offentligrettslige pålegg om rådighetsinnskrenkninger. Typisk er avvirkningsforbud og andre driftsforbud. Vernet får imidlertid en frivillig karakter når den aktuelle skogeier har medvirket aktivt ved forberedelsen av vernevedtaket og i realiteten har

samtykket i det. Vernekategorien ved skogvern etter naturvernloven er som regel naturreservat. Ved slike vedtak har eiere og rettighetshavere krav på full erstatning for økonomisk tap de lider som følge av fredning. Slik erstatning gir gjerne gevinst i forhold til den del av kostprisen for skogeiendommen som naturlig kan relateres til området for rådighetsinnskrenkningen.

Erstatningene reiste i liten grad skattespørsmål til og med 2004, fordi skogeierne inntil da hadde gevinstskattefritak ved minst 10 års eiertid. Dette fritaket gjaldt også gevinst ved verneerstatning på den faste eiendom. Fra og med 2005 er dette skattefritaket betydelig innskrenket, og vil ikke lenger få anvendelse på gevinst ved vernetiltak.

Som nevnt i Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) kapittel 22 er det behov for en lempning av denne skatteplikten, bl.a. for ikke å vanskeliggjøre de frivillige prosesser og løsninger på dette viktige verneområdet. Det er også i statens interesse å unngå et ytterligere press på erstatningsutmålingene som følge av skatteplikten.

Selve skatteplikten på vernegevinst bør etter departementets syn ikke avvikles. Derimot vil betinget skattefritak med nedskrivning av kostpris på investeringsobjektet uten inntektsfradrag være en akseptabel løsning.

En slik regulering i skatteloven bør utformes slik at skattelempningen gjelder uansett den formelle frivillighet. Frivillige båndleggingstiltak utenfor naturvernloven, f.eks. såkalte MIS-biotoper, vil imidlertid ikke gi grunnlag for betinget skattefritak for eventuell godtgjørelse eller erstatning.

Reinvesteringsområdet for skogvernerstatning bør i utgangspunktet kunne omfatte det samme som ved ufrivillig realisasjon av selve eiendomsretten til skog. Dette vil hovedsakelig gjelde adgang til tilkjøp av nye skogarealer. Men slike tilkjøp vil være vanskelig tilgjengelige for mange, og reinvesteringsområdet bør derfor utvides til også å gjelde visse investeringer i den eller de skogeiendommer som skattyteren har fra før. Det bør kunne aksepteres en relativt liberal forståelse av skogbruk i denne sammenheng. Også tilrettelegging for utmarksaktiviteter knyttet til skogen (jakt, fangst, fiske, villmarksopplevelser) bør omfattes.

Også her bør det unngås å trekke løsøre og eiendom til privat bruk inn under reinvesteringsområdet. En rimelig avgrensning vil være å gi adgang til reinvestering i ny skog (skogareal), eller ved erverv av eller påkostning på bygg eller anlegg som inngår i skattyterens fortsatte skogsdrift. Som anlegg anses ikke bl.a. skogplanting, grøfting og andre kulturtiltak.

Det bør åpnes for at investeringen kan skje i et annet skogområde enn det vernede, og også i en an-

nen skogeiendom enn denne dersom skattyteren har flere. Reinvesteringsadgangen må dessuten gjelde uansett om skogvernet i det enkelte tilfelle omfatter hele skogeiendommen, og ikke bare en del av den (med fortsatt skogsdrift på den øvrige ikke vernede del).

Departementet har vurdert om det bør åpnes for at det kan reinvesteres i annen virksomhet som skattyteren driver. Som utgangspunkt er det ikke opplagt at man bør åpne for en slik mulighet. En er likevel blitt stående ved å gjøre et unntak for investeringer i jordbruksproduksjon, herunder biinntekter knyttet til jordbruket, dersom skogeiendommen drives i kombinasjon med slik virksomhet. Dette vil gi øvrig næringsdrift på gården økt finansielt grunnlag, og samtidig kunne støtte opp om satsingen på utviklingen av ny og alternativ næringsdrift.

Også for reinvesteringer i jordbruksvirksomhet bør det gjøres en avgrensning tilsvarende den som gjelder for skog, nemlig til erverv av areal til bruk i jordbruksproduksjon eller til erverv av eller påkostning på bygg eller anlegg, som inngår i skattyterens jordbruksvirksomhet. Hvilke biinntekter som skal anses knyttet til jordbruket må nærmere avgrenses av praksis, men det må forutsettes at det i hvert fall dreier seg om virksomhet som utnytter gårdens eller distriktets ressurser.

For vernetilfellene vil det være behov for nærmere å regulere fra hvilket tidspunkt fristen for reinvestering skal begynne å løpe. På bakgrunn av at det i en slik verneprosess kan ta svært lang tid etter selve vernevedtaket å få fastsatt det endelige erstatningsbeløpet, mener departementet treårsfristen bør løpe fra det tidspunkt erstatningsbeløpet er endelig fastsatt, når dette skjer senere enn selve vernevedtaket.

Det vises til forslag til ny § 14-72 i skatteloven.

### **21.1.3 Utvidelse av reinvesteringsfristen ved betinget skattefritak**

Fritaket for gevinstskatteplikt er som en generell regel betinget av at vederlaget er benyttet til å erverve nytt objekt av samme art innen utløpet av året etter realisasjonsåret, jf. skatteloven § 11-70 tredje ledd.

Denne fristen vil være tilstrekkelig lang i de fleste tilfeller til at skattyter rekker å skaffe til veie et passende reinvesteringsobjekt. I enkelte tilfeller kan det likevel by på problemer å oppfylle fristkravet.

Departementet er kommet til at en utvidelse av fristen fra ett til tre år etter realisasjonsåret, som i praksis er en forlengelse fra i gjennomsnitt ett og et halvt år til i gjennomsnitt tre og et halvt år, er hensiktsmessig.

Det kan spørres om det vil være et behov for sikring av de avsatte midlene. Departementet er blitt stående ved at den mest nærliggende sikringsordningen i tilfelle vil være å kreve sikkerhet i de tilfellene

skattyter ikke har reinvestert etter utløpet av året etter realisasjonen. Dette bør imidlertid vurderes nærmere på bakgrunn av erfaringer med en utvidet reinvesteringsfrist. Det foreslås derfor at departementet gis en fullmakt til i forskrift å gi nærmere regler om sikkerhetsstillelse.

Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 14-70 tredje ledd.

#### **21.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

Ved at regelverket for betinget skattefritak får anvendelse for en større gruppe enn i dag, vil de foreslåtte omleggingene innebære et visst merarbeid for ligningsmyndighetene. Normalt må det likevel antas at tallet på skattytere som vil benytte seg av ordningen, er relativt beskjedent. Regelverket antas heller ikke spesielt vanskelig å håndtere verken for skattytere eller likningsmyndigheter. En antar derfor at de administrative konsekvensene av forslaget vil være forholdsvis moderate. Forslagene anslås å redusere provenyet med 10 mill. kroner påløpt og 25 mill. kroner bokført i 2006.

#### **21.1.5 Ikrafttredelse**

Når det gjelder ikrafttredelse, foreslås ulikt tidspunkt for tomtefeste og skogverntilfellene. For skogverntilfellene foreslås ikrafttredelse med virkning allerede fra og med inntektsåret 2005. Bakgrunnen for dette er at ikrafttredelse først fra 2006 ville lede til at realisasjon i 2005 blir skattepliktig, mens realisasjon i 2004 (jf. den gamle tiårsregelen) eller i 2006 vil kunne skje uten beskatning. For tomtefestetilfellene bør imidlertid ikrafttredelse først skje fra 2006. En forlenget frist for reinvestering ved betinget skattefritak fra ett til tre år etter realisasjonsåret, bør gjelde for formuesobjekter realisert i 2006 og senere.

#### **21.2 Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i skatteloven § 14-70 og ny § 14-72.

## **22. AVDRAGSORDNING FOR ARVEAVGIFT VED GENERASJONSSKIFTE I FAMILIEBEDRIFTER**

### **22.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

#### **22.1.1 Innledning og sammendrag**

Departementet legger frem forslag til en avdragsordning for arveavgift knyttet til overdragelse av virksomhet. Den avgiftspliktige kan kreve å betale arveavgiften på foretak eller foretaksandeler i avdrag over inntil syv år, rentefritt. Ordningen skal gjelde arv og gave av andeler i små foretak slik disse er de-

finert i regnskapsloven § 1-6, herunder enkeltpersonforetak under grensen for regnskapsplikt etter regnskapsloven. Det kreves videre at overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer eier minst 25 pst. av foretaket umiddelbart før overdragelsen. Det foreslås også regler som skal gjøre det mulig med suksessive overdragelser. Det stilles ikke krav til hvem som skal være mottaker, men det stilles krav om fortsatt eierskap i selskaper og til videre drift av enkeltpersonforetak. Aksjer og andeler som i dag verdsettes etter reglene i arveavgiftsloven § 11 A, skal omfattes av avdragsordningen med den verdi som legges til grunn etter dagens regler. For enkeltpersonforetak foreslås det regler for å skille mellom eiendeler knyttet til virksomheten og andre (private) eiendeler.

En rentefri avdragsordning innebærer at arveavgiften målt i nåverdi blir redusert. Videre vil en avdragsordning lette de likviditetsproblemer betaling av arveavgift ved arv eller mottak av foretak eller foretaksandeler medfører for arvingen eller mottakeren. Arvingen eller mottakeren vil med en avdragsordning i mindre grad måtte ta ut penger fra virksomheten for å finansiere arveavgiften.

En reduksjon av arveavgiften ved generasjonsskifter i familiebedrifter og en bedring av de nye eernes likviditet vil kunne styrke familiebedriftenes økonomi, noe som kan bedre mulighetene for videre drift, herunder sikring av arbeidsplasser.

Det vises til forslag til ny § 20 A i arveavgiftsloven.

#### **22.1.2 Hvilke foretak skal omfattes av avdragsordningen**

##### **22.1.2.1 ALLE FORETAKSFORMER SKAL OMFATTES AV AVDRAGSORDNINGEN**

Departementet foreslår at alle foretaksformer skal omfattes av avdragsordningen, så sant de ellers fyller kravene som oppstilles.

Det vises til forslag til første ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

##### **22.1.2.2 KRAV TIL FORETAKETS STØRRELSE**

Departementet foreslår at avdragsordningen begrenses til små foretak slik disse er definert i regnskapsloven § 1-6. Dvs. foretak som etter det siste årsregnskap før rådighetsåret oppfyller to av følgende tre vilkår: 1) Har mindre enn 60 mill. i salgsinntekt, 2) har mindre enn 30 mill. i balansesum eller 3) har færre enn 50 ansatte. Går rådigheten over i 2006 vil det være årsregnskapet for 2005 som er avgjørende for vurderingen. Allmennaksjeselskap og børsnoterte selskap regnes aldri som små foretak. Enkeltpersonforetak foreslås omfattet også om de er under grensen for regnskapsplikt i regnskapsloven § 1-1, jf. § 1-2, og dermed formelt faller utenfor avgrensingen av små foretak i § 1-6.

Det vises til forslag til annet ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

#### 22.1.2.3 VERDSETTELSEN AV FORETAKET ELLER FORETAKSANDELEN

Formålet om å sikre videre drift i den overdratte virksomhet tilsier at avdragsordningen bare bør gjelde arveavgift knyttet til nettoverdien av virksomheten.

Ved arv og gave av enkeltpersonforetak skal avdragsordningen følgelig kun gjelde de nettoverdier som knytter seg til virksomheten i foretaket. Arveavgift knyttet til andre verdier skal forfalle etter de alminnelige regler.

Departementet foreslår at ikke-børsnoterte aksjer og andeler som verdsettes etter arveavgiftsloven § 11 A skal omfattes av ordningen, med den verdi som legges til grunn etter dagens regler. Dvs. 30 eller 100 pst. av aksjens eller andelens forholdsmessige andel av selskapets formuesverdi.

En skal følgelig ikke skille privateiendeler fra næringsiendeler i selskapet. Fordi børsnoterte aksjeselskaper ikke regnes å være små foretak vil det bare være enkeltpersonforetak som faller utenfor arveavgiftsloven § 11 A, men som likevel skal omfattes av avdragsordningen. Det er derfor bare for enkeltpersonforetak det er nødvendig å skille mellom verdier knyttet til virksomhet og andre verdier. Se nedenfor om skillet mellom virksomhetseiendeler og andre eiendeler i enkeltpersonforetak. Det vises til forslag til tredje ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

#### 22.1.2.4 KRAV TIL VIRKSOMHET I FORETAKET

Over foreslår departementet at ikke-børsnoterte aksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, skal omfattes av avdragsordningen med den verdi som legges til grunn etter § 11 A. Det stilles ikke krav om at det drives virksomhet i selskapet for at arveavgiftsloven § 11 A skal komme til anvendelse. Også rene holdingselskaper eller investeringsselskaper omfattes av de gunstige verdsettelsesreglene. Det må derfor for ikke-børsnoterte aksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper vurderes om det bør stilles opp et krav til virksomhet.

Begrunnelsen for avdragsordningen taler i utgangspunktet for at det må kreves at det drives virksomhet i de foretakene som skal omfattes av ordningen. Det er liten grunn til å gi avdragsordning ved overdragelse av aksjer og andeler i selskaper som kun representerer en passiv kapitalplassering.

Imidlertid vil et krav til virksomhet kunne skape problemer hvis familiebedriften er organisert i en holdingselskapsstruktur. En kan tenke seg at giver eier 100 pst. av et holdingselskap som så eier 100 pst. av et driftsselskap hvor virksomheten drives. Over-

dragelse av aksjene i holdingselskapet vil normalt ikke gi rett til avdragsordning hvis en oppstiller et krav til virksomhet. En regel om at en også skal ta med i vurderingen indirekte eierskap av foretak som driver virksomhet, vil komplisere regelverket, ved at det må gis regler om tilknytningen mellom holdingselskapet og det eller de selskaper som har driften, for eksempel en regel om at bedriftene må inngå i samme konsern. Det må herunder gis regler om konsekvensene av konsernbrudd. Slike regler vil kunne innebære tilfeldige grensedragninger og vil kunne komplisere kontrollen av ordningen.

Departementet foreslår over at en skal legge verdien etter arveavgiftsloven § 11 A til grunn, uten at en skal skille ut eiendeler som ikke er knyttet til virksomhet. Hvis et selskap har en liten virksomhet og i tillegg store passive kapitalplasseringer vil ikke et krav til virksomhet alene hindre at avdragsordningen vil omfatte verdier som ikke er knyttet til virksomheten.

Verdsettelsesrabatten for ikke-børsnoterte aksjer og andeler gjelder dessuten uavhengig av om det foreligger virksomhet eller ikke. Da bør avdragsordningen heller ikke gjøre et slikt skille. Avgiftsmyndighetene vil dessuten slippe å ta stilling til skjønsmessige grensedragninger mellom virksomhet og passiv kapitalplassering.

Departementet foreslår derfor at det ikke stilles opp et krav om virksomhet i foretak omfattet av verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A.

For enkeltpersonforetak er det imidlertid nødvendig å skille mellom verdier knyttet til virksomheten og andre verdier. Det foreligger intet formelt skille mellom eieren og enkeltpersonforetakets eiendeler. Det er ikke bedriften som sådan som verdsettes for arveavgiftsformål, men den enkelte eiendel som overføres. Dette i motsetning til verdsettelsen av aksjer og andeler hvor en har arveavgiftsverdier for de aksjer og andeler som overføres, og ikke for selskapets enkelte eiendeler. En kan ikke gi en regel som innebærer at arveavgiften av alle verdier en eier av et enkeltpersonforetak etterlater seg til samme mottaker, skal omfattes av avdragsordningen. Det vises til forslag til tredje ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

#### 22.1.2.5 AVDRAGSORDNINGEN SKAL GJELDE HVERT FORETAK OG HVER VIRKSOMHET I ENKELTPERSONFORETAK

Begrunnelsen for avdragsordningen, å sikre videre drift i foretakene, tilsier at det bør opprettes en avdragsordning for hvert foretak, eller virksomhet i enkeltpersonforetak som overføres til arvingen eller mottakeren. Å skille mellom flere avdragsordninger har særlig betydning for kravet om fortsatt eierskap og videre drift, som behandles nedenfor.

Hvorvidt det foreligger en eller flere virksomheter i et enkeltpersonforetak vil ikke alltid være klart. Hvis virksomhetene drives på forskjellige geografiske steder eller i forskjellige bransjer, vil en normalt komme til at det foreligger forskjellige virksomheter. Det vises til forslag til første og tredje ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

### **22.1.3 Krav til givers eller arvelaters eierandel**

Avdragsordningen tar sikte på å gi lettelse for bedrifter hvor giver eller arvelater har en sentral rolle i foretaket. Det er ikke grunn til å innføre en avdragsordning for små eierandeler. Departementet foreslår derfor et krav om at overdrager eller dennes ektefelle eller samboer eier minst 25 pst. av foretaket umiddelbart før overdragelsen. Departementet foreslår at ektefeller og samboere som definert i arveavgiftsloven § 47 A skal likebehandles også i forhold til avdragsordningen.

Ved vurderingen av om 25.pst.-grensen er oppfylt skal en også regne med eventuelle indirekte eierandeler.

Eieren av et selskap anses arveavgiftsmessig å være giver hvis selskapet han eier gir en gave, jf. arveavgiftsloven § 2 sjettede ledd annet punktum.

Departementet har vurdert, men vil ikke foreslå at en kan oppfylle kravet til 25 pst. eierskap ved å se flere familiemedlemmers eierskap i sammenheng, utenom for ektefeller og samboere.

Kravet til 25 pst. direkte eller indirekte eierandel umiddelbart før overdragelsen kan medføre at den eller de siste overdragelsene faller utenfor ved successive overdragelser, fordi eierandelen er under 25 pst. umiddelbart før overdragelsen. Departementet foreslår at det gis særlige regler som sikrer at successive overdragelser ikke faller utenfor avdragsordningen.

Departementet har vurdert om også andre bør omfattes av den personkrets som skal regnes med ved anvendelsen av reglene om successiv overdragelse. En utvidelse av personkretsen vil innebære at giver kan spre aksjene på flere mottakere enn ektefellen og livsarvingene, men likevel beholde muligheten til å gi bort aksjene i flere omganger.

Departementet foreslår nedenfor at det ikke skal stilles krav til hvem som skal være mottaker. Alle arveavgiftspliktige kan følgelig oppnå en avdragsordning hvis arvelater eller giver eller dennes ektefelle eller samboer umiddelbart før overdragelsen eier minst 25 pst. av foretaket. Det kan tale for at reglene om successiv overdragelse ikke bør begrenses til ektefelle, samboer, barn og barnebarn av giver eller arvelater.

En utvidelse av den personkrets som omfattes av reglene om successiv overdragelse vil kunne gi mulighet til å overdra foretaksandeler til mange personer i flere omganger. Det kan medføre at eierposisjonene

på mottakernes hender vil bli små og at noen av mottakerne ikke er avgiftspliktige, slik at behovet for en avdragsordning ikke er like stort som ved overdragelse av større andeler til færre personer.

Departementet legger imidlertid vekt på at også den barnløse giver skal kunne overdra sitt foretak eller sine foretaksandeler successivt til avgiftspliktig mottaker. Det foreslås derfor at personkretsen utvides til å gjelde alle personer som omfattes av arveloven §§ 1 til 3, samt overdragers ektefelle eller samboer. Dvs. at arvelaters eller givers arvinger etter loven og givers eller arvelaters ektefelle eller samboer, skal omfattes av personkretsen. Det holder at en person tilhører den personkrets som omfattes av lovens arvegangsregler, arveretten behøver ikke være aktuell. Arvinger etter loven vil være givers eller arvelaters livsarvinger (barn, barnebarn osv.), foreldre, søsken, søskens livsarvinger og besteforeldre og deres livsarvinger så nær som arvelater eller givers kusiner og fettere. Det vises til forslag til annet ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

### **22.1.4 Krav til mottaker, krav om at mottaker beholder eierandelene og krav til videre drift**

Avdragsordningen er begrunnet i hensynet til at virksomheten skal kunne drives videre. Lettelser til arvingen eller mottakeren er et middel for å unngå at foretakets økonomi svekkes, ved at eieren må ta ut penger av foretaket for å betale arveavgift straks. Det er derfor ikke behov for eller ønskelig å avgrense den kretsen som kan motta arv eller gave under ordningen. Det bør heller ikke stilles krav om at mottakeren er aktiv i virksomheten. Et slik krav kan ikke begrunnes i hensynet til å sikre bedriftens økonomi og videre drift.

Departementet foreslår derfor at det ikke stilles særskilte krav til hvem som skal være mottaker av midlene eller til at mottaker skal være aktiv i virksomheten. Avdragsordningen omfatter derfor alle mottakere som er arveavgiftspliktige. Dette vil typisk være givers eller arvelaters og dennes ektefelles eller samboers livsarvinger og givers eller arvelaters testamentsarvinger.

Departementet har videre vurdert om det skal stilles krav til at mottaker beholder sin eierandel. Dvs. om realisasjon av hele eller deler av de mottatte aksjer eller andeler bør føre til at arvingen eller mottakeren mister retten til videre kreditt.

Dersom arvingen eller mottakeren kan få selge ut hele eller deler av virksomheten uten at ordningen faller bort, hindrer en at ordningen bidrar til å låse inn kapital eller hindrer ellers ønskelige eierskifter. Imidlertid vil arvingen eller mottakeren ved helt eller delvis salg få likviditet til å betale arveavgiften. Videre vil arvingen eller mottakeren etter en overdragelse



ikke kunne ta ut ekstraordinært utbytte for å dekke arveavgiften, slik at hensynet til selskapets økonomi heller ikke taler for fortsatt avgiftsfrihet for den tidligere eier. Dette tilsier at kreditten bør falle bort ved salg av de mottatte aksjer eller andeler.

Det ville innebære praktiske vanskeligheter å la kreditten forfalle forholdsmessig etter hvert som aksjene eller andelene realiseres. En slik regel ville kreve nytt arveavgiftsvedtak hver gang en mindre foretaksandel blir solgt. Det vil, ut fra de hensyn som er nevnt i forrige avsnitt, dessuten være mindre grunn til å la kreditten delvis bortfalle når bare en liten del av de mottatte aksjene eller andelene blir realisert, enn når den overveiende del blir realisert.

Departementet foreslår etter en avveining av de nevnte hensyn, at kreditten bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 pst. av de mottatte aksjene eller andelene. Det er bare den fremtidige kreditten som faller bort. Hvis arvingen selger mer enn 50 pst. av de mottatte foretaksandelene etter tre år, vil han beholde fordelene han har hatt av den rentefrie kreditten fram til salgstidspunktet, men mister retten til de neste fire årene med kreditt.

Den maksimale kredittiden etter ordningen foreslås satt til syv år. Dette innebærer at kravet til at arvingen eller mottakeren beholder minst 50 pst. av de mottatte foretaksandeler vil gi bindinger på arvingen eller mottakerens handlefrihet i syv år. Fordi arvingen eller mottakeren bare mister den fremtidige kreditten, vil den økonomiske ulempen ved realisasjon av andelene reduseres i løpet av syvårsperioden.

Departementet har vurdert om det burde settes en kortere bindingstid for realisasjon av andelene. Hensynene bak regelen om bortfall av kreditten taler for at bindingstiden bør gjelde hele perioden. Det må også legges vekt på at de økonomiske konsekvensene av bortfall av kreditten blir mindre etter hvert som tiden går. Videre er det tatt hensyn til behovet for en viss fleksibilitet mht. overdragelse av andeler i kredittiden ved at arvingen eller mottakeren kan selge seg ned med inntil 50 pst. av de mottatte andeler. Departementet har derfor etter en avveining av hensynene kommet til at bindingstiden bør være like lang som kredittiden.

Hvis den avgiftspliktige gir bort eller realiserer aksjer eller andeler i forskjellige selskaper, oppstår spørsmålet om en skal vurdere 50.pst.-grensen opp mot aksjene eller andelene i hvert enkelt selskap eller opp mot verdien av aksjene totalt. Departementet mener 50.pst.-grensen må vurderes ut fra de mottatte aksjer og andeler i hvert selskap vurdert for seg. Avdragsordningen begrunnes med hensynet til det enkelte selskap, herunder at eierne ikke skal måtte ta ut ekstra fortjeneste for å dekke arveavgiften. Derfor bør en mottaker kunne overdra inntil halvparten av de

til enhver tid mottatte aksjene eller andelene i det enkelte selskap uten at avgiften forfaller. Dessuten må forfallet bare gjelde den arveavgift som knytter seg til det selskapet overdragelsen gjelder. Hvis en avgiftspliktig har arvet to selskaper og det ene realiseres, eksempelvis ved en konkurs eller en frivillig nedleggelse, bør ikke arveavgiften som knytter seg til det andre selskapet forfalle.

Det er summen av de aksjer eller andeler den avgiftspliktige har mottatt, fra samme giver eller arvelater og dennes ektefelle eller samboer, som skal legges til grunn ved vurderingen.

I utgangspunktet mener departementet at alle typer overdragelse av aksjer eller andeler til andre, enten ved arv, gave eller realisasjon slik realisasjonsbegrepet brukes i skatteloven, må omfattes av regelen om forfall.

Hvis aksjene gis bort, har ikke giveren lenger innflytelse i foretaket, som kan brukes til å ta ut ekstra utbytte slik at hensynet til selskapets videre drift ikke lenger taler for fortsatt kreditt. At giver ikke får vederlag kan ikke medføre fortsatt kreditt i slike tilfeller. Vederlagsfriheten er frivillig og hensynene bak ordningen slår ikke lenger til når foretaket er gitt bort.

Ved dødsfall må en eventuell avdragsordning for arvingen vurderes etter dennes forhold. Avdødes arveavgiftsgjeld knyttet til hans avdragsordning vil etter de alminnelige regler komme til fradrag i arveavgiftsberegningen som gjeld knyttet til virksomhet. Imidlertid taler hensynet til foretaket for at dødsfall ikke bør medføre forfall før tiden. De dødsfall som er relevante i denne sammenheng skjer mindre enn syv år etter at avdøde selv overtok foretaket. En vil naturlig stå overfor foretak med to generasjonsskifter i løpet av kort tid. Dette taler for at kreditten ikke bør bortfalle ved den avgiftspliktiges død.

Departementet foreslår derfor at kreditten ikke skal falle bort hvis foretaket overtas av en eller flere arvinger, eller gjenlevende ektefelle, som påtar seg ansvaret for avdødes avgiftsgjeld, på samme vilkår som avdøde hadde etter avdragsordningen, og som selv fyller vilkårene til å få avdragsordning for arveavgiften på egen arv. Ektefeller er ikke avgiftspliktige uansett om de overtar boet som arving eller i uskifte, slik at det avgjørende vil være om gjenlevende vil vært omfattet av avdragsordningen hvis vedkommende hadde vært avgiftspliktig. Hensynet til å sikre videre drift i foretaket slår ikke til hvis den nye eieren selv ikke fyller kravet til avdragsordning.

Departementet foreslår at kreditten ikke skal falle bort når realisasjonen av aksjene eller andelene i bytte med andre aksjer eller andeler, er ledd i en omorganisering av virksomhet som kan skje med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kapittel 11 med forskrifter. Vurderingen av om en har solgt

mer enn 50 pst. av aksjene eller andelene må etter omdannelsen knytte seg til vederlagsaksjene eller vederlagsandelene.

Departementet foreslår at kravet til videre eierskap ikke skal gjelde enkeltpersonforetak. Likevel slik at reglene om forfall ved eierens død og overtakelse av avdødes avdragsordning også skal gjelde enkeltpersonforetak. Realisasjon av deler av enkeltpersonforetak er lite praktisk og håndhevelsen av en slik regel vil være vanskelig. Realisasjon av enkeltpersonforetak skjer ikke ved realisasjon av andeler, men ved direkte realisasjon av hele eller deler av foretakets eiendeler og rettigheter. Det ville derfor være meget vanskelig å gi regler for når mer enn halvparten av foretaket skal anses realisert. En kan ikke si at realisasjon av mer enn halvparten av foretakets verdier nødvendigvis innebærer at mer enn halve foretaket er realisert. Eieren bør også kunne stå fritt til å selge eiendeler og investere pengene i nye eiendeler. En slik regel vil også være vanskelig å kontrollere og håndheve.

Departementet foreslår i stedet at kreditten skal falle bort hvis virksomheten på arvingen eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører. Avdragsordningen gis for å sikre videre drift i foretaket. Hvis driften opphører er det derfor ikke lenger behov for kreditt. Et eventuelt salg av hele eller deler av foretakets eiendeler for å finansiere arveavgiften, vil etter driftsopphør ikke være mer byrdefullt for arvingen eller mottakeren enn i andre sammenhenger hvor arveavgiften må finansieres ved salg av den mottatte gjenstand.

Vurderingen av når virksomheten i det vesentlige har opphørt, beror på et skjønn. Ved vurderingen må det legges vekt på at foretakets ledelse må kunne redusere eller legge om driften uten at det medfører forfall. Arveavgiftsmessige overveielser bør i minst mulig grad påvirke foretaksledelsens beslutninger. En symbolsk virksomhet av mindre karakter bør imidlertid ikke hindre forfall. Det er virksomhetsbegrepet i skatteloven som skal legges til grunn ved vurderingen av om det foreligger virksomhet.

Ovenfor foreslår departementet at det ikke skal stilles krav om virksomhet ved overdragelse av foretak som omfattes av verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A. Det kan derfor heller ikke stilles krav om videre drift. I samme avsnitt begrunnes nødvendigheten av å opprettholde kravet til virksomhet ved overføring av enkeltpersonforetak. For enkeltpersonforetak er dessuten et krav til videre drift et alternativ til å stille krav til videre eierskap. Det foreslås derfor at kravet om videre drift av foretaket begrenses til overføring av enkeltpersonforetak. Det vises til forslaget til femte ledd i § 20 A i arveavgiftsloven.

### **22.1.5 Avgrensning av hvilke avgiftspliktige midler som skal omfattes av ordningen i enkeltpersonforetak**

For selskaper som omfattes av verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A vil det som nevnt over ikke være nødvendig å skille mellom eiendeler i og utenfor virksomhet. Fordi børsnoterte aksjeselskaper og alle allmennaksjeselskaper ikke regnes å være små foretak vil det bare være enkeltpersonforetak som faller utenfor arveavgiftsloven § 11 A, men som likevel skal omfattes av avdragsordningen. For enkeltpersonforetak vil det derfor være nødvendig å skille de avgiftspliktige midler som knytter seg til virksomheten, fra andre avgiftspliktige midler. Ellers ville mottaker kunne oppnå avgiftslettelse også for privateiendeler. Drives flere virksomheter, må det som nevnt skilles mellom verdier knyttet til de forskjellige virksomheter.

Departementet har valgt å regulere fordelingen i en generell og skjønnsmessig regel.

Også en detaljregulering ville medført skjønnsmessige avveininger. Departementet antar at en eventuell tvil om fordelingen av verdiene normalt bare vil være begrenset til en mindre del av verdiene.

Departementet foreslår at det stilles som krav at bare verdier knyttet til virksomheten i foretaket skal omfattes av avdragsordningen. Når arvingen eller gavemottakeren også mottar arv eller gave som ikke faller inn under reglene, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de verdier som faller inn under ordningen.

Hva som ligger i kravet til tilknytning til virksomhet vil i en del tilfeller innebære skjønnsmessige vurderinger. Det må tas konkret utgangspunkt i den virksomhet som drives. Den inntektsskatterettslige behandlingen kan gi veiledning ved grensedragningen og det inntektsskatterettslige virksomhetsbegrep legges til grunn.

Eiendeler som bidrar til virksomhetsinntekten, men også brukes privat, skaper særlige problemer. Inntektsskatterettslig løses dette ved at det foretas en fordeling av hvilke kostnader ved bilen som er fradagsberettigede i virksomheten og hvilke som er privatutgifter. Ved fastsettelsen av grunnlaget for avdrag, kan en ikke bygge på kostnadsfordelingen, men må fordele arveavgiftsverdi på en virksomhetsdel og en privatdel. En slik fordeling må gjøres etter et konkret skjønn over hvordan bruken av gjenstanden fordeles seg på virksomheten og privatøkonomien. Den forholdsmessige fordelingen av fradrag i inntektsskatten kan gi veiledning ved skjønn.

Jordbrukseiendom bør regnes å være virksomhet under ett med bygninger og rettigheter som tilhører eiendommen. Våningshuset må imidlertid regnes

ikke å være knyttet til virksomhet, slik at verdien av dette holdes utenfor.

Børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen og derivater, vil som regel ikke oppfylle kravet til virksomhetstilknytning. Det bør derfor ikke gis lettelser ved arv og gave av slike verdier. Aksjer og andeler som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, dvs. ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap, vil som hovedregel heller ikke være knyttet til virksomheten i enkeltpersonforetaket. Eier arvelater eller giver mindre enn 25 pst. av slike foretak er det liten grunn til å anta at aksjene eller andelen er knyttet til virksomheten i enkeltpersonforetaket. Hvis arvelater eller giver eier 25 pst. eller mer av slike selskaper, vil mottaker kunne få avdragsordning på grunnlag av disse aksjenes og andelens verdi, på selvstendig grunnlag. Dvs. at aksjenes eller andelenes verdi holdes utenfor verdsettelsen av enkeltpersonforetaket, men slik at det blir gitt en egen avdragsordning for overføringen av aksjene eller andelene, beregnet ut fra verdien etter arveavgiftsloven § 11 A. Departementet foreslår derfor at disse gjenstandene som sådan holdes utenfor ved beregningen av grunnlaget for avdragsordningen i enkeltpersonforetak.

For finansielle eiendeler (kontanter, andre likvide papirer og fordringer) vil det være meget vanskelig å trekke en grense. Lettelser også for finansielle eiendeler vil gi betydelige insentiver til å legge privatformue av denne karakter inn i virksomheten eller å la være å ta ut overskuddslikviditet fra virksomheten. På den annen side vil de fleste (om ikke alle) virksomheter ha behov for en viss grad av finansielle eiendeler. Likviditetsbehovet varierer fra bransje til bransje og mellom virksomheter av forskjellig størrelse i samme bransje. Derfor er det vanskelig å lage sjablonmessige regler for avgrensning av finansielle eiendeler som treffer godt. Det er derfor vanskelig å unngå å måtte trekke grensen etter skjønnsmessige kriterier. Det må kreves at de finansielle eiendelene må ha tilknytning til og være nødvendige i virksomheten.

Også aksjer, selskapsandeler og derivater kan fungere som finansiell eiendel i en bedrift. Ulike regler for aksjer/andeler og andre finansielle eiendeler vil innebære insentiver til å selge aksjer mv. før et generasjonsskifte slik at salgssummen reguleres av den skjønnsmessige regelen. Latent gevinst på aksjene eller andelene vil imidlertid kunne motvirke dette i enkelte tilfeller. Departementet har foran foreslått at børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater, samt aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A, ikke bør regnes med som virksomhetseiendeler. Dermed skal disse typer eiendeler heller ikke regnes med som en del av finanskapitalen.

Goodwill er arveavgiftspliktig og er knyttet til næringsvirksomhet.

Eiendeler knyttet til en passiv kapitalplassering som ikke fyller kravene til virksomhet (som definert i inntektsskatteretten) vil bli regnet som privateiendeler etter de prinsipper som er skissert over. Når utleie av fast eiendom går over fra en passiv kapitalplassering til å være virksomhet beror på en skjønnsmessig vurdering. I NOU 2000:8 ble det foreslått at utleie av fast eiendom skulle falle utenfor avdragsordningen. Departementet mener at utleie av fast eiendom må vurderes ut fra virksomhetsbegrepet i skatteloven, slik at arveavgift av eiendom knyttet til virksomhet omfattes av avdragsordningen. Det vises til forslaget til tredje ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

#### **22.1.6 Fradrag i brutto arveavgiftsgrunnlag**

For å komme fram til netto avgiftsgrunnlag for eiendeler som faller inn under avdragsordningen og andre eiendeler må det gjøres fradrag etter arveavgiftsloven § 15, jf. § 16. Det er den aktuelle arving eller mottakers andel av fradrag etter arveavgiftsloven § 15 og § 16 som skal fordeles.

Departementet foreslår at fradragposter som ikke klart knytter seg til den ene eller andre kategori eiendeler skal trekkes fra forholdsmessig etter de fastsatte bruttoverdier. Og videre at fradragposter som klart knytter seg til en eller flere eiendeler skal trekkes fra i bruttoverdien knyttet til denne eiendelen. Det vises til forslaget til fjerde ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

#### **22.1.7 Nærmere om utformingen av avdragsordningen**

Departementet foreslår at det første avdraget skal forfalle etter de alminnelige regler for forfall i § 20. Det foreslås videre at det deretter skal være forfall en gang i året. Den avgiftspliktige kan selv bestemme om avgiften skal betales over kortere tid enn syv år. Har den avgiftspliktige valgt innbetaling over kortere tid kan vedkommende senere be om at avdragstiden utvides. Like årlige avdrag gjør ordningen lettere å administrere. Den avgiftspliktige kan når som helst innfri hele eller deler av gjelden. Det første avdraget forfaller idet syvårsperioden begynner å løpe og det siste forfaller på syvårsperiodens siste dag. Det vises til forslaget til første ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

Det foreslås at avgiftsmyndighetene gis hjemmel til å kreve sikkerhet for den til enhver tid utestående avgift. Ved vurderingen av om det skal kreves sikkerhet må det gjøres en avveining mellom behovet for sikkerhet og kostnadene for den avgiftspliktige ved sikkerhetsstillelsen. Det vises til forslaget til sjette ledd i § 20 A.

### **22.1.8 Andre lovendringer som følge av innføring av avdragsordningen**

Innføringen av en avdragsordning ved arv og gave av foretak medfører behov for tilpasninger i en del bestemmelser i arveavgiftsloven. De enkelte tilpasninger behandles nedenfor. Ved lov av 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) ble det vedtatt å endre en rekke bestemmelser i arveavgiftsloven. Denne loven er ikke satt i kraft og vil heller ikke være i kraft 1. januar 2006 da avdragsordningen foreslås iverksatt. Innføringen av avdragsordningen gjør det derfor nødvendig å endre enkelte deler av den vedtatte skattebetalingsloven. Det gjøres rede for de enkelte endringer nedenfor.

Selve regelen om avdragsordningen foreslås lovfestet som ny § 20 A i arveavgiftsloven. Departementet foreslår at § 20 A videreføres i skattebetalingsloven som ny § 10-32 når denne trer i kraft, og at § 20 A oppheves fra samme tidspunkt.

Arveavgiftsloven § 20 regulerer forfallstiden for arveavgiften.

Departementet foreslår at det tas inn en henvisning til § 20 A i denne bestemmelsen. Det vises til forslaget til endring av arveavgiftsloven § 20. Ved ikrafttreddelsen av skattebetalingsloven oppheves arveavgiftsloven § 20 og erstattes av skattebetalingsloven §§ 10-31 og 10-32.

I arveavgiftsloven § 22 første ledd første punktum gis det bestemmelser om at det skal svares forsinkelsesrenter ved oversittelse av forfallstidspunktet etter §§ 20 eller 21. Det foreslås at det inntas en henvisning i § 22 første ledd første punktum til arveavgiftsloven § 20 A. Dette innebærer at oversittelse av fristen til å betale avdrag medfører plikt til å betale forsinkelsesrenter.

Ved ikrafttreddelsen av skattebetalingsloven oppheves § 22 og erstattes av reglene om renter i skattebetalingsloven kapittel 11. Det kreves ikke endring i skattebetalingsloven kapittel 11 for å videreføre plikten til å betale renter ved forsinket betaling av avdrag etter avdragsordningen.

Departementet foreslår at det innføres ett nytt fjerde ledd i arveavgiftsloven § 27 om at den som har fått utsatt forfall etter reglene i § 20 A plikter innen tre måneder å melde fra til skattefogden hvis retten til avdragsbetaling faller bort, jf. § 20 A femte ledd.

Ikrafttreddelsen av skattebetalingsloven endrer ikke arveavgiftsloven § 27, men fra samme tidspunkt må henvisningen til § 20 A byttes ut med en henvisning til skattebetalingsloven § 10-32.

Ved privat skifte hefter alle arvingene solidarisk for arveavgiften, og giver (gjenlevende i uskiftebo) hefter sammen med mottaker ved gaver, jf. arveavgiftsloven § 32. En som er solidaransvarlig kan beskytte seg mot kravet ved å sørge for at det blir avsatt

tilstrekkelig med midler ved bobehandlingen eller kreve sikkerhet når gaven gis. Når det innvilges avdragsbetaling ville formålet med ordningen ikke bli oppfylt hvis arvingen risikerer at medarvinger eller giver krever garantier for beløpet. Det foreslås derfor at reglene om solidaransvar ikke skal gjelde avgift omfattet av avdragsordningen. Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i arveavgiftsloven § 32.

Når skattebetalingsloven trer i kraft oppheves § 32. Den videreføres imidlertid i ny skattebetalingslov som § 16-31. Departementet foreslår et nytt fjerde ledd i skattebetalingsloven § 16-31 som tilsvarende arveavgiftsloven § 32 fjerde ledd.

Arveavgiftsloven § 33 første ledd bestemmer at ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift for så vidt forfallstiden ikke er utsatt i henhold til § 21. Det foreslås at det tas inn en henvisning til § 20 A. Dette innebærer at tingretten ikke har plikt til å holde tilbake midler for å dekke fremtidige avdrag når arvingen har krav på en avdragsordning.

Ved ikrafttreddelsen av skattebetalingsloven flyttes første og annet ledd i arveavgiftsloven § 33 og blir nytt første og annet ledd i § 32. Det foreslås at det tas inn en henvisning til skattebetalingsloven § 10-32 i den nye § 32 første ledd.

Arveavgiftsloven § 33 a bestemmer at krav på avgift etter arveavgiftsloven foreldes etter 10 år. Fristen regnes fra det tidspunkt avgiften forfaller til betaling ifølge § 20 første eller annet ledd eller § 21. Det foreslås at det tas inn en henvisning til arveavgiftsloven § 20 A i § 33 a første ledd annet punktum.

Ved ikrafttreddelsen av skattebetalingsloven oppheves arveavgiftsloven § 33 a og annet punktum videreføres i skattebetalingsloven § 12-1 tredje ledd annet punktum, som henviser til § 10-31 i skattebetalingsloven. Departementet foreslår at det tas inn en henvisning i skattebetalingsloven § 12-1 tredje ledd annet punktum til § 10-32. Det vises til forslag til lov om endring av skattebetalingsloven.

### **22.1.9 Ikraftsetting**

Departementet foreslår at avdragsordningen settes i kraft for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 1. januar 2006 eller senere. Reglene om suksessiv overdragelse av foretaksandeler må forstås slik at også foretaksandeler som er overdratt før 1. januar 2006 skal regnes med når 25.pst.-grensen skal vurderes. Det gis imidlertid bare avdragsordning for avgift som knytter seg til verdier hvor rådigheten går over 1. januar 2006 eller senere.

Endringsloven til den nye, ikke ikraftsatte, skattebetalingsloven foreslås satt i kraft straks. Virkningen av det er at de enkelte endringer blir en del av ny

skattebetalingslov med en gang. Disse enkelte endringene trer imidlertid først i kraft gjennom senere vedtak i statsråd om ikraftsetting av (hele eller deler av) den nye skattebetalingsloven.

#### **22.1.10 Økonomiske og administrative konsekvenser av departementets forslag**

På usikkert grunnlag anslår departementet at ordningen vil medføre et provenytap for staten på om lag 8 mill. kroner påløpt i 2006 og at innføringen av avdragsordningen ikke gir bokført provenytap i 2006.

Ordningen vil innebære ekstraarbeid for avgiftsmyndighetene, som forutsettes dekket gjennom de gjeldende budsjetttrammer. Vedtaket om avdragsordning i den enkelte sak vil langt på vei kunne bygge på faktum som allerede etter dagens regler må innhentes. Kravet til givers eller arvelaters eierskap, reglene om suksessiv overdragelse og skillet mellom virksomhetseiendeler og andre eiendeler i enkeltpersonsforetak vil innebære behov for å innhente nye fakta og utarbeide nye rutiner. Det må også lages nye rutiner for kontroll med innvilgede avdragsordninger.

#### **22.2 Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i arveavgiftsloven samt skattebetalingsloven §§ 12-1 tredje ledd annet punktum og 19-3 nr. 5, ny § 10-32 og 16-31 nytt fjerde ledd.

### **23. INNFØRING AV EN ORDNING MED BINDEnde FORHÅNDSUTTALELSER FOR OLJESELSKAPENES SALG AV GASS FRA NORSK SOKKEL**

#### **23.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

##### **23.1.1 Innledning og sammendrag**

Oljeselskapenes salg av naturgass fra norsk sokkel er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5. Ved salg av gass skal skattyters fakturerte priser i utgangspunktet legges til grunn ved inntektsfastsettelsen. Ligningsmyndighetene kan imidlertid fravike de fakturerte prisene med hjemmel i skatteloven § 13-1 dersom gassen selges til beslektet selskap og inntektene er redusert som følge av interessefelleskapet.

Det krever betydelige ressurser å vurdere om avtalte priser ved salg av gass til beslektet selskap kan legges til grunn for skatteformål. Videre medfører en eventuell skjønsmessig fastsettelse av inntekt først ved ligningsbehandlingen usikkerhet for selskapene.

På denne bakgrunn foreslår departementet å innføre en frivillig ordning med bindende forhåndsuttalelse for fastsettelse av gasspriser ved interne salg for

skatteformål. Departementet viser til vedlagte forslag til § 6 ny nr. 5 i petroleumsskatteloven.

#### **23.1.2 Området for ordningen med bindende forhåndsuttalelse**

Etter gjeldende rett foreligger det allerede i dag ulike ordninger som gir skattyter adgang til å be om bindende forhåndsuttalelse om skattespørsmål. Ligningsloven kapittel 3 A og petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 bestemmer at en skattyter kan anmode om en bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Disse reglene gjelder også for særskattepliktige selskaper, men gir bare hjemmel for å få avklart rettsspørsmål. Spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen, kan ikke tas opp. Ordningen som foreslås her, om at ligningsmyndighetene bindende kan fastsette hvilken markedspris som skal legges til grunn ved ligningen, skiller seg dermed på dette punktet fra de nevnte reglene om bindende forhåndsuttalelse.

Ordningen med bindende forhåndsuttalelse for fastsettelse av gasspriser ved interne salg for skatteformål skal bare gjelde for selskaper som er særskattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5.

I høringsnotat fra Finansdepartementet sendt 3. juni 2005 var ordningen foreslått begrenset til selskapenes realisasjon av tørrgass. Uttak av gass fra særskattepliktig område, var heller ikke omfattet etter høringsforslaget.

Flere høringsinstanser har kommet med merknader til forslaget om å begrense ordningen til realisasjon av tørrgass.

Departementet er enig med høringsinstansene i at ordningen ikke bør begrenses til salg av tørrgass. Selv om bakgrunnen for forslaget nå er omorganiseringen av salget av tørrgass fra norsk sokkel, vil det som et utgangspunkt være hensiktsmessig at ligningsmyndighetene kan fastsette bindende forhåndsuttalelse også for rikgass, LNG og våtgass. Ligningsmyndighetene må uansett fastsette prisen på slik gass ved ligningen, og herunder anvende skatteloven § 13-1. De hensynene som begrunner ordningen, gjelder også for annen gass. Det foreslås derfor at adgangen til å be om en bindende forhåndsuttalelse i utgangspunktet skal gjelde for alle typer gass. Departementet legger til grunn at formuleringen "naturgass" dekker de nevnte formene for gass.

Forutsetningen for å benytte bindende forhåndsuttalelse, er at det ikke fastsettes normpris for slik petroleum. Når det gjelder våtgass, foretar Petroleumsprisrådet i dag en nærmere vurdering av prisene, men har til nå ikke fastsatt normpris. Departementet vil vurdere om våtgass bør inngå i ordningen med bindende forhåndsuttalelse. Det foreslås derfor at depar-

tementet gis hjemmel til å bestemme at enkelte typer naturgass skal være unntatt fra ordningen, jf. vedlagte forslag til § 6 ny nr. 5 tredje ledd i petroleumsskatteoven. En eventuell fastsatt normpris vil uansett gå foran en bindende forhåndsuttalelse.

Videre støtter departementet forslaget fra OLF om at ordningen også bør omfatte gass som skattyter tar ut fra særskattepliktig virksomhet og over i annen aktivitet skattyter driver. Også i slike tilfeller skal gassen ved ligningen verdsettes etter et armlengdeprinsipp.

Det er bare salg som er særskattepliktig, som faller innenfor ordningen. Hvis et oljeselskap videreselger et annet selskaps gass, og videresalget anses som landaktivitet atskilt fra utvinningsvirksomheten, faller salget utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelse.

Departementet foreslår at det bare skal være anledning til å be om bindende forhåndsuttalelse ved salg til nærstående selskap (internsalg). Ved salg til uavhengig tredjepart som ikke omfattes av skatteloven § 13-1 vil fakturert pris normalt bli lagt til grunn ved ligningen fordi det foreligger armlengdes vilkår. Det er derfor ikke behov for å få bindende forhåndsuttalelse for slike salg.

Når det gjelder den nærmere avgrensningen av hva som skal regnes som internsalg, foreslår departementet at ordningen skal ha samme virkeområde som skatteloven § 13-1. Skatteloven § 13-1 gir ligningsmyndighetene adgang til å fastsette inntekten ved skjønn hvis det foreligger "direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning". Med interessefellesskap menes både juridisk/eiermessig og faktisk interessefellesskap. Den nærmere forståelsen av hva som ligger i dette kravet, skal være den samme som etter skatteloven § 13-1. Det vises også til artikkel 9 i OECDs mønsterskatteavtale som har en tilsvarende bestemmelse om fastsettelse av internpriser mellom nærstående foretak (associated enterprises), og OECDs retningslinjer for internprising. Det er skattyter som i utgangspunktet må vise at en planlagt transaksjon vil bli foretatt mellom beslektede selskaper. På dette punktet antas det likevel at kravene ikke bør praktiseres for strengt. Hvis et selskap er usikker på om det foreligger interessefellesskap, bør det ha anledning til å be om bindende forhåndsuttalelse om verdsettelse av kontrakten. Ligningsmyndighetene vil uansett ha mulighet til ikke å avgi uttalelse.

OECDs retningslinjer for internprising inneholder under punkt 4.163 en anbefaling om at forhåndspriseringsordninger, hvis mulig, bør inngås på bilateralt eller multilateralt grunnlag mellom kompetente myndigheter gjennom skatteavtalenes prosedyre for gjensidig avtale. Departementet anser ikke en ordning med bindende forhåndsuttalelse som foreslås,

for å være uforenlig med denne anbefalingen. Ordningen utelukker ikke at myndighetene drøfter spørsmål av relevans med myndighetene i andre berørte land med grunnlag i konsultasjonsprosedyrene i skatteavtalene før bindende forhåndsuttalelse avgis. Et eventuelt krav om at resultatet skal være avklart med og bindende avtalt med andre lands myndigheter ville imidlertid måtte innebære en langt mer omfattende og omstendelig forhandlings- og saksbehandlingsprosedyre enn det det legges opp til, og medføre at forhåndsuttalelser bare kunne avgis i et lite antall saker. Den vesentlige betydningen av å avgi bindende forhåndsuttalelse om avregningsprisen for gass for en begrenset periode, vil ligge i at det tas standpunkt til internprisingsspørsmålet på forhånd i stedet for under ligningsbehandlingen - eller ved senere endring av ligning. En slik forhåndsavklaring for en begrenset tidsperiode vil ikke øke faren for at dobbeltbeskatning oppstår. Særlig når det gjelder langsiktige kontrakter, herunder ved inngåelse av rammeavtaler som skal gjelde for gassalgavtaler gjennom flere år, kan det imidlertid være behov for konsultasjoner mellom de kompetente myndigheter i Norge og berørte skatteavtaleland. Departementet vil være åpen for å benytte konsultasjonsprosedyrene i skatteavtalene der det er behov for det, for å redusere faren for inkonsistent behandling i de berørte land, med dobbeltbeskatning som følge.

Det legges til grunn at bestemmelsen i ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav c (om ligningsmyndighetenes plikt til å ta opp spørsmål om endring som følge av skatteavtale eller avtale med annet lands myndighet i en dobbeltbeskatningssak), også vil gjelde for ligning som bygger på bindende forhåndsuttalelse. Det betyr at ligningen/forhåndsuttalelsen på dette punkt vil bli endret dersom departementet inngår avtale med annet lands myndighet. Departementet antar at det i disse sakene i praksis bare vil være aktuelt å endre ligningen i Norge i skattyters favør, dvs. å redusere skattepliktig inntekt ved salg av gass.

### **23.1.3 Kompetent myndighet**

Departementet har vurdert ulike alternativer når det gjelder hvilket organ som bør avgi uttalelser etter ordningen.

Etter en helhetsvurdering foreslår departementet at kompetansen til å avgi bindende forhåndsuttalelser etter ordningen legges til Oljeskattekontoret.

### **23.1.4 Krav til saker som skal omfattes av ordningen**

Departementet legger til grunn at skattyter må ha et aktuelt behov for å kunne be om en bindende forhåndsuttalelse. Det må foreligge en konkret, forestående disposisjon om salg av gass. Derimot stilles det ikke krav om at endelig avtale er inngått. Også en en-

delig inngått avtale om salg av gass kan forelegges for bindende forhåndsuttalelse.

### **23.1.5 Virkningen av en bindende forhåndsuttalelse**

Hvis en forhåndsuttalelse skal gi forutberegnelighet for skattyter, må den være bindende ved ligningen. Departementet foreslår derfor at ligningsmyndighetene i utgangspunktet har plikt til å legge uttalelsen til grunn. Dessuten mener departementet at forhåndsuttalelsen bør være bindende for skattyter. Det betyr at skattyter ikke har valgadgang hvis han først har akseptert en bindende forhåndsuttalelse. En forutsetning for å innføre ordningen er at den skal virke effektivt og ikke være vesentlig mer krevende administrativt enn gjeldende regler. Det motsatte kan bli resultatet hvis selskapene først kan anmode om forhåndsuttalelse, men deretter unnlate å påberope seg uttalelsen ved ligningen. Det vises til at ordningen vil være aktuell for et stort antall transaksjoner på sokkelen.

Administrative hensyn og hensynet til at ordningen skal virke effektivt tilsier også at en bindende forhåndsuttalelse, som foreslått her, ikke kan påklages eller bringes inn for domstolene. Det samme gjelder ligningen så langt den omfattes av den bindende forhåndsuttalelsen.

Etter departementets syn er hensynet til skattyter ivare tatt på dette punktet ved at ordningen som sådan er frivillig, dvs. at selskapet kan la være å be om bindende forhåndsuttalelse i første omgang. Selv om selskapet i utgangspunktet har anmodet om bindende forhåndsuttalelse, kan det også unnlate å akseptere et utkast til bindende forhåndsuttalelse. Systemet skiller seg på dette punktet fra normprissystemet, som er obligatorisk. Ordningen som foreslås her, skiller seg også fra de andre ordningene med bindende forhåndsuttalelser innenfor skatteretten, og som gjelder avklaring av rettsspørsmål. Den foreslåtte ordningen går ut på å fastsette hvilken pris som skal legges til grunn for oljeselskapenes salg av gass i en nærmere angitt periode eller for nærmere angitte salg. Uttalelsen vil dermed ha begrenset rekkevidde. Hvis skattyter er misfornøyd med og ikke vil akseptere den prisen som følger av Oljeskattekontorets utkast til uttalelse, går spørsmålet til ordinær ligningsbehandling. Under ligningsbehandlingen vil selskapet ha full anledning til å fremme sine anførsler om hvilken pris som bør legges til grunn. Ordinær ligning kan påklages og bringes inn for domstolene på vanlig måte. En klageadgang for den bindende forhåndsuttalelsen ville uansett medføre at saksbehandlingstiden forlenges. Uttalelsen ville dermed ikke gi den ønskede forutberegneligheten for skattyter. Det forelås derfor at det ikke skal være adgang til å påklage eller bringe inn for domstolene en bindende forhåndsuttalelse

som er akseptert av selskapet, eller ligningen som bygger på slik forhåndsuttalelse.

Departementet foreslår likevel ett unntak fra utgangspunktet om at uttalelsen er bindende for ligningsmyndighetene ved ligningen. En uttalelse vil bygge på et nærmere bestemt faktum, som i stor grad er fremskaffet av selskapet. Hvis det viser seg at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, må ligningsmyndighetene kunne se bort fra uttalelsen ved ligningen. Formuleringen "uriktige eller ufullstendige opplysninger" skal forstås på samme måte som i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a, som gjelder kriteriene (fristen) for endring av ligning til ugunst for skattyter. Dette omfatter også at endelig avtale inngås på andre vilkår enn det som er angitt i anmodningen om forhåndsuttalelse, uten at ligningsmyndighetene får opplysninger om dette i forbindelse med ligningsbehandlingen. I disse tilfellene kan det også være aktuelt med tilleggsskatt etter de alminnelige reglene hvis skattyter ikke har gitt de nødvendige opplysningene.

Hvis det etter at bindende forhåndsuttalelse er avgitt, likevel ikke blir inngått noen endelig gasssalgsavtale som forutsatt, skal uttalelsen selvfølgelig heller ikke legges til grunn for skattleggingen av selskapet. Det samme vil være tilfellet om skattyter ikke etterlever vilkårene i gasssalgskontrakten på samme måte som uavhengige parter ville ha gjort.

### **23.1.6 For hvilken periode mv. uttalelsen er bindende**

Departementet viser til at en bindende forhåndsuttalelse som foreslått innebærer en endelig fastsettelse av grunnlaget for ligningen så langt den rekker. Dette tilsier at uttalelsen bør gjelde for en relativt begrenset periode. På den annen side kan hensynet til forutberegnelighet for selskapene og administrative hensyn tilsie en lengre bindingsperiode. Det vil variere fra kontrakt til kontrakt hva som anses som en hensiktsmessig bindingsperiode. Perioden kan for eksempel avhenge av hvilken prismekanisme som er valgt, og hvor godt grunnlag Oljeskattekontoret har for å vurdere den anmodede pris. I noen saker kan det være hensiktsmessig å binde prisen for flere år. I andre saker kan det være momenter som tilsier at uttalelsen ikke skal gjelde for mer enn ett år, selv om kontraktsperioden er lengre. Antakelig vil det være aktuelt å fastsette kortere bindingstid i oppstartsfasen for ordningen, inntil ligningsmyndighetene har opparbeidet større erfaring på området. Bindingsperioden bør etter departementets oppfatning fastsettes konkret av ligningsmyndighetene i den enkelte uttalelse med utgangspunkt i anmodningen fra selskapet.

Departementet foreslår etter dette at det ikke tas inn i loven en uttrykkelig regel om at den bindende forhåndsuttalelsen skal gjelde for en nærmere be-

stemt periode. Det foreslås i stedet at kontoret i den enkelte uttalelse fastsetter lengden på bindingsperioden, eller eventuelt hvilke gassalgskontrakter uttalelsen omfatter.

Hvis en uttalelse gjelder for en kortere periode enn kontraktperioden, må ny anmodning om bindende forhåndsuttalelse sendes for etterfølgende periode (med mindre selskapet ønsker at prisings spørsmålet skal avgjøres ved ordinær ligningsbehandling). Oljeskattekontoret står i utgangspunktet fritt ved fornyet vurdering av markedsverdien i en flerårig kontrakt. Dersom den nye vurderingen av markedsverdien på avtaletidspunktet tilsier at tidligere pris ikke (lenger) er riktig, vil den nye uttalelsen måtte gå ut på en annen pris. Siktemålet er uansett at skatteavregningsprisen i forhåndsuttalelsen skal tilsvare markedsprisen eller armlengdeprisen på avtaletidspunktet. Utvikling i gassmarkedet i ettertid av avtaleinngåelsen vil ikke i seg selv gi grunnlag for endring av prisen for neste periode. Dette følger av de alminnelige reglene for transaksjoner mellom beslektede selskaper, jf. bl.a. OECDs retningslinjer om internprising. Av hensyn til forutberegnelighet for selskapene bør også tidligere bindende forhåndsuttalelser om armlengdepris på avtaletidspunktet i den aktuelle kontrakten tillegges vekt. Ved en fornyet vurdering vil selskapet stå fritt til å akseptere den prisen som følger av Oljeskattekontorets utkast til uttalelse.

I langsiktige avtaler mellom uavhengige parter vil det ofte inngå klausuler om prisrevisjon og mulighet for reforhandlinger som følge av endringer i markedsbetingelser som oppstår etter tidspunktet for avtaleinngåelsen. Ved langsiktige avtaler mellom nærstående foretak må det kunne forventes at det i avtaleverket ligger inne en viss fleksibilitet når det gjelder å ta hensyn til endringer etter avtaletidspunktet. Videre må det generelt forutsettes at avtaleverket etterleves som om det ikke hadde foreligget interessefelleskap. Ved fastsettelsen av den bindende forhåndsuttalelsen må ligningsmyndighetene på dette punktet foreta de samme vurderingene som gjelder etter skatteloven § 13-1.

Det understrekes at en eventuell justering av prisen for skatteformål på grunnlag av ovennevnte forhold bare vil ha virkning for fremtidige uttalelser, og ikke uttalelser som allerede er avgitt.

Departementet foreslår ikke å lovfeste føringer for ligningsmyndighetene når det gjelder hva som bør gi grunnlag for å endre skatteavregningsprisen i fremtidige uttalelser. På dette området kan det imidlertid være aktuelt å gi nærmere regler i forskrift når en har fått mer erfaring med ordningen.

### **23.1.7 Formelle krav til anmodningen om forhåndsuttalelse**

Etter departementets oppfatning må skattyter i søknaden om bindende forhåndsuttalelse, i tillegg til (utkast til forestående) gassalgsavtale, legge fram annen informasjon som er relevant for ligningsmyndighetenes vurdering av den anmodede pris. Det må redegjøres for alle forhold som kan tenkes å påvirke prisen (leveringssted og leveringstidspunkt, risiko- og funksjonsdeling, fordeling av kostnader og rabatter osv., jf. blant annet OECDs retningslinjer for internprising). Relevant dokumentasjon kan for eksempel være sammenlignbare priser i det uavhengige markedet, videresalgspris til tredjepart, faktisk noterte priser osv. Det er opp til skattyter å fremlegge et godt grunnlag for Oljeskattekontorets avgjørelse. Grundig dokumentasjon vil lette saksbehandlingen og gi raskere saksbehandlingstid. Det er i utgangspunktet ikke noe i veien for at selskapet ettersender eventuell tilleggsinformasjon, men forutsetningen må være at nødvendig dokumentasjon så langt som mulig legges fram i anmodningen.

Dersom Oljeskattekontoret ikke anser prisen tilstrekkelig godtgjort, kan det velge å ikke avgi bindende forhåndsuttalelse. Hvis selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan virkningen også bli at uttalelsen ikke er bindende ved ligningen. Departementet vil vurdere om det i forskrift skal gis mer spesifikke krav til hvilke opplysninger som må legges ved anmodningen om bindende forhåndsuttalelse. For å bedre ligningsmyndighetenes grunnlag for å vurdere markedspris, kan det etter departementets oppfatning også være aktuelt å pålegge selskapene å fortløpende sende inn alle inngåtte kontrakter om salg av gass fra norsk sokkel. Fram til i dag har oljeselskapene forelagt avtalene om salg av tørrgass fra norsk sokkel for Olje- og energidepartementet. Etter departementets oppfatning er det imidlertid mest hensiktsmessig å vurdere behovet for regulering av kravet til dokumentasjon når en har fått mer erfaring med den foreslåtte ordningen, og departementet vil eventuelt komme tilbake med forskrifter på dette punktet senere. Det vises også til pågående arbeid med å vurdere regelverket om informasjons- og dokumentasjonsplikt angående internprising.

Det foreslås ikke noen uttrykkelig frist i loven for å sende inn anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Det betyr at selskapet kan sende inn anmodning løpende gjennom hele inntektsåret. Normalt antas det at selskapet vil avvente gjennomføringen av gassalget til anmodningen om bindende forhåndsuttalelse er ferdigbehandlet. Men hvis skattyter velger å gjennomføre et salg før en bindende forhåndsuttalelse foreligger, vil ligningsmyndighetene likevel kunne avgi bindende forhåndsuttalelse om prisen som skal legges til grunn ved ligningen. Særlig for langsiktige



kontrakter som strekker seg over flere år, kan det være aktuelt å behandle anmodningen uavhengig av ligningsbehandlingen det enkelte inntektsår. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse vil dermed være et eget, alternativt system for fastsettelse av skatteavregningsprisen ved ligningen som løper parallelt med den ordinære ligningsbehandlingen. Dersom behandlingen av en bindende forhåndsuttalelse for et kort-siktig salg strekker seg inn i den ordinære ligningsperioden, må Oljeskattekontoret kunne velge den behandlingsmåten som anses mest hensiktsmessig. Det vises til at kontoret har anledning til å ikke avgi forhåndsuttalelse, se nedenfor.

### 23.1.8 Behandling av anmodningen

For selskapene vil det være viktig å få avklart prisen så raskt som mulig. Det legges derfor opp til at Oljeskattekontoret bør behandle anmodningen med relativt kort saksbehandlingstid. Her vil det være opp til selskapene å gi fyldig dokumentasjon, slik at kontoret har et godt grunnlag for å treffe sin avgjørelse. Oljeskattekontoret kan også be om ytterligere opplysninger hvis det er behov for det.

Oljeskattekontoret kan godkjenne den prisen selskapet har anmodet om å få lagt til grunn basert på den foreliggende søknad og øvrig faktum. Før bindende uttalelse avgis, må kontoret sende selskapet et utkast til bindende forhåndsuttalelse til selskapet for aksept. Hvis selskapet aksepterer, foreligger det en bindende forhåndsuttalelse. Hvis kontoret kommer til at prisen mellom uavhengige parter ville vært høyere eller lavere (eventuelt at enkelte vilkår ikke ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter, jf. skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer om internprising), kan kontoret be om en justering av avtalevilkårene eller selv foreslå en justert pris (eventuelt vilkår) for skatteformål. Selskapet bør deretter få en kort frist for å akseptere dette forslaget fra Oljeskattekontoret.

I høringsnotatet foreslo departementet at Oljeskattekontoret ikke skulle ha plikt til å avgi bindende forhåndsuttalelse. Videre ble det foreslått at kontorets avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse, ikke kunne påklages.

OLF er uenig i departementets forslag om at Oljeskattekontoret ikke skal ha plikt til å avgi en bindende forhåndsuttalelse. Videre mener OLF at ordningen med forhåndsuttalelser for oljeselskaperens interne gassalg bør åpne for en mer forhandlings- og avtalebasert ordning enn den formelle søknadsbaserte ordningen som departementet legger opp til.

Departementet viser til at utgangspunktet er at ligningsmyndighetene ved ligningsbehandlingen skal fastsette hva som er riktig pris ved salg av gass, det vil si den prisen som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Spørsmålet om hvilken pris som skal

legges til grunn i en bindende forhåndsuttalelse, kan derfor ikke være gjenstand for forhandlinger mellom selskapene og ligningsmyndighetene. Samtidig vil det i saker om internprising normalt måtte utøves en stor grad av skjønn.

Etter departementets oppfatning gir den foreslåtte ordningen noe større fleksibilitet enn ordinær ligningsbehandling når det gjelder å komme fram til en pris som kan aksepteres av selskapene og myndighetene i det enkelte tilfellet. Uttalelsen er formelt bare bindende for hvilken faktisk pris som skal legges til grunn for en begrenset periode eller nærmere angitte salg. Det stilles ikke samme krav til sannsynliggjøring fra ligningsmyndighetenes side som ved ordinær ligningsbehandling, for å godta, eventuelt foreslå fraveket, en anmodet pris. Den bindende forhåndsuttalelsen vil dermed legge mindre føringer på hva som skal legges til grunn for fremtidige kontrakter, og kan dermed være lettere å akseptere for selskapene og ligningsmyndighetene. Det forholdet at den bindende forhåndsuttalelsen etter forslaget ikke kan påklages, vil også kunne legge et visst press på selskapene og ligningsmyndighetene om å komme fram til en pris som er akseptabel. Hvis bindende forhåndsuttalelse ikke avgis, vil forholdet gå til ordinær ligningsbehandling.

Departementet foreslår etter dette at det ikke bør oppstilles et absolutt krav om at Oljeskattekontoret må sannsynliggjøre hvorfor det foreslås en justert pris, men kontoret bør så langt mulig oppgi grunnen til at den anmodede prisen ikke aksepteres. Hvis selskapet godtar den justerte prisen innen fristen, foreligger det en bindende forhåndsuttalelse. Dersom selskapet ikke godtar forslaget fra Oljeskattekontoret, avgjøres prisen for skatteformål ved ordinær ligningsbehandling.

Departementet foreslår videre at Oljeskattekontoret ikke skal ha plikt til å avgi en bindende forhåndsuttalelse, men stå fritt til selv å velge å ikke avgi uttalelse. Manglende ønske om eller mulighet til å avgi forhåndsuttalelse kan for eksempel skyldes at det faktiske grunnlaget anses for dårlig. Etter departementets oppfatning ville det være uheldig om kontoret hadde plikt til å fastsette en pris dersom det ikke har tilstrekkelig informasjon til å fastsette en forsvarlig pris. Videre kan årsaken til at det ikke avgis uttalelse være at et spørsmål ikke hører under ordningen, dvs. at vilkårene ikke er oppfylt. Oljeskattekontorets beslutning om å ikke behandle anmodningen bør så langt mulig begrunnes. Spørsmålet om skattepliktig inntekt for gassalget avgjøres da ved ordinær ligningsbehandling.

Departementet fastholder forslaget om at Oljeskattekontorets vedtak om ikke å behandle en anmodning om bindende forhåndsuttalelse, ikke kan påklages.

### **23.1.9 Kompetanse til å gi utfyllende forskrifter**

Det kan være behov for i forskrift å gi mer detaljerte og utfyllende regler om krav til innholdet i anmodningen, saksbehandlingsregler osv. Departementet legger til grunn at den generelle bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 8 gir hjemmel til å gi utfyllende regler om dette.

### **23.1.10 Forslag om § 6 ny nr. 5 i petroleumsskatteloven - ikrafttredelse**

Departementet foreslår at ordningen med bindende forhåndsuttalelse for oljeselskapenes salg av naturgass tas inn i petroleumsskatteloven § 6 ny nr. 5. Det vises til vedlagte forslag til lovbestemmelse.

Det kan være behov for noe mer tid til å forberede ordningen før den trer i kraft, eventuelt også å fastsette nærmere forskrifter, jf. ovenfor. Departementet foreslår at ordningen trer i kraft fra den tid departementet bestemmer. Det vises til vedlagte forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

### **23.1.11 Administrative og økonomiske konsekvenser**

Forslaget om frivillig bindende forhåndsuttalelse for skatteavregningspris bygger på at ligningsmyndighetene får grunnlag til å vurdere og fastsette skatteavregningspriser som i størst mulig grad gjenspeiler markedsbaserte priser. Økt sikkerhet for at skatteavregningsprisene sammenfaller med markedspriser kan gi en samfunnsøkonomisk gevinst gjennom riktige beslutninger om produksjon og salg av gass. For en gitt gassalgskontrakt vil ikke forslaget ha provenyvirkning idet det forutsettes at ordinær ligningsbehandling i samme grad ville ført til at markedsbaserte priser ble lagt til grunn.

Med den foreslåtte ordningen kan en unngå den tid- og ressurskrevende prosessen som er knyttet til endringsvedtak, klagebehandling og eventuelle rettstvister ved ordinær ligning. I den grad ordningen blir brukt, antar departementet at den på lang sikt kan bidra til å redusere ressursbruken hos selskapene og ligningsmyndighetene. På kort sikt vil det imidlertid kreves ressurser for å bygge opp et nytt system.

## **23.2 Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om petroleumsskatteloven § 6 ny nr. 5.

## **24. UNNTAK FRA PLIKTEN TIL Å BETALE RENTER**

### **24.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

#### **24.1.1 Innledning**

Under Stortingets behandling av Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) Om lov om betaling og innkreving av

skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven), jf. Innst. O. nr. 130 (2004-2005) avsnitt 15.2 ble det etter forslag fra flertallet i finanskomiteen (alle unntatt medlemmene fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre) fattet følgende vedtak:

"Stortinget ber Regjeringen vurdere om renteberegning med hjemmel i skattebetalingsloven § 11-1 og § 11-2 bør unnlates dersom den forsinkede innkrevingen eller innbetalingen skyldes forhold som skatte- og avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for. Stortinget ber om at en slik vurdering blir lagt frem for Stortinget innen utgangen av 2005."

### **24.1.2 Renter ved forsinket betaling**

Det følger av den nye skattebetalingsloven § 11-1 første ledd første punktum at det skal beregnes renter av skatte- og avgiftskrav som ikke blir betalt innen forfallstidspunktene i lovens kapittel 10.

I lovens § 11-3 reguleres retten til forsinkelsesrente dersom skatte- og avgiftsmyndighetene foretar for sen tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift.

Finanskomiteen skriver i Innst. O. nr. 130 (2004-2005) avsnitt 15.2

"at dersom skatte- og avgiftsmyndighetene f.eks. ikke har oppgitt korrekt kontonummer eller KID-nummer slik at skattyter dermed ikke får innbetalt gjeldende beløp rettidig, bør det ikke kreves ekstra renter pga. denne forsinkelsen."

Finanskomiteen viser videre til at det er foreslått å lovfeste en unntaksregel fra kravet på rentegodtgjørelse i § 11-3 der forsinket tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt eller avgift skyldes forhold som kan legges den skatte- eller avgiftspliktige til last, eller som han er nærmest til å bære ansvaret for. Komiteen etterlyser en tilsvarende regel for de tilfeller der den skatte- eller avgiftspliktiges forsinkede betaling skyldes forhold på skatte- eller avgiftsmyndighetenes side.

Departementet er enig i at en slik endring vil gi større grad av symmetri i forholdet mellom disse to bestemmelsene. Bestemmelsen i § 11-3 annet ledd er ment å ha samme innhold som forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd. Departementet foreslår derfor at ordlyden i § 11-3 annet ledd endres til en direkte henvisning til forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd, slik at det kommer tydelig fram at innholdet i reglene er det samme. Videre foreslår departementet at det tas inn en tilsvarende henvisning i § 11-1 annet ledd.

Det vises til forslag til endring av § 11-1 annet ledd og § 11-3 annet ledd. Endringsloven til den nye, ikke ikraftsatte, skattebetalingsloven foreslås satt i kraft straks. Virkningen av det er at de enkelte endringer blir en del av ny skattebetalingslov med en gang. Disse enkelte endringene trer imidlertid først i

kraft gjennom senere vedtak i statsråd om ikraftsetting av den nye skattebetalingsloven.

### 24.1.3 Renter ved vedtak om endring mv.

Det følger av ny skattebetalingslov § 11-2 at det skal betales rente av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv. Regelen er objektiv. Det vil si at det skal svares rente uavhengig av årsaken til at kravet ikke ble fastsatt riktig i første omgang.

Finanskomiteen viser til at regelen kan føre til urimeligheter. Som eksempel nevnes et tilfelle der skattyter ved ligningen får fastsatt for lite i skatt og gjør ligningskontoret oppmerksom på dette. Når utlignet skatt økes ved et senere endringsvedtak i samsvar med informasjonen fra skattyter, skal det svares rente av økningen etter reglene i § 11-2.

Det har sine grunner at det ilegges rente også i et slikt tilfelle. I tilfellene som omfattes av § 11-2, herunder i eksemplet over, har den skatte- eller avgiftspliktige rådet over penger som etter de alminnelige regler om utligning og betaling av skatt skulle vært innbetalt. Den skatte- eller avgiftspliktige har en likviditetsfordel som motsvares av et likviditetstap for skattekreditorene. For den skatte- eller avgiftspliktige vil likviditetsfordelen fremkomme ved at han har penger disponibelt som kan plasseres på rentebærende konti i bank, investeres på annen måte eller benyttes til reduksjon av kortsiktig gjeld. Spørsmålet blir om det er rimelig at den skatte- eller avgiftspliktige beholder denne likviditetsfordelen eller om skatte- og avgiftskreditorenes motsvarende likviditetstap skal kompenseres.

Departementet er av den oppfatning at en objektiv renteplikt er i samsvar med den generelle utviklingen i samfunnet.

Departementet er enig i at en objektiv renteregulering kunne fått urimelige utslag dersom rentesatsen ikke var tilpasset formålet med renten. Formålet med renten i § 11-2 er som nevnt å erstatte den likviditetsfordelen den skatte- eller avgiftspliktige har hatt. Ideelt sett skulle man tatt hensyn til den enkelte skatte- eller avgiftspliktiges likviditetsfordel ved utmålingen av erstatningen. I et masseforvaltningssystem er imidlertid dette praktisk umulig. Rentesatsen må derfor fastsettes ut fra gjennomsnittsbetraktninger. Rentesatsen er i lovforslaget satt til den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett pst.poeng. Renten er dermed tilpasset og vil svinge med rentenivået i pengemarkedet. For 2005 ville rentesatsen vært 2,75 pst. pro anno. For de som benytter likviditetsfordelen til å plassere pengene på høyrentekonto, vil renten som skal betales bli noe høyere enn gevinsten. Dersom man har pengene stående på en lønnskonto vil man måtte betale en del mer i rente enn den reelle

fordelen man har hatt. Har man derimot brukt pengene til å nedbetale et lån eller man har unngått å ta opp lån, vil renten som må betales bli betydelig lavere enn den reelle gevinsten man har hatt ved å disponere pengene.

I tillegg bør det etter departementets syn legges vekt på at en objektiv regel om renter er en effektiv ordning i et masseforvaltningssystem. Det vil innebære en betydelig arbeidsbyrde for skatte- og avgiftsmyndighetene dersom det i det enkelte tilfelle skal tas stilling til om den skatte- eller avgiftspliktige er uten skyld i den forsinkede utligningen. Samtidig gir en regel om renter de skatte- og avgiftspliktige et visst insitament til aktivt å søke å avklare sine skatte- og avgiftsforpliktelser.

Den objektive regelen om renteplikt i § 11-2 har sitt motstykke i § 11-4. § 11-4 pålegger skatte- og avgiftsmyndighetene å betale rente i de tilfellene for mye betalt skatt eller avgift skal betales tilbake som følge av vedtak om endring mv. Det er ikke foreslått noe unntak fra regelen i de tilfellene der feilen skyldes forhold på den skatte- eller avgiftspliktiges side. Det er således ikke et problem med manglende symmetri mellom bestemmelsene, slik tilfellet er mellom § 11-1 og § 11-3. Den objektive regelen om renteplikt for skattekreditorene er begrunnet i erkjennelsen av at staten, uansett årsak til at det er innbetalt for mye skatt eller avgift, har hatt en likviditetsfordel som bør omgjøres.

Slik renteregelen i § 11-2 i den nye skattebetalingsloven er utformet, mener departementet at det ikke er nødvendig eller hensiktsmessig med et unntak fra renteplikten i tilfeller der den forsinkede innkrevingen eller innbetalingen skyldes forhold som skatte- eller avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for. Departementet foreslår derfor ingen endring i § 11-2.

## 24.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd og § 11-3 annet ledd.

## 25. ENDRINGER I MERVERDIAVGIFTSLOVEN

### 25.1 Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv.

#### 25.1.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

##### 25.1.1.1 INNLEDNING

Regjeringen foreslår at det innføres merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester med lav merverdiavgiftssats på 8 pst. fra 1. januar 2006.

Utleie av fast eiendom, herunder romutleie i hotellvirksomhet mv., er unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Derfor innrømmes det ikke fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelser til slik virksomhet. Omsetning av serveringstjenester er imidlertid merverdiavgiftsbelagt. Merverdiavgift knyttet til anskaffelser til denne virksomheten kan fradragsføres. Mange overnattingssteder har også avgiftspliktig omsetning som for eksempel servering. De fleste hoteller har derfor såkalt delt virksomhet i forhold til merverdiavgiftsregelverket. Delt virksomhet innebærer delvis fradragsrett. Dette skaper vanskelige grensedragninger som gir administrative problemer og uheldige tilpasninger. Ved at det ikke oppkreves merverdiavgift av romutleie i hotellvirksomhet mv. blir avgiften en endelig utgift på hotellets hånd. Dermed oppstår avgiftskumulasjon når brukeren er en avgiftspliktig næringsdrivende og oppholdet er til bruk i dennes virksomhet.

Virksomheter med omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige. Disse problemene gjør seg gjeldende særlig i hotellbransjen.

Den nylig avsagte Porthuset-dommen som det er nærmere redegjort for i proposisjonens punkt 25.1 og 25.2.2, åpner for at overnattingsbedrifter får utvidet rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift. Dette innebærer at overnattingsbedrifter delvis kan fradragsføre avgift knyttet til anskaffelser også til for eksempel bygging og vedlikehold av hotellfløyer. Dommen innebærer en omlegging av forvaltningspraksis som også får betydning for andre delvis unntatte virksomheter. Dommen vil derfor gi et betydelig provenytap. På grunn av at det er uklart i hvor stort omfang det foreligger fradragsrett ved oppføring og vedlikehold av byggene, og fordi det åpnes for delvis fradragsrett på flere nye områder, vil regelverket bli mer komplisert enn tidligere.

Innføring av merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. vil derfor innebære betydelige forenklinger i regelverket, som vil komme både de næringsdrivende og forvaltningen til gode. Inngående merverdiavgift knyttet til hotellvirksomheten vil kunne fradragsføres i sin helhet. Dette gjelder eksempelvis alle anskaffelser til vedlikehold og drift av hotellbygningen.

Forslaget som fremmes gjelder også formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv. Bakgrunnen for dette er den nære sammenhengen mellom denne tjenesten og tjenester som romutleie i hotellvirksomhet mv.

Regjeringen Stoltenberg la frem forslag om å innføre merverdiavgift på overnatting med en sats på 12 pst. i forbindelse med forslaget til merverdiavgiftsreformen i 2001. Som kjent ble det ikke flertall i

Stortinget for dette forslaget. Særlig på grunn av dommen i Porthuset-saken mener Regjeringen at dette forslaget nå bør fremmes på nytt. Imidlertid foreslås det på dette området at det innføres merverdiavgiftsplikt med laveste sats i vårt nåværende system, det vil si 8 pst.

En nærmere beskrivelse av de budsjettmessige konsekvensene av forslaget som fremmes finnes i St.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 3.2.6. Der fremmes også forslaget til avgiftsvedtak om at romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester skal ilegges den laveste merverdiavgiftssatsen på 8 pst.

#### 25.1.1.2 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

Nedenfor gis det en nærmere begrunnelse og redegjørelse for forslaget om å innføre merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester.

##### *Romutleie i hotellvirksomhet mv.*

Fordi romutleie i hotellvirksomhet mv. i dag er unntatt fra merverdiavgiftsområdet, skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift av vederlaget. Samtidig gis det ikke rett til fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Fradragsretten skal sikre at den endelige avgiften belastes kun sluttbrukeren. Den manglende fradragsretten for overnattingsbedriftene gjør at disse må betrakte avgiften som en ordinær kostnad. Når de omsetter sine tjenester, vil inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten være innbakt som en kostnad i deres vederlag. På denne måten betales det indirekte merverdiavgift på overnattingstjenester. Dagens regelverk fører derfor til en skjult avgiftsbelastning - avgiftskumulasjon. En innlemmelse av romutleie i hotellvirksomhet mv. i avgiftsområdet gjør at denne uønskede avgiftskumulasjonen elimineres.

Også av hensyn til forenkling av regelverket bør merverdiavgiftsplikten omfatte romutleie i hotellvirksomhet mv. Etter gjeldende rett driver de fleste overnattingsbedrifter delt virksomhet i forhold til merverdiavgiften. For slike virksomheter er som nevnt romutleie ikke avgiftspliktig, mens servering av mat og andre varer og tjenester som ytes i tilknytning til romutleien er avgiftspliktig. For anskaffelser til begge virksomhetsområdene, fellesanskaffelser, skal det foretas en fordeling av inngående merverdiavgift. Omfanget av fradragsretten vil vanligvis bero på den antatte bruken i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Regelverket er krevende å praktisere både for forvaltningen og for de næringsdrivende. Virksomheter med omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet har større administrative

kostnader enn ordinære avgiftspliktige. Disse problemene gjør seg gjeldende særlig i hotellbransjen. Selv om Porthuset-dommen medfører at næringen har fått en utvidet fradragsrett hva gjelder oppførings- og vedlikeholdskostnader for overnattingsdelen, innebærer dommen ikke en forenkling av vurderingene som må gjøres for å fastsette verdien av bruken i avgiftspliktig virksomhet.

Den fordelingsproblematikk som foreligger etter gjeldende rett, vil bli fjernet ved at det innføres merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. Dette vil innebære betydelige forenklinger i regelverket, som vil komme både de næringsdrivende og forvaltningen til gode. Ved en avgiftsplikt også for romutleie vil inngående merverdiavgift vedrørende utgifter til bruk i hotellvirksomheten kunne fradragsføres i sin helhet. Dette gjelder eksempelvis alle anskaffelser til vedlikehold og drift av hotellbygningen.

Basert på prinsippene bak merverdiavgiftssystemet kan departementet ikke se at det foreligger særlige hensyn som tilsier at romutleie i hotellvirksomhet mv. bør holdes utenfor avgiftsområdet. Etter departementets mening vil en utvidelse av merverdiavgiftsplikten til å omfatte romutleie i hotellvirksomhet mv. innebære betydelige forenklinger i regelverket, noe som vil bidra til å redusere de administrative kostnadene både for de næringsdrivende og for avgiftsetaten. Dessuten vil dette bidra til større konkurranse- og nøytralitet i merverdiavgiftsregelverket. Departementet foreslår derfor at romutleie i hotellvirksomhet mv. blir merverdiavgiftspliktig.

Rent avgiftsteknisk ville det vært fordelaktig å benytte den generelle satsen som gjelder for de øvrige tjenestene som vanligvis omsettes i tilknytning til hoteldrift. Dette skyldes at bruk av en lavere sats innebærer at det må benyttes forskjellige satser ved fakturering. Av hensyn til næringen og det faktum at de fleste andre EU-land også har lav merverdiavgifts-sats foreslår imidlertid departementet nå bruk av den laveste satsen på 8 pst. Selv om bruk av flere satser er mer administrativt krevende enn bruk av én generell sats innebærer en avgiftsplikt med redusert sats likevel, etter departementets vurdering, betydelige forenklinger for næringen.

#### *Formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv.*

Ved en innlemmelse av romutleie i hotellvirksomhet mv. i merverdiavgiftssystemet, bør også formidling av slike tjenester komme innenfor. Dette er nødvendig for at det ikke skal oppstå konkurransevridninger mellom reisebyråenes virksomhet med formidling og overnattingsbedrifters virksomhet direkte overfor kundene. For å unngå slike konkurransevridninger er det viktig at reisebyråer står overfor det samme regelverket som overnattingsbedriftene.

Merverdiavgift på reisebyråtjenester vil blant annet innebære avgift på provisjon som belastes oppdragsgiverne. Oppdragsgiverne kan være overnattingsbedrifter, avgiftspliktige næringsdrivende som bestiller overnattingstjenester og andre som bestiller overnattingstjenester. Ved avgiftsplikt ved omsetning av romutleie i hotellvirksomhet mv. vil merverdiavgiften på provisjonen imidlertid ikke representere noen reell kostnad for oppdragsgiverne når disse er overnattingsbedrifter. Dette skyldes at merverdiavgiften kan føres til fradrag hos disse. Det samme gjelder når oppdragsgiveren er en avgiftspliktig næringsdrivende som benytter formidlingstjenesten og denne er til bruk i virksomheten og vilkårene for øvrig er oppfylt. Merverdiavgiften vil derfor ikke føre til økte kostnader for overnattingsbedriftene eller de avgiftspliktige næringsdrivende som nevnt. Merverdiavgiften vil heller ikke endre konkurranseforholdet mellom reisebyråene og overnattingsbedriftene. Tvert imot vil avgiftsplikt ved omsetning av reisebyråers formidlingstjenester skape bedre nøytralitet i forhold til merverdiavgiften, fordi byråene da kan fradragsføre inngående merverdiavgift av egne anskaffelser. På denne måten vil kumulative avgiftseffekter bli fjernet gjennom fradragsretten.

Departementet kan ikke se at det foreligger særlige grunner som tilsier at reisebyråers formidlingstjenester bør holdes utenfor merverdiavgiftsområdet. For reisebyråene vil dette også innebære en forenkling ved at en større andel av de tjenestene disse formidler nå blir merverdiavgiftsbelagte. Departementet mener også at det kan få uheldige utslag dersom reisebyråers formidlingstjenester skal stå overfor et annet regelverk enn virksomheter som driver med overnatting. Det samme gjelder for turoperatører og andre reisearrangører som yter slike formidlingstjenester. Tilsvarende vurderinger ligger til grunn når det gjelder avgiftsplikten ved formidling av persontransport som etter gjeldende rett er innenfor merverdiavgiftsområdet med lav sats.

Når reisebyråer og lignende formidler hotellopphold i utlandet, anser departementet at det er naturlig at formidlingstjenesten inntil videre følger hovedtjenesten. Hovedtjenesten forbrukes fullt ut i utlandet og kommer ikke til beskatning i Norge. Det vil si at det ikke skal oppkreves merverdiavgift på vederlaget for formidlingen av romutleie i hotellvirksomhet mv. i utlandet. At formidlingstjenesten inntil videre følger hovedtjenesten medfører at de omhandlede formidlerne i Norge ikke får en konkurranseulempe i forhold til tilsvarende virksomheter i utlandet.

På denne bakgrunnen foreslår Regjeringen at det innføres merverdiavgift ved omsetning av romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidlingstjenester som ytes av reisebyråer, turoperatører og andre reisearrangører med en redusert sats på åtte pst. Forslaget

om å innføre merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester vil innebære et provenytap på om lag 200 mill. kroner påløpt og om lag 170 mill. kroner bokført i 2006. Dette er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.2.6.

Det foreslås inntatt en bestemmelse i merverdiavgiftsloven om merverdiavgiftsplikt ved romutleie i hotellvirksomhet mv. Dette vil være et unntak fra bestemmelsen om at utleie av fast eiendom mv. ikke skal være avgiftspliktig. Departementet viser til forslag til § 5a annet ledd ny nr. 2 i merverdiavgiftsloven. Videre foreslås det at dagens unntak for formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv. oppheves. Avgiftsplikt ved omsetning av slike tjenester vil da følge av hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester. Departementet viser til forslag til opphevelse av § 5b første ledd nr. 10 i merverdiavgiftsloven.

Forslaget om redusert merverdiavgiftssats på romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester nødvendiggjør endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift. Dette forslaget er fremmet i St.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

#### 25.1.1.3 NÆRMERE OM OMFANGET AV MERVERDI- AVGIFTSPLIKTEN

Her gis det en nærmere omtale av rekkevidden av forslaget om merverdiavgiftsplikt ved omsetning av romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester. Den foreslåtte avgrensningen er i overensstemmelse med forslaget som ble lagt frem av regjeringen Stoltenberg i forbindelse med reformen i 2001.

##### *Romutleie i hotellvirksomhet mv.*

Avgiftspliktig romutleie i hotellvirksomhet mv. må avgrenses mot det generelle avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom mv., herunder utleie til boligformål. Det viktigste området som vil bli omfattet av merverdiavgiftsplikten, er romutleie i hoteller. Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det tatt sikte på at det skal virke mest mulig nøytralt på forbruksvalget. Av hensyn til dette grunnleggende prinsippet bør avgiftsplikten også gjøres gjeldende for de virksomheter som driver i direkte konkurranse med hotellene. Dette innebærer at næringsvirksomhet som drives av moteller, pensjonater, campingplasser, turisthytter mv. også bør omfattes av merverdiavgiftsplikten.

Departementet vil understreke at det er behov for klare avgrensninger i forhold til utleie av fast eiendom som etter gjeldende rett er utenfor avgiftsområdet. Det er viktig å utforme regelverket slik at blant annet utleie til boligformål ikke blir avgiftsbelagt.

Det er samtidig viktig å ha et system som fungerer slik at det ikke skjer konkurransemessig vridning i disfavør av vanlig hotellvirksomhet og lignende virksomhet.

Ved romutleie i hoteller og lignende virksomhet (moteller, pensjonater og lignende) synes det klart at utleie fullt ut må trekkes innenfor merverdiavgiftsområdet uten hensyn til om romutleien skjer for et lengre eller kortere tidsrom. Et slikt leieforhold kan etter departementets mening ikke likestilles med ordinær utleie av bolig. Det kan derfor ikke være avgjørende for merverdiavgiftsplikten om et hotell leier ut et rom for en lengre periode, når det er på det rene at det drives ordinær hotellvirksomhet eller lignende virksomhet. Dersom det viser seg at det blir vanskelige grensedragninger i praksis, vil departementet vurdere behovet for nærmere bestemmelser om dette.

Utleie av lokaler til konferanser og møter fra annen virksomhet er omfattet av det generelle avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom mv. Utleie av møtelokaler, konferanselokaler mv. i hotellvirksomhet eller lignende virksomhet bør imidlertid likevel omfattes av merverdiavgiftsplikten. En annen avgrensning vil etter departementets mening innebære at flere av dagens problemer med hensyn til fordeling av inngående merverdiavgift blir videreført. Departementet mener at det ikke vil føre til særlige konkurransevridninger i forhold til andre næringsdrivende som leier ut slike lokaler.

Virksomhet som består i utleie av fast eiendom til camping bør også omfattes av merverdiavgiftsplikten.

Ved vurderingen av om utleie av hytter også skal omfattes av merverdiavgiftsplikten, må det foretas en avveining mellom hensynet til et nøytralt system og hensynet til et system som lar seg praktisere på en grei måte. Departementet viser til at det er flere grunner som taler for å holde privat hytteutleie utenfor avgiftsområdet, selv om utleien kan anses som næringsvirksomhet i forhold til merverdiavgiftsloven. Det vil blant annet kunne medføre både avgiftstekniske og kontrollmessige problemer. Dette gjelder imidlertid etter departementets mening ikke for den utleie av hytter og ferieleiligheter som drives i regi av for eksempel hoteller, campingplasser og andre profesjonelle aktører. Dette er som regel hytter eller leiligheter som er oppført utelukkende til utleieformål. Etter departementets oppfatning er det nødvendig av nøytralitetshensyn at den profesjonelle utleievirksomheten underlegges merverdiavgiftsplikt.

Nærmere avgrensning mellom merverdiavgiftspliktig utleie av hytter eller ferieleiligheter og unntaket for utleie av fast eiendom til camping vil bli vurdert fastsatt i forskrift.

Ved en innlemmelse av romutleie i hotellvirksomhet mv. i avgiftsområdet vil overnattingstjenester

kunne omfattes uavhengig av om de drives i tilknytning til fast eiendom. Det er etter departementets syn klart at overnattingstjenester som ytes fra for eksempel båter etter en konkret vurdering vil kunne falle innefor avgiftsområdet i likhet med tilsvarende virksomhet som ytes fra et hotellbygg på land.

Departementet foreslår etter dette at avgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 pst. skal omfatte romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping og yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom, jf. forslag til § 5a annet ledd ny nr. 2 i merverdiavgiftsloven.

#### *Formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv.*

Ved å innføre en lav merverdiavgiftssats på formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv., blir det nødvendig å avgrense området for den lave merverdiavgiftssatsen. I denne avgrensningen må det sees hen til avgrensningen av romutleie i hotellvirksomhet mv. som er omtalt ovenfor. Kun formidling av slike tjenester foreslås omfattet av området for den lave satsen. Det innebærer at formidling som etter gjeldende rett er innenfor avgiftsområdet - eksempelvis formidling av boligutleie - fortsatt skal avgiftsberegnes med den generelle satsen.

De som formidler romutleie i hotellvirksomhet mv. skal beregne merverdiavgift med lav sats av den provisjonen som belastes oppdragsgiverne. Det skal også beregnes merverdiavgift med lav sats når disse tar direkte betalt av de reisende i form av gebyrer for bestilling av romutleie i hotellvirksomhet mv.

Departementets forslag etter dette er at avgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 pst. skal omfatte formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv., jf. forslag til opphevelse av § 5b første ledd nr. 10 i merverdiavgiftsloven.

#### 25.1.1.4 NÆRMERE OM ENKELTE PROBLEMTILLINGER

##### *Fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten*

Alle anskaffelser av varer og tjenester utelukket til bruk i romutleie i hotellvirksomhet mv. blir etter gjeldende rett belastet med merverdiavgift. Dette er en direkte konsekvens av at romutleie i hotellvirksomhet mv. etter dagens regelverk er utenfor merverdiavgiftsområdet.

Ved innføring av merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. vil disse næringsdrivende få fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dette nødvendiggjør ingen endringer i regelverket, men vil fremgå av merverdiavgiftsloven § 21.

##### *Fradrag for inngående merverdiavgift på kjøp av overnattingstjenester*

Departementet har vurdert og kommet til at det ikke bør innføres begrensninger i fradragsretten for brukerne av overnattingstjenestene.

En avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp av overnattingstjenester, vil bety at avgiftspliktige ikke får fradragsrett selv om overnattingen er til bruk i virksomheten - avgiftskumulasjon.

Departementet vil fremheve at retten til fradrag for inngående merverdiavgift står helt sentralt i merverdiavgiftssystemet. Det må derfor foreligge tungtveiende grunner for å fastsette bestemmelser som begrenser denne fradragsretten. En avskjæring av fradragsretten vil særlig bryte med prinsippet om at merverdiavgiftssystemet i størst mulig grad skal motvirke kumulative effekter. Ideelt sett bør det derfor gis fradragsrett for inngående merverdiavgift av de utgifter en avgiftspliktig har til bruk i sin virksomhet. Det er imidlertid flere forhold som gjør at det kan oppstå kontrollmessige og avgiftstekniske problemer dersom fradragsretten blir gjennomført fullt ut. Etter gjeldende rett er blant annet fradragsretten for inngående merverdiavgift på omkostninger til servering og leie av selskapslokaler avskåret. Bakgrunnen for denne bestemmelsen er å ha klare bestemmelser mot privatanskaffelser.

Etter departementets mening foreligger det ikke tilstrekkelige grunner til å gjøre endringer i bestemmelsen om avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift ved kjøp av serveringstjenester. Både kontrollmessige og avgiftstekniske hensyn taler imot et system med ulike bestemmelser om fradrag for servering og overnatting. Departementets forslag om innføring av merverdiavgift med redusert merverdiavgiftssats på romutleie i hotellvirksomhet mv., vil medføre at serveringstjenester og overnattingstjenester skal omsettes med ulike merverdiavgiftssatser. Ulike bestemmelser med hensyn til fradragsretten vil dessuten i noen grad komplisere regelverket og gi rom for tilpasninger og omgørelser. Det vises videre til at overnattingstjenester er egnet til privat forbruk slik som private utflukter eller feriemål og andre frynsegoder, sosiale formål og representasjon. Dokumentasjonen for overnattingstjenester gir i liten utstrekning veiledning om formålet med utgiften er tilknyttet virksomheten eller gjelder privat forbruk. En fradragsrett på dette området vil derfor kunne muliggjøre uberettigete fradrag som vanskelig lar seg kontrollere. Disse hensyn gjør seg etter departementets mening gjeldende både på omkostninger til leie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, leie av fast eiendom til camping og leie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. For omkostninger ved leie av møte- og konferanselokaler i hotellvirk-

somhet mv., mener imidlertid departementet at det ikke foreligger hensyn som taler for å avskjære fradragsretten.

Når departementet likevel har kommet til at det ikke bør foreslås avskjæringsbestemmelser for omkostninger til leie av rom i hotellvirksomhet mv. skyldes dette fradragsrettens betydning for å unngå avgiftskumulasjon. Også ved andre typer anskaffelser er det fare for omgåelse - det ligger i merverdiavgiftssystemets selvdeklarasjonsprinsipp. I merverdiavgiftsloven er det avskjæringer mot blant annet naturalavlønninger, representasjonsutgifter, gaver og private utgifter. Disse avskjæringer ligger i bunnen når det gjelder alle typer anskaffelser. Det vises også til at det ikke er avskåret fradragsrett ved persontransport.

Departementets forslag er etter dette at fradragsretten for inngående merverdiavgift ved kjøp av overnattingstjenester ikke skal avskjæres.

#### **25.1.2 Sammen drag fra Ot.meld. nr. 1 (2005-2006)**

Forslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv, jf. forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 5a annet ledd ny nr. 2 og opphevelse av § 5b første ledd nr. 10, trekkes tilbake. Uenigheten gjelder kun forslagenes ikrafttredelsestidspunkt.

#### **25.1.3 Sammen drag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)**

Det vises til forslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om innføring av merverdiavgift med laveste sats på 8 pst. på romutleie i hotellvirksomhet mv. fra 1. januar 2006. Næringen har gitt uttrykk for at den trenger noe lengre tid på å gjennomføre de nødvendige endringene forslaget medfører. Det foreslås derfor å utsette ikrafttredelsestidspunkt til 1. september 2006.

Det vises til forslag om endring i merverdiavgiftsloven § 5 a annet ledd ny nr. 2 og forslag om opphevelse av § 5 b første ledd nr. 10 med ikrafttredelse 1. september 2006.

Provenyvirkningen er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet for 2006. Der fremmes også forslaget til avgiftsvedtak om at romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester fra 1. september 2006 skal ilegges den laveste merverdiavgiftssatsen på 8 pst.

Med unntak av endringen i ikrafttredelsestidspunktet foreslås det opprinnelige lovforslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) opprettholdt. Av tekniske grunner har departementet imidlertid valgt å fremme et nytt ikrafttredelsesforslag til merverdiavgiftsloven § 5a annet ledd ny nr. 2 og opphevelse av § 5 b første ledd nr. 10.

En rekke hoteller tilbyr tilleggsytelser hvorav noen er innenfor avgiftsområdet - og da med full sats - og noen er utenfor avgiftsområdet. I dag anses adgang til svømmebasseng, badstue, trimrom mv. som selvstendige ytelser ved siden av servering og overnatting, likevel slik at det anses som en del av overnattingstjenesten dersom det ikke oppkreves særskilt vederlag for adgang til disse aktivitetstilbudene. Departementet antar at det kan være behov for en klargjøring i loven av hvilke ytelser som skal anses som en del av overnattingstjenesten. Departementet vil eventuelt komme tilbake til dette i Revidert nasjonalbudsjett for 2006.

Departementet vil også vurdere om det er behov for å se på hoteller og lignende virksomheters utleie av lokaler til konferanser og møter mv. og andre aktørers utleie av slike lokaler. Departementet kommer eventuelt tilbake til dette i Revidert nasjonalbudsjett for 2006.

#### **25.1.4 Komiteens merknader**

Komiteen viser til sine merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2005-2006) punkt 4.5 vedrørende merverdiavgiftssatsene.

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om merverdiavgiftsloven § 5a annet ledd ny nr. 2 og opphevelse av § 5b første ledd nr. 10 med ikrafttredelse 1. september 2006.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til Samarbeidsregjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om innføring av merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. Disse medlemmer vil understreke at dette forslaget innebærer betydelige forenklinger i regelverket for de bransjene det gjelder ved at inngående merverdiavgift kan fradragsføres i sin helhet uten avgrensingsproblematikk, og at forslaget samlet sett gir økonomiske lettelser for bransjen. På denne bakgrunn synes ikke ikrafttredelsestidspunktet urimelig fastsatt.

Disse medlemmer vil derfor gå imot forslaget i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om utsatt ikrafttredelse og fremmer derfor følgende forslag:

"I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endring:

I

§ 5 a annet ledd nr. 2 skal lyde:

2. romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt



yrkemessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom.

## II

Endringene under I trer i kraft fra og med 1. januar 2006."

### **25.2 Merverdiavgiftsunntak for tannleger og annet helsepersonells utleie av utstyr mv.**

#### **25.2.1 *Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)***

Et sentralt kjennetegn ved vårt merverdiavgiftssystem er at de som er merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for inngående avgift ved anskaffelser av varer og tjenester til virksomheten. Motsatt vil virksomheter utenfor avgiftsområdet ikke ha slik fradragsrett. Merverdiavgiften utgjør for disse en kostnad ved kjøp av varer og tjenester. Dette er en konsekvens av grunnleggende prinsipper i avgiftssystemet, som også gjelder innenfor andre unntatte tjenesteområder enn helsetjenester.

For tannleger og andre selvstendig næringsdrivende helsepersonell betyr dette at de betaler merverdiavgift på sine innkjøp av varer og tjenester, men ikke beregner utgående merverdiavgift på vederlaget av helsetjenesten. De merverdiavgiftskostnader som påløper ved anskaffelse av varer og tjenester blir da en del av prisen på helsetjenesten. Det kan for eksempel dreie seg om avansert og kostbart tannlegeutstyr, diverse forbruksmateriell, rengjørings-, regnskaps- og IT-tjenester eller vedlikeholdskostnader. Eksempelvis benytter tannleger seg av avansert og kostbart utstyr der merverdiavgiften kan utgjøre betydelige beløp.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1 hva som er en helsetjeneste. Helsetjenester er tjenester som ytes pasienten. Omsetning av varer og tjenester mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell omfattes ikke av unntaket for helsetjenester. Det gjelder også når slik omsetning skjer mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell i samme praksis.

Når slike virksomheter er organisert i flere selvstendige rettssubjekt istedenfor i ett, kan det derfor oppstå merverdiavgiftsplikt når varer og tjenester som ikke er helsetjenester omsettes mellom disse. Det betyr eksempelvis at utleieren må registrere seg som merverdiavgiftspliktig og beregne utgående merverdiavgift på leievederlaget. I så fall vil det påløpe merverdiavgiftskostnad hos leietager på samme måte som når praksiseier eller driftsselskapet kjøper inn varer eller tjenester til virksomheten fra eksterne leverandører. Assistenttannlegen vil ha tilsvarende merverdiavgiftskostnader ved å etablere egen praksis. En tannlege vil dermed ha merverdiavgiftskostnader ved å drive sin virksomhet, enten han er prak-

siseier eller assistenttannlege. Det samme vil være tilfellet for leger organisert i driftsselskap. Dette er en konsekvens av at en del tjenesteområder fortsatt er unntatt merverdiavgiftslovens bestemmelser.

Da utleie av varer er merverdiavgiftspliktig, vil innføring av særordninger for enkelte grupper næringsdrivende reise prinsipielle spørsmål i forhold til avgiftssystemet. Det må derfor foreligge forhold som begrunner et unntak for en særskilt gruppe næringsdrivende.

Departementet ser at den omtalte måten å organisere en tannlegevirksomhet på er en praktisk driftsform både for praksiseier og assistent. Organisasjonsformen er hensiktsmessig med tanke på å unngå driftsavbrudd pga. sykdom. Den legger også til rette for utdannelsespermisjoner og lignende, samt for en mer fleksibel arbeidsdag. I tillegg gir den mulighet for en effektiv utnyttelse av kostbart utstyr som små virksomheter ikke har økonomi til å investere i. For assistenten betyr denne driftsformen dessuten at det er mulig å få erfaring i en privat praksis uten å måtte etablere sin egen praksis, og den åpner for fleksible generasjonsoverganger. Større enheter betyr også større faglig miljø. Utviklingen synes derfor å gå mot flere og større gruppepraksiser.

Tilsvarende anses det å organisere virksomheten i et kontorfellesskap, der det opprettes et driftsselskap som står som leietaker av lokaler mv., som en hensiktsmessig organisasjonsform. Også her er det en utvikling mot at flere slår seg sammen. Fastlegeordningen antas å medvirke til dette. Det er også blitt vanligere å være tilknyttet tverrfaglige sentre.

Departementet hadde ved utformingen av unntaksbestemmelsen i høringen som utgangspunkt at det først og fremst var mindre tannlegepraksiser en slik særordning var ment å omfatte. Det ble ansett som lite hensiktsmessig at spesielt små virksomheter måtte inn i merverdiavgiftssystemet fordi en marginal del av virksomheten var avgiftspliktig. Det ble antatt at disse virksomhetene ville få uforholdsmessig mye merarbeid med å skille ut den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det gjaldt spesielt der praksiseier selv benytter tannlegeutstyret og utfører storparten av det administrative arbeidet. I slike tilfeller kan også utleieavtalen være utformet på en slik måte at det ikke er naturlig å si at praksiseierens utleie her er næringsmessig. Tilgang til pasientportefølje, dvs. goodwill, ble dessuten opplyst å være særskilt vanskelig å beregne. Med dette som utgangspunkt ble det i høringsbrevet satt som vilkår for å være omfattet av unntaket at den som yter utleietjenesten også selv må yte helsetjenester i praksisen. Av den grunn ble det også avgrenset mot driftsselskap som kun er ansvarlig for lokaler/utstyr og ev. kontortjenester.

En rekke høringsinstanser har hatt innsigelser mot den foreslåtte avgrensingen av unntaket. Innsi-

gelsene går både på unntakets omfang og på at kriteriene er for upresise. Departementet har på bakgrunn av høringsinnspillene foretatt en nærmere vurdering av unntakets avgrensning og kommet til at det bør gjøres enkelte justeringer. Departementets prinsipielle utgangspunkt er likevel fortsatt at unntaket tar sikte på å omfatte mindre virksomheter der praksiseier selv yter helsetjenester og hvor utleieinntektene er beskjedne i forhold til inntektene fra helsetjenestene, og ikke tilfeller hvor det gjøres betydelige påslag også på leiebeløpene.

Departementet vil derfor understreke at foretak som driver med profesjonell og forretningsbasert utleie, eller leasing, av for eksempel tannlegeutstyr eller annet utstyr til utøvere av helsetjenester på samme måte som andre utleieforretninger, skal være merverdiavgiftspliktig. Med foretak som kun driver profesjonell og forretningsbasert utleie menes her fortrinnsvis rene utleievirksomheter. Dette vil være virksomheter uten tilknytning til en praksis hvor det ytes helsetjenester, men som omsetter sine varer til slike praksiser. Det skal etter hovedregelen beregnes merverdiavgift ved utleie av varer, og det er ingen grunn til at reglene bør være annerledes når det dreier seg om utleie av tannlegeutstyr og lignende.

Tilsvarende gjelder rene passive praksiseiere. Det vil si eiere som ikke selv yter helsetjenester i praksisen, men som kun driver med næringsmessig utleie av lokaler, utstyr, pasientportefølje mv. Departementet antar at dette først og fremst vil være aktuelt i praksiser av en viss størrelse. Det vil være virksomheter med ansatte som tar seg av de ulike administrative oppgavene, og som i tillegg til utleie av lokaler og utstyr kan tilby andre administrative fellestjenester slik som IT- og regnskapstjenester, rengjørings-tjenester m.m. Dersom vederlaget for tjenestene i tillegg inneholder et fortjenesteelement, dreier det seg ikke bare om en hensiktsmessig organisering av og tilnærmet kostnadsfordeling i en mindre praksis, men om en profesjonell og kommersiell produksjon av fellestjenester. Også en slik organisering vil selvsagt kunne innebære en fordel for den enkelte tannlege bl.a. ved at han da kan konsentrere seg om å yte tannhelsetjenester, istedenfor å ta hånd om administrative oppgaver. Departementet finner likevel ikke grunnlag for å unnta slik profesjonell og kommersiell produksjon av fellestjenester.

Selv om den enhet som produserer fellestjenestene ikke leverer disse til andre enn de tannleger som er tilknyttet enheten, vil et unntak for en slik intern produksjon av tjenester i tillegg kunne være konkurransevridende. Det vil gjøre det mer fordelaktig å produsere tjenestene med egne ansatte framfor å kjøpe tjenestene fra private med merverdiavgift.

Det er vanskelig å sette grensen for hva som er å anse som en mindre praksis. Departementet anser

derfor at kravet om at utleier også selv må yte helsetjenester til pasienter i praksisen for å være omfattet av unntaket, bør opprettholdes. Dette vurderes å være den mest hensiktsmessige måten å avgrense unntaket på. Som flere av høringsinstansene påpeker, er imidlertid dette vilkåret noe upresist. Etter en nærmere vurdering har departementet derfor kommet til at det bør settes krav til at den hovedsakelige delen av utleiers omsetning må komme fra avgiftsfri omsetning av helsetjenester. Dette sammenlignes da med den avgiftspliktige omsetningen som utleier har. I tillegg til at helsetjenester må utgjøre hovedvirksomheten, forutsettes det at det ikke tas påslag på utleiebeløpene av en slik størrelse at denne virksomheten framstår som en tilnærmet vanlig utleievirksomhet.

På bakgrunn av høringsrunden er det også foretatt en ny vurdering av avgrensingen mot driftsselskapsformen. Departementet ser at avgiftssituasjonen for et slikt driftsselskap langt på vei er den samme som for tannlegers utleie av praksis. Hadde en av legene stått som aleneeier av driftsselskapet, ville det ikke vært noen praktisk forskjell mellom disse organisasjonsformene. Unntaket er i utgangspunktet ment å gjelde for alle typer selvstendig næringsdrivende helsepersonell og ikke bare tannleger. Leger har tradisjonelt valgt å organisere seg på en annen måte enn tannleger. Endringen av merverdiavgiftsloven § 5 b siste ledd slik den fremkom i høringen, kan av den grunn blir noe snever, idet avgrensingen først og fremst går mellom og ikke innenfor de ulike organisasjonsformene. Etter nærmere overveielse er departementet derfor kommet til at det også bør gjøres unntak der selvstendig næringsdrivende helsepersonell som driver sin virksomhet i kontorfellesskap, oppretter et felles driftsselskap.

Forutsetningen for et slikt unntak er at eierne av driftsselskapet også yter helsetjenester i virksomheten. Også her forutsettes at det ikke tas påslag på leievederlagene i et slikt omfang at det dreier seg om en forretningsmessig utleievirksomhet.

Selv om avgiftsunntaket i utgangspunktet tar sikte på tannlegepraksiser og lignende der praksiseier benytter utstyret selv, vil kortvarige og mer tilfeldige avbrudd i utleiers egen virksomhet likevel ikke medføre at avgiftsunntaket faller bort. Med kortvarige og tilfeldige avbrudd menes for eksempel utdanning, sykdom, svangerskap, omsorgspermisjon, offentlige ombud og lignende. Det samme gjelder forholdet mellom driftsselskapet og for eksempel legene som arbeider i kontorfellesskapet. Dersom en av de deleiende legene har slike kortvarige og tilfeldige avbrudd, og det tas inn en vikar som kun leier hos driftsselskapet, vil ikke merverdiavgiftsunntaket bortfalle. Det vil heller ikke være tilfellet ved utleie til en turnuslege. Departementet vil i samråd med Skattedi-

rektoratet vurdere om det er aktuelt å fastsette nærmere bestemmelser om dette i forskrift.

Enten utleier er merverdiavgiftspliktig eller ikke, vil det altså ligge merverdiavgiftskostnader i det leiebeløp som assistenttannlegen/legen betaler. Fordi omsetning av helsetjenester er unntatt merverdiavgift, vil en tannlege eller lege uansett være den sisteleddsbrukeren som belastes merverdiavgiften. Dette vil fortsatt kunne påvirke prisen på helsetjenesten, slik tilfellet også er i dag.

Både praksiseier og assistent må være selvstendig næringsdrivende. Om det foreligger et samarbeid mellom likeverdige kontraktsparter, eller et lønnsakerforhold, må avgjøres etter en konkret vurdering ut fra de reelle avtaler som foreligger. Det gåes ikke nærmere inn på dette spørsmålet her. At det kreves at begge parter må være selvstendig næringsdrivende, innebærer at både enkeltmannsforetak, ulike selskaper og andre fellesforetak vil være omfattet av unntaket såfremt de aktuelle rettssubjekt i sin virksomhet yter helsetjenester eller helserelevante tjenester til pasienter og vilkårene ellers er oppfylt.

Tilfeller hvor den offentlige helsetjenesten leier ut lokaler/utstyr til andre eller til fast ansatte som utenfor ordinær arbeidstid behandler pasienter for egen regning, mener departementet fortsatt bør være omfattet av unntaket. Departementet ser at det vil kunne innebære et visst konkurransefortrinn, men mener likevel at de beste grunner taler for å unnta en slik utleie. Det gjelder selv om lokalene utgjør den vesentligste del av leiebeløpet i disse tilfellene.

Et unntak bør etter departementets mening også omfatte utøvere av helserelevante tjenester. Unntaket bør videre omfatte både utleie av utstyr, tilgang til pasientportefølje, utnyttelse av goodwill og lignende.

Det vises til forslag om nytt fjerde, femte og sjette punktum i merverdiavgiftsloven § 5 b annet ledd. Departementet anser det hensiktsmessig at de næringsdrivende gis noe tid til å tilpasse seg regelendringene og at avgiftsmyndighetene gis tid til å vurdere behovet for forskriftsendringer og til informasjon. Det foreslås derfor at lovendringene trer i kraft 1. mars 2006. Det midlertidige fritaket fra plikten til registrering i avgiftsmanntallet som ble gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70, vil gjelde inn-til lovendringen trer i kraft. Fritaket er praktisert liberalt, og det forutsettes ingen endring av praksis som følge av lovendringsforslaget.

På grunn av usikkerheten knyttet til praktiseringen av dagens merverdiavgiftsregelverk på området, er det vanskelig å anslå provenyvirkningene av et slikt unntak. Det er likevel ikke grunn til å anta at forslaget vil ha merkbare provenyvirkinger.

For avgiftsmyndighetene vil forslaget ha små administrative konsekvenser.

## 25.2.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om nytt fjerde, femte og sjette punktum i merverdiavgiftsloven § 5 b annet ledd.

Komiteens medlemmer fra Framskrittspartiet er usikker på om det er hensiktsmessig å skille mellom store praksiser og små praksiser. Disse medlemmer mener at et slikt skille burde blitt vurdert grundigere enn det som synes å være tilfellet. Disse medlemmer støtter den foreslåtte lovendring i denne innstilling, men vil ved en senere anledning vurdere å komme tilbake med lovforslag om at alle praksiser blir omfattet av unntaket.

## 25.3 Dansetilstelninger med levende musikk

### 25.3.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

I forbindelse med innføringen av merverdiavgift for kino- og filmbransjen varslet Regjeringen i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak at den vil komme tilbake med en mer helhetlig vurdering av merverdiavgiftsplikten i kultursektoren. En slik gjennomgang reiser imidlertid kompliserte juridiske og økonomiske problemstillinger. Siktemålet vil være at de aktuelle bestemmelsene bl.a. i større grad sikrer nøytraliteten i regelverket og at meningsinnholdet i de ulike bestemmelsene klargjøres. Arbeidet er krevende og vil ta tid.

Regjeringen viser til at det i utgangspunktet ville være hensiktsmessig at det blir foretatt en grundig og bred gjennomgang av merverdiavgiftsplikten innenfor kulturområdet før det gjøres ytterligere endringer.

I tråd med stortingsflertallets ønske fremmes det imidlertid nå forslag om en endring av merverdiavgiftsloven som sikrer at også dans til levende musikk unntas fra merverdiavgiftsplikten. Forslaget foreslås gjennomført ved at unntaket for dansetilstelninger med levende musikk inntas i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 første punktum. På denne måten vil man oppnå en avgiftsmessig likebehandling av inngangsbilletter til konserter og inngangsbilletter til dansetilstelninger med levende musikk.

Departementet legger til grunn at det i utgangspunktet ikke vil være problematisk å slå fast hva som er en dansetilstelning. Både store dansegallaer og dans i mindre lokaler vil være omfattet. I de tilfellene der dansingen kun utgjør et av elementene i arrangementets samlede underholdningstilbud, må det avgjøres konkret om det foreligger en tilstelning som omfattes av unntaket.

Det foreslåtte unntaket er avgrenset til å gjelde dansetilstelninger med levende musikk. Kravet til levende musikk vil i utgangspunktet innebære at den etablerte merverdiavgiftsplikten for diskotek videre-

føres. Det samme vil gjelde andre arrangementer der det danses til musikk fra radio, CD-plater eller andre musikklagringsenheter.

Departementet finner grunn til å understreke at unntaket relaterer seg til arrangementets art og ikke til lokalet hvor arrangementet finner sted. Dette betyr for eksempel at billetter til en dansetilstelning med levende musikk kan omsettes uten beregning av avgift selv om tilstelningen finner sted på et sted hvor det også tilbys diskotek.

Konsekvensen av forslaget vil være at arrangørene ikke skal beregne utgående avgift på inngangsbilletter til dansetilstelninger med levende musikk. Motstykket til dette er at arrangørene ikke vil få adgang til å fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelse til bruk i denne virksomheten.

Det vises til forslag til lovendring. Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft 1. januar 2006.

Forslaget til lovendring vil innebære en økonomisk fordel for aktører som vil falle innunder unntaket. Forslaget antas imidlertid i liten grad å ha økonomiske eller administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene. Avgrensningsproblemene mellom avgiftsfrie konserter og avgiftspliktige dansetilstelninger med levende musikk blir borte, men samtidig vil det bli nye avgrensningsproblemer knyttet til hva som anses som dansetilstelninger og levende musikk. Det antas at unntaket vil gi et provenytap på i størrelsesorden 4 mill. kroner.

Det må antas at en del arrangører av denne typen tidligere ikke har vært ansett å drive næringsvirksomhet, som er et generelt krav for at det skal foreligge merverdiavgiftsplikt.

### 25.3.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endring i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 første punktum.

## 25.4 Merverdiavgiftsunntak for alternativ behandling

### 25.4.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

I forbindelse med behandlingen av budsjettet for 2003 ble det i Stortinget lagt til grunn at tjenester innen alternativ behandling skulle unntas fra merverdiavgiftsplikten. Fra 1. juli 2003 ble derfor akupunktur, homøopati, naprapati, osteopati, soneterapi, samt ernæringsterapi og urtemedisinbehandling unntatt fra merverdiavgift. Etter en faglig gjennomgang av Helsedepartementet ble også kinesiologi og klassisk (svensk) massasje omfattet av unntaket fra 1. oktober 2003. I tillegg vil alternativ behandling være unntatt når tjenestene utøves av helsepersonell med autorisasjon etter helsepersonelloven. Dette antas å omfatte en vesentlig del av pasientgrunnet på området.

Enkelte behandlingsformer, som eksempelvis psykoterapi, er fremdeles avgiftspliktige. Da det ikke finnes noen autorisasjonsordning eller annen form for godkjenningsordning for disse gruppene, har det teknisk sett vært svært vanskelig å legge fram forslag om et mer generelt unntak. Med bakgrunn i Ot.prp. nr. 27 (2002-2003) Om lov om alternativ behandling av sykdom mv., er det nå etablert en frivillig registerordning for utøvere av alternativ behandling.

Registeret er en frivillig ordning som er åpent både for personer som er helsepersonell etter helsepersonelloven og som utøver alternativ behandling, og andre som utøver alternativ behandling. Selv om registerordningen ikke innebærer noen vurdering og godkjenning på faglig grunnlag av den enkelte utøverorganisasjon, utøver eller behandlingsform, stilles det en del formelle krav for å kunne bli registrert. Utøveren må være medlem av en forening som er godkjent av Helsedepartementet. Utøvelsen må skje i tilknytning til en virksomhet som er registrert i Enhetsregisteret og utøvelsen må skje på heltid. I tillegg er det krav om forsikringsordninger og opplysningsplikt overfor pasientene.

Finansdepartementet og Helsedepartementet er enige om at det nå synes mest hensiktsmessig å vurdere en tilknytning av merverdiavgiftsunntaket til dette registeret. Et forslag om å knytte merverdiavgiftsunntaket for alternativ behandling til dette registeret har nylig vært på høring. Høringsfristen var 1. oktober 2005. Spørsmålet om denne tilknytningen også bør gjelde for autorisert helsepersonell ble stilt åpent i høringen. På bakgrunn av høringsrunden vil det bli tatt endelig stilling til en slik tilknytning og eventuelt omfanget av tilknytningen. En endring vil bli gjennomført ved forskriftsendring og vil bli gjennomført så raskt som mulig. Forslaget antas ikke å gi vesentlige provenyvirkinger.

### 25.4.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til etterretning.

## 26. ENDRINGER I LOV 12. DESEMBER 2003 NR. 108 OM KOMPENSASJON AV MERVERDIAVGIFT FOR KOMMUNER, FYLKESKOMMUNER MV.

### 26.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Fra 1. januar 2004 er det innført en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift i kommunesektoren. Den generelle kompensasjonsordningen er hjemlet i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven).

Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven), med unntak av § 18 som omhandler endringer i andre lover, trådte i kraft 1. januar

2005, jf. forskrift 1. desember 2004 om ikrafttredelse og overgangsregler til bokføringsloven.

Som følge av dette er det etter departementets vurdering nødvendig å gjøre enkelte mindre endringer i kompensasjonsloven.

Det er for det første nødvendig å gjøre en endring i kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd. I forbindelse med spørsmålet om i hvilken periode krav om kompensasjon skal medtas, viser § 6 fjerde ledd blant annet til lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven). Ifølge bokføringsloven § 18 nr. 2, som etter forskriften § 1 annet ledd trer i kraft 1. januar 2006, oppheves da blant annet regnskapsloven kapittel 2 (kapitteloverskriften og §§ 2-1 til 2-8). Regnskapsloven kapittel 2 gir regler om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Siden regler om dette nå gis i bokføringsloven, foreslår departementet at kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd endres slik at det her i stedet vises til bokføringsloven. Departementet viser til at tilsvarende endring av henvisning allerede er vedtatt for merverdiavgiftsloven § 32, som i forbindelse med spørsmålet om i hvilken termin et beløp skal tas med i omsetningsoppgaven, også har vist til regnskapsloven. Endringen av henvisningen i kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd innebærer at det blir bestemmelsene i bokføringsloven som blir bestemmende for i hvilken periode et kompensasjonskrav skal medtas.

Videre er det nødvendig å gjøre en endring i kompensasjonsloven § 12 første ledd annet punktum. Her fastslås det at bestemmelsen om oppbevaring av bøker og bilag mv. i regnskapsloven kapittel 2 også gjelder for de som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Hensikten med § 12 første ledd annet punktum er å pålegge også kompensasjonsberettigede som ikke er regnskapspliktige de plikter med hensyn til oppbevaring av regnskapsmateriale som følger av regnskapsloven kapittel 2.

Som nevnt ovenfor oppheves regnskapsloven kapittel 2 (kapitteloverskriften og §§ 2-1 til 2-8) 1. januar 2006. Det er etter departementets vurdering derfor også nødvendig å endre kompensasjonsloven § 12 første ledd annet punktum slik at det her i stedet vises til bestemmelsene om oppbevaring av regnskapsmateriale i bokføringsloven. Slike bestemmelser er gitt i bokføringsloven § 13. Endringen innebærer at bokføringslovens bestemmelser blir bestemmende for de kompensasjonsberettigede både når det gjelder hva som anses som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, men også med hensyn til oppbevaringspliktens lengde.

Departementet foreslår i forbindelse med endringen av henvisningen i kompensasjonsloven § 12 første ledd annet punktum å gå over til å bruke formuleringen "oppbevaring av regnskapsmateriale" i stedet for dagens formulering, "oppbevaring av bøker og bi-

lag mv.". Departementet viser til at bokføringsloven ikke bruker uttrykkene "bøker" og "bilag". Uttrykket "regnskapsmateriale" er dessuten benyttet i bokføringsloven § 13. Innføringen av nytt begrep vil ikke medføre noen materiell endring.

Departementet viser til forslag til endring av kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd og § 12 første ledd annet punktum. Det foreslås at lovendringene trer i kraft 1. januar 2006.

## 26.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om endringer i kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd og § 12 første ledd annet punktum.

## 27. OPPRETNING AV LOVTEKST

### 27.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

#### 27.1.1 Egen bolig og skatt - opprettinger

##### 27.1.1.1 SKATTELOVEN § 4-30

Skatteloven § 4-30 regulerer fordelingen av gjeldsfradrag mellom kommuner. Paragrafens annet ledd angir at når skattyterens formue i en kommune bare består av formue i prosentlignet fritidsbolig, skal denne formuen ikke tas med i grunnlaget for gjeldsfordelingen så langt skattyteren får dekket gjeldsfradraget i formue i andre kommuner.

Når pst.ligningen er opphevet, og tidligere pst.lignede fritidsboliger dermed er omfattet av skattefritaket i skatteloven kapittel 7, er det behov for å tilpasse regelen om fordeling av gjeldsfradrag mellom kommuner til dette. For å ha samme materielle innhold som tidligere må regelen endres. Formue som ikke skal tas med i grunnlaget for gjeldsfordelingen så langt skattyteren får dekket gjeldsfradraget i formue i andre kommuner, må være skattyterens formue i en kommune som bare består av formue i fritidsbolig som omfattes av skattefritaket i kapittel 7. Dette vil omfatte fritidsbolig med begrenset skattefritak for utleieinntekter etter skatteloven § 7-2 fjerde ledd, men ikke rene utleiehytter.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 4-30 annet ledd.

##### 27.1.1.2 SKATTELOVEN 6-90 TREDJE LEDD

Skatteloven § 6-90 regulerer fordeling av fradrag mellom kommuner når skattyter har inntekt i flere kommuner. Paragrafens tredje ledd gir anvisning på hvordan beregningen skal foretas når pst.ligning av fritidsbolig er eneste inntekt i en kommune. Etter at ordningen med pst.ligning er opphevet, er det ikke lenger behov for en slik regel, og den bør følgelig oppheves.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 6-90 tredje ledd.

### 27.1.1.3 SKATTELOVEN § 7-2

#### 27.1.1.3.1 *Bolig brukt i egen næringsvirksomhet*

Det fremgår av skatteloven § 7-2 annet ledd at fordel ved bruk av egen bolig er fritatt for beskatning selv om eieren bruker en del av boligen i egen ervervsvirksomhet. Når eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien, er hele boligen fritatt for fordelsbeskatning. I tillegg skal det i henhold til paragrafens annet punktum gis fradrag for ervervsbruken.

Før bortfallet av fordelsbeskatning ved egen bruk fra 2005 fulgte det av skatteloven § 7-10 femte ledd at boligen ble prosentlignet selv om inntil halvparten av den ble brukt til egen ervervsvirksomhet. Prosentligning av slik bolig ville i realiteten innebære dobbeltbeskatning av ervervsdelen, ettersom denne også bidro til å forbedre virksomhetens skattepliktige resultat ved at en unngikk å pådra seg leiekostnader. Ved prosentligningen skulle det derfor gis fradrag for ervervsbruken for å forhindre dobbelbeskatning.

Boliger som tidligere var prosentlignet, er nå fritatt for slik fordelsbeskatning. Utleieinntekter som tidligere var omfattet av pst.ligningen, er blitt skattefrie. Bestemmelsen i skatteloven § 7-2 annet ledd om at boliger som brukes dels i egen ervervsvirksomhet og dels som egen bolig, er fritatt for beskatning såfremt minst halvparten benyttes til egen bruk, er dermed blitt overflødig. Når prosentligningsordningen er erstattet med skattefritak, er det etter departementets vurdering heller ikke grunnlag for å videreføre regelen om at skattyter skal gis fradrag for ervervsbruken. Dette gjelder bruksverdien av næringsarealet i boligeiendommen. Løpende driftsutgifter på dette arealet (oppvarming, renhold mv.) vil fortsatt være fradragsberettiget som næringskostnader.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 7-2 annet ledd.

#### 27.1.1.3.2 *Flermannsboliger*

Flermannsboliger var ikke omfattet av de tidligere reglene om pst.ligning. Slike boliger skulle alltid regnskapslignes, og eierne kunne ikke motta leieinntekter skattefritt.

De nye reglene om skattefritak for bruk av egen bolig omfatter også flermannsboliger, jf. skatteloven § 7-1 første ledd bokstav a. Bakgrunnen for dette var at en ønsket å frita eierens eget boligkonsum for inntektsbeskatning uansett hvordan boligen for øvrig ble benyttet.

Leieinntekt fra egen bolig er i utgangspunktet skattepliktig, men kan på visse vilkår være unntatt fra skatteplikt, jf. skatteloven § 7-2. Denne paragrafen

inneholder imidlertid ingen særskilt regulering av skatteplikten for leieinntekter fra flermannsboliger.

Skattefritaket for leieinntekter var ment å omfatte de samme boligene som tidligere var omfattet av prosentligning. Hensikten var at de leieinntektene som inngikk i prosentligningen skulle være skattefrie også etter avviklingen av fordelsbeskatningen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 3.3.2. Det vises også til Innst. O. nr. 10 avsnitt 3.2, hvor finanskomiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, gir uttrykk for følgende:

"Flertallet understreker at leieinntekter som i dag inngår i eieres prosentligning, skal være skattefrie også etter avviklingen av fordelsbeskatningen, og at grensen mot skatteplikt for leieinntekter trekkes på samme måte som mellom prosentligning og direkte ligning i dag."

Når grensen mellom skattefrie leieinntekter og skatteplikt for leieinntekter trekkes på samme måte som mellom prosentligning og direkte ligning, innebærer dette at leieinntekter fra flermannsboliger vil være skattepliktige. Etter departementets vurdering er det imidlertid ønskelig at lovteksten uttrykkelig gir veiledning om dette. Det bør følgelig presiseres i loven at skattefritaket for leieinntekter ikke omfatter flermannsboliger. Dette begrepet omfatter boligeiendommer med tre eller flere boenheter.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 7-2.

### 27.1.1.4 SKATTELOVEN § 7-10

Skatteloven § 7-10 om fradrag for vedlikehold etter endring av ligningsmåte skal tilsvare den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 7-20 annet ledd, men har fått en noe annerledes formulering.

Etter den tidligere § 7-20 annet ledd skulle vedlikeholdsfradrag ut over 10 000 kroner reduseres med 10 pst. for hvert år boligen var blitt prosentlignet de siste fem årene ved overgang fra prosentligning til direkte ligning.

Den nye regelen i § 7-10 innebærer at man ved overgang fra skattefri egen bruk til skatteplikt for leieinntekter mv., skal redusere fradraget for vedlikehold ut over 10 000 kroner med 10 pst. for hvert år utleieinntekten/boligbruken har vært fritatt for beskatning. I motsetning til tidligere, er den nye regelen ikke begrenset til å ta bare de fem siste årene i betraktning. Konsekvensen av en slik regel kan være at man ved regnskapsligning ikke lenger får fradrag for vedlikehold ut over 10 000 kroner årlig dersom huset tidligere har vært egen bolig i minst ti år.

Etter departementets vurdering har denne tilsynelatende innstramningen i retten til fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang til regnskapsligning

ikke vært tilsiktet. Bortfallet av begrensningen til at det bare er de siste fem årene som skal tas i betraktning ved fastsettelsen av vedlikeholdsfradraget, er ikke behandlet i forarbeidene til lovendringen. Etter departementets syn er det heller ikke rimelig at regelen om reduksjon av vedlikeholdskostnader ved endret ligningsmåte skal gjelde uten begrensning til et visst antall rett foregående inntektsår. Det foreslås derfor å gjeninnføre begrensningen til at det bare er de siste fem årene som skal tas i betraktning ved fastsettelsen av vedlikeholdsfradraget ved overgang fra skattefri bruk til skatteplikt for leieinntekt.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 7-10 annet punktum.

#### 27.1.1.5 ENDRING AV HENVISNINGER I SKATTELIVEN §§ 4-10, 9-5 OG 10-1

Skatteloven §§ 4-10 annet ledd første punktum, 9-5 og 10-1 annet ledd inneholder henvisning til skatteloven § 7-12 om boligselskaper. Fra og med inntektsåret 2005 er imidlertid § 7-12 opphevet, og reglene om boligselskaper er flyttet til § 7-3. Det riktige vil derfor være at §§ 4-10 annet ledd første punktum, 9-5 og 10-1 annet ledd isteden henviser til skatteloven § 7-3.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-10 annet ledd første punktum, 9-5 og 10-1 annet ledd.

#### 27.1.2 Skatteloven § 2-30

##### 27.1.2.1 OPPHEVELSE AV SKATTEFRIHETEN FOR STATENS FISKERIREDSKAPSIMPORT

I skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 3 gis det skattefrihet for Statens Fiskerireds-kapsimport, som ble opprettet ved lov 13. februar 1953. Statens Fiskerireds-kapsimport hadde i utgangpunktet monopol på innførsel av alle slags tekstilfibre og produkter derav for så vidt innførsel skjer til bruk som fiskeredskap eller for fremstilling av fiskeredskaper. Loven åpnet for at det ble gitt tillatelse til privat innførsel.

Statens Fiskerireds-kapsimport ble lagt ned ved lov 20. mai 1988 nr. 31, fra 1. januar 1990. Skattefriheten som bestemt i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 3 er derfor ikke lenger aktuell og foreslås opphevet. Det vises til lovforslag om endring av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g.

##### 27.1.2.2 ENDRING AV NUMMERERINGEN I ENKELTE BESTEMMELSER I § 2-30

I skatteloven § 2-30 er oppregnet en rekke institusjoner og foretak som er skattefrie. Departementet foreslår i det følgende en lovteknisk opprydding i bestemmelsen. Forslagene endrer ikke gjeldende rett.

I § 2-30 første ledd bokstav e nr. 1 til 8 gis det skattefrihet for banker mv. Nr. 2 og 8 er opphevet. Det foreslås at nummereringen endres slik at de seks aktuelle bankene blir nummerert fra 1 til 6. Det vises til forslag til endring av § 2-30 første ledd bokstav e.

I § 2-30 første ledd bokstav g er nr. 2 opphevet. I punkt 27.1.2.1 ovenfor foreslår departementet at nr. 3 oppheves. Departementet foreslår at de gjenstående bedrifter nummereres fra 1 til 5. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g.

I § 2-30 bokstav k er nr. 2 og 3 opphevet. Departementet foreslår at de fritatte sikringsfondene nummereres fra 1 til 3. Det vises til forslag til endring av § 2-30 første ledd bokstav k.

#### 27.1.3 Skatteloven § 10-30

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopp- legget 2005 - lovendringer ble det lagt fram følgende forslag til endringer i skatteloven § 10-30:

"§ 10-30 skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 10-31 til 10-37 gjelder for aksjer i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Likt med aksje regnes grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av § 10-1, samt i tilsvarende utenlandske selskaper mv. Bestemmelsen gjelder ikke for aksje i boligselskap som nevnt i § 7-3.

(2) Bestemmelsene i § 10-31 og § 10-32 første ledd får anvendelse på fortrinnsrett til tegning av aksje og tildelingsbevis.

§ 10-30 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde ledd blir tredje ledd."

Forslaget ble vedtatt ved lov av 10. desember 2004 nr. 77. Alle endringene skal ha virkning fra og med inntektsåret 2006.

I innledningen til lovendringen er det ved en inkurie falt ut en henvisning til første og annet ledd i § 10-30. Det har ikke vært meningen at § 10-30 bare skal ha to ledd. Det påfølgende forslaget om opphevelse av tredje ledd og endring av fjerde ledd til tredje ledd, vil i så fall være meningsløs. For å rette opp dette legger departementet fram forslag som klargjør at skatteloven § 10-30 fjerde ledd ikke skal oppheves, men videreføres som tredje ledd. Se vedlagte forslag til endring i skatteloven § 10-30. Forslaget får virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### 27.1.4 Skatteloven § 11-7

I skatteloven § 11-7 om skattemessig kontinuitet er det i fjerde ledd en henvisning til skatteloven § 10-44 tredje ledd. Skatteloven § 10-44 ble endret i forbindelse med innføringen av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper, jf. Ot.prp. nr. 92 (2005-2006), med virkning fra og med inntektsåret 2006. Endringen av skatteloven § 10-44 innebærer

at henvisningen i § 11-7 til § 10-44 tredje ledd ikke lenger har selvstendig betydning.

Departementet foreslår at henvisningen til skatte- loven § 10-44 tredje ledd i skatteloven § 11-7 fjerde ledd strykes. Resten av bestemmelsen skal stå uendret. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### **27.1.5 Skatteloven § 14-8**

Skatteloven § 14-8 har bestemmelser om tidfesting av beregnet personinntekt etter delingsmodellen for aktive eiere i delingspliktige aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og deltakerlignende selskaper. Fra og med inntektsåret 2006 erstattes delingsmodellen av skjermingsmetoden. Etter skjermingsmetoden skal det verken beregnes personinntekt for aksjonærer eller deltakere i deltakerlignende selskaper. Eiere i slike selskaper skal da kun personinntektsbeskattes om de mottar lønn eller særskilt arbeidsgodtgjørelse. Tidfestingen av dette arbeidsvederlaget må skje etter de alminnelige reglene for slike inntekter. Skatteloven § 14-8 blir derfor uten praktisk betydning fra 2006 og det foreslås at bestemmelsen oppheves fra dette inntektsår. Gjeldende § 14-9 blir samtidig ny § 14-8.

#### **27.1.6 Skatteloven § 14-81 første ledd bokstav c nr. 1**

Ved lov av 10. desember 2004 nr. 77 ble bestemmelsen om gjennomsnittsligning av skogbruk opphevet fra inntektsåret 2005. Denne lovbestemmelsen tok med verdien av eget husvære i skogbruksinntekten, jf. skatteloven § 14-81 første ledd bokstav c nr. 1. Samtidig ble eiers fordel ved bruk av egen bolig gjort skattefri. Fritaket omfatter også våningshus i landbruket, jf. skatteloven § 7-1 første ledd bokstav c, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 3.3.4.

Gjennomsnittsligning av skogbruk ble gjeninnført ved lov av 17. juni 2005 nr. 74, jf. Innst. O. nr. 125 (2004-2005). Dette skjedde ved at den tidligere teksten for gjennomsnittsligning i skatteloven § 14-81 da ble benyttet uten at det ble tatt hensyn til at verdien av eget husvære fra 2005 er skattefri og derfor ikke lenger skal inngå i gjennomsnittsligningen.

Det foreslås at skatteloven § 14-81 første ledd bokstav c nr. 1 oppheves med virkning fra 1. januar 2005.

#### **27.1.7 Svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd annet punktum**

Ordningen med skattefradrag ved aksjesparing (AMS) etter skatteloven § 16-11 ble opphevet ved lov av 17. desember 1999 nr. 94. Som en følge av dette foreslår departementet å fjerne henvisningen til § 16-11 i svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd annet punktum.

Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### **27.1.8 Ny skattebetalingslov § 19-3**

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) vil tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Den nye skattebetalingsloven gjør også endringer i tilstøtende regelverk, herunder lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 1. Ved en feiltakelse ble det ved vedtakelsen av skattebetalingsloven ikke tatt høyde for at særavgiftsloven § 1 også ble endret i forbindelse med moderniseringen av regelverket for teknisk sprit, se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer. Særavgiftsloven § 1 første ledd ble da gitt et nytt annet punktum, som vil falle ut når skattebetalingsloven trer i kraft. Dette foreslås rettet opp slik at særavgiftsloven § 1 ved iverksettelsen av skattebetalingsloven får den tiltenkte ordlyd.

Det vises til forslag om endring i § 19-3 nr. 2. Endringsloven til den nye, ikke ikraftsatte, skattebetalingsloven foreslås satt i kraft straks. Virkningen av det er at de enkelte endringer blir en del av ny skattebetalingslov med en gang. Disse enkelte endringene trer imidlertid først i kraft gjennom senere vedtak i statsråd om ikraftsetting av den nye skattebetalingsloven.

#### **27.1.9 Merverdiavgiftsloven § 63**

Ved lov 10. desember 2004 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. ble merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 opphevet. Avgiftsunntaket for omsetning av frimerker, sedler og mynt som samleobjekt, som inntil da hadde stått i § 5 første ledd nr. 3, ble § 5 første ledd ny nr. 2. Merverdiavgiftsloven § 63 første ledd første punktum gir unntaket i § 5 første ledd nr. 3 tilsvarende anvendelse ved innførsel, men henvisningen ble ikke oppdatert ved lovendringen. Departementet foreslår å rette dette opp, slik at bestemmelsen korrekt viser til § 5 første ledd nr. 2 slik den nå lyder. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

#### **27.2 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)**

##### **27.2.1 Skatteloven § 10-34**

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer ble det foreslått en rekke endringer i skatteloven i forbindelse med innføringen av skjermingsmetoden. Blant annet ble det foreslått en ny § 10-34 om endring av aksjers kostpris og ubenyttet skjerming, som skal gjelde fra og med inntektsåret 2006. Ved en inkurie fikk paragrafen ikke ny overskrift. Departementet legger derfor fram forslag til ny overskrift til skatteloven § 10-34.



### 27.2.2 *Ligningsloven § 6-13 nummer 2 bokstav b*

I ligningsloven § 6-13 nr. 2 bokstav b vises det til lov 14. juni 1985 nr. 61 om verdipapirhandel. Denne loven er erstattet av lov 19. juni 1997 nr. 79 om verdipapirhandel, som trådte i kraft fra 1. desember 1997. Fra samme tidspunkt ble lov 14. juni 1985 nr. 61 om verdipapirhandel opphevet. Departementet foreslår at ligningsloven § 6-13 nr. 2 bokstav b endres slik at det vises til någjeldende lov om verdipapirhandel.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 6-13 nr. 2 bokstav b. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

### 27.3 **Komiteens merknader**

Komiteen viser til at forslagene ovenfor dreier seg om oppretting av lovtekst. Komiteen slutter seg på denne bakgrunn til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) og Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om endringer i skatteloven §§ 4-30 annet ledd, 7-10 annet punktum, 4-10 annet ledd første punktum, 9-5, 10-1 annet ledd, § 2-30 første ledd bokstav e, g og k, 10-30 og 11-7 fjerde ledd, opphevelse av skatteloven §§ 7-2 annet ledd, 6-90 tredje ledd, 14-8 og 14-81 første ledd bokstav c nr. 1 samt forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 7-2. Komiteen slutter seg videre til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) om fjerning av henvisningen til skatteloven § 16-11 i svalgskatteloven § 3-1 annet ledd annet punktum samt endring i skattebetalingsloven § 19-3 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 63 første ledd første punktum, skatteloven § 10-34 og ligningsloven § 6-13 nr. 2 bokstav b.

## 28. **OMTALE AV DEPARTEMENTETS ARBEID MED FORSLAG OM SKATTEMESSIGE TILPASNINGER TIL VEDTATTE ENDRINGER I REGNSKAPSGIVNINGEN MED FORUTSATT VIRKNING FRA OG MED INNTEKTSÅRET 2005**

### 28.1 **Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)**

Med forutsatt virkning for regnskapsåret 2005 er det vedtatt vesentlige endringer i regnskapslovgivningen, jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 81 og endringslov 10. juni 2005 nr. 46. Det har vært en forutsetning at disse regnskapslovendringene skal være skattemessig nøytrale. I høringsnotat av 3. juni 2005 fremla departementet en gjennomgang av de skattemessige konsekvenser av de endrede regnskapsregler samt forslag til skattemessige nøytraliseringsiltak og lovendringer som alle ble forutsatt å tre i kraft fra og med inntektsåret 2005.

Med hensyn til reglene om skattemessig tidfesting av inntekter og fradrag, ble det i høringsnotatet som utgangspunkt foreslått som tilstrekkelig å lovfeste følgende:

- Regnskapsreglene om tidspunktet for inntektsføring av inntekt eller fradragføring av kostnader, kan bare ha betydning for skattemessig tidfesting av inntekter som allerede anses innvunnet og av fradrag for kostnader som er faktisk pådratt etter gjeldende skatteregler i skatteloven § 5-1, jf. § 5-3 og i skatteloven § 6-1 første ledd.

Forslaget innebar en lovfesting av at inntrådt innvinning og pådragelse som utgjør alminnelige vilkår for skatteplikt og fradrag, også skal fungere som generelle terskler eller vilkår for på hvilket tidspunkt inntekter og fradrag skal tidfestes for regnskapspliktige. I høringsnotatet ble angitt at de prinsipielle spørsmål om forholdet mellom reglene om skattemessig innvinning/pådragelse og skattemessig tidfesting for regnskapspliktige etter skatteloven § 14-4 annet, jf. tredje ledd, har vært omdiskutert og ansett tvilsomme i teori og praksis, men at man likevel fant det nødvendig og hensiktsmessig å ta stilling til disse spørsmål.

Ovennevnte forslag skulle også innebære at regnskapsmessige avsetninger til fremtidige, ikke faktisk pådratte kostnader med grunnlag i forsiktighets- og eller sammenstillingsprinsippet, ikke kan fradragføres med virkning for beskatningen. Denne løsning avviker fra det resultat Høyesterett la til grunn i en dom av 14. desember 2004 (Shell-saken). Høringsforslaget innebar at Høyesteretts oppfatning av gjeldende rett på dette punkt, ikke skal videreføres.

Som særskilt unntak fra ovennevnte utgangspunkt ble foreslått innført en særlig regel om at banker og finansieringsforetak også ved beskatningen skal benytte markedsverdi for finansielle instrumenter og derivater som tilfredsstillende kriteriene for vurdering til virkelig verdi etter regnskapsloven § 5-8.

Høringsforslaget om endring av de alminnelige regler om skattemessig tidfesting av inntekter og fradrag, har avstedkommet omfattende, kritiske høringsuttalelser fra skatterettslærde, ligningsetaten og næringsorganisasjoner. Innsigelsene går bl.a. på forslagens underliggende forutsetning om forholdet mellom innvinning/pådragelse og tidfestingsreglene, om innholdet i begrepene innvinning og pådragelse generelt, om nødvendigheten av å etablere den kopling forslaget bygger på samt øvrige skattemessige konsekvenser av denne koplingen, om forslagens egnethet som skatterettslig avklaringsiltak og om nøytralitetsvirkningene er tilstrekkelige.

Etter departementets oppfatning gir høringsuttalelsene grunnlag for å foreta en fornyet og nærmere gjennomgang av det skatterettslige grunnlag for nød-

vendige skattemessige nøytraliserings tiltak med hensyn til tidfestingsreglene for regnskapspliktige, samt av mulige utforminger og lovteknisk gjennomføring av slike tiltak. I en slik vurdering vil det være nødvendig å se tidfestingsreglene for inntekt og fradrag, herunder adgangen til fradrag for avsetninger for fremtidige kostnader, i sammenheng. Også spørsmål om innføring av et markedsverdi prinsipp for den skattemessige behandling av finansielle instrumenter i banker mv., må vurderes i sammenheng med de alminnelige tidfestingsregler. En slik gjennomgang vil imidlertid være mer tidkrevende enn en fremleggelse i forbindelse med statsbudsjettet for 2006 tillater. Av hensyn til behovet for å etablere avklarte og tilfredsstillende løsninger, er det viktig at arbeidet gis tilstrekkelig tid.

Departementet finner at det videre arbeid med å fremlegge forslag om skattemessige tilpasninger til de endrede regnskapsreglene, fortsatt bør bygge på de intensjoner ovennevnte forslag i høringsnotatet av 3. juni 2005 gir uttrykk for. Dette gjelder nøytralitetsforutsetningen generelt og i forhold til tidfestingsreglene spesielt, men det gjelder også ønskeligheten av å lovfeste at det ikke skal være adgang til skattemessig fradrag for regnskapsmessige avsetninger for fremtidige, ikke pådratte (ikke realiserte) kostnader. Departementet legger fortsatt til grunn at denne regelrevisjonen bør gis virkning fra og med inntektsåret 2005.

## 28.2 Komiteens merknader

Komiteen tar omtalen i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kapittel 28 til orientering og viser for øvrig til sine merknader nedenfor under kapittel 33.

## 29. OMTALE AV SAKER OM SKATTEFRITAK PÅ NÆRMERE VILKÅR ETTER SKATTELOVEN §§ 11-21 OG 11-22 - DEPARTEMENTETS PRAKSIS I 2004

### 29.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

I medhold av skatteloven § 11-22, kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11-21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte enkeltvedtak vedrørende skattefritak ved overføringer mellom selskaper innenfor konsern med mer enn 90 pst. felles bakenforliggende eierfellesskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter

noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

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."

På denne bakgrunn la departementet fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997-1998) om praksis til og med 1996 etter den tidligere omdannelsesloven 9. juni 1961 nr. 15. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1. Omtalen i proposisjonen gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2004 etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Totalt er 40 søknader avgjort i 2004, mot 49 året før. 8 av sakene gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene. Med virkning fra og med 26. mars 2004 ble fritaksmetoden innført for aksjebeskatningen i selskapssektoren, jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 77 og ny § 2-38 i skatteloven med overgangsregler. Omtalen i proposisjonen vil også belyse noen av konsekvensene av fritaksmetoden for fritakspraksis i overgangsåret 2004.

Det fremgår av gjennomgangen at innføring av fritaksmetoden for aksjebeskatning i selskapssektoren vil innebære at behovet for skattefritak i noen av de aktuelle saks-kategorier, helt eller delvis vil falle bort. Dette gjelder særlig sakene om overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper som er omfattet av fritaksmetoden, herunder sakene om konserndannelser i utlandet. I den utstrekning overdragende part i slike tilfeller er selskap som er omfattet av fritaksmetoden, vil transaksjonene etter utløp av virkningstiden for overgangsregel B, C og D til skatteloven § 2-38, ikke lenger ha skattekonsekvenser med behov for skattefritak. Hvor overdragende part er personlige aksjonærer vil skattefritak fortsatt være aktuelt også i slike tilfeller. Ved ulike transaksjoner som innebærer realisasjon av andre type objekter enn aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden, vil det fortsatt være behov for individuelle skattefritaksvedtak i den utstrekning transaksjonsformen ikke omfattes av de generelle regler om skattefritak i skatteloven kapittel 11. Det fremgår at det også fortsatt vil være behov for skattefritak etter skatteloven § 11-21 tredje ledd ved konvertering/realisasjon av fordringer etablert ved forutgående konsernfusjoner- eller fisjoner. Denne type saker har i flere år utgjort en relativt stor andel av de samlede fritaks-søknader.

Departementet har i tidligere orienteringer til Stortinget uttalt at skattefritak for transaksjoner som

i dag krever søknadsbehandling i størst mulig grad bør lovfestes, og at en har som mål å foreta en bred lovregulering av fritakspraksis. Grunnlaget for dette arbeid er nå til dels blitt vesentlig endret som følge av innføring av fritaksmetoden og av den forestående iverksetting av deltaker- og aksjonærmodellen fra 2006. Det videre arbeid vil kreve at det høstes erfaring med de nye reglene.

Det vises til proposisjonens kapittel 29 for en nærmere redegjørelse.

## 29.2 Komiteens merknader

Komiteen tar omtalen i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kapittel 29 til orientering.

## 30. OVERSIKT OVER FRADRAGSBELØP OG BELØPSGRENSER I SKATTELOVEN

### 30.1 Sammendrag

På bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995-1996) 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 fremlegge 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 (1996-1997) 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 (1996-1997).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragsbeløp i skatteloven, med årstall for ikrafttredelsen 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 2005.

### 30.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

## 31. OPPHEVELSE AV SKATTEFRITAKET FOR FORDELEN AV ARBEIDSGIVERS DEKNING AV BEHANDLINGSFORSIKRINGER OG SYKDOMS-UTGIFTER

### 31.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)

Departementet kan etter skatteloven § 5-15 annet ledd fjerde punktum gi forskrift om skattefritak for arbeidsgivers dekning av ansattes behandlingsutgifter under sykdom og av behandlingsforsikringer. Slike forskriftsbestemmelser er gitt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-15-9.

Ordningen med skattefritak for behandlingsutgifter og behandlingsforsikringer betalt av arbeidsgiver ble vedtatt ved lov 20. desember 2002 med virkning fra og med inntektsåret 2003. Hensikten med ordningen var å bidra til at syke og skadede arbeidstakere raskere kunne bringes tilbake i arbeid og at utgiftene til sykepengen kunne reduseres.

Når enkelte skattytere kan oppnå at en del av lønnen utbetales som skattefrie behandlingsutgifter og behandlingsforsikringer, innebærer det et brudd med hovedregelen om at enhver fordel vunnet ved arbeid skal skattlegges.

Hensynet til likebehandling tilsier også at all avlønning bør skattlegges likt. Regjeringen foreslår derfor at fordelene ved behandlingsutgifter og behandlingsforsikringer betalt av arbeidsgiver skal være skattepliktige. For en nærmere redegjørelse for bakgrunnen for forslaget vises til omtalen i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

En fjerning av skattefritaket for behandlingsutgifter og behandlingsforsikringer ved sykdom betalt av arbeidsgiver, anslås å øke provenyet med 25 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført.

Det vises til forslag om å oppheve skatteloven § 5-15 annet ledd fjerde punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### 31.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om å oppheve skatteloven § 5-15 annet ledd fjerde punktum.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre mener at ordningen med skattefritak for arbeidsgiverbetalt dekning av behandlingsforsikring og sykdomsutgifter har gitt gode resultater ved at mange kommer raskere tilbake i arbeid og at sykefravær og sykepengeutbetalinger reduseres

både for arbeidsgivere og for det offentlige. Disse medlemmer går derfor imot forslaget fra Regjeringen om å oppheve dette skattefritaket.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2005-2006) kapittel 2.

## **32. ARVEAVGIFTSFRITAK FOR SAMBOERE SOM HAR BODD SAMMEN I MINST TO ÅR**

### **32.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)**

#### ***Lovens samboerdefinisjon bør utvides til å gjelde samboere som har bodd sammen i minst to år***

Departementet foreslår at fritaket for arveavgift utvides til også å gjelde to personer som bor sammen og har bodd sammen sammenhengende i minst to år i et ekteskapslignende forhold.

Flertallet av samboerne har felles økonomi på linje med det flertallet av ektefeller har. En person som arver sin samboer har like stort behov for avgiftsfritak som en ektefelle i samme situasjon. Det er den økonomiske realitet som bør ligge til grunn for avgiftsplikten og ikke partenes valg av samlivsform. Videre innebærer dagens regler at samboere som skriver testament til fordel for hverandre får avgiftsplikt for gaver. En slik arveavgiftsplikt kan i en viss grad motvirke at samboere skriver testament til fordel for hverandre. Samfunnet bør legge forholdene til rette for at samboere kan testamentere til fordel for hverandre. Et slikt fritak er i tråd med forslaget fra flertallet i Samboerutvalget, og departementet viser til Samboerutvalgets begrunnelse.

Når samboerskapet har vart i to år eller mer, er det etter departementets vurdering god grunn til å likestille det med et inngått ekteskap eller samboerskap hvor det er felles barn. Samboerutvalget la en slik toårgrense til grunn. En slik fristregel vil innebære at noen samboere vil falle utenfor avgiftsfriheten selv om de har bodd sammen i opp mot to år. Vilkåret for hvem som skal være fritatt for arveavgift bør imidlertid ikke bero på skjønsmessige kriterier. Departementet foreslår derfor å legge en absolutt tidsgrense til grunn.

#### ***Den nærmere utformingen av regelen***

Departementet foreslår at samboerdefinisjonen i arveavgiftsloven § 47 A gis et tillegg slik at samboerbegrepet i arveavgiftsloven også skal omfatte to ugifte personer som bor sammen og har bodd sammen sammenhengende i minst to år i et ekteskapslignende forhold. De samme regler vil gjelde for personer av samme kjønn som kunne inngått partnerskap etter partnerskapsloven.

Toårsfristen begynner å løpe når partene flytter sammen. Det avgjørende må være når partene faktisk flyttet sammen, men det vil være et sterkt bevismoment for felles bopel at partene har felles adresse i folkeregisteret, og motsatt at de ikke har det. Videre kreves det at partene har bodd sammen sammenhengende i to år. At partene bor midlertidig fra hverandre på grunn av arbeid, utdanning, sykdom, institusjonsopphold eller andre lignende forhold innebærer ikke brudd på kravet til botid. Det vil bare være samlivsbrudd som innebærer at botiden må oppfylles på ny.

Kravet til at partene bor sammen og har minst to års sammenhengende botid innebærer at avgiftsfriheten faller bort ved samlivsbrudd. Det vil gjelde selv om testamentet som gir arverett, ikke er tilbakekalt (enda) på grunn av bruddet. Å fastslå når et samlivsbrudd foreligger vil bero på en skjønsmessig og konkret vurdering, hvor tidspunktet for utflytting fra felles bopel står sentralt. Utflytting av midlertidig karakter bør som et utgangspunkt ikke føre til at kravet til botid brytes. Det er et moment ved vurderingen om det er sendt flyttemelding eller foretatt andre handlinger som er vanlig i forbindelse med flytting.

Når to personer som kunne giftet seg eller inngått partnerskap har bodd sammen i to år, skal avgiftsmyndigheten som et klart utgangspunkt legge til grunn at forholdet er ekteskaps- eller partnerskapslignende. Kravet om at forholdet er ekteskaps- eller partnerskapslignende er satt for å hindre klare omgåelsestilfeller. Avgiftsmyndighetene skal derfor ikke uten konkrete holdepunkter granske forholdet nærmere. Videre innebærer kravet at søsken eller andre nært beslektede som ikke lovlig kan inngå ekteskap eller partnerskap, ikke skal omfattes av unntaket, selv om de har skrevet testament til fordel for hverandre.

Kravet om at begge er ugifte gjelder ikke for hele toårsperioden. En separert person kan starte et samboerskap med virkning for toårskravet, selv om skilsmisjonen skjer underveis i samboerskapet.

Ved arv vil det avgjørende være om paret oppfyller vilkårene ved dødsfallet. For ektefeller og samboere med felles barn, som er omfattet av avgiftsfriheten i dag, følger tidspunktet for vurderingen av om ekteskap eller samboerskap foreligger av lovens system. Det foreslås derfor at tidspunktet ikke reguleres nærmere ved utvidelsen av samboerdefinisjonen i arveavgiftsloven § 47 A, men skal følge de samme regler som gjelder for ektefeller og samboere med felles barn.

Lovforslaget har som konsekvens at flere gaver blir arveavgiftspliktige etter reglene i arveavgiftsloven § 2. Eksempelvis er gave til et barns ektefelle eller samboer avgiftspliktig, jf. arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav d. Lovforslaget innebærer eksempelvis at gave til et barns samboer blir avgiftspliktig

selv om samboerparet ikke har felles barn, hvis de har bodd sammen i to år eller mer.

Arveavgiftsloven § 2 fjerde ledd lyder:

"Det er uten betydning for bestemmelsen foran om ekteskapet eller samboerskapet som omfattes av folketrygdloven § 1-5 har opphørt ved dødsfall."

Det foreslås at bestemmelsen skal vise til arveavgiftsloven § 47 A i stedet for folketrygdloven § 1-5. Bestemmelsen vil dermed omfatte alle samboere omfattet av lovens samboerdefinisjon.

Departementet foreslår at lovendringen gis virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10 går over 1. januar 2006 eller senere.

Departementet antar at utvidelsen av avgiftsfriheten vil innebære et begrenset provenytnytap.

Det vises til forslag til endring av § 47 A og § 2 fjerde ledd i arveavgiftsloven.

### 32.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om endring av § 47 A og § 2 fjerde ledd i arveavgiftsloven.

## 33. REGNSKAP OG SKATT

### 33.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)

#### 33.1.1 Innledning og sammendrag

##### INNLEDNING

##### Bakgrunn

Med forutsatt virkning fra regnskapsåret 2005, er det vedtatt vesentlige endringer i regnskapslovgivningen. Etter lovendring av 10. desember 2004 nr. 81 kan norske regnskapspliktige velge å avlegge selskapsregnskap basert på internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) slik disse er godkjent av EU-kommisjonen, i stedet for etter regnskapsloven 17. juli 1998 nr. 56 og god norsk regnskapskikk. Ved lovendring 10. juni 2005 nr. 46 ble det vedtatt endringer i regnskapsloven som innebærer en begrenset tilnærming til IFRS. Det er således innført et tosporet system for avleggelse av selskapsregnskap i Norge. Det foreligger til dels vesentlige avvik mellom de lønninger som følger ved regnskapsavleggelse etter regnskapslovens system i forhold til regnskapsavleggelse etter IFRS.

Det har vært en forutsetning for regnskapslovendringene at løsningene skal være skattemessig nøytrale. Om nøytralitetsforutsetningen som grunnlag for arbeidet med å vurdere og foreslå nødvendige skattemessige tilpasninger ved innføring av adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskapet, heter det i

Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) avsnitt 3.4.6 bl.a. følgende:

"Skattemessige forhold ved anvendelse av vedtatte IFRS i selskapsregnskapet omfatter konsekvenser for skattegrunnlaget og skattekontrollen. Departementet legger vekt på at skattemessige forhold ikke bør hindre anvendelse av vedtatte IFRS i selskapsregnskapet, og at det i nødvendig utstrekning heller bør foretas justeringer i skatte- og ligningslovgivningen.

Konsekvensene for skattegrunnlaget knytter seg bl.a. til skattemessige effekter av at det etter endrede regnskapsregler kan oppstå nye/endrede forskjeller mellom den regnskapsrettslig og skattemessige behandling. Det kan oppstå ulike tidfestingsregler for objekter som klassifiseres likt, og/eller ved at like objekter klassifiseres ulikt etter de to regelsett. Både tidfestingsreglene og klassifiseringsreglene i norsk regnskapsrett kan avvike fra løsningene etter IFRS. Det må foretas en kartlegging og vurdering av hvordan slike forskjeller skal behandles. I tillegg kommer at de skattemessige vurderingene, herunder vurderingen av kontrollhensyn, også bør ta høyde for effektene av mulige fremtidige endringer av regnskapsstandardene. Dertil må bl.a. de særlige skatteregler som bygger på balansestørrelser/regnskapsmessig egenkapital vurderes. Løsningene må også vurderes i sammenheng med de skatteforslag som fremmes i oppfølgingen av St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereform.

Departementet legger, i samsvar med utvalgets vurdering og innspillene i høringen, til grunn en forutsetning om at endringer i regnskapsreglene skal være skattemessig nøytrale. Endrede regnskapsregler skal verken medføre økning eller reduksjon i skattegrunnlaget. Dersom regnskapsreglene åpner for valg-adgang mellom ulike regnskapsløsninger, skal det ha samme skattemessige konsekvenser uansett hvilken løsning som velges. Nøytralitetsforutsetningen krever at de skattemessige konsekvensene av endringene i regnskapsreglene må identifiseres og vurderes som nevnt. Dette har også høringsinstansene gjennomgående lagt vekt på. Departementet vil foreta en slik nærmere vurdering. Departementet legger deretter opp til å fremme forslag om nødvendige endringer i skattelovgivningen."

Departementet har etter dette forutsatt at i den utstrekning de endrede og ulike regnskapsmessige løsninger har skattemessige effekter, skal det foreslås skattemessige nøytraliserings tiltak. Med forutsatt iverksettelse av de endrede regnskapsregler fra regnskapsåret 2005, må skattemessige tilpasninger få virkning fra og med inntektsåret 2005.

Videre er det lagt til grunn at det vedtatte tosporete regnskapsregelsett vil kreve at en nøytralitetsforutsetning med hensyn til de skattemessige konsekvenser må anvendes i to henseende:

1. I den utstrekning det er innført nye regnskapsmessige løsninger etter regnskapsloven som er tilsvarende de løsninger som følger av IFRS, og løsningene har nye eller utilsiktede skattemessige konsekvenser, skal disse skattemessige conse-

kvenser nøytraliseres. I denne sammenheng vil nøytralitet i utgangspunktet innebære at skattekonskvensene skal bli omtrent tilsvarende de som følger av gjeldende regnskapsregler.

2. I den utstrekning IFRS medfører nye regnskapsmessige løsninger som avviker fra de løsninger som følger av regnskapsloven og de avvikende løsninger har ulike skattemessige konsekvenser, skal disse skattemessige konsekvenser nøytraliseres. Nøytralitet i denne sammenheng vil innebære at de skattemessige effekter skal bli mest mulig like uavhengig av hvilke regnskapsregler skattyter har valgt. Også i denne sammenheng vil det være et utgangspunkt at de felles skattemessige effekter skal bli mest mulig tilsvarende det som følger av gjeldende regnskapsregler.

IFRS er gjenstand for løpende endringer og presiseringer, som vil bli løpende inkorporert som bindende for norske regnskapspliktige ved avleggelse av selskapsregnskap etter IFRS. Ved vurdering av skattemessige tilpasninger, bør det også tas hensyn til slike framtidige endringer.

En høyesterettsdom av desember 2004 (Shell-dommen) har i tillegg aktualisert behovet for å begrense regnskapsreglenes betydning ved beskatningen. Høyesteretts rettsoppfatning vil lede til at det for regnskapspliktige vil være fradragsrett for de fleste regnskapsmessige avsetninger til framtidige kostnader, herunder slik at avvikende løsninger om behandling av framtidige kostnader som måtte følge av IFRS, vil få skattemessig virkning.

### Høring

På denne bakgrunn sendte Finansdepartementet den 3. juni 2005 ut et høringsnotat om skattemessige tilpasninger til de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen. I notatet foretok departementet en gjennomgang av de skattemessige konsekvensene av de endrede regnskapsreglene, og foreslo skattemessige nøytraliserings tiltak og lovendringer. Det ble forutsatt at endringene skulle tre i kraft fra og med inntektsåret 2005.

Høringsfristen ble satt til 15. august 2005.

Innkommne høringsuttalelser har gitt grunnlag for en fornyet vurdering og gjennomgang av det skatterettslige grunnlag for nøytraliserings tiltak med hensyn til tidfestingsreglene for regnskapspliktige, herunder mulige utforminger og lovteknisk gjennomføring.

Etter høringsrunden har departementet funnet det nødvendig å utsette vurderingen av spørsmål om enkelte av forslagene i høringsnotatet. Dette gjelder endringer som ikke er nødvendige av hensyn til de endrede regnskapsregler. Disse utsatte spørsmål vil

departementet komme tilbake til, jf. punkt 6.1.2.4 i proposisjonen.

### SAMMENDRAG

#### *Innføring av realisasjonsprinsippet som alminnelig tidfestingsregel for regnskapspliktige*

I dag gjelder en formell hovedregel om at årsregnskapet avgjør når inntekter og kostnader skal føres skattemessig for regnskapspliktige skattytere (regnskapsprinsippet). Ulike regnskapsregler kan derfor ha direkte betydning for den skattemessige tidfestingen.

I høringsnotatet ble det forutsatt at regnskapsprinsippet kunne videreføres. På bakgrunn av høringsrunden er det konstatert mer omfattende avvik mellom de regnskapsløsninger som følger av regnskapslovens system og løsningene etter IFRS. Etter som det også kan foreligge avvik utover dem som hittil er identifisert, må det sies å foreligge en mer generell usikkerhet med hensyn til de skattemessige konsekvenser av endringene i regnskapslovgivningen. Forslaget i høringsnotatet om endringer i tidfestingsreglene kan dermed ikke anses egnet eller tilstrekkelig som skattemessig tilpasning. Forutsetningen om videreføring av regnskapsprinsippet kan derfor ikke opprettholdes.

Etter høringsrunden framstår overgang til et skatterettslig realisasjonsprinsipp for tidfesting som det aktuelle alternativ til løsning basert på videreføring av gjeldende regnskapsprinsipp. Realisasjonsprinsippet gjelder i dag for dem som har begrenset regnskapsplikt, stort sett små foretak. Prinsippet innebærer at inntekter tidfestes når foretaket får ubetinget rettslig krav på dem, og at kostnader tidfestes når en ubetinget, rettslig betalingsforpliktelse er pådratt.

Flere høringsinstanser har etterlyst en nærmere vurdering av dette alternativet, og i prinsippet anbefalt det.

Departementets gjennomgang av regnskapsprinsippets faktiske betydning ved beskatningen, viser at innføring av realisasjonsprinsippet i det alt vesentlige vil innebære videreføring av gjeldende rett. For tidfesting av løpende inntekter og for kapitalinntekter og tap, følger dette dels av allerede vedtatte særlige unntaksregler om anvendelse av realisasjonsprinsippet.

Når det gjelder tidfesting av kostnader, har Høyesterett i Shell-dommen lagt til grunn at den særskilte avskjæringsregel i skatteloven for avsetninger etter god regnskapsskikk, som ble vedtatt i 1992, ikke var til hinder for at framtidige kostnader som er avsatt i regnskapet etter sammenstillingsprinsippet, kan fradragsføres ved beskatningen. Etter realisasjonsprinsippet skal fradragsrett også for avsetninger etter sammenstillingsprinsippet, være avskåret. Forslaget

avviker således fra den rettsoppfatning Høyesterett la til grunn i Shell-dommen.

Innføring av realisasjonsprinsippet er i samsvar med uttalte intensjoner for de tidfestingsregler som ble vedtatt i 1992 og det syn som i hovedsak har vært lagt til grunn i ligningspraksis før Shell-dommen. Innføring av et generelt realisasjonsprinsipp innebærer at det blir bedre symmetri mellom tidfestingsreglene for inntekt og fradrag, avskjærer mulighet for oppbygging av skattekreditter og forenkler den ligningsmessige behandling. Det vil også gi skattemessig lik løsning for de ulike avsetningsregler etter regnskapsloven og IFRS, som ellers måtte nøytraliseres på andre måter. I skatteloven § 14-2, som er hovedbestemmelsen om realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel, foreslås inntatt en presisering som klargjør at bestemmelsen ikke gjelder fradrag for kostnader knyttet til oppfyllelsen av framtidige handle- eller tåleplikter.

Øvrige skattemessige særregler om tidfesting som innebærer andre løsninger enn de som følger av realisasjonsprinsippet, skal videreføres.

Det vises til punkt 6.3 til 6.6 i proposisjonen.

#### *Tilpasninger ved videreføring av særlige skatteregler som bygger direkte på regnskapsregler om tidfesting*

Særregelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g om tidfesting av banker og finansieringsforetaks tap på utlån basert på behandlingen av slike tap etter regnskapsreglene, forutsettes videreført. Med bakgrunn i at de norske regnskapsregler om behandling av slike tap er endret med virkning fra regnskapsåret 2005, og at anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet vil innebære endringer i forhold til de hittil gjeldende regnskapsregler på området, foreslås at ordlyden i bestemmelsen endres slik at den i utgangspunktet dekker tap som er kostnadsført etter de ulike regnskapsregler. Det foreslås imidlertid at departementet i forskrift kan presisere hvilke regnskapsposter og vurderingsregler etter de ulike regnskapsregler som vil være relevante ved anvendelse av skatteregelen. Det forutsettes dessuten at det skal vedtas overgangsregler slik at tilbakeførte avsetninger ved overgangen til anvendelse av nye regnskapsregler, ikke skal komme umiddelbart til beskatning, men fordeles over en overgangsperiode. Det foreslås at departementet kan fastsette slike overgangsregler i forskrift.

Særregelen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum om adgang for forsikringsselskaper mv. til å tidfeste regnskapsmessige opp- og nedskrivninger på faste eiendommer, videreføres med endringer av rent teknisk art. Også særregelen i skatteloven § 8-5 om fradrag for forsikringsselskapers regnskapsmessige avsetninger til forsikringsfond videreføres. Vurdering av behovet for eventuelle tilpasninger til IFRS, kan først foretas i forbindelse med de forestå-

ende avklaringer av når finansinstitusjonene vil kunne anvende IFRS i selskapsregnskapet.

Det vises til punkt 6.9 i proposisjonen.

#### *Tilpasninger ved videreføring av særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser*

Skattereglene inneholder regler som bygger direkte på regnskapsmessige balansestørrelser som grunnlag for beregning av skattemessige konsekvenser. Dette gjelder reglene i skatteloven § 8-15 om beregning av inntekt for rederiselskaper, § 10-5 om beregning av korreksjonsinntekt og petroleumsskatte- loven § 3 h om avkorting i fradrag for renter ved lav egenkapital. Som tilpasning foreslås regler som i hovedsak innebærer at den regnskapsmessige balansen for skatteformål skal omarbeides, slik at den blir i samsvar med hva som ville følge av gjeldende regnskapslov. Noen valgadgang innebærer dette ikke. Det vises til punkt 6.10 i proposisjonen.

#### *Spørsmål som utsettes*

I høringsnotatet ble det vurdert og foreslått at markedsverdi prinsippet skulle legges til grunn for den skattemessige behandling av finansinstitusjonenes finansielle instrumenter. Videre ble det foretatt en vurdering av behovet for lovfesting av det skattemessige sikringsinstitutt som særskilt grunnlag for tidfesting av finansielle instrumenter. I tillegg ble det tatt opp forslag om innføring av en begrensning i den gjeldende skattemessige særregel om tidfesting av tap på utlån for banker og finansieringsforetak slik at regel ikke lenger skulle omfatte institusjonenes leiefinansieringsavtaler. Ingen av sakene er nødvendige som oppfølging av nøytralitetsforutsetningen og vil hver for seg kreve nærmere utredning. Sakene foreslås utsatt med sikte på senere vurdering. Det vises til punkt 6.7, 6.8 og 6.9.2 i proposisjonen.

### **33.1.2 Reglene om skattemessig tidfesting av inntekter, herunder kapitalgevinster og tap**

#### INNLEDNING

I den utstrekning det kan påvises skattemessige konsekvenser av de endrede og ulike regnskapsrettslige løsninger etter regnskapsloven og IFRS om tidfesting av inntekt, skal det i utgangspunktet iverksettes nøytraliserings tiltak, jf. punkt 6.1.1.1 i proposisjonen. I slike tilfeller tilsier nøytralitetsforutsetningen at det i utgangspunktet er gjeldende rett med hensyn til skattemessig tidfesting av inntekter, som også skal videreføres som gjeldende rett for fremtiden, både for skattytere som følger regnskapslovens ordinære system og de som følger IFRS.

Så langt de gjeldende skatterettslige løsninger hviler på gjeldende regnskapsrett i Norge, bør dette innholdet i så fall presiseres og eventuelt lovfestes slik at den skattemessige tidfesting av inntekter blir mest mulig upåvirket av de endrede regnskapsregler. For disse tilfeller bør utgangspunktet være at slik lovfesting ikke skjer ved enkeltregulering og særskilt tilpasning av regnskapsrettslige løsninger som skal legges til grunn skattemessig. De skattemessige nøytraliseringstiltak bør heller skje ved presisering og lovfesting basert på skattemessige begreper og prinsipper i den utstrekning disse begreper også kan anses dekkende for gjeldende rett. Etter departementets oppfatning er regnskapsreglene særlig lite egnet som grunnlag for skatteregler etter innføring av det tosporede regnskapssystem, dvs. et dobbelt sett av regler som gjerne baseres på ulike vurderings- og skjønns-temaer og med ulike løsninger.

For kapitalgevinster og tap skal regler som i hovedsak innebærer de løsninger som følger av det skattemessige realisasjonsprinsipp og i visse unntakstilfeller på det tilsvarende regnskapsmessige opptjeningsprinsipp, videreføres. Tilsvarende skal det i utgangspunktet ikke åpnes for at adgang til anvendelse av regnskapsmessig markedsverdiprinsipp etter regnskapsloven eller IFRS, får skattemessige konsekvenser i større utstrekning enn etter gjeldende rett.

For øvrige løpende inntekter enn kapitalgevinster, er det en tidfestingsregel som tilsvarer gjeldende regnskapsrettslige regler om transaksjonsbasert opptjening, som skal videreføres. Gjeldende særlige skatteregler om tidfesting av løpende inntekter, jf. bl.a. skatteloven § 14-5 om varelager mv., blir ikke påvirket av de endrede regnskapsreglene.

Videre må endringene medføre at regnskapspraksis med hensyn til utsatt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet av ikke-separable ytelser, ikke skal ha skattemessig betydning. Etter gjeldende rett avskjæres utsatt inntektsføring i henhold til denne regnskapspraksis etter skatteloven § 14-4 tredje ledd.

Det fremgår av gjennomgangen i proposisjonens punkt 6.3.1 at det i hovedsak vil være samsvar mellom tidfesting etter realisasjonsprinsippet på den ene side og etter gjeldende regnskapsrettslige regler om transaksjonsbasert opptjening på den andre. Dette utgangspunktet, som også er lagt til grunn i skatterettslig teori, gjelder både i forhold til innholdet i reglene om regnskapsmessig opptjening som grunnlag for tidfesting av kapitalgevinster og for tidfesting av andre løpende inntekter.

#### VURDERING AV FORSLAGET I HØRINGSNOTATET PÅ BAKGRUNN AV HØRINGSRUNDEN

På bakgrunn av innvendingene som er fremkommet i høringsrunden finner departementet at utfor-

mingen av forslaget i høringsnotatet ikke er egnet som skattemessig nøytraliseringstiltak, og derfor ikke bør følges opp. Departementet er enig i at teknikken med å lovfeste innvinningstidspunktet som terskel for tidfesting kan skape nye avgrensings-spørsmål og at det kan ha utilsiktede konsekvenser for spørsmål utover tidfesting av inntekter for regnskapspliktige.

I det følgende vil departementet i stedet legge til grunn at målet om nøytrale tidfestingsregler, utelukkende bør løses ved bruk av spesifikke tidfestingsregler som forankres direkte i skatteloven kapittel 14.

Videre er departementet enig i at forslaget i høringsnotatet ikke vil innebære skattemessig nøytralitet mellom skattytere som benytter regnskapslovens system og IFRS, slik forutsetningen var. Etter forslaget ville tidfestingen i for stor grad avhenge av de ulike regnskapsmessige løsninger, og dermed ha virkninger som det er vanskelig å forutse. Høringsforslaget bygger på mangelfulle forutsetninger om de forskjeller med hensyn til resultatføring av inntekt som kan oppstå mellom IFRS og regnskapsloven. Dette gjelder for det første inntektsføring av kapitalgevinster hvor det ikke foreligger tilstrekkelige holdpunkter for at IFRS vil bygge på det samme opptjeningsprinsipp som etter norsk regnskapsrett. Et annet forhold er at det ikke kan legges generelt til grunn at det er sammenfall mellom tidspunktet for endelig oppgjør ved føring av objekter som etter IFRS behandles etter markedsverdiprinsippet ut av foretakets balanse og tidspunktet for oppgjør etter opptjenings- eller realisasjonsprinsippet. Videre er det klart at det for inntektsføring av andre løpende inntekter vil foreligge flere ulike løsninger med hensyn til tidspunkt for resultatføring etter de to regnskapssystemene.

Endelig er departementet enig i at høringsforslaget heller ikke sikrer videreføring av den gjeldende ligningspraksis som innebærer at en ikke aksepterer såkalt utsatt inntektsføring av vederlag for ikke-separable ytelser som regnskapsrettslig ikke anses opptjent på transaksjonstidspunktet.

På den annen side fastholder departementet den uttalte intensjon med forslaget i høringsnotatet om å lovregulere tilnærmet gjeldende skatterett med hensyn til tidfestingsreglene. Denne målsetting er også angitt i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) fra Regjeringen Bondevik II. Med dette utgangspunkt vil alternativet, som angitt i høringsnotatet, være innføring av regler om tidfesting etter det skatterettslige realisasjonsprinsipp også for fullt regnskapspliktige. Dette kan utformes enten i form av særskilte unntaksregler fra en videreført hovedregel om at årsregnskapet skal legges til grunn eller som ledd i utforming av nye hovedregler for regnskapspliktige, jf. punkt 6.3.3.3 og 6.6 i proposisjonen.



VURDERINGER KNYTTET TIL INNFORING AV  
REALISASJONSPRINSIPPET SOM TIDFESTINGSREGEL  
FOR INNTEKTER, HERUNDER KAPITALGEVINSTER  
OG TAP

På bakgrunn av de innkomne høringsuttalelsene er departementet etter en fornyet vurdering kommet til at det ikke lenger er grunnlag for å opprettholde gjeldende regler om skattemessig tidfesting av inntekter basert på årsregnskapet. Etter de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen kan videreføring av regnskapsprinsippet for inntekter innebære at den skattemessige tidfesting i stor utstrekning, vil bero på ulike regnskapsrettslige løsninger avhengig av om skattyter benytter IFRS eller regnskapslovens ordinære system. Dette er i strid med nøytralitetsforutsetningen og konsekvensene er dessuten vanskelig å forutse.

For tidfesting av kapitalgevinster og tap vil disse effekter ikke gjøre seg gjeldende ettersom realisasjonsprinsippet i stor utstrekning gjelder her. Ved tidfesting av andre løpende inntekter hvor regnskapsprinsippet fortsatt gjelder, vil de ulike regnskapsregler kunne gi ulike skattemessige effekter. Det vises til de i punkt 6.3.2.1 i proposisjonen angitte konkrete forskjeller som kan oppstå mellom tidspunkt for resultatføring av løpende inntekter etter IFRS og regnskapsloven. Departementet finner imidlertid å legge til grunn at det mer generelt knytter seg usikkerhet til hvilke konsekvenser endrede tidfestingsregler IFRS vil innebære for resultatføring av driftsinntekter i forhold til regnskapslovens tidfestingsregler.

Etter departementets oppfatning kan det ikke på noe område fastslås med tilstrekkelig sikkerhet at det vil foreligge samme løsninger for inntektsføring etter IFRS som etter gjeldende regnskapslov. Det bør generelt tas høyde for at det vil kunne foreligge forskjeller. I den utstrekning den skattemessige tidfesting etter gjeldende rett bygger på skattyters årsregnskap, vil det tilsvarende foreligge et tilnærmet generelt behov for lovfesting av særskilte skattemessige tidfestingsregler.

Med bakgrunn i gjennomgangen av gjeldende rett og de utgangspunkter for vurdering av nøytraliseringsiltak som er angitt i proposisjonens punkt 6.3.4.1, legges til grunn at det aktuelle skattemessige tiltak for tidfesting av inntekter, vil være å bygge på utvidet lovfesting av realisasjonsprinsippet også for fullt regnskapspliktige.

NÆRMERE OM INNHOLDET I EN OVERGANG TIL  
REALISASJONSPRINSIPPET FOR INNTEKTER

Realisasjonsprinsippet er i all hovedsak antatt å samsvare med tidfesting etter prinsippet om transaksjonsbasert opptjening etter den gjeldende regnskapsloven. I samme utstrekning vil forslaget innebære videreføring av gjeldende rett.

Når det gjelder inntektsføring av kapitalgevinster og fradragsføring av tap som ikke allerede er dekket av ulike særregler som bygger på realisasjonsprinsippet, antas at tidspunktet for regnskapsmessig opptjening for alle praktiske formål vil tilsvare transaksjonstidspunktet eller det tidspunktet skattyter får en ubetinget rett til vederlaget. Alle eiendeler som etter regnskapsloven kan behandles etter markedsverdi-prinsippet er dekket av realisasjonsprinsippet. Det eneste unntaket gjelder for kortsiktige valutaposter i henhold til en ulovfestet særregel. Med dette unntaket vil lovfesting av realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel for kapitalgevinster og tap i all hovedsak innebære videreføring av gjeldende rett.

Også når det gjelder inntektsføring av andre løpende inntekter, finnes det særlige skattemessige tidfestingsregler. I praksis er reglene for løpende inntekter i større grad enn for kapitalgevinster basert på årsregnskapet. Det vil si at det regnskapsrettslige, transaksjonsbaserte opptjeningsprinsipp i større grad også gir uttrykk for gjeldende skatterett. I den utstrekning den regnskapsrettslige praksis bygger på at opptjeningstidspunktet faller sammen med transaksjonstidspunktet for den aktuelle inntekt, antas at tidspunktet for resultatføringen vil samsvare med det som følger av det skatterettslige realisasjonsprinsippet.

Innføring av et realisasjonsprinsipp for inntekter vil innebære at regnskapspraksis om utsatt inntektsføring av vederlag som omfatter ikke-separable ytelser som likevel ikke anses regnskapsmessig opptjent på transaksjonstidspunktet, ikke vil ha skattemessig betydning. I slike tilfeller vil det følge direkte av en anvendelse av realisasjonsprinsippet at inntekten skal periodiseres på transaksjonstidspunktet. I motsetning til etter gjeldende skatterett, vil det ikke være nødvendig å forankre resultatet i en parallell til det samme resultatet ved fradragsføring av avsetninger til framtidige kostnader knyttet til ytelsen etter skatteloven § 14-4 tredje ledd.

Særregelen i skatteloven § 14-5 tredje ledd om "langsiktige tilvirkningskontrakter" forutsettes videreført som en særskilt skattemessig regel. For tjenes-teoppdrag og tilvirkningskontrakter som faller utover nevnte særregel, antas at innføring av realisasjonsprinsippet vil innebære tilsvarende løsninger som etter gjeldende rett, dvs. løpende inntektsføring i takt med opptjeningen.

På denne bakgrunn foreslås at skattemessig tidfesting av inntekter, herunder kapitalgevinster og tap, for fullt regnskapspliktige ikke lenger skal baseres på tidfestingen i årsregnskapet, men bygge direkte på anvendelse av det skatterettslige realisasjonsprinsipp, slik dette er angitt i skatteloven § 14-2 første ledd, jf. andre ledd. Forslaget innebærer at hovedregelen i skatteloven § 14-2 vil gjelde tilsvarende for

tidfesting av regnskapspliktiges inntekter, herunder kapitalgevinster og tap. Gjeldende særregel i skatteloven § 14-4 femte ledd om anvendelse av skatteloven § 14-2 for gevinst og tap på finansielle instrumenter kan oppheves som overflødig. Gjeldende særregler om utforming av realisasjonsprinsippet i ulike tilfeller som bl.a. følger av skatteloven § 14-5, skal videreføres. Om grunnlaget for valg av lovteknikk og utforming av lovregler i samsvar med forslaget, herunder behovet for lovfesting av gjeldende ulovfestede unntak for kortsiktige valutaposter, vises til proposisjonens punkt 6.6.

#### IKKE BEHOV FOR OVERGANGSREGLER

Etter gjennomgangen foran, kan det ikke utelukkes at det kan foreligge forskjeller mellom tolkningen av realisasjonsprinsippet og fastlegging av det regnskapsrettslige opptjenings- og transaksjonstidspunktet etter regnskapsloven som tidfestingskriterier for løpende inntektsføring av andre inntekter enn kapitalgevinster. Slike forskjeller kan tenkes å foreligge slik at tidspunktet for inntektsføring forskyves i begge retninger. I den utstrekning forslaget om innføring av realisasjonsprinsippet kan medføre fremskutt tidspunkt for inntektsføring av visse inntektsposter i forhold til ved anvendelse av prinsippene i regnskapsloven og hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, kan endringen sies å innebære en skatteskjerpelse.

På grunn av den usikkerhet forslaget således kan anses forbundet med, har departementet vurdert om det er grunnlag for å foreslå overgangsregler med sikte på å forhindre slike mulige skatteskjerpene effekter. Behovet og virkeområdet for en overgangsregel vil bare gjelde løpende inntektsposter som nå er regulert direkte av skatteloven § 14-4 annet ledd, og må begrenses til tilfeller hvor det kan påvises at realisasjonsprinsippet innebærer fremskutt tidfesting i forhold til det som gjaldt etter de tidligere regler.

Departementet har imidlertid ikke noe grunnlag for å konstatere konkrete tilfeller hvor slike forskjeller kan tenkes aktuelle. Det vises til at tilsvarende spørsmål eventuelt skulle ha fremkommet i praksis da realisasjonsprinsippet ble innført for alle skattytere uten full regnskapsplikt etter den nye regnskapsloven av 1998. I denne forbindelse ble det ikke innført overgangsregler, og departementet er ikke kjent med at man har påvist at de endrede tidfestingsregler innebar skatteskjerpene effekter som nevnt. Etter departementets oppfatning er det derfor ikke grunnlag for å foreslå overgangsregler på dette punkt.

#### **33.1.3 Regler om skattemessig tidfesting av fradrag for kostnader**

##### INNLEDNING

Som nevnt i proposisjonens punkt 6.1.1.1 skal det i utgangspunktet foretas nøytraliseringsiltak i

den utstrekning det kan påvises skattemessige konsekvenser av de endrede og ulike regnskapsrettslige løsninger etter regnskapsloven og IFRS om tidfesting av fradrag. Nøytralitetsforutsetningen tilsier i utgangspunktet at det er gjeldende rett med hensyn til skattemessig tidfesting av fradrag som så langt som mulig også skal videreføres som gjeldende rett for fremtiden, både for skattytere som baserer regnskapet på regnskapslovens ordinære system og for skattytere som følger IFRS.

Målsettingen er at skattemessige tidfestingsregler basert på regnskapsreglene i minst mulig grad skal bli påvirket av endrede regnskapsregler. På samme måte som for regler om tidfesting av inntekt, jf. proposisjonens punkt 6.3, mener departementet at presisering av de skattemessige tidfestingsregler for fradrag bør baseres på skattemessige begreper og prinsipper i den grad disse også kan anses dekkende for gjeldende rett. Etter innføring av det tosporede regnskapssystem, er regnskapsreglene etter departementets oppfatning lite egnet som grunnlag for skatteregler.

Gjennomgangen av gjeldende rett tilsier at det i hovedsak vil være samsvar mellom tidfesting etter realisasjonsprinsippet på den ene side og tidfesting etter gjeldende regnskapsrettslige regler om kostnadsføring på den andre. Det eneste området hvor dette utgangspunktet antagelig ikke gjelder, er for avsetninger som foretas på grunnlag av det regnskapsmessige sammenstillingsprinsippet, jf. skatteloven § 14-4 tredje ledd og Shell-dommen. På dette punkt er det imidlertid behov for en revisjon av regelen uavhengig av den forestående endring av regnskapsreglene.

#### VURDERING AV FORSLAGET I HØRINGSNOTATET PÅ BAKGRUNN AV HØRINGSRUNDEN

##### *A. Generelt*

På bakgrunn av høringsrunden vil departementet ikke fremme forslag om en særskilt skattemessig terskel for fradragføring av framtidige utgifter basert på en endring av pådragelseskriteriet i skatteloven § 6-1 første ledd. Etter en fornyet vurdering finner departementet at pådragelse er et lite hensiktsmessig grunnlag for en felles tidfestingsregel for kostnader. Som enkelte av høringsinstansene har påpekt, vil denne løsningen ikke sikre nøytralitet mellom regnskapsloven og IFRS når disse regnskapssystemene gir anvisning på ulike regler for regnskapsmessig tidfesting av skattemessig pådratte kostnader. Det fremstår som uklart hvor ofte slike forskjeller vil forekomme i praksis. Men i den utstrekning dette gjør seg gjeldende, vil ikke pådragelse som terskel for tidfesting gi en nøytral løsning for regnskapsloven og IFRS.

Departementet er videre enig med de høringsinstansene som uttaler at forslaget i høringsnotatet kan skape uklarhet, og ser det som en fordel at man i størst mulig grad opprettholder det etablerte skillet mellom reglene om fradragrett i kapittel 6 og reglene om tidfesting i kapittel 14. Etter skattelovens system bør regler om tidfesting i all hovedsak gis i kapittel 14.

Departementet fastholder imidlertid intensjonen i høringsnotatets forslag om at kostnader ikke skal kunne tidfestes før de faktisk er pådratt, med den presisering at kostnader skal kunne tidfestes skattemessig når dette tidspunktet er inntrådt. En tidfestingsregel med dette innhold vil gi nøytrale tidfestingsregler for regnskapspliktige som benytter henholdsvis regnskapsloven og IFRS. Som angitt i høringsnotatet var innføring av realisasjonsprinsippet alternativet til det fremsatte forslag. Den regel som ble foreslått skulle forutsetningsvis i det alt vesentlige være i samsvar med de løsninger som følger av realisasjonsprinsippet.

#### B. Særlig om avskjæring av fradrag for framtidige utgifter

Enkelte høringsinstanser har innvendt at departementets forslag innebærer en innstramning i forhold til gjeldende rett slik denne er fastslått av Høyesterett. Det vises til høringsuttalelser fra *OLF* og *NHO* referert under proposisjonens punkt 6.4.3.2.B. De samme høringsinstansene har bemerket at departementets fremstilling av gjeldende rett ikke er korrekt i forhold til den nevnte høyesterettsdommen, og at forskjellene i avsetningsadgang etter regnskapsloven og IFRS er så små at det ikke er behov for nøytraliserings tiltak.

Departementets begrunnelse for forslaget om å erstatte avskjæringsregelen for avsetninger etter god regnskapskikk i skatteloven § 14-4 tredje ledd med lovfesting av en regel om at utgifter må være faktisk pådratt før de kan tidfestes, er todelt: For det første er det behov for nøytraliserings tiltak som sikrer like regler for skattytere som benytter regnskapsloven og IFRS. Like viktig er det imidlertid å sørge for en regel som avskjærer fradrag for avsetninger i samsvar med departementets uttalte intensjoner ved skatterefor men 1992, og som Stortinget etter departementets forståelse ikke gikk imot.

Som følge av innføring av IFRS og basert på den rettsoppfatning Shell-dommen gir uttrykk for, er det etter departementets oppfatning nødvendig å foreta tilpasninger i avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-4 tredje ledd som sikrer like regler for skattytere som benytter henholdsvis regnskapsloven og IFRS. Det er på det rene at avsetningsreglene ikke er like etter disse regnskapsystemene. Jo større adgang det er til å foreta regnskapsmessige avsetninger med skatte-

messig virkning etter gjeldende rett, desto større behov vil det være for nøytraliserende tiltak. Det er dessuten lite hensiktsmessig at avskjæringsreglen for avsetninger tar utgangspunkt i en son dring mellom sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet, som har ulik betydning etter regnskapsloven og IFRS. Departementet deler derfor ikke oppfatningen til de høringsinstanser som mener at det ikke foreligger forskjeller mellom regnskapsloven og IFRS som gir grunnlag for tilpasning av de skattemessige tidfestingsregler på dette punkt.

Uavhengig av nye regnskapsregler har Shell-dommen forsterket behovet for revisjon av avskjæringsregelen. Departementet finner ikke at Shell-dommen avklarer den gjeldende rettstilstanden på en tilfredsstillende måte, og vil søke å få en fornyet prøving av de prinsipielle spørsmålene i Høyesterett. I høringsnotatet gav departementet uttrykk for det syn som staten vil anføre ved en mulig ny domstolsprøving. Samtidig har intensjonen vært å beskrive det sentrale tolkningsresultater som Shell-dommen kan lede til, nemlig at avskjæringsregelen kun retter seg mot regnskapsmessige avsetninger etter forsiktighetsprinsippet.

I den utstrekning Shell-dommen må ses som avgjørende for gjeldende lovforståelse på dette området, representerer departementets forslag i høringsnotatet en innstramning og endring av rettstilstanden. Den regel som dommen synes å oppstille for fradragføring av avsetninger, er imidlertid ikke i samsvar med departementets uttalte intensjoner fra skattereformen 1992. Det vises til Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 102 og 104, der det fremgår at det ikke skulle være adgang til tidfesting etter god regnskapskikk som medførte andre løsninger enn de som følger av realisasjonsprinsippet, jf. proposisjonens punkt 6.4.1.3.B.

Etter departementets vurdering er det ingen grunner som tilsier at man i dag skal ha en videre adgang til å foreta avsetninger med skattemessig virkning enn det som var intensjonen ved skattereformen 1992. Da avskjæringsregelen ble innført, var det en viktig målsetning å få et nøytralt system gjennom å fjerne skattekreditter og forenkle den ligningsmessige behandling, herunder når det gjaldt regnskapsmessige vurderinger. Opphevelse av ordningen med avsetninger etter god regnskapskikk bidro til den utvidelse av skattegrunnlaget og reduksjon av skattesatsene, som var et hovedsiktemål med skattereformen.

Enkelte av de hensyn som lå til grunn for innføring av et reelt realisasjonsprinsipp ved skattereformen 1992, antas å ha enda større vekt i dag. Innføringen av et tosporet regnskapsystem bidrar således til at det blir enda vanskeligere for ligningsmyndighetene å kontrollere de vurderinger som ligger til grunn for regnskapsmessige avsetninger.

Departementet viser dessuten til at den formelle koblingen mellom regnskap og skatt ble opphevet for skattytere med begrenset regnskapsplikt ved lovendring av 17. desember 1999. For disse skattyterne skal tidfesting skje etter realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 annet ledd, som ikke tillater fradrag for avsetninger til framtidige utgifter. Også for begrenset regnskapspliktige vil det forekomme forventning om framtidige utgifter som etter sammenstillingsprinsippet kan fradragsføres i samme periode som tilhørende inntekter. Fradrag for disse framtidige utgiftene vil imidlertid være avskåret etter realisasjonsprinsippet. Departementet kan ikke se noen grunn til at fradragsretten for framtidige utgifter eventuelt skal være mer vidtgående for næringsdrivende med full regnskapsplikt enn den er for andre næringsdrivende.

På denne bakgrunn finner departementet ikke grunn til å etterkomme kritikken fra høringsinstansene, som mener at forslaget i høringsnotatet går lenger enn det som er nødvendig for å nøytralisere effekten av nye regnskapsregler.

#### VURDERING KNYTTET TIL INNFØRING AV REALISASJONSPRINSIPPET SOM TIDFESTINGSREGEL FOR KOSTNADER

Etter departementets oppfatning kan det ikke utelukkes at endring av regnskapsreglene kan få skattemessige konsekvenser for kostnader som er pådratt, men der kostnadsføring etter sammenstillingsprinsippet skal utsettes, jf. proposisjonens punkt 6.4.2.3.A. En finner derfor at det er nødvendig å nøytralisere disse ulikhetene med en felles skattemessig regel for utgiftsføring for skattytere som fører regnskap etter henholdsvis regnskapsloven og IFRS.

Basert på rettsoppfatningen i Shell-dommen, antar departementet at det også for avsetninger for framtidige utgifter vil foreligge forskjeller mellom regnskapsloven og IFRS som kan få skattemessige konsekvenser. I tillegg forsterker Shell-dommen uansett behovet for å begrense regnskapsreglenes betydning ved beskatningen på dette området.

I likhet med vurderingen av reglene for tidfesting av inntekter i proposisjonens punkt 6.3, er departementet etter en fornyet vurdering kommet til at det ikke er grunnlag for å opprettholde gjeldende regler om skattemessig tidfesting av kostnader basert på årsregnskapet. Også når det gjelder tidfesting av kostnader vil videreføring av regnskapsprinsippet kunne innebære at den skattemessige tidfesting vil avhenge av om skattyter bruker regnskapsloven eller IFRS. Etter de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen, vil regnskapsprinsippet dermed heller ikke på utgiftssiden sikre nøytrale tidfestingsregler. Det vil dessuten være vanskelig å forutse konsekvensene av en videreføring av skattemessig tidfesting basert på årsregnskapet.

I høringsnotatet uttalte departementet at alternativet til det fremsatte forslag var å innføre et realisasjonsprinsipp også for fullt regnskapspliktige. Flere av høringsinstansene, herunder Den norske Revisorforening, Finansieringsselskapenes forening, Skattedirktoratet, Norsk Øko-forum og Ligningsutvalget støtter dette, jf. høringsuttalelser gjengitt i proposisjonens punkt 6.3.3.2. Realisasjonsprinsippet medfører at løsningen baseres på innarbeidede skattemessige begreper, og at det sikres like tidfestingsregler for regnskapspliktige som bruker henholdsvis regnskapsloven og IFRS. Det gir også en symmetrisk skattemessig behandling av inntekter og kostnader, jf. forslag vedrørende inntektsføring i proposisjonens punkt 6.3.4.4.

#### NÆRMERE OM INNHOLDET I EN OVERGANG TIL REALISASJONSPRINSIPPET FOR KOSTNADER

Realisasjonstidspunktet for en utgift er når skattyter har fått en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri den.

For det tilfelle at sammenstillingsprinsippet etter regnskapsloven tilsier utsatt kostnadsføring av pådratte kostnader som ikke leder til erverv av identifiserbare eiendeler, jf. proposisjonens punkt 6.4.1.3.A, kan realisasjonsprinsippet innebære en gunstigere skattemessig tidfesting enn det som følger av regnskapsprinsippet. Det antas imidlertid at slik utsatt kostnadsføring av pådratte kostnader bare unntaksvis er aktuelt.

I tilfeller hvor det foreligger en ensidig forpliktelse til å utrede et pengebeløp, vil utgiften være realisert når pengekravet oppstår i henhold til sitt rettsgrunnlag. Dette er bl.a. aktuelt for offentligrettslige påbud og erstatningskrav. I Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 107 uttalte departementet følgende om inntektsføring av erstatningskrav etter realisasjonsprinsippet:

"Etter realisasjonsprinsippet skal skattepliktige erstatningsutbetalinger prinsipielt inntektsføres på det tidspunkt den erstatningsbetingede hendelse inntraff. På dette tidspunkt har skattyter fått et ubetinget krav på erstatningssummen. Rent praktisk er det hensiktsmessig å vente med inntektsføringen til erstatningskravets omfang er konstatert. Departementet foreslår derfor at skattepliktige erstatningsutbetalinger som hovedregel inntektsføres når erstatningskravets størrelse er konstatert. I de tilfelle erstatningskravets størrelse er omtvistet bør den uomtvistede del av gevinsten inntektsføres straks. Inntektsføring av eventuell ytterligere utbetaling utsettes til tvisten er løst."

Dette er en spesialløsning for erstatningskrav begrunnet ut fra hensynet til en praktikabel regel. Departementet forutsetter at løsningen er symmetrisk for inntekts- og utgiftsføring av erstatningskrav.

Utgifter som knytter seg til at skattyter skal utføre, unnlate eller tåle visse handlinger i framtiden, kan ikke anses realisert før skattyter pådrar seg ubetingede forpliktelser i forbindelse med kjøp av varer og tjenester fra tredjemann e.l. Etter realisasjonsprinsippet foreligger det således ikke fradragsrett for regnskapsmessige avsetninger til framtidige utgifter. Utgifter til opprydding eller andre etterarbeider i tilknytning til virksomhet, vil for eksempel ikke være realisert før skattyter enten har pådratt seg en ubetinget plikt til å yte vederlag i forbindelse med kjøp av varer og tjenester fra tredjemann eller utfører aktivitet med egne innsatsfaktorer som ledd i oppfyllelse av plikten. At en utgift skal tidfestes regnskapsmessig etter sammenstillingsprinsippet eller forsiktighetsprinsippet, har ingen relevans for tidfesting etter realisasjonsprinsippet.

Den Norske Advokatforening har i sin høringsuttalelse pekt på at departementets forslag kan lede til at virksomhet som har ekstraordinære utgifter rett før virksomheten opphører, ikke får fradrag for disse kostnadene.

Det er en effekt av realisasjonsprinsippet at enkelte utgiftstyper først kommer til fradrag på et tidspunkt hvor virksomhetens inntekter kan være redusert. Etter departementets oppfatning må dette imidlertid ses i sammenheng med reglene for skattemessig fradrag for underskudd. I denne forbindelse vises det også til at det i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) fra regjeringen Bondevik II er foreslått opphevelse av tiårsfristen for fremføring av underskudd, samt opphevelse av reglene om bortfall av underskudd ved opphør av næring i skatteloven § 14-6. Etter gjeldende rett er det dessuten adgang til tilbakeføring av udekket underskudd i inntil to år før opphørsåret, jf. skatteloven § 14-7 første ledd. Denne regelen har sammenheng med regelen om bortfall av fremførbart underskudd ved opphør av næring. Selv om avskjæringsregelen for underskuddsfremføring ved opphør av næring er foreslått opphevet, er det ikke foreslått endringer i reglene for tilbakeføring av udekket underskudd. Departementet antar at denne muligheten for tilbakeføring av underskudd i kombinasjon med tidsbegrenset fremføringsrett, vil avhjelpe eventuelle problemer med å få effektivt fradrag for oppryddingskostnader mv.

Når det gjelder særskattepliktig virksomhet etter petroleumsskatteloven vises også til de gunstige ordninger som er etablert for rentepåslag for fremførbare underskudd, retten til å overføre underskudd til overtakende selskap ved fusjon og samlet overdragelse av virksomhet og rett til å få utbetalt fra statskassen skatteverdien av udekket underskudd ved opphør av særskattepliktig virksomhet, jf. petroleumsskatteloven § 3 c.

I Shell-dommen var det spørsmål om avsetning til nedstengningskostnader kunne tidfestes skattemessig

i samsvar med den regnskapsmessige behandling. Høyesterett kom til at dette ikke var avsetninger etter god regnskapsskikk som ble rammet av skatteloven § 14-4 tredje ledd, og at det derfor forelå adgang til skattemessig tidfesting av avsetningene etter regnskapsprinsippet. Ved innføring av realisasjonsprinsippet for skattytere med full regnskapsplikt, vil det ikke lenger være regnskapsprinsippet som styrer tidfesting av inntekter og fradrag. Det avgjørende for tidfestingen vil være om det er pådratt en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri en kostnad. Enkelte uttalelser i Shell-dommen kunne likevel tilsi at realisasjonsprinsippet og oppførelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 har samme innhold, og at nedstengningskostnadene dermed må anses realisert som følge av at kostnadene kan anses som oppofret eller pådratt. Under henvisning til at realisasjonsprinsippet ikke var tema i Shell-saken, forutsetter departementet at Høyesteretts uttalelser om realisasjonsprinsippet ikke kan trekkes så langt. For å unngå uklarhet omkring dette, bør det imidlertid presiseres i lovteksten at plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden ikke kan anses som en ubetinget forpliktelse i forhold til tidfestingsregelen for kostnader. Det vises til forslag til et nytt annet punktum i skatteloven § 14-2 annet ledd. Presiseringen retter seg mot alle plikter til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden. Det omfatter både offentligrettslige og privatrettslige plikter, og det gjelder uansett hva plikten går ut på. Handlingsplikter mv. vil etter dette forslaget anses som framtidige, og dermed betingede, dersom de skal gjennomføres i en senere inntektsperiode enn det aktuelle inntektsåret.

I rettspraksis finnes det unntaksvis eksempler på at vilkårene for fradragsrett i skatteloven § 6-1 første ledd er ansett oppfylt for framtidige utgifter. Eksempler på dette er forventet tap som følge av framtidig hjemfall av kraftverk, jf. Rt. 1958 s. 801 og framtidige nedstengningskostnader i Shell-dommen, jf. Rt. 2004 s.1921. Etter den foreslåtte tilføyelsen i skatteloven § 14-2 annet ledd nytt annet punktum om at det skal ses bort fra plikter til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden, er det klargjort at det heller ikke vil være adgang til å tidfeste slike utgifter før tidspunktet for å utføre, unnlate eller tåle noe, er kommet. I tilfeller der skatteloven har særlige tidfestingsregler, for eksempel skatteloven § 18-6, vil slike særlige regler likevel gå foran.

På denne bakgrunn foreslås at tidfesting av fradrag for fullt regnskapspliktige skal følge det skatterettslige realisasjonsprinsipp i skatteloven § 14-4 annet ledd. Tilsvarende foreslås å gjelde for inntekter, jf. proposisjonens punkt 6.3.4.4. Med realisasjonsprinsippet gis det ikke fradrag for utgifter før disse er realisert. Regelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd om fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk kan derfor også oppheves som overflødig.

#### IKKE BEHOV FOR OVERGANGSREGLER

Ved opphevelse av regnskapsprinsippet og innføring av realisasjonsprinsippet, vil fradrag for framtidige utgifter (avsetninger) være avskåret fra og med inntektsåret 2005. I høringsnotatet la departementet til grunn at skattytere som i tidligere inntektsår har fått fradrag for avsetninger til framtidige utgifter, må tilbakeføre avsetningene til beskatning ved lovfesting av faktisk pådragelse som vilkår for fradragsrett og tidfesting. Som begrunnelse ble det anført at dette var en konsekvens av at den tidligere fradragsførte avsetning ikke er oppfret.

Departementets uttalelse om inntektsføring av avsetninger foretatt før inntektsåret 2005, er møtt med sterk kritikk fra enkelte høringsinstanser. *OLF* sier blant annet at når Høyesterett i Shell-dommen har lagt til grunn at kostnaden er oppfret, må dette legges til grunn for alle inntektsår frem til en eventuell lovendring. Det pekes på at det ikke kan være grunnlag for å innføre noen særskilte overgangsregler av et slikt innhold, da dette i realiteten vil fortone seg som en regelendring med tilbakevirkende kraft. NHO og Den norske Revisorforening har gitt uttrykk for lignende synspunkter.

Etter en fornyet vurdering er departementet kommet til at det ikke er grunnlag for å kreve inntektsføring av avsetninger som det er innrømmet fradrag for i inntektsårene før 2005. Endring av avsetningsfradrag for tidligere inntektsår vil dermed bare være aktuelt dersom domstolene, etter en eventuell ny prøving av spørsmålene i Shell-dommen, skulle komme til at den gjeldende bestemmelse i skatteloven § 14-4 tredje ledd avskjærer fradrag for avsetninger etter sammenstillingsprinsippet. I tillegg vil det være en forutsetning for eventuell tilbakeføring av tidligere innrømmet avsetningsfradrag at ligningslovens vilkår for endring av ligning, er oppfylt i det enkelte tilfellet.

På denne bakgrunn kan departementet ikke se at det er behov for overgangsregler i forbindelse med utvidelse av realisasjonsprinsippet til også å gjelde for tidfesting av kostnader for skattytere med full regnskapsplikt.

#### **33.1.4 Reglene om skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av eiendeler**

##### INNLEDNING

At regnskapsreglenes betydning for spørsmålet om aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader, må begrenses til kostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 følgende, anses avklart etter gjeldende rett. De skattemessige effekter av de endrede og ulike regnskapsregler om balanseføring el-

ler kostnadsføring av kostnader knyttet til erverv av eiendeler, vil således bare knytte seg til de ulike regler i regnskapsloven og IFRS med hensyn til adgang og vilkår for balanseføring eller fradragsføring av kostnader, som ellers vil være direkte fradragsberettiget etter skatteloven.

#### VURDERING AV FORSLAGET I HØRINGSNOTATET PÅ BAKGRUNN AV HØRINGSRUNDEN

##### *A. Forslag om videreføring og presisering av utgangspunktet om betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd*

Departementet er enig i de motforestillinger som er fremsatt om at språkbruken i høringsnotatet med hensyn til skatteloven § 6-1 som særskilt regel om "tidfesting" i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd, kan være forvirrende og uheldig. Den forutsetning utsagnene bygger på, nemlig at reglene om skattemessig fradragsrett eller aktiveringsplikt for kostnader etter skatteloven § 6-1 flg. er spesifikt skatterettslige regler hvis innhold i utgangspunktet ikke påvirkes av den regnskapsrettslige behandling av kostnadene, ligger imidlertid fast.

Ettersom ovenstående anses som gjeldende skatterett, er det i utgangspunktet ikke nødvendig å foreta en nærmere vurdering av implikasjonen av dette slik Den Norske Advokatforening etterlyser. Departementet er imidlertid enig med bl.a. Skattedirektoratet, Norsk Øko-forum og Ligningsutvalget i at anvendelse av det skatterettslige pådragelseskriteriet i skatteloven § 6-1 første ledd som grunnlag for fradragsrett eller aktiveringsplikt, reiser mange vanskelige skjønsspørsmål. Et særlig problemområde i praksis er spørsmål om aktivering eller fradragsrett for kostnader knyttet til egenutvikling av immaterielle eiendeler. Departementet har også merket seg at disse høringsinstanser anbefaler en klargjøring av spørsmål knyttet til når aktiveringsplikt etter skatteloven § 6-1 første ledd oppstår og hvilke kostnader som i så fall inngår i anskaffelseskost og om de regnskapsmessige balanseføringskriterier er relevante i denne vurderingen.

Departementet bemerker at disse spørsmål ikke er nye, og at det i prinsippet ikke har vært tvilsomt at spørsmålet om kostnadene er fradragsberettiget eller aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-1 første ledd ikke skal påvirkes av de regnskapsrettslige regler. De endrede og ulike regnskapsreglene vil muligens kunne medføre at de skatterettslige spørsmål kan komme på spissen i nye situasjoner, og må avgjøres på en annen regnskapsrettslig bakgrunn enn tidligere. Dette kan for eksempel gjelde kostnader som tidligere har vært ansett aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-1 og som også har blitt balanseført i regnskapet, og hvor det i praksis gjerne ikke har vært avgjort til om § 6-1 første ledd eller § 14-4 annet ledd var hjemmel

for aktivering. Dersom slike kostnader ikke lenger skal balanseføres, men kostnadsføres i regnskapet, blir det åpenbart at spørsmålet om aktiveringsplikt blir å avgjøre etter skatteloven § 6-1 første ledd og at regnskapsreglene heller ikke kan gi indirekte støtte til vurderingene slik de i praksis kan ha gjort tidligere. At innholdet i skatteloven § 6-1 første ledd er det avgjørende, ligger uansett fast. Tolkningen av skatteloven § 6-1 første ledd vil nødvendigvis måtte utvikles i praksis.

*B. Forslag om ikke å innføre ytterligere særregler i forhold til betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd*

Bl.a. på grunnlag av generelle innsigelser fra Den norske revisorforening når det gjelder vurderingen av at det ikke er behov for ytterligere særregler ved en forutsatt videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd på dette felt, finner departementet grunn til å ta forbehold om at det kan vise seg at vurderingen av de skattemessige konsekvenser ikke er uttømmende nok. Også senere endringer og presiseringer av IFRS gjennom tolkning og formell regelutvikling, kan lede til at behovet for nøytraliserings tiltak ved en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd kan vise seg større enn antatt. På det nåværende tidspunkt har departementet ikke tilstrekkelig grunnlag for å avdekke slike ytterligere behov, dvs. fastslå at praksis etter de endrede regnskapsregler via skatteloven § 14-4 annet ledd vil ha nye eller endrede skattemessige konsekvenser.

På bakgrunn av denne usikkerhet antar departementet at ambisjonen i høringsnotatet om å videreføre skatteloven § 14-4 annet ledd, og nøytralisere eventuelle endrede skattemessige effekter av de endrede regnskapsregler ved hjelp av særregler, bør forlates.

De problemer som knytter seg til slike uforutsette skattemessige konsekvenser som nevnt, springer nettopp ut av forutsetningen om at skatteloven § 14-4 annet ledd skal videreføres. Det vil si at de til enhver tid gjeldende regnskapsrettslige regler vil kunne få skattemessig betydning. Dersom regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd erstattes av et generelt realisasjonsprinsipp som tidfestingsregel for kostnader, vil slike uforutsette konsekvenser ikke gjøre seg gjeldende. Innføring av realisasjonsprinsippet vil innebære at fradragberettigede kostnader skal fradragføres med mindre annet er positivt bestemt. Fordi det i høringsnotatet ikke ble foreslått innført noe realisasjonsprinsipp som tidfestingsregel for kostnader, ble heller ikke ovennevnte alternativ vurdert nærmere som grunnlag for mulige nøytraliserings tiltak. Bl.a. ble det angitt at spørsmål knyttet til betydningen av § 14-4 annet ledd for fradragføring eller aktivering

av fradragberettigede kostnader, ville være et av problemene knyttet til en alternativ innføring av et generelt realisasjonsprinsipp.

På bakgrunn av ovennevnte usikkerhet knyttet til muligheten for å nøytralisere effekten av de endrede regnskapsregler ved en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd, er departementet enig med høringsinstansene (Den Norske Advokatforening, Den norske Revisorforening, Skattedirektoratet, Ligningsutvalget, Norsk Øko-forum og universitetsstipendiat Harald Hauge) som mener at innføring av realisasjonsprinsippet som grunnlag for mulige skattemessige nøytraliserings tiltak på dette område, bør vurderes nærmere. En slik vurdering blir uansett nødvendig ettersom departementet også foreslår at det skal innføres et realisasjonsprinsipp som tidfestingsregel for kostnader, jf. proposisjonens punkt 6.4.

Nøytralitetsforutsetningen som lå til grunn for høringsforslaget står fast, men vurderingene av hvordan de nødvendige skattemessige tilpasninger/nøytraliserings tiltak skal utformes, vil ved en alternativ vurdering av realisasjonsprinsippet måtte baseres på andre utgangspunkter enn i høringsnotatet. Alternativet til å lage ytterligere særregler i forhold til de konsekvenser endrede regnskapsregler vil kunne få etter § 14-4 annet ledd, vil være å lovfeste realisasjonsprinsippet slik at skatteloven § 14-4 annet ledd ikke lenger kan gi grunnlag for aktiveringsplikt for ellers fradragberettigede kostnader. I den utstrekning § 14-4 annet ledd etter gjeldende rett gir grunnlag for slik aktiveringsplikt, dvs. avvik fra den direkte fradragføring som ellers vil følge av realisasjonsprinsippet, bør det fastsettes særregler. Det vises til gjennomgangen nedenfor.

#### INNFØRING AV REALISASJONSPRINSIPPET

##### *A. Konsekvensene av innføring av realisasjonsprinsippet*

Innføring av realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel for kostnader, innebærer i utgangspunktet at fradragberettigede kostnader etter skatteloven kapittel 6, også skal fradragføres direkte når det har oppstått en ubetinget plikt til å dekke dem og uavhengig av den regnskapsmessige behandling. Realisasjonsprinsippet regulerer kun tidspunktet for fradragføring og innebærer ingen hjemmel for at kostnadene i stedet skal aktiveres. Som tidfestingsregel for fradrag vil realisasjonsprinsippet bare ha betydning for kostnader som er fradragberettiget etter skatteloven kapittel 6.

I høringsnotatet ble det antatt å foreligge et behov for en presisering av at tidfestingsregelen for regnskapspliktige bare vil gjelde pådratte eller fradragberettigede kostnader. Dette behov vil ikke gjøre seg gjeldende ved innføring av realisasjonsprinsippet.

Som tidfestingsregel vil realisasjonsprinsippet erstatte dagens hovedregel i § 14-4 annet ledd. Innføring av realisasjonsprinsippet medfører således at spørsmålet om det foreligger fradragsrett eller aktiveringsplikt, herunder hvilke kostnader som inngår i skattemessig kostpris, helt ut vil avhenge av de skatterettslige regler i skatteloven kapittel 6.

Innføring av realisasjonsprinsippet for kostnader vil således gjøre det klarere at det er behov for å flytte regelen i skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum til skatteloven kapittel 6. Regelen om at det er aktiveringsplikt og ikke fradragsrett for kostnader til forskning og utvikling som kan bli eller er blitt driftsmidler, kan ikke anses som et unntak fra eller en presisering av realisasjonsprinsippet. Regelen er en presisering av at det ikke er fradragsrett for slike kostnader etter skatteloven § 6-1 første ledd. Forslaget om å flytte bestemmelsen til kapittel 6, som ny § 6-25, står således fast.

Etter gjeldende rett er det ikke grunnlag for å fastslå at regnskapsreglene via skatteloven § 14-4 annet ledd medfører aktiveringsplikt for ellers fradragsberettigede rentekostnader. Det er derfor ikke behov for å opprettholde forslaget om å lovfeste at regnskapsregler om balanseføring av slike kostnader i prinsippet ville være bindende ved beskatningen.

#### *B. Realisasjonsprinsippet som skattemessig nøytraliseringstiltak*

Nøytralitetsforutsetningen forutsetter at de effekter av skatteloven § 14-4 annet ledd med hensyn til aktivering av ellers fradragsberettigede kostnader som følger av gjeldende rett, skal videreføres. I det følgende foretas en vurdering av hvordan spørsmålet om aktivering eller fradragsrett for ellers fradragsberettigede kostnader med tilknytning til erverv av eiendeler, vil bli påvirket av en innføring av realisasjonsprinsippet som generell tidfestingsregel for kostnader også for regnskapspliktige, og hvordan videreføring av gjeldende rett i så fall kan sikres. I det følgende foretas en vurdering av i hvilken utstrekning realisasjonsprinsippet kan anses dekkende for gjeldende rett, og i hvilken utstrekning det etter gjeldende rett foreligger adgang eller plikt til aktivering av ellers fradragsberettigede kostnader som må videreføres i form av særregler.

Gjennomgangen nedenfor er knyttet til den gjennomgang av gjeldende rett som er foretatt i proposisjonens punkt 6.5.1.2.

Innføring av realisasjonsprinsippet også for regnskapspliktige vil i seg selv innebære at direkte fradragsberettigede kostnader til forskning og utvikling (i motsetning til aktiveringspliktige kostnader) skal fradragsføres direkte etter realisasjonsprinsippet. Særregelen i skatteloven § 14-4 sjette ledd annet ledd

som gir uttrykk for den løsning som følger av en direkte anvendelse av realisasjonsprinsippet, vil i så fall kunne oppheves som overflødig. Regelen gjelder også for bokføringspliktige skattytere uten alminnelig regnskapsplikt, men innebærer ikke noe unntak fra realisasjonsprinsippet som ellers gjelder for disse skattytere.

Også for andre fradragsberettigede kostnader enn forskning og utvikling i forbindelse med egenutvikling av eiendeler, vil hovedregelen bli at slike kostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven kapittel 6 blir å fradragsføre direkte. Med utgangspunkt i at slike kostnader i praksis neppe vil oppfylle balansekriteriene etter regnskapsloven, antas at en regel med dette innhold i hovedsak også vil innebære videreføring av gjeldende rett. Ettersom det likevel ikke kan utelukkes at gjeldende regnskapsregler i visse tilfeller kan begrunne aktiveringsplikt for ellers fradragsberettigede kostnader, kan det hefte en viss usikkerhet til ovenstående konklusjon. Departementet har vurdert om denne usikkerhet gir grunnlag for forslag om lovfesting av særregler om aktiveringsplikt. Med dette siktes det til at visse ellers fradragsberettigede kostnader som ville blitt balanseført etter gjeldende norsk regnskapsrett skal eller kan inngå i skattemessig kostpris for den aktuelle eiendel. Ettersom departementet ikke har konstatert konkrete tilfeller eller typetilfeller hvor aktiveringsplikt ville følge etter gjeldende regnskapsrett, er det ikke grunnlag for å foreslå konkrete lovregler nå. Unnlattelse av å foreslå slike særregler nå, vil ikke kunne anses som skatteskjerpene. Skattyter vil normalt se seg tjent med direkte fradragsrett.

Særreglene om leteutgifter i petroleumsforskriften §§ 3 og 4 er klagjørende og bør videreføres.

Særregelen i skatteloven § 14-4 syvende ledd om adgang til aktivering av rente- og finansieringskostnader ved egentilvirkning av driftsmidler, vil i prinsippet måtte videreføres. Den bærende begrunnelse for denne særregel var at det etter regnskapsloven § 5-4 annet ledd gjelder en plikt til balanseføring av slike kostnader som del av tilvirkningskost både for omløps- og anleggsmidler. Regelen innebærer likevel en valgfri adgang til aktivering eller fradragsføring uavhengig av den regnskapsmessige behandling. Regelen gjelder også for bokføringspliktige skattytere uten alminnelig regnskapsplikt som hovedregelen om realisasjonsprinsippet ellers gjelder for.

Selv om skatteloven § 14-4 syvende ledd i utgangspunktet er forankret i forutsetninger om at regnskapsreglene ellers ville hatt betydning for spørsmålet om kostnadene skulle aktiveres, angir den løsninger som er uavhengig av regnskapet og blir på sitt virkefelt å anse som presisering av hvordan § 6-1 første ledd og § 6-40 blir å fortolke.



Regelen forutsetter at de aktuelle kostnader er fradragsberettiget, og ikke aktiveringspliktige, etter skatteloven § 6-1 første ledd. Adgangen til likevel å aktivere kostnadene innebærer et unntak fra realisasjonsprinsippet. I den utstrekning det likevel kunne hevdes at kostnadene ville være aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-1 første ledd, kunne det tilsvarende hevdes at regelen også innebærer et unntak fra den aktiveringsplikt som ellers ville følge av skatteloven § 6-1 første ledd. For rentekostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-40, vises til den mangeårige ligningspraksis som også forut for vedtakelsen av skatteloven § 14-4 syvende ledd, åpnet for valgfri aktivering av byggelånsrenter (presumptivt med hjemmel i skatteloven § 6-1 første ledd.) Under enhver omstendighet vil den angitte regel avklare disse underliggende tvilsspørsmål om tolkningen av skatteloven § 6-1 første ledd for de aktuelle kostnader.

Med bakgrunn i ovenstående bør den regel skatteloven § 14-4 syvende ledd gir uttrykk for, etter departementets oppfatning kunne flyttes til kapittel 6 som en generell presisering av reglene om fradragsrett og aktiveringsadgang for renter og finansieringskostnader ved egentilvirkning av driftsmidler. Etter departementets oppfatning vil regelen være avklarende og i all hovedsak dekkende for gjeldende rett også for skattytere som ikke er bokføringspliktige. Det vises til forslag til § 6-40 nytt åttende ledd.

Regelen skatteloven § 14-5 annet ledd a, bør videreføres som en særregel om skattemessig inngangsverdi på egentilvirkede varer.

Særregelen i petroleumsforskriften § 2, er klar- og bør videreføres.

Innføring av realisasjonsprinsippet vil ellers innebære at kostnader, herunder rente og finansieringskostnader, ved kjøp av eiendeler, herunder aksjer og eierandeler som ikke skal aktiveres som kostpris etter skatteloven § 6-1 første ledd, bli å fradragsføre direkte. Dette vil være i samsvar med den gjeldende skatterett for behandling av slike kostnader selv om man hensyntar at regnskapsreglene i prinsippet kan få betydning for spørsmålet om fradragsrett eller aktiveringsplikt etter skatteloven § 14-4 annet ledd etter gjeldende rett.

Bortsett fra ovenstående forslag om lovfesting av gjeldende regel i skatteloven § 14-4 syvende ledd, antas det ikke nødvendig å vedta særlige regler om unntak fra realisasjonsprinsippet for å sikre videreføring av gjeldende rett om skatteloven § 14-4 annet ledd som hjemmel for skattemessig aktiveringsplikt for ellers fradragsberettigede kostnader ved erverv av eiendeler.

Om den nærmere utforming av departementets lovforslag vises til proposisjonens punkt 6.6.

### **33.1.5 Opphevelse av hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd om at skattyters årsregnskap skal legges til grunn for tidfesting av inntekt og fradrag for så vidt det er oppgjort i overensstemmelse med regnskapslovgivningen**

#### ENDREDE FORUTSETNINGER FOR VURDERING AV SPØRSMÅL OM OPPHEVELSE AV SKATTELOVEN § 14-4 ANNET LEDD

Den nå vedtatte innføring av et tosporet regnskapssystem innebærer at det ikke vil foreligge presise eller ensartede løsninger for regnskapsmessig tidfesting av inntekter og kostnader. De vedtatte regnskapslovendringer og forutsetningen om at disse skal være skattemessig nøytrale, medfører et forsterket behov for å innføre særskilte skatteregler. Behovet for å skille regnskaps- og skattereglene er med andre ord større enn tidligere. Utviklingen av regnskapsreglene har ikke gått i den retning man forventet på begynnelsen av 1990-tallet, jf. St.meld. nr. 48 (1989-1990).

Blant annet fordi forskjellene mellom tidfestingsreglene etter gjeldende norsk regnskapsrett og IFRS ble noe undervurdert i høringsnotatet, bygget forslagene i notatet på at opphevelse av hovedregelen i § 14-4 annet ledd ikke var nødvendig. I notatet ble det derfor heller ikke foretatt noen bredere drøftelse av spørsmålet om opphevelse av hovedregelen. Det ble anført at en alternativ innføring av en generell regel om tidfesting etter realisasjonsprinsippet, med opphevelse av regelen i § 14-4 annet ledd også i stor utstrekning ville være dekkende for gjeldende skatterett, men at en opphevelse av hovedregelen likevel kunne ha konsekvenser som det er vanskelig å forutse. I denne forbindelse ble det særlig vist til spørsmålene knyttet til den betydning § 14-4 annet ledd ble antatt å ha for spørsmål om skattemessig aktiveringsplikt for ellers fradragsberettigede kostnader.

På bakgrunn av høringsrunden er det i gjennomgangen i proposisjonens punkt 6.3 til 6.5 derimot lagt til grunn at de endrede regnskapsregler kan medføre omfattende endringer og ulikheter i de regnskapsmessige tidfestingsregler, også utover det man hittil har kunnet konstatere. Ved en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd vil disse endringer kunne ha skattemessige konsekvenser som vanskelig kan nøytraliseres. Mulige nøytraliseringsiltak basert på en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd som forutsatt i høringsnotatet, er vurdert som mer usikre enn generelle nøytraliseringsiltak i form av innføring av realisasjonsprinsippet som særskilte skattemessige tidfestingsregel. Videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd i sin nåværende form anses således ikke lenger som noe aktuelt alternativ.

Forslagene i proposisjonens punkt 6.3 til 6.5 innebærer at skattyters årsregnskap via hovedregelen

i skatteloven § 14-4 annet ledd ikke lenger skal ha betydning som tidfestingsregel. Realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 vil avløse hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd som alminnelige tidfestingsregel også for fullt regnskapspliktige. Det vil si at regnskapsprinsippet i utgangspunktet bør oppheves.

Under henvisning til at usikkerhet med hensyn til konsekvensene av en opphevelse av hovedregelen med innføring av et ubetinget realisasjonsprinsipp, har vært angitt som grunnlag for ikke å foreslå opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd, er det etter departementets oppfatning hensiktsmessig med en samlet gjennomgang av de aktuelle usikkerhetsmomenter knyttet til en slik opphevelse. Herunder vurderes om denne usikkerhet kan begrunne videreføring av innholdet i skatteloven § 14-4 annet ledd, men i en annen form.

Spørsmålet om hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd skal beholdes eller ikke, vil være avgjørende for den lovteknikk som skal benyttes ved lovfesting av de forutsetninger og forslag som er angitt i proposisjonens punkt 6.3 til 6.5.

#### VURDERINGER AV USIKKERHET KNYTTET TIL OPPHEVELSE AV SKATTELOVEN § 14-4 ANNET LEDD SOM TIDFESTINGSREGEL

Den aktuelle usikkerhet med hensyn til konsekvensene av en opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd som tidfestingsregel er om innføring av realisasjonsprinsippet kan medføre vesentlige endringer i forhold til de tidfestingsregler som i dag følger av skatteloven § 14-4 annet ledd og gjeldende regnskapsrett. Usikkerheten knytter seg på den ene side til hvilke løsninger med hensyn til tidfesting som faktisk følger av gjeldende regnskapsrett og på den andre side til om disse løsninger samsvarer med løsningene etter det skatterettslige realisasjonsprinsipp og reglene i skatteloven kapittel 6 om aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader. Basert på en konkret gjennomgang av hvilke konsekvenser gjeldende regnskapsrett antas å ha for den skattemessige tidfesting etter gjeldende rett, er følgende usikkerhetsmomenter angitt i proposisjonens punkt 6.3 til 6.5:

- I avsnitt 6.3 om tidfesting av inntekter mv. er angitt at det kan knytte seg usikkerhet til om realisasjonsprinsippet vil medføre de samme løsningene som det regnskapsrettslige transaksjonsbaserte opptjeningsprinsipp for løpende inntektsføring av andre inntekter enn realisasjonsgevinster. Eventuelle forskjeller kan tenkes å foreligge slik at tidspunktet for inntektsføring forskyves i begge retninger. Det er vurdert, men ikke foreslått overgangsregler med sikte på å unngå mulige skatteskjerpene effekter.

- I avsnitt 6.4 om tidfesting av kostnader er angitt at forslaget innebærer en endring i forhold til den rettsoppfatning Høyesterett har lagt til grunn om forholdet mellom regnskaps- og skatteregler i Shell-dommen. Innføring av realisasjonsprinsippet innebærer at avsetninger til framtidige kostnader ikke skal ha skattemessig betydning uansett om de er begrunnet i regnskapsloven eller IFRS. Som avklarende regelendring er den usikkerhet som angitt ovenfor ikke relevant.
- I avsnitt 6.5 om regnskapsreglenes betydning for spørsmål om aktivering eller fradragsrett for kostnader er angitt at det kan knytte seg usikkerhet til om kostnader ved egenutvikling av eiendeler som etter realisasjonsprinsippet blir å fradragsføre direkte, likevel ville blitt aktivert som kostpris på de aktuelle eiendeler i medhold av skatteloven § 14-4 annet ledd. I den utstrekning realisasjonsprinsippet medfører direkte fradragsføring av kostnader som etter skatteloven 14-4 annet ledd kunne bli aktiveringspliktige, vil det normalt anses som gunstigere beskatning enn etter gjeldende rett. Det er vurdert, men ikke foreslått overgangsregler for å forhindre slike mulige effekter.

På den andre side vil usikkerheten knytte seg til om innholdet i gjeldende skatterett om aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader etter skatteloven kapittel 6 og om innholdet i realisasjonsprinsippet, er det lagt til grunn at disse spørsmål i prinsippet ikke berøres av en opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd. Selv om de skatterettslige løsningene ikke lenger vil kunne baseres på den indirekte støtte regnskapsreglene i praksis kan ha gitt, vil eventuelle tvilsspørsmål måtte håndteres i ligningspraksis. I prinsippet gjelder dette som utgangspunkt også etter gjeldende rett. Med lignende utgangspunkt vil det kunne bli behov for senere lovtiltak i form av presiserende bestemmelser om innholdet i realisasjonsprinsippet og om innholdet i aktiveringsplikten for kostnader etter skatteloven § 6-1.

Det kan likevel reises spørsmål om den konkrete gjennomgang ovenstående konklusjoner baserer seg på, kan anses tilstrekkelig omfattende og presis i forhold til alle de ulike spørsmål som kan springe ut av regnskapsreglene om tidfesting som grunnlag for beskatningen. Dersom man ville unngå enhver usikkerhet knyttet til en slik konkret vurdering av effektene, kunne man tenke seg at gjeldende rett basert på skatteloven § 14-4 annet ledd skulle videreføres i form av lovfesting av en tidfestingsregel som henviser til norsk regnskapslovgivning slik denne gjelder før det tosporede regnskapssystem besluttes iverksatt, eventuelt til det resultat som til enhver tid måtte følge av norsk regnskapslov.

En slik regel kunne tenkes anvendt som den alminnelige regel om tidfesting for fullt regnskapspliktige eller som en alternativ regel til innføring av realisasjonsprinsippet, eventuelt for en overgangsperiode.

Departementet har vurdert en løsning etter linjer som antydnet som lite hensiktsmessig og har ikke funnet grunnlag for å videreutvikle et slikt alternativ.

Etter departementets vurdering er den gjennomgang av mulige usikkerhetsmomenter som er foretatt i proposisjonens punkt 6.3 til 6.5 tilstrekkelig presis og avklarende som grunnlag for vurdering av konsekvensene av innføring av realisasjonsprinsippet som alternativ til gjeldende hovedregel.

#### VURDERING AV USIKKERHET KNYTTET TIL OPPHEVELSE AV SKATTELOVEN § 14-4 ANNET LEDD AV HENSYN TIL EFFEKTER PÅ ANDRE OMRÅDER ENN TIDFESTING

Etter gjeldende rett er det avklart at skatteloven § 14-4 annet ledd ikke har betydning for avgjørelsen av hva som er skattepliktig inntekt og hvilke kostnader som er fradragberettiget. Tilsvarende anses avklart at skatteloven § 14-4 annet ledd ikke har betydning for hvordan rettsforhold skal klassifiseres. Ovenstående spørsmål skal avgjøres på bakgrunn av skattelovens regler og prinsipper. Det foreligger ingen alminnelig presumsjon om at de regnskapsmessige definisjoner eller klassifiseringsregler skal eller bør tilsvare de skatterettslige.

På tross av ovenstående utgangspunkter er det i praksis, på ulike måter og på ulike grunnlag, gjerne ansett tvilsomt hvilken prinsipiell eller faktisk relevans regnskapsreglene har på ovennevnte områder. De regnskapsrettslige løsninger har gjerne vært ansett sammenfallende med de skatterettslige løsninger slik at det ikke har vært ansett nødvendig å ta standpunkt til hva hjemmelsgrunnlaget for den aktuelle vurdering er. Det antas også at det i praksis både er og har vært en gjensidig påvirkning mellom regnskapsrett og skatterett også på områder utover rene tidfestingsregler.

Ovennevnte bindinger mellom regnskaps- og skatteregler som i praksis kan ha vært lagt til grunn på ovennevnte områder, kan være tradisjonelt begrunnet, men har som det fremgår, ingen prinsipiell begrunnelse i skatteloven § 14-4 annet ledd.

Opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd innebærer ikke at beskatningen ikke lenger skal ta utgangspunkt i regnskapet eller den løpende bokføring som dokumentasjonsgrunnlag. Dette utgangspunktet følger uansett av ligningslovens regler om rapportering og kontroll, og krever ikke særskilt forankring i skatteloven.

#### DEPARTEMENTETS FORSLAG OG KONSEKVENSER FOR UTFORMING AV FORSLAG TIL LOVTEKST

Etter departementets oppfatning gir den foreliggende usikkerhet knyttet til opphevelse av hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, ikke tilstrekkelig grunnlag for å foreslå at regelen skal videreføres i endret form som antydnet foran. Hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd foreslås derfor opphevet. Som generell regel om tidfesting foreslås at den erstattes av realisasjonsprinsippet i § 14-2, som vil gjelde tilsvarende for regnskapspliktige med mindre annet er bestemt.

Det vil likevel være behov for å fastsette unntak fra realisasjonsprinsippet som vil være særskilte for regnskapspliktige. Det nærliggende er å benytte skatteloven § 14-4 som hjemmelsregel for slike unntak. Aktuelle unntak vil for det første være lovfesting eller videreføring av tidfestingsregler som i dag har sitt grunnlag nettopp i skatteloven § 14-4 annet ledd, dvs. særregler om at den regnskapsmessige behandling skal legges til grunn ved beskatningen. Som nevnt i proposisjonens punkt 6.3 gjelder dette i første rekke den gjeldende regel om at det regnskapsrettslige dagskursprinsipp skal legges til grunn ved behandling av kortsiktige valutaposter. Denne regel bør lovfestes som et unntak fra realisasjonsprinsippet.

Departementet antar videre at også øvrige særbestemmelser i skatteloven om at tidfestingen skal bygge direkte på regnskapslovgivningen bør plasseres i § 14-4. Det foreslås således at særregelen om tidfesting basert på regnskapsrettslige vurderingsregler som i dag ligger implisitt i regelen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum, inntas som en uttrykkelig unntaksregel i skatteloven § 14-4 tredje ledd, jf. også proposisjonens punkt 6.9.3. Regelen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd første punktum som presiserer at regnskapsmessige verdiendringer ikke skal ha betydning ved avskrivninger, foreslås opphevet som overflødig.

Særregelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g om at banker og finansieringsinstitusjoner kan tidfeste tap på garantier og utlån i samsvar med regnskapsreglene, foreslås ikke endret i hovedtrekkene, jf. likevel endringsforslag som er tatt opp i proposisjonens punkt 6.9.1.

Departementet antar videre at skatteloven § 14-4 kan benyttes som hjemmelsregel for øvrige unntak fra realisasjonsprinsippet for regnskapspliktige som måtte bli foreslått nå eller senere.

Skatteloven § 14-4 tredje ledd om avskjæring av fradrag for avsetninger etter god regnskapskikk forutsettes erstattet av realisasjonsprinsippet, og foreslås opphevet, jf. avsnitt 6.4. Det foreslås en presisering i skatteloven § 14-2 annet ledd nytt annet punktum om at det ved tidfesting av kostnader ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden.

De særbestemmelser som i dag følger av § 14-4 og som innebærer unntak fra dagens regnskapsprinsipp slik at realisasjonsprinsippet skal gjelde, kan oppheves. Dette gjelder skatteloven § 14-4 femte ledd og sjette ledd annet punktum. Bestemmelsen i § 14-4 fjerde ledd om tidfesting av gevinst ved uttak og overføring av verdier til endret bruk, foreslås flyttet til ny § 14-2 nytt tredje ledd som en presisering av den løsning som generelt vil følge av realisasjonsprinsippet anvendt på slike inntekter.

I proposisjonens punkt 6.5.4.3 er bestemmelsen i skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum om aktiveringsplikt for forskning og utvikling, foreslått flyttet til ny § 6-25. Tilsvarende er særregelen i § 14-4 syvende ledd foreslått flyttet til § 6-40 nytt åttende ledd som ny presiserende regel om adgang til aktive- ring av renter og finansieringskostnader som kostpris ved egentilvirkning av driftsmidler.

Det vises til forslag til ny § 6-25 og § 6-40 nytt åttende ledd, § 14-2 annet ledd nytt annet punktum, § 14-2 nytt tredje ledd samt ny § 14-4. Endringene foreslås gitt virkning fra og med inntektsåret 2005.

### **33.1.6 Økonomiske og administrative konsekvenser**

#### ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Det kan som nevnt i proposisjonens punkt 6.3.5 ikke utelukkes at det vil kunne foreligge forskjeller mellom tolkningen av realisasjonsprinsippet og fastlegging av det regnskapsrettslige opptjenings- og transaksjonstidspunktet etter regnskapsloven som tidfestingskriterier for løpende inntektsføring av andre inntekter enn kapitalgevinster. Slike mulige forskjeller kan tenkes å foreligge slik at tidspunktet for inntektsføring forskyves i begge retninger. I den utstrekning forslaget om innføring av realisasjonsprinsippet kan medføre fremskutt tidspunkt for inntektsføring av visse inntektsposter i forhold til ved anvendelse av prinsippene i regnskapsloven og hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, kan endringen sies å innebære en skatteskjerpelse.

Realisasjonsprinsippet bygger i utgangspunktet på den regnskapsmessige debiteringsregel, og i den grad det er samsvar mellom debiteringsregelen og realisasjonsprinsippet innebærer forslaget en lovfesting av gjeldende rett for tidfesting av kostnader. For det tilfelle at det regnskapsmessige sammenstillingsprinsippet tilsier utsatt kostnadsføring av pådratte kostnader, kan realisasjonsprinsippet føre til en gunstigere skattemessig tidfesting enn det som følger av regnskapsprinsippet, forutsatt at kostnaden ikke er aktiveringspliktig etter skatteloven § 6-1 første ledd. Det er vanskelig å si noe om omfanget av dette, men departementet antar at det vil gjelde i et fåtall av tilfeller.

Etter Høyesteretts dom av desember 2004 (Shell-dommen) vil det for regnskapspliktige være fradragsrett for de fleste avsetninger til framtidige kostnader, noe som vil inkludere kostnader som etter departementets vurdering ennå ikke er pådratt. I forhold til denne rettsforståelse vil forslaget innebære en innstramming. Etter Finansdepartementets vurdering avklarer ikke Shell-dommen rettstilstanden på en tilfredsstillende måte, og departementet vil forsøke å få de prinsipielle spørsmål opp for fornyet prøving. På denne bakgrunn har ligningsmyndighetene fått instruks om ikke å legge Shell-resultatet til grunn i ligningspraksis. Påløpte provenyvirkinger i 2005 (bokført 2006) antas derfor å være beskjedne.

#### ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Departementet legger til grunn det vil være administrative besparelser for ligningsmyndighetene knyttet til at det vesentlige element i den skattemessige tidfesting vil bli å fastlegge med utgangspunkt i rene skatterettslige regler. Ligningsmyndighetene vil i utgangspunktet ikke lenger måtte ta stilling til tolkningsproblemer knyttet til de regnskapsregler som gjelder for inntektsføring og kostnadsføring av aktuelle poster.

Departementet forutsetter videre at en klarere regel for avskjæring av fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, vil lette ligningsmyndighetens arbeidsbyrde. Den gjeldende regel i skatteloven § 14-4 tredje ledd har ført til mange klage- og rettsaker mellom ligningsmyndigheter og skattyter. Innføring av realisasjonsprinsippet for fullt regnskapspliktige, vil fjerne grunnlaget for disse tvistene. Det vil også gi administrative besparelser at ligningsmyndighetene slipper å vurdere grunnlaget for og størrelsen av regnskapsmessige avsetninger, samt slippe å vurdere bruken av sammenstillingsprinsippet.

For skattytere som følger regnskapsloven vil forslaget ikke innebære vesentlig merarbeid i forhold til i tidligere år. Skattytere som anvender IFRS vil måtte håndtere nye og flere forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige tidfestingsregler enn ved anvendelse av regnskapsloven i tidligere år. Ved overgang til IFRS har foretakene imidlertid ikke hatt grunnlag for noen forventning om at det ikke skulle oppstå slike forskjeller som ville måtte håndteres både regnskapsmessig etter avstemningsmetoden eller utsatt skatt, og ved rapportering til ligningsmyndighetene ved utfylling av næringsoppgave, forskjellsskjema mv. Forutsetningen om at regnskapslovendringene skulle være skattemessig nøytrale som uttrykkelig ble angitt i forarbeidene til de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen, tilsier i seg selv at nye regnskapsmessige løsninger med hensyn til tidfesting ikke skulle tillegges skattemessig betydning.

Tilsvarende skulle brukerne være forberedt på at overgangen til IFRS ville medføre merarbeid i form av håndtering av nye forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige verdier.

Departementet antar at det i en overgangsperiode kan oppstå merarbeid både for ligningsmyndighetene og for skattyterne knyttet til spørsmål vedrørende aktivering eller fradragsføring av kostnader utelukkende skal vurderes og avklares på bakgrunn av skatteloven § 6-1 første ledd. Dette skyldes i det vesentlige at det ikke nødvendigvis og i samme utstrekning som før vil foreligge faktisk samsvarende løsninger mellom den aktiveringsplikt for kostnader som kan forankres i skatteloven § 6-1 første ledd og den regnskapsmessige plikt til balanseføring av samme type kostnader. De endrede regnskapsregler vil i mindre utstrekning enn tidligere kunne gi faktisk støtte i vurderingen av om det foreligger skattemessig adgang eller plikt til aktivering av kostnadene som kostpris. Ovennevnte spørsmål kan også skape behov for å vurdere lovtiltak i form av presisering av innholdet i aktiveringsplikten etter skatteloven § 6-1 første ledd, eventuelt for særregler om den skattemessige kostpris ved ulike typer erverv.

Ovenstående konsekvenser følger allerede av gjeldende rett, men blir forsterket av det innførte tosporede regnskapssystem. Etter departementets oppfatning vil disse problemene oppstå uansett om skatteloven § 14-4 annet ledd videreføres eller det innføres et realisasjonsprinsipp for kostnader.

#### FORHOLDET TIL RAPPORTERING ETTER LIGNINGSLOVEN

Etter ligningsloven § 4-4 nr. 1 skal skattytere som driver virksomhet, levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen. Det følger av ligningsloven § 4-4 nr. 7 at departementet fastsetter skjema for næringsoppgave. Myndigheten til å fastsette slikt skjema er delegert til Skattedirektoratet. Skattedirektoratet arbeider med å revidere RF-1167 Næringsoppgave 2 for inntektsåret 2005. Foreløpige vurderinger innebærer at en fortsetter med en felles næringsoppgave 2 som følger hovedreglene i regnskapsloven for oppsett av resultat (etter art) og balanse. IFRS gir anledning til en funksjonsinndelt resultatoppstilling. For skattytere som følger IFRS, innebærer dette at de for skattemessige rapporteringsformål fortsatt også må utarbeide en artsinndelt resultatoppstilling i næringsoppgaven. Dette kan skje innenfor gjeldende bestemmelser om skattyters opplysningsplikt og fastsettelse av næringsoppgave. Det er derfor ikke behov for endringer i reglene om skattemessig rapportering i ligningsloven.

#### 33.1.7 *Innføring av markedsverdiprinsippet for finansielle instrumenter i banker og finansieringsforetak utsettes*

Etter gjeldende skatterett skal gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i lov om verdipapirhandel § 1-2 annet ledd, tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. skatteloven § 14-4 femte ledd. Dette gjelder også finansielle instrumenter som eies av banker og finansieringsforetak. Finansielle instrumenter som faller innenfor fritaksmetodens anvendelsesområde, jf. skatteloven § 2-38, skattlegges ikke.

Etter særlige regnskapsregler i forskrift 16. desember 1998 nr. 1240 om årsregnskap for banker og finansieringsforetak, skal finansielle instrumenter som nevnt i regnskapsloven § 5-8 første ledd samt andre derivatkontrakter med finansielt oppgjør, vurderes til virkelig verdi. Forutsetningen er at de aktuelle instrumenter er klassifisert som omløpsmiddel, inngår i en handelsportefølje med henblikk på videre salg, og at de omsettes i et aktivt og likvid marked.

Etter IFRS skal markedsverdiprinsippet anvendes for finansielle instrumenter mer generelt og uten hensyn til om instrumentene klassifiseres som omløpsmidler, inngår i handels portefølje mv. slik kravet er etter de norske regnskapsregler, jf. IAS 39 Finansielle instrumenter. Adgangen for banker og finansieringsforetak til å anvende IFRS for selskapsregnskapet, er foreslått utsatt til regnskapsåret 2007.

I uttalelser i NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven som til dels er gjentatt i NOU 2003:9 Om skattereform og kommentert i St.meld. nr. 29 (2003-2004), ble det anmodet om at spørsmålet om innføring av markedsverdiprinsippet ved beskatning av finansielle instrumenter for banker og finansforetak burde vurderes i forbindelse med oppfølgingen av de forestående endringer i regnskapslovgivningen. Selv om en mulig innføring av en slik særregel ikke utgjør en nødvendige skattemessig tilpasning til endringene i regnskapslovgivningen, ble det derfor foretatt en vurdering av spørsmålet i høringsnotatet av 3. juni d.å. I notatet ble det antatt at det foreligger særlige forhold for banker og finansieringsforetak som kan begrunne innføring av markedsverdiprinsippet som særlig tidfestingsregel ved beskatning av finansinstitusjonenes finansielle instrumenter og varederivater. I høringsnotatet ble det også foreslått at markedsverdiprinsippet burde innføres for finansielle instrumenter i banker og finansieringsforetak.

I høringsrunden har det fremkommet ulike synspunkter på spørsmålet om en slik omlegging bør foretas, hvordan regelen i så fall bør avgrenses og hvilke skattemessige implikasjoner den vil ha. Departementet antar dessuten at spørsmål om behov for og utforming av overgangsregler vil kreve en grundigere vurdering som ikke var foretatt i høringsnotatet.

Overgangsregler er særlig aktuelle for finansielle instrumenter med levetid før og etter eventuell innføring av et markedsverdiprinsipp.

En mulig omlegging fra realisasjonsprinsippet til markedsverdiprinsippet på dette området er ikke nødvendig av hensyn til vedtatte endringer i regnskapslovgivningen. Behovet for en endring som nevnt, er heller ikke forsterket på grunn av innføring av adgang til å anvende IFRS for selskapsregnskapet. På denne bakgrunn har departementet ikke funnet å kunne prioritere den endelige vurdering av dette spørsmål nå. Saken bør undergis en bredere vurdering som departementet vil komme tilbake til på et senere tidspunkt.

### **33.1.8 Særlig om tidfestingsregler for sikringstransaksjoner**

Spørsmål om hvordan rettsforhold skal klassifiseres, er i utgangspunkt spørsmål som for skatteformål må finne sin løsning basert på skattelovens regler og prinsipper. Skatteloven § 14-4 annet ledd gir derfor ikke grunnlag for å tillegge regnskapsmessige regler om klassifikasjon av sikringstransaksjoner skattemessig betydning.

Regnskapsreglene, jf. regnskapsloven § 4-6, jf. NRS(D) Finansielle instrumenter, har relativt omfattende regler om klassifisering av sikringstilfeller og om den regnskapsmessige effekten av denne klassifisering.

Skatteloven har ingen regler om sikringstransaksjoner eller effektene av slik klassifisering. Det skattemessige utgangspunktet er således at beskatningen, herunder tidfestingen, av et selvstendig finansielt instrument skal skje på bakgrunn av egenskaper ved instrumentet selv. Ved skattemessig sikring er det spørsmål om å fravike dette utgangspunktet og eventuelt vurdere den skattemessige tidfestingen av gevinst og tap på finansielle instrumenter som skattlegges som selvstendige formuesgoder, på bakgrunn av tilknytningen til et annet formuesobjekt. I ligningspraksis har det vært lagt til grunn at der det selvstendige finansielle instrumentet og det underliggende objektet inngår i en sikringstransaksjon, kan det i visse tilfeller oppstilles et unntak fra de skattemessige tidfestingsreglene hvor særskilte kriterier for skattemessige sikringstransaksjoner er oppfylt. Utviklingen av det skattemessige sikringsbegrep har i stor utstrekning skjedd gjennom ligningspraksis i saker avgjort av Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS).

Uten særlig hjemmel i skatteloven eller ulovfestet rett, vil ikke den regnskapsrettslige klassifisering og reglene om behandlingen av sikringstransaksjoner

ha skatterettslig relevans. Av denne grunn er det ikke behov for en særskilt gjennomgang av gjeldende regnskapsregler om regnskapsmessig sikring etter regnskapsloven på den ene side og etter IFRS på den andre.

I høringsnotatet ble det likevel foretatt en vurdering av om det var behov for å lovfeste regler om skattemessig sikring, herunder om det var grunnlag for å endre gjeldende skatterett på dette området. Bakgrunnen var uttalelser i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000), NOU 2003:23, samt Skattedirektoratets og Sparebankforeningens høringsuttalelser til NOU 2003:23 hvor det dels var forespeilet og dels ble anmodet om en slik vurdering. I disse uttalelser var det på den ene side vist til at de endrede regnskapsregler ville innebære et økt behov for avklaring av rettstilstanden. På den andre side var det anmodet om at de særskilte skattemessige regler om sikring, bør endres slik at de utformes med utgangspunkt i de regnskapsrettslige regler for denne type transaksjoner.

I høringsnotatet ble ikke foreslått lovregler, verken i form av lovfesting av gjeldende rett på dette felt eller i form av lovfesting av endrede regler. Det ble lagt til grunn at en eventuell lovregulering burde begrenses til en kodifisering av ligningspraksis. Departementet fant likevel ikke at lovfesting av denne praksis var tilstrekkelig påkrevet til at det i denne sammenheng skulle fremmes konkrete lovforslag.

I høringsrunden har Finansnæringens hovedorganisasjon, Den norske revisorforening og Den Norske Advokatforening gitt uttrykk for at det er behov for endringer i gjeldende regler om skattemessig sikring og at det bør lovfestes skatteregler om skattemessig sikring som baseres på de regnskapsrettslige regler.

På den andre side har Skattedirektoratet, Norsk Øko-forum og Ligningsutvalget gitt uttrykk for at i den utstrekning det foreligger et skatterettslig sikringsinstitutt, bør disse regler i utgangspunktet oppheves. Det vises blant annet til at det ved skattemessig sikring ikke vil være reell symmetri mellom gevinst- og tapssituasjonen, og at vilkårene for skattemessig sikring i tillegg er uklare, reiser faglig kompliserte spørsmål og medfører vanskelige og ressurskrevende kontrolloppgaver.

En endelig vurdering og eventuelt forslag om særlige lovregler om skattemessig sikring er ikke nødvendig som oppfølging av forutsetningen om at de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen skal være skattemessig nøytrale. På bakgrunn av høringsrunden finner departementet at disse spørsmål vil kreve en grundigere utredning som bør sendes på høring. Departementet har i denne sammenheng ikke funnet å kunne prioritere dette arbeid, men vil komme tilbake til disse spørsmål på et senere tidspunkt.

### 33.1.9 *Særlige skatteregler som bygger direkte på regnskapsmessige regler om tidfesting eller klassifikasjon*

SKATTELOVEN § 14-5 FJERDE LEDD BOKSTAV G

#### *A. Behov for overgangsregler*

Departementet har merket seg at forskjellen mellom utgående tapsavsetninger etter tapsforskriften og nedskrivning for verdifall etter utlånsforskriften, eventuelt etter IFRS, skal tilbakeføres og føres direkte mot egenkapitalen etter regnskapsloven § 4-3 annet ledd. Utgående tapsavsetninger etter tapsforskriften per 31. desember 2004, vil være ført skattemessig til fradrag for inntektsåret 2004 eller i tidligere år. Tilbakeføring av deler av disse avsetninger, vil da innebære at grunnlaget for den forutgående fradragsføring er bortfalt, slik at tilbakeførte avsetningsbeløp i utgangspunktet vil bli å inntektsføre i sin helhet i overgangsåret (dvs. det regnskapsår de endrede regnskapsregler anvendes første gang). Departementet legger til grunn at slik inntektsføring skal foretas med mindre det fastsettes særskilte overgangsregler, som innebærer en annen og for skattyter lempeligere behandling av overgangen.

Ved overgangen fra de tidligere regnskapsregler om finansinstitusjonenes adgang til fradrag for en-bloc avsetninger for tap på fordringer til anvendelse av tapsforskriften av 1991, gjorde lignende forhold seg gjeldende. I den utstrekning de tidligere en-bloc avsetninger var større enn det som kunne godkjennes som tapsavsetninger etter den nye tapsforskriften, ble den overskytende andel som etter de nye forskrifter ble klassifisert som generelle reserveavsetninger og ført direkte til passivasiden i balansen, endelig skattefri, jf. Innst. O. nr. 96 (1991-1992), jf. lovendring 26. juni 1992 nr. 84.

Dersom avsetningsbeløp etter tapsforskriften av 1991 som ved overgang til anvendelse av utlånsforskriften, eventuelt IFRS, heller ikke skattemessig skal føres til inntekt på noe tidspunkt, vil skattyter kunne oppnå dobbelt tapsfradrag eller få fradrag for et tap som aldri inntreer. En løsning med endelig skattefrihet for de tilbakeførte avsetningsbeløp, medfører således en utilsiktet fordel for skattyterne og går etter departementets oppfatning lenger enn nøytralitetsforutsetningen tilsier.

Departementet mener imidlertid at nøytralitetsforutsetningen tilsier at det ikke foretas full inntektsføring i overgangsåret, dvs. inntektsåret 2005 ved første gangs anvendelse av utlånsforskriften eller IFRS for regnskapsåret 2005. Det bør fastsettes overgangsregler som innebærer at de tilbakeførte avsetninger behandles på lignende måte som om tapsforskriften av 1991 ble videreført. Etter tapsforskriften ville inngående avsetninger pr. 1. januar ha blitt vurdert for videreføring eller inntektsføring etter reglene

i tapsforskriften § 10 ved utgangen av det foregående år.

For å sikre en slik nøytral beskatning vil overgangsreglene kunne gå ut på at de tilbakeførte avsetninger føres mot beregnede tap ved verdifall på utlån med for eksempel minst en femtedel hvert år fra og med overgangsåret, dvs. inntektsåret 2005 ved første gangs anvendelse av utlånsforskriften for regnskapsåret 2005.

Tilsvarende spørsmål vil reise seg ved første gangs anvendelse av utlånsforskriften for regnskapsåret 2006, og ved overgang fra anvendelse av norske regnskapsforskrifter til anvendelse av IFRS, allerede i 2005 dersom det åpnes for anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet dette år, eller i senere år.

På det nåværende tidspunkt har departementet ikke tilstrekkelig grunnlag for å foreta en endelig vurdering av hvordan overgangsregler for de ulike overgangsalternativer skal utformes. Det legges imidlertid til grunn at det bør fastsettes overgangsregler basert på ovenstående utgangspunkter. I overgangsåret skal det ikke foretas umiddelbar beskatning av tilbakeførte avsetninger som føres direkte mot egenkapitalen. Ved overgang til anvendelse av utlånsforskriften i årsregnskapet for 2005, skal det således ikke foretas full inntektsbeskatning i 2005. Overgangsreglene skal imidlertid forhindre at institusjonene kan få utilsiktede fordeler av overgangen, og inntektsføringen må følgelig skje ved at de tilbakeførte tapsavsetningene føres mot beregnede tap på verdifall på utlån over et visst antall år, og i utgangspunktet med virkning fra og med overgangsåret. Basert på disse forutsetninger vil det ikke være noe prinsipielt til hinder for at overgangsreglene først blir fastsatt i 2006. Departementet antar at forslag om overgangsregler bør sendes på høring.

På denne bakgrunn foreslås at det i tilknytning til bestemmelsen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, fastsettes en hjemmel for departementet til i forskrift å fastsette overgangsregler for overgangen til anvendelse av endrede regnskapsregler. Det vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

#### *B. Behov for presisering og endring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g som følge av anvendelse av utlånsforskriften og/eller IFRS i selskapsregnskapet*

Departementet legger til grunn at en videreføring av henvisningen til regnskapsreglene som grunnlag for tidfesting av tap etter skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, vil forutsette at regelen fortsatt skal gjelde med de samme begrensninger som de som følger av gjeldende rett. Tapsfradrag som kan tidfestes

etter bestemmelsen, vil være begrenset til kredittap på fordringer av den art som klassifiseres som utlån etter årsregnskapsforskriften. Departementet legger til grunn at tapsføring i samsvar med tapsforskriften av 1991 og utlånsforskriften av 2004 i utgangspunktet vil ligge innenfor disse begrensninger.

Departementet viser til innspill fra Finansieringsselskapenes Landsforening, og er enig i at ordlyden i § 14-5 fjerde ledd bokstav g bør klargjøres i forhold til hvilke regnskapsposter den gjelder, herunder slik at bestemmelsen blir i samsvar med begrepsbruken i utlånsforskriften og etter IFRS. Bestemmelsen må imidlertid fortsatt være dekkende for den tilsvarende resultatføring av tap etter tapsforskriften, som er tillagt skattemessig effekt etter gjeldende rett.

Det legges til grunn at gjeldende regel i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, omfatter kostnadsføring av resultatposten tap på utlån og garantier, jf. årsregnskapsforskriften § 4-1 post 11. Etter tapsforskriften av 1991 vil denne resultatposten omfatte årlige spesifiserte og uspesifiserte avsetninger, herunder tilbakeføring av overskytende utgående avsetning etter tapsforskriften § 10.

Ved anvendelse av utlånsforskriften av 2004 vil resultatposten tap på utlån og garantier omfatte nedskrivning for verdifall og avsetninger på garantier beregnet etter utlånsforskriften av 2004 §§ 2-5 og 3-1, herunder reversering av nedskrivning for verdifall etter utlånsforskriften § 2-5.

Når det gjelder innspill fra Finansieringsselskapenes Landsforening om behovet for avklaring av den skattemessige behandling av regnskapsmessig beregnede renteinntekter etter utlånsforskriften, bemerkes: Beregnede renteinntekter som skal inntektsføres etter utlånsforskriften § 2-2 tredje ledd og § 2-6, vil påvirke utlånenes balanseførte verdi. Beregning og inntektsføring av slike renteinntekter, kan anses som en nødvendig justering for verdsettelse og beregning av nedskrivning for verdifall i tidligere perioder som involverer neddiskontering. Etter departementets oppfatning vil det for skatteformål måtte tas hensyn både til resultatposten tap basert på anvendelse av utlånsforskriften og til beregnede og resultatførte renteinntekter etter utlånsforskriften § 2-2 og § 2-6.

Ved anvendelse av IFRS i foretaksregnskapet og med forutsatt verdsettelse til amortisert kost etter effektiv rentemetode, antar departementet at det må foretas lignende beregning og inntektsføring av renteinntekter, som for skatteformål må bli å behandle som angitt foran.

Det antas lite hensiktsmessig at det presiseres i selve lovteksten i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g hvilke regnskapsposter som skal omfattes av bestemmelsen. Departementet foreslår i stedet at ordlyden i bestemmelsen endres slik at den gir fradrag

for "tap på utlån og garantier som er ført som kostnad i årsregnskapet". Begrepet "tap" forutsettes dekkende for de ovennevnte resultatposter etter tapsforskriften, og utlånsforskriften som således skal tillegges skattemessig effekt.

Departementet foreslår imidlertid at det gis hjemmel til å presisere i forskrift hvilke regnskapsposter som er relevante ved fastsettelse av tap som nevnt. Det foreslås at hjemmelen til å fastsette overgangsregler for overgangen til anvendelse av endrede regnskapsregler, utvides til også å omfatte fastsetting av bestemmelser til utfylling og gjennomføring av en slik regel.

I den utstrekning anvendelse av IFRS medfører vesentlig endrede regler om verdivurdering og kostnadsføring av tap på utlån i forhold til det som følger av tapsforskriften eller utlånsforskriften, tilsier nøytralitetsforutsetningen at slike konsekvenser av IFRS ikke skal ha skattemessige effekter i medhold av regelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd. Med bakgrunn bl.a. i Sparebankforeningens uttalelse legges til grunn at det vil foreligge større ulikheter mellom de løsninger som følger av utlånsforskriften i forhold til anvendelse av IFRS, enn tidligere antatt. I motsetning til utlånsforskriften av 2004, åpner IFRS blant annet for adgang til anvendelse av markedsverdi prinsippet i stedet for vurdering til amortisert kost, hvilket i hvert fall får konsekvenser for vurdering av fastrentelån. Endringer i markedsrenten generelt gir ikke grunnlag for nedskrivninger etter utlånsforskriften, heller ikke for fastrentelån.

Departementet legger til grunn at frivilling anvendelse av markedsverdi prinsippet for vurdering av utlån etter IFRS i utgangspunktet ikke kan kreves lagt til grunn ved beregning og tidfesting av tap med skattemessig virkning ved en videreføring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g. Nøytralitetsforutsetningen krever at skattyter skal basere den regnskapsmessige vurdering av utlån på prinsippet om amortisert kost på samme måte som etter utlånsforskriften. Sparebankforeningens forslag til endring av skattebestemmelsen tas således ikke opp i denne sammenheng.

På det nåværende tidspunkt har departementet ikke grunnlag for å fastslå om det foreligger andre konkrete avvik ved anvendelse av IFRS i forhold til ved anvendelse av de norske regnskapsforskriftene. Kartlegging av slike avvik og behovet for presisering av hvilke regnskapsløsninger etter IFRS som skal eller ikke skal kunne aksepteres for skatteformål ved en videreføring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, må utredes nærmere.

Departementet antar at det vil være hensiktsmessig å foreta presisering av ovennevnte forutsetning med hensyn til anvendelse av amortisert kost som vurderingsprinsipp etter IFRS, i forskrifts form. Det



samme gjelder presisering av mulige andre ulike regnskapseffekter ved anvendelse av IFRS, som ikke kan aksepteres for skatteformål. Det forutsettes at forslag til forskriftsbestemmelser om presiseringer som nevnt, undergis høring.

Videre forutsettes det at den ovenfor foreslåtte hjemmel for departementet til i forskrift å fastsette bestemmelser om utfylling og gjennomføring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, også vil gi hjemmel til å fastsette forskrift om vilkår for valg av vurderingsregler og om hvilke regnskapsposter som kan gi grunnlag for skattemessig fradragsføring av tap ved anvendelse av IFRS i foretaksregnskapet.

Som nevnt i proposisjonen er det fortsatt ikke avklart om finansinstitusjoner kan velge å anvende IFRS i selskapsregnskapet allerede fra regnskapsåret 2005.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g og nytt annet punktum. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringene skal i det alt vesentlige innebære videreføring av gjeldende rett, og de vil således ikke ha provenyvirksomheter av betydning.

#### SKATTELOVEN § 14-5 FJERDE LEDD BOKSTAV G - FINANSIELL LEASING

Etter § 4-2 i årsregnskapsforskriften for banker, finansieringsforetak mv 16. desember 1998 nr. 1240, skal finansielle leasingkontrakter regnskapsmessig klassifiseres som utlån. Tilsvarende blir avtaler om finansiell leasing likestilt med utlån ved beregning av tap og tapsavsetninger etter tapsforskriften av 1991. Det samme vil gjelde ved verdsettelse av utlån etter utlånsforskriften av 2004.

I høringsnotatet ble det foreslått at skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g ikke skulle gjelde for tap og tapsavsetninger som knytter seg til finansieringsinstitusjonenes leiefinansieringsavtaler (finansiell leasing).

Forslaget har ingen direkte sammenheng med de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen, og det innebærer ingen nødvendig oppfølging av nøytralitetsforutsetningen. Forslaget har avstedkommet omfattende innvendinger fra høringsinstansene. Departementet vil, på bakgrunn av høringsinstansenes synspunkter, vurdere spørsmålet nærmere og eventuelt komme tilbake med forslag om lovendring på et senere tidspunkt.

#### SKATTELOVEN § 6-10 FJERDE LEDD OG § 8-5 FØRSTE LEDD - INNTEKTSBESKATNING AV FORSIKRINGSSELSKAPER

På lignende grunnlag som i høringsnotatet finner departementet det ikke nødvendig å foreslå nøytrali-

seringstiltak i forhold til skatteloven §§ 6-10 fjerde ledd annet punktum.

Når det gjelder skatteloven § 8-5, er det ikke avklart hvilke regnskapsmessige tiltak som vil bli aktuelle når det åpnes for anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet for finansinstitusjonene. Som utgangspunkt vil nøytralitetsforutsetningen kreve at skattytere som anvender IFRS, skal få skattemessig fradrag i samme utstrekning som om de hadde benyttet de norske reglene. Nærmere vurdering av behovet for eventuelle tilpasninger i forhold til skatteloven § 8-5 ved anvendelse av IFRS, kan først vurderes når de nødvendige regnskapsmessige avklaringer er fastlagt.

Når det gjelder forslaget om flytting av bestemmelsen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum til § 14-4, har departementet etter en fornyet vurdering kommet til at bestemmelsen i § 6-10 fjerde ledd annet punktum bør videreføres som en særregel om at verdiendringer skal hensyntas ved avskrivninger. Samtidig bør det innføres en uttrykkelig regel om at regnskapsmessige verdiendringer på de aktuelle eiendommer, skal legges til grunn ved tidfesting et nytt femte ledd i § 14-4 som gir.

Som nevnt har skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum etter gjeldende rett en dobbel funksjon ved at den hjemler rett for skattemessig inntekts- og fradragsføring grunnet regnskapsmessige opp- og nedskrivninger av faste eiendommer, samtidig som den gir uttrykk for en særregel om at slike verdiendringer også vil ha betydning for avskrivningsgrunnlaget på eiendommene.

I proposisjonens punkt 6.3 til 6.6 er det foreslått at realisasjonsprinsippet innføres som generell tidfestingsregel for regnskapspliktige, herunder for kapitalgevinster og tap. Det er følgelig behov for å lovfeste unntak som bygger på andre prinsipper enn realisasjonsprinsippet. Særregelen om at livsforsikrings-selskaper og pensjonskasser skal legge regnskapsmessige verdiendringer til grunn ved tidfestingen, vil fremstå som et klart unntak fra realisasjonsprinsippet.

På denne bakgrunn mener departementet at bestemmelsen om at livsforsikringsselskaper og pensjonskasser skal ta hensyn til regnskapsmessige verdiendringer på faste eiendommer ved inntektsfastsettelsen, bør plasseres i § 14-4 som en særlig tidfestingsregel for regnskapspliktige. Departementet har også lagt vekt på at det er lovteknisk hensiktsmessig å samle alle unntakene fra hovedregelen om tidfesting under en bestemmelse.

Departementet foreslår etter dette at § 6-10 fjerde ledd annet punktum som tidfestingsregel uttrykkes eksplisitt i en nytt femte ledd til § 14-4 og at gjeldende regel i § 6-10 fjerde ledd annet punktum om betydningen av verdiendringer ved avskrivninger, blir videreført i § 6-10 fjerde ledd. Det vises til at § 6-10

fjerde ledd først punktum foreslås opphevet, jf. proposisjonens punkt 6.6.2.3. Forslagene er av teknisk karakter og har derfor ingen økonomiske eller administrative konsekvenser.

Det vises til forslag til skatteloven §§ 6-10 fjerde ledd og 14-4 tredje ledd. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

### **33.1.10 Særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser**

SKATTELOVEN § 8-15 - INNTEKTSBESKATNING  
INNEN REDERIBESKATNING

#### *A. Korreksjonsmodellen*

I høringsnotatet foreslo departementet, med bakgrunn i innspill fra Sentralskattekontoret for storbedrifter, en korreksjonsmodell for tilpasning av regnskapsmessige balanseposter for selskaper som benytter IFRS. Som en praktisk tilnærming ble det foreslått at korreksjonsmodellen skal gå ut på at det korrigeres for fond for urealiserte gevinster, jf. aksjeloven § 3-3 a og allmennaksjeloven § 3-3 a.

Den foreslåtte løsningen ble ansett som enklest å praktisere og som tilstrekkelig med hensyn til å nøytralisere de skattemessige effektene av forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven.

Norges Rederiforbund støttet i høringsrunden departementets forslag. Etter Rederiforbundets oppfatning vil fondet for urealiserte gevinster fange opp de vesentligste forskjellene mellom IFRS og regnskapsloven, og departementets tilnærming vil skape et praktisk og forutberegnelig system for skattyter som vil sikre en ensartet ligningspraksis.

I tråd med intensjonene i høringsnotatet foreslås at det innføres en korreksjonsmodell for tilpasning av regnskapsmessige balanseposter for selskaper innenfor rederiskatteordningen som benytter IFRS. Forslaget er på enkelte punkter endret i forhold til forslaget som er gjengitt i høringsnotatet.

Det skal bare korrigeres for de elementene i fond for urealiserte gevinster som kan påvirke de aktuelle balansestørrelsene som bestemmelsene i skatteloven § 8-15 bygger på. Som nevnt ovenfor, antas at forskjellene i praksis særlig vil knytte seg til vurdering av driftsmidler i form av skip til markedsverdi, jf. IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr, og til vurdering av finansielle instrumenter til markedsverdi, jf. IAS 39 Finansielle instrumenter.

Ved beregning av skattepliktig og fradragsberettiget andel av valutagevinster og tap etter skatteloven § 8-15 annet ledd fjerde til sjette punktum, samt ved beregning av maksimalt rentefradrag etter skatteloven § 8-15 annet ledd sjuende punktum, skal det bare korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler. Dette fordi det bare

er slike elementer som kan påvirke selskapets bokførte finanskapital og total kapital.

Ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum vil det etter departementets oppfatning ikke være behov å korrigere for elementer i fond for urealiserte gevinster. Dette fordi slike elementer i de aktuelle tilfellene vil øke egenkapitalandelen av netto positive midlertidige forskjeller, som det skal korrigeres for ved beregning av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt, jf. skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum. Departementet opprettholder derfor ikke forslaget i høringsnotatet om at det skal korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum.

Ved beregning av inntektstillegg etter skatteloven § 8-15 sjuende ledd første punktum vil det kunne være aktuelt å korrigere for elementer knyttet til eiendeler og gjeld. Der eiendeler er oppskrevet og oppskrivningsbeløpet er ført til fond for urealiserte gevinster, må det foretas en reduksjon av egenkapitalen ved beregningen etter skatteloven § 8-15 sjuende ledd første punktum. For rederiselskaper som ikke fører utsatt skatt i regnskapet, vil reduksjonen tilsvare oppskrivningsbeløpet, mens det i andre tilfeller må foretas en fordeling av oppskrivningsbeløpet på egenkapital og gjeld. Tilsvarende må det korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster knyttet til gjeldsposter. Det skal ikke korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler som ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital, jf. skatteloven § 8-15 sjuende ledd tredje punktum.

Det vises til forslag til skatteloven § 8-15 nytt åttende ledd.

#### *B. Tilpasninger som følge av endret regnskapsføring av foreslått utbytte*

Ettersom utbytte etter IFRS ikke kan gjeldsføres før det er vedtatt, jf. IAS 10 Hendelser etter balanse dagen, ble det i høringsnotatet foreslått at selskaper innenfor rederiskatteordningen som benytter IFRS skal korrigeres for foreslått utbytte ved anvendelse av bestemmelsene i skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum og § 8-15 sjuende ledd første punktum.

Ved lov 10. juni 2005 nr. 46 ble regnskapsloven § 6-2 første ledd D III nr. 7 opphevet. Spørsmålet om regnskapsføring av foreslått utbytte er med dette overlatt til standardsetter, jf. Ot.prp. nr. 39 (2005-2006) side 74. Dette kan medføre at regnskapsføringen av foreslått utbytte endres også for selskaper som ikke benytter IFRS.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at selskaper innenfor rederiskatteordningen som ikke fører

foreslått utbytte som gjeld, skal korrigere for foreslått utbytte ved anvendelse av bestemmelsene i skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum og § 8-15 sjuende ledd første punktum. For å ta hensyn til endret regnskapsføring også for skattytere som ikke benytter IFRS, foreslår departementet at lovforslaget på dette punktet endres noe i forhold til forslaget i høringsnotatet. Det vises til forslag til skatteloven § 8-15 nytt niende ledd.

I høringsnotat ble det videre foreslått å endre ordlyden i § 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1 og 2, slik at det fremgår at foreslått utbytte vil kunne medføre beskatning etter skatteloven § 8-15 femte ledd, selv om utdelingene etter nye regnskapsregler ikke skal gjeldsføres og dermed ikke vil vises i regnskapet som avsetninger. I tråd med dette, foreslår departementet en presisering av at foreslått utbytte vil kunne medføre beskatning etter skatteloven § 8-15 femte ledd, selv om utdelingene etter nye regnskapsregler ikke skal gjeldsføres og dermed ikke vil vises i regnskapet som avsetninger. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1 og 2.

#### SKATTELOVEN § 10-5 - KORREKSJONSINNTTEKT

Slik korreksjonsinntektsreglene er bygget opp, vil endringer i regnskapsreglene kunne medføre at grunnlaget for korreksjonsinntekt kan endre seg. Hvorvidt selskapet har ubeskattet kapital, må nødvendigvis avgjøres på grunnlag av de til en hver tid gjeldende regnskapsregler. Som utgangspunkt gir endringer i de regnskapsmessige tidfestingsreglene dermed ikke grunnlag for å endre korreksjonsinntektsreglene. Etter departementets oppfatning vil de endrede regnskapsregler med adgang til anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet, som utgangspunkt ikke gi grunnlag for å endre korreksjonsinntektsreglene. Dette må gjelde selv om grunnlaget for korreksjonsinntekten dermed kan stille seg forskjellig, avhengig av om skattyteren fører regnskapet etter IFRS eller etter regnskapslovens system.

Når det derimot gjelder avsatt utbytte, vil en opprettholdelse av gjeldende regler føre til ulike løsninger, avhengig av om utbyttet føres som en avsetning i regnskapet eller ikke. Hvis utbyttet først føres opp i regnskapet det år det vedtas, vil eventuell korreksjonsinntekt først inntre dette året. Etter departementets oppfatning vil det være uheldig at en her får ulike løsninger, avhengig av om selskapet fører regnskapet etter IFRS eller ikke og avhengig av om standardsetter kommer til at avsatt utbytte skal føres som gjeld. Etter departementets vurdering bør avsatt utbytte få de samme virkninger i forhold til korreksjonsinntekten som tidligere. Selv om utbytte som ikke er vedtatt i inntektsåret ikke skal balanseføres, må utdeling av utbytte bygge på forslag fra styret, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 8-2. Dette forslaget skal fremgå

av styrets årsberetning, jf. regnskapsloven § 3-3 syvende ledd. Her er det ingen endringer. Styrets forslag om utdeling av utbytte bør etter departementets oppfatning redusere egenkapitalen ved beregningen av korreksjonsinntekt og korreksjonsinntekt, bør da utløses av en slik disposisjon. Dette må gjelde uavhengig av om utbyttet føres som en gjeldspost i selskapets balanse. Hvis styret før vedtakelsen i generalforsamlingen forhøyer sitt forslag om utdeling av utbytte, må det være det forhøyede forslaget som inngår i korreksjonsinntektsberegningen. På denne måten vil en få samme løsning, uavhengig av om regnskapet føres etter IFRS eller ikke, og uavhengig av om standardsetter kommer til at utbytte i andre tilfeller skal føres som gjeld.

Det vises til forslag til endring av § 10-5 annet ledd, nytt annet punktum og tredje ledd bokstav a og c.

#### PETROLEUMSSKATTELOVEN § 3 H

For selskaper som driver utvinningsvirksomhet stiller petroleumsskatteloven § 3 h krav til størrelsen på egenkapitalen for skatteformål. Disse selskapene må ha en egenkapitalandel som utgjør minst 20 pst. av summen av selskapets gjeld og egenkapital i den regnskapsmessige balansen ved årsoppgjøret. Hvis selskapets gjeld overstiger 80 pst. av totalbalansen (summen av gjelden og egenkapitalen), skal det skje en forholdsmessig reduksjon av faktiske gjeldsrenter som kommer til fradrag ved ligningen.

En adgang til regnskapsføring etter IFRS vil kunne medføre flere endringer i utvinningssekskapenes regnskapsmessige balanse sammenlignet med gjeldende regler. Virkningen i forhold til petroleumsskatteloven § 3 h avhenger av hvordan regnskapene er ført til nå, og i hvilken utstrekning selskapene vil gå over til å anvende IFRS. I høringsnotatet la departementet til grunn at virkningene av å benytte IFRS kan gå i forskjellige retninger, og at det er vanskelig nå å angi den samlede effekten av nye regler. Det ble foreslått at en ved anvendelsen av petroleumsskatteloven § 3 h fortsatt skal ta utgangspunkt i selskapets faktiske regnskapsmessige balanse. Videre ble det foreslått at det fastsettes en særregel om at postene avsatt utbytte og konsernbidrag skal anses som gjeld uavhengig av hvordan de regnskapsmessig er behandlet.

Etter petroleumsskatteloven § 8 kan departementet gi nærmere regler til gjennomføring og utfylling av petroleumsskatteloven. Departementet legger til grunn at bestemmelsen gir hjemmel til å fastsette i forskrift hvilke poster som skal medregnes ved anvendelsen av petroleumsskatteloven § 3 h. Departementet vil vurdere de høringsmerkknadene som er innkommet til høringsnotatet på dette punktet, og fast-

sette i forskrift de tilpasninger som anses nødvendige som følge av endringer i regnskapsreglene.

### 33.1.11 *Ikrafttredelse*

Ved endringslov av 10. desember 2004 nr. 81 med ny regnskapsloven §§ 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum, ble det vedtatt at både børsnoterte og andre regnskapspliktige skal ha anledning til å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandarder som er vedtatt etter den nye bestemmelse i regnskapsloven § 3-9 annet ledd, jf. forskrift 17. desember 2004. Det ble vedtatt at loven trer i kraft fra det tidspunkt Kongen bestemmer. I Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) s. 26 ble det uttalt:

"Departementet tar ut fra dette sikte på at den foreslåtte adgangen til å anvende vedtatte IFRS både i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan tre i kraft fra 1. januar 2005, og legger opp til at dette fastsettes i medhold av lovforslaget del IX nr. 1 om at loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer."

Om eventuelle skattelovsendringer i forbindelse med ikrafttreden av ny regnskapslov § 3-9 tredje ledd, heter det i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) s. 26:

"Departementet vil prioritere arbeidet med å avdekke endringsbehov, utvikle og foreslå skattemessige løsninger og løsninger for offentlig kontroll/rapportering med sikte på at nødvendige endringer i skatte- og ligningslovgivningen og eventuelt andre regler skal kunne tre i kraft fra og med inntektsåret 2005. Det legges opp til at lovforslag om disse spørsmål skal kunne vedtas i løpet av 2005."

Regnskapslovens ordinære regler er også endret ved endringslov 10. juni 2005 nr. 46, jf. forslag i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005). Også disse endringer skal forutsetningsvis tre i kraft for regnskapsåret 2005, men slik at den formelle avgjørelse av ikrafttredelsestidspunktet er tillagt Kongen.

Det legges tilsvarende til grunn at skattemessige tilpasninger med bakgrunn i de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen må tre i kraft fra inntektsåret 2005. Samtlige forslag til skattelovsendringer som er tatt opp i dette kapitlet forutsettes således gitt virkning fra og med inntektsåret 2005.

### 33.2 **Komiteens merknader**

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om skatteloven ny § 6-25, § 6-40 nytt åttende ledd, § 14-2 annet ledd nytt annet punktum, § 14-2 nytt tredje ledd, ny § 14-4, § 14-5 fjerde ledd bokstav g, § 6-10 fjerde ledd, § 8-15 nytt åttende ledd, § 8-15 nytt niende ledd, § 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1 og 2 og § 10-5 annet ledd, nytt annet punktum og tredje ledd bokstav a og c.

## 34. **OVERGANGSREGEL E TIL SKATTELOVEN § 2-38**

### 34.1 **Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)**

#### 34.1.1 *Arveavgiftsgrunnlaget ved overdragelse av aksjer i 2005 i selskap som har mottatt aksjer eller andeler etter reglene i overgangsregel E*

Ved innføringen av fritaksmetoden vedtok Stortinget en overgangsregel E til skatteloven § 2-38. Bestemmelsen innebærer at det ikke foretas gevinstbeskatning hvis en personlig skattyter overfører samtlige av sine aksjer eller andeler i deltakerlignet selskap mot vederlag i aksjer i det mottakende selskap (heretter kalt holdingselskapet). Holdingselskapet kan være et eksisterende selskap eller et nystiftet selskap. Regelen er gitt for at aksjonærer som eier aksjer direkte, skal ha mulighet til å komme inn under fritaksmetoden ved å opprette et holdingselskap.

Overdragende skattyters skatteposisjoner knyttet til de overførte aksjer og andeler, herunder skattemessig innbetalt aksjekapital og overkurs videreføres på vederlagsaksjene overdrager blir eier av i holdingselskapet, jf. overgangsregel E annet ledd annet punktum.

Arveavgiftsverdien på ikke-børsnoterte aksjer skal fastsettes til 30 eller 100 pst. av aksjens andel av selskapets formuesverdi 1. januar i det året rådigheten går over, jf. arveavgiftsloven § 11 A.

Hvis selskapet er stiftet i inntektsåret 2005, utgjør formuesverdien i selskapet summen av aksjekapitalens pålydende pluss overkurs, jf. skatteloven § 4-13 første ledd. Hvis aksjekapitalen pluss overkursen i holdingselskapet settes til den opprinnelige verdi i de overdratte selskaper, kan denne verdien være langt lavere enn formuesverdien i selskapene. Bruk av overgangsregel E innebærer derfor at arveavgiftsverdien av aksjene som overdras, kan bli betydelig redusert når de overdras til et nystiftet holdingselskap.

Ved overdragelse til eksisterende holdingselskap mot vederlag i aksjer, skal arveavgiftsverdien i det eksisterende holdingselskapet som hovedregel basere seg på verdien 1. januar i inntektsåret, dvs. før kapitalforhøyelsen knyttet til de overførte aksjene, jf. arveavgiftsloven § 11 A. De aksjer som skytes inn i holdingselskapet før overdragelsen, vil følgelig ikke bli regnet med ved arveavgiftsberegningen. Bruk av overgangsregel E innebærer derfor at arveavgiftsverdien av aksjene og andelene som overdras til et eksisterende holdingselskap blir satt til null ved beregningen av arveavgiftsverdien av aksjene i holdingselskapet ved overdragelse i 2005. Ved overdragelse i 2006 oppstår ikke denne effekten, og de alminnelige regler kan legges til grunn.

Reduksjonen i arveavgiftsgrunnlaget ved overdragelse av aksjene i 2005 som beskrevet over var ikke tilsiktet ved vedtakelsen av overgangsregel E, og innebærer en tilfeldig fordel for de avgiftspliktige. Departementet mener derfor at denne muligheten til avgiftstilpasning bør stoppes for overdragelser som skjer fra og med den dagen denne proposisjonen legges fram og ut 2005.

Departementet foreslår en lovregel om at arveavgiften skal beregnes som om vederlagsaksjene og de andre aksjene og andelene hadde vært overdratt direkte fra giver til mottaker. En skal altså se bort fra omdannelsen etter overgangsregel E.

Et eksempel: Sett at en personlig aksjonær eier tre aksjeselskaper AS I, AS II og AS III. De skattemessige formuesverdiene i selskapene pr. 1. januar 2005 er hhv. 1 mill. kroner, 500 000 kroner og 2 mill. kroner, dvs. til sammen 3,5 millioner kroner. Aksjonæren har også et fjerde eksisterende selskap kalt Holding AS hvis skattemessige formuesverdi pr. 1. januar 2005 er 50 000 kroner. Han skyter så sine aksjer i AS I, AS II og AS III inn i Holding AS mot vederlag i aksjer i Holding AS, og påberoper seg overgangsregel E. Aksjekapitalen i Holding AS forhøyes som følge av innskuddet. Han overdrar 1. desember 2005 aksjene i Holding AS til sin datter.

Arveavgiftsverdien av de overdratte aksjer i Holding AS skal etter de gjeldende regler som er beskrevet over fastsettes til formuesverdien pr. 1. januar 2005, dvs. til 50 000 kroner. Departementet foreslår at en i et slikt tilfelle skal fastsette arveavgiftsgrunnlaget som om aksjene i AS I, AS II, AS III og Holding AS blir overdratt til datteren direkte. Det innebærer at samlet arveavgiftsgrunnlag blir 3 5 50 000 kroner hvis en legger 100 pst. av formuesverdien til grunn.

Hvis Holding AS var nystiftet, innebærer dagens regler at en skal legges til grunn summen av innbetalt aksjekapital og overkurs som arveavgiftsgrunnlag. Overgangsregel E innebærer at skattyter i eksemplet skal videreføre innbetalt aksjekapital og overkurs i AS I, AS II og AS III på aksjene i Holding AS. Når en ser bort fra omdannelsen etter overgangsregel E, finner departementet det ikke riktig å legge til grunn aksjekapitalen og overkursen i AS I, AS II og AS III ved beregningen av formuesverdien i det nystiftede Holding AS. Det foreslås derfor at det skal ses bort fra innbetalt aksjekapital og overkurs som kommer fra de innskutte aksjer eller andeler. Er det ved omdannelsen etter overgangsregel E skutt inn andre midler, eksempelvis kontanter i tillegg, skal disse legges til grunn for beregningen av arveavgiftsverdien i det nystiftede selskapet.

Departementet foreslår at lovendringen gis virkning fra og med den dag denne proposisjon legges fram (10. november) og ut 2005. Lovendringen blir følgelig gjeldende for arv og gaver hvor rådigheten

går over før loven blir vedtatt, men etter at proposisjonen er fremlagt og forslaget er blitt offentlig kjent. En slik ikrafttredelse er nødvendig for å oppnå formålet med lovendringen. Departementet mener en slik ikrafttredelse ikke er urimelig eller urettferdig, og ligger klart innenfor de grenser Grunnloven § 97 setter for tillatt tilbakevirkning. Varselet gjennom proposisjonen gjør at avgiftsendringen ikke vil komme uventet på den som mottar aksjer som arv eller gave den 10. november og ut året.

Departementet antar at en del skattytere som har foretatt omdannelse etter overgangsregel E ikke ennå har overdratt sine aksjer ved gave, slik at lovendringen får praktisk betydning for en del planlagte overdragelser. Det antas at provenyvirkingen av forslaget er liten.

Det vises til forslaget til endring av lov 10. desember 2004 nr. 77 overgangsregel E annet ledd nytt femte og sjette punktum.

#### **34.1.2 Ekstraordinær utbytteutdeling**

Overgangsregel E bygger på at det skal være kontinuitet mht. inngangsverdier og RISK-beløp. Hvis et ekstraordinært utbytte som utdeles i 2005 ikke medfører reduksjon av kostprisen og skjermingsgrunnlaget, kan dette åpne for skatteplanlegging. Det vil da lønne seg å unnlate å avsette for utbytte i regnskapet for 2004, og i stedet avholde en ekstraordinær generalforsamling senere i 2005, hvor det besluttes å dele ut et ekstraordinært utbytte. Dette utbyttet er i praksis skattefritt etter godtgjørelsesmetoden og ville ha redusert inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget for den personlige aksjonæren, hvis han ikke hadde benyttet overgangsregel E. Overgangsregel E er basert på at en aksjonær som i samsvar med overgangsregelen har byttet sine aksjer mot aksjer i et holdingselskap, skal ha samme inngangsverdier og skjermingsgrunnlag som han ville hatt dersom han fremdeles eide aksjer i det underliggende selskap. Aksjonæren bør da ikke, ved å ta ut et slikt ekstraordinært utbytte, kunne få høyere inngangsverdi og skjermingsgrunnlag enn det han ville ha fått om han fortsatt hadde eiet aksjene i det underliggende selskap direkte. Dersom skattyter senere skyter utbyttet inn i holdingselskapet som aksjekapital, vil dette øke hans inngangsverdi og skjermingsgrunnlag i forhold til situasjonen før utbytteutdelingen, uten at kapitalen i selskapet har økt.

Etter departementets oppfatning bør reglene ikke oppfordre til slike transaksjoner. Gjeldende regler vil antagelig gi grunnlag for reduksjon av inngangsverdien mens det ikke uten videre følger at det skal skje en reduksjon av skjermingsgrunnlaget. Departementet foreslår derfor en presisering av overgangsregel E til fritaksmetoden, hvor det fremgår at inngangsverdien ved en fremtidig beregning av aksjegevinst eller -tap skal reduseres med utbytte utdelt i 2005 til den

overdragende aksjonær, i den grad utbyttet ikke har kommet til fradrag ved RISK-beregningen pr. 1. januar 2005. Ved innføringen av aksjonærmodellen fra 1. januar 2006, følger det av overgangsreglene at aksjenes skjermingsgrunnlag skal settes til aksjens historiske kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp fra det tidsrom aksjonæren har eid aksjen. Det vises til lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. om fastsettelse av aksjenes skjermingsgrunnlag, første ledd. Det følger da av denne bestemmelsen at den ekstraordinære utbytteutdelingen også vil få virkning for skjermingsgrunnlaget.

Det foreslås at lovendringen får virkning for transaksjoner etter overgangsregel E som er foretatt i 2005. Det innebærer ingen urimelig tilbakevirkning i strid med grunnloven § 97 at endringen får virkning for fastsettelsen av inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ved en gevinstberegning eller utbytteutdeling i 2006 eller senere. Det vil heller ikke være noen urimelig tilbakevirkning at endringen får virkning for fastsettelsen av kostprisen for aksjer som realiseres i 2005, før endringslovens vedtakelse. Det vil allerede i dag følge av skatteloven § 10-32 fjerde ledd at utbyttet i et slikt tilfelle skal gå til reduksjon av kostprisen på aksjene. Dessuten er det sikker rett at Stortinget står fritt til å innføre skjerpene skatteregler med virkning for realisasjoner som har funnet sted samme år som endringen vedtas, jf. Rt. 1976 s. 1245.

Hvis det besluttes å dele ut et mindre utbytte enn det som er avsatt, vil skattyteren på tilsvarende måte få en lavere inngangsverdi enn det han ville fått, om overgangsregel E ikke hadde blitt benyttet. Skattyteren vil her vanligvis ha mulighet til å påvirke et slikt resultat, ved at en unnlater å redusere den besluttede utdelingen. Det er dermed ikke samme behov for en særregel her, som hvor det er aktuelt å øke det avsatte utbytte. Departementet foreslår derfor ingen regel for slike tilfeller.

Hvis beslutningen om å utdele det ekstraordinære utbyttet treffes etter at aksjene er overført til holdingselskapet, er det ikke noe behov for å korrigere RISK-justeringen. Dette fordi utbyttet er en skattefri inntekt for holdingselskapet, slik at RISK-beløpet i dette tilfellet ikke påvirkes hos mottaker. Dersom den personlige skattyteren ønsker å ta pengene ut fra holdingselskapet, blir utbyttet gjenstand for beskatning etter aksjonærmodellen på vanlig måte.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i overgangsregel E annet ledd.

### 34.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om overgangsregel E an-

net ledd nytt annet, femte og sjette punktum i lov 10. desember 2004 nr. 77.

## 35. ENDRING AV KOSTPRIS OG SKJERMINGSGRUNNLAG SOM FØLGE AV RETTING AV FEIL VED RISK-BEREGNINGEN

### 35.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)

Hvis det skjer feil ved beregningen av RISK-beløpet (Regulering av inngangsverdien med skattlagt kapital), kan en rettelse av feilen føre til at RISK-beløpet endres. Dette gjelder både for de som allerede har solgt aksjene og for de som ikke har gjort det når rettelsen foretas.

Hvor feil ved selskapets ligning blir rettet opp ved endringssak, har en regler i skatteloven § 10-34 femte ledd første punktum om såkalt differanse-RISK. Etter disse reglene skal endringen av ligningen få virkning for RISK-beregningen fra og med det år vedtaket om endring treffes. Endringen får dermed ikke tilbakevirkende kraft. Ved overgangen til aksjonærmodellen vil det være RISK-beløp som er fastsatt til og med 1. januar 2006 som vil inngå som en del av skjermingsgrunnlaget. Siden det ikke vil bli fastsatt noe RISK-beløp senere, vil det dermed heller ikke være grunnlag for å korrigere kostprisen og skjermingsgrunnlaget hvis det i 2006 eller senere foretas en endring av selskapets tidligere ligninger.

I noen tilfeller gjøres det feil ved selve RISK-beregningen. Feilen kan skje av selskapet i forbindelse med utfyllingen av RISK-skjemaet eller det kan skje feil fra skattemyndighetenes side. I følge skatteloven § 10-34 femte ledd annet punktum skal en endring av slike feil få virkning fra samme tidspunkt som fastsettelsen av det opprinnelige reguleringsbeløp. Hvis aksjonæren i mellomtiden har solgt aksjer, kan ligningsmyndighetene innenfor fristene i ligningsloven kapittel 9 kreve at gevinstberegningen tas opp til endring. Innenfor disse fristene kan også skattyteren anmode ligningsmyndigheten om å endre gevinstberegningen. Også § 10-34 femte ledd annet punktum er opphevet med virkning fra 1. januar 2006.

Departementet har vurdert om det bør gis en særskilt overgangsregel som viderefører § 10-34 femte ledd første punktum, med virkning for kostprisen og skjermingsgrunnlaget. Departementet har kommet til at det ikke bør gis en slik regel. De som har ervervet aksjene etter det år som endringssaken gjelder, vil ha fått fastsatt en ny inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på sine aksjer, basert på det de har betalt for aksjene, evt. justert med RISK-beløp frem til og med 2005. Når størrelsen på selskapets skattepliktige inntekt etter 2006 ikke lenger har betydning for ligningen av aksjonæren, bør det heller ikke få betydning at

det etter 1. januar 2006 skjer en økning eller en reduksjon av selskapets inntekt for et tidligere år.

Hvor det derimot har skjedd feil ved selve RISK-beregningen, ser departementet det som uheldig om feilen ikke kan rettes med virkning for aksjenes kostpris og skjermingsgrunnlag. RISK-beregningen er komplisert, og mange aksjonærer har ingen forutsetninger for å vurdere hvorvidt RISK-beløpet er riktig fastsatt. Aksjonærene vil heller ikke alltid ha tilgang til den beregning som er gjort fra selskapets side og vil ikke uten videre kunne se om RISK-beløpet stemmer med selskapets beregning. Enten feilen kan spores tilbake til selskapet eller til ligningsmyndighetene, bør aksjonæren ha rett til å korrigere sin inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Hvis aksjene er solgt før endringen er foretatt, bør ligningsmyndighetene på samme måte som tidligere, vurdere om det skal foretas endring etter reglene i ligningsloven kapittel 9. Hvor skattyter ikke kan lastes for feilen og det gjelder beløp av en viss størrelse, bør ligningsmyndighetene i stor grad akseptere endring til skattyters gunst etter disse bestemmelsene, selv om klagefristen er utløpt. På tilsvarende måte stiller det seg hvis skattyteren har blitt beskattet for utbytte på grunnlag av at skjermingsgrunnlaget har blitt feil som følge av slike beregningsfeil.

Det vises til forslag til endring av overgangsregelen til fastsettelse av aksjenes skjermingsgrunnlag, nytt siste avsnitt.

### 35.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om nytt siste avsnitt under XIX Overgangsregler i lov 10. desember 2004 nr. 77.

## 36. FRITAK FOR ARBEIDSGIVERAVGIFT NÅR ARBEIDSGIVER FORSKUTTERER SYKEPENGER MV. - ENDRING I FOLKETRYGDLOVEN §§ 22-3 OG 23-2

### 36.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)

Fra 1. januar 2004 er reglene for arbeidsgiveravgift lagt om på bakgrunn av at EFTAs overvåkningsorgan ESA fant at ordningen med geografisk differensierte satser for arbeidsgiveravgift var i strid med EØS-avtalen. Ved omleggingen har man lagt vekt på å beholde de geografisk bestemte satsene i den grad dette er forenlig med EØS-avtalen. Differensieringen er videreført innenfor et fribeløp på 270 000 kroner per år etter reglene for bagatellmessig støtte. Dette innebærer at arbeidsgiverne for den del av lønnskostnadene som er skjermet av fribeløpet, fortsatt kan beregne arbeidsgiveravgift med de differensierte satsene. Først når fribeløpet er brukt opp må beregningen skje etter fullsats eller etter overgangssatser i sonene III og IV.

Resultatet er et vesentlig mer komplisert system enn tidligere og reglene om refusjon av arbeidsgiveravgift i folketrygdloven § 22-3 blitt uforholdsmessig vanskelig å praktisere for trygdeetaten. I mange tilfelle vil etaten ikke ha tilstrekkelige opplysninger om satsen for beregning av avgiften til å kunne gi riktige refusjonsbeløp, og resultatet i praksis er at det oppstår feilutbetalinger til gunst eller til skade for arbeidsgiver. Det har medført en rekke etterfølgende oppgjør som er arbeidskrevende både for arbeidsgiverne og trygdeetaten og som skaper unødvendig irritasjon i forholdet mellom disse partene.

Finansdepartementet legger til grunn at det i mange tilfelle ikke er praktisk mulig å foreta en korrekt beregning av den arbeidsgiveravgift som skal refunderes ut fra de opplysninger som trygdeetaten har. Et riktig oppgjør for arbeidsgiveravgift samtidig med at forskutterte sykepenger refunderes, vil forutsette en uforholdsmessig ressursinnsats fra trygdeetatens side. I samråd med Arbeids- og sosialdepartementet, Rikstrygdeverket og Skattedirektoratet, har departementet derfor vurdert mulighetene for en enklere ordning, uten at arbeidsgiverne påføres unødige merarbeid.

Den beste løsningen synes å være at det etableres et formelt fritak i folketrygdloven § 23-2, slik at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift av utbetalinger som i realiteten er forskuttering av sykepenger mv. fra folketrygden. Det vil da ikke lenger være behov for ordningen med refusjon av arbeidsgiveravgift i tilknytning til refusjonen av forskutterte sykepenger. Fritaket for arbeidsgiveravgift vil bare gjelde under forutsetning av at det faktisk gis refusjon for sykepengene mv. Tilfelle der arbeidsgiveren har refusjonsrett, men av en eller annen grunn ikke gjør refusjonskravet gjeldende, faller utenfor fritaket.

På denne bakgrunn foreslås det at folketrygdloven § 23-2 femte ledd endres, slik at lønnsutbetalinger og feriepengeutbetalinger som er en forskuttering av trygdeytelser og feriepenger fra trygden på grunnlag av slike ytelser, ikke skal medføre plikt til å betale arbeidsgiveravgift. Fritaket omfatter også arbeidsgiveres forskuttering av sykepenger etter folketrygdloven § 8-20 tredje ledd og § 8-21 tredje ledd. Bestemmelsen i loven § 22-3 første ledd annet punktum om refusjon av arbeidsgiveravgift blir etter dette overflødig, og foreslås i samråd med Arbeids- og sosialdepartementet opphevet.

Endringene foreslås å tre i kraft 1. januar 2006, med virkning for ytelser fra da. Det vises til vedlagte forslag til endringer i folketrygdloven.

Bortfall av plikten til å betale arbeidsgiveravgift når arbeidsgiver forskutterer sykepenger mv. som refunderes fra trygden, antas å innebære administrative forenklinger både for arbeidsgiverne, trygdeetaten og skatteetaten.

Omleggingen vil ikke ha netto budsjettmessige konsekvenser i 2006.

### 36.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om endring av folketrygdloven § 22-3 første ledd og § 23-2 femte ledd.

## 37. FRITAK FOR UTTAKSBESKATNING I FORBINDELSE MED JORDSKJELVKATASTROFEN I ASIA

### 37.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)

Jordskjelvkatastrofen som rammet Asia 8. oktober 2005 skapte et stort behov for bistand. Det ble derfor satt i gang en rekke tiltak for å skaffe midler til å hjelpe jordskjelvofrene.

Hovedregelen i skatteloven er at gaver skal gis av beskattede midler. Unntak fra denne regelen krever særlig begrunnelse.

Departementet mener at det klare utgangspunktet bør være at det ikke gis fritak for uttaksbeskatning ved gave i form av vare eller tjeneste til nødhjelpsarbeid eller andre gode formål.

Gaver i form av kontanter regnes ikke som uttak som må inntektsføres. Pengegaver gis av beskattede midler. Slike pengegaver gir ingen rett til fradrag i inntekt utover det som følger av skatteloven § 6-50. Denne bestemmelsen gir giver rett til fradrag i inntekt for inntil 12 000 kroner for pengegaver gitt til visse frivillige organisasjoner.

Bestemmelsen om uttaksbeskatning begrunnes i at det ved uttak disponeres over en verdi som bør skattlegges på samme måte som om den uttatte varen eller tjenesten var blitt omsatt til markedspris, hvor etter vederlaget ble gitt til det gode formålet. Hvis en ikke foretar uttaksbeskatning i slike tilfeller, vil resultatet være at gaver i form av uttak kan gis med ubeskattede midler og uten noen øvre beløpsgrense. Et fritak fra uttaksbeskatning vil derfor innebære forskjellig skattemessig behandling av gaver i form av varer eller tjenester på den ene side, og gaver i form av kontanter på den annen side.

I brev 13. oktober 2005 har Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt fritak fra plikten til å betale uttaksmerverdiavgift i de tilfeller det ytes gratisjenester til en frivillig organisasjon som ledd i en innsamlingsaksjon i forbindelse med jordskjelvkatastrofen.

Et tilsvarende unntak fra uttaksbeskatning er prinsipielt lite ønskelig, fordi det innebærer en ubegrenset mulighet til å gi gaver med ubeskattede midler. Unntaket kan i denne saken imidlertid forsvares

fordi merverdiavgift og inntektsskatt ved uttak bør ha samme anvendelsesområde, og på grunn av den særlige situasjonen etter jordskjelvkatastrofen i Asia.

Fritaket fra plikten til å betale uttaksmerverdiavgift har skapt en forventning om et tilsvarende fritak for uttaksbeskatning. På denne bakgrunn varslet Finansdepartementet i brev 28. oktober 2005 at det tok sikte på å fremme et avgrenset lovforslag som sikrer at det ikke blir uttaksbeskatning i tilfeller hvor det er gitt en gave (vare eller tjeneste) til en frivillig organisasjon som ledd i en innsamlingsaksjon i forbindelse med jordskjelvkatastrofen.

Departementet fremmer på denne bakgrunn forslag om at det gjøres unntak fra skatteloven § 5-2 for uttak i forbindelse med nødhjelpsarbeid knyttet til jordskjelvkatastrofen i Asia. Departementet foreslår at avgrensingen av unntaket skal være i overensstemmelse med avgrensingen som ble gjort i forbindelse med flodbølgekatastrofen.

Unntaket må begrenses til de tilfeller hvor det er gitt en gave (vare eller tjeneste) til en frivillig organisasjon. Avgrensningen innebærer at uttaket fra virksomheten må kanaliseres gjennom en frivillig organisasjon for å oppnå fritak. Departementet mener at det ikke bør stilles særlige krav til den frivillige organisasjonen.

Unntaket betyr at bedrifter som gir bort varer eller tilbyr gratis tjenester til en hjelpeorganisasjon i forbindelse med jordskjelvkatastrofen ikke skal skattlegges for verdien av gaven.

Skattefritaket innebærer at bedriften beholder fradragsretten for kostnader til å anskaffe eller produsere den uttatte varen eller tjenesten. Unntaket bør derfor innskrenkes til ytelsestyper som også ellers inngår i bedriftens virksomhet. Et byggvareforetak eller en ullteppefabrikk kan således få fritak for uttak fra varelageret sitt til en innsamlingsaksjon, mens for eksempel en konsulentvirksomhet ikke kan kjøpe inn et slikt varelager for så å utta det med skattefritak og fradragsretten i behold.

Departementet foreslår at unntaket gjøres midlertidig for uttak foretatt i perioden 8. oktober 2005 til 31. desember 2005.

Det vises til forslag om nytt fjerde ledd i skatteloven § 5-2.

Unntak for uttaksbeskatning anslås på usikkert grunnlag å gi et påløpt provenyutap på om lag 10 mill. kroner. Unntaket vil i hovedsak berøre etterskuddspliktige, og forslaget gir derfor ingen bokført virkning for 2005.

### 37.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om nytt fjerde ledd i skatteloven § 5-2.



### **38. JUSTERINGER I REGELVERKET SOM FØLGE AV INNFORING AV SKJERMINGSMETODEN FOR DELTAKERE I DELTAKERLIGNEDE SELSKAPER**

#### **38.1 Sammendrag fra Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)**

##### **38.1.1 Henvisninger til nettolignede sameier**

Til og med inntektsåret 2005 ligned sameier etter samme nettometode som deltakerlignede selskaper når "en felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierne og denne bruken ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk", jf. skatteloven § 10-40 annet ledd. Som ledd i overgangen til skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper bortfaller nettoligning av sameier, med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Enkelte bestemmelser i skatteloven forutsetter at sameier kan ligned etter en nettometode, og disse bestemmelsene bør endres med virkning fra og med inntektsåret 2006. Dette gjelder skatteloven § 5-2 første ledd annet punktum om uttaksbeskatning, § 11-1 om fusjon og fisjon av selskaper, § 11-3 om skattefri fusjon av selskaper og § 11-5 om skattefri fisjon av selskaper.

Det foreslås mindre justeringer i disse bestemmelsene for å tilpasse lovteksten til bortfallet av nettoligning av sameier. Endringene skal ha virkning fra og med inntektsåret 2006.

##### **38.1.2 Skatteloven § 9-2**

Etter skatteloven § 9-2 første ledd i skal endring av eierandel i deltakerlignet selskap etter § 10-44 annet ledd anses som realisasjon av andel. Skatteloven § 9-2 første ledd i er tilpasset skatteloven § 10-44 annet ledd slik den lød før vedtakelsen av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper. Da fulgte det av § 10-44 annet ledd at endring av eierandel ved opptak av deltaker mot innskudd eller forhøyelse av selskapskapitalen skulle anses som realisasjon av andelen.

Som ledd i vedtakelsen av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper, ble bestemmelsen om gevinst og tap ved realisasjon av andel i skatteloven § 10-44 endret. Inngangsverdien skal ikke lenger knyttes til andel av skattemessige verdier i selskapet, men i stedet til andelens kostpris med tillegg av senere innskudd i selskapet. En netto kapitaltilførsel ved opptak av ny deltaker vil etter de nye reglene ikke føre til endret inngangsverdi for eksisterende andeler, og skal ikke lenger anses som realisasjon av disse andelene. Innholdet i skatteloven § 9-2 første ledd i er derfor ikke i samsvar med de nye bestemmelsene om skattlegging av deltakerlignede selskaper, og bestemmelsen bør oppheves.

Departementet foreslår å oppheve skatteloven § 9-2 første ledd i, med virkning fra og med inntektsåret 2006.

##### **38.1.3 Skatteloven § 10-42**

Etter skatteloven § 10-42 første ledd skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt når en personlig deltaker i deltakerlignet selskap mottar utdeling fra selskapet. I bestemmelsens annet til ellefte ledd er det nærmere regulert hvordan dette tillegget skal beregnes. Denne utdelingsbeskatningen innebærer at personlige deltakere i deltakerlignet selskap og personlige aksjonærer skattlegges etter samme hovedprinsipp (skjermingsmetoden for selskapsdeltakere).

I skjermingsmetoden for aksjonærer er det presisert at utdeling til dødsbo eller konkursbo der konkursdebitor er en fysisk person, skal likestilles med utdeling til personlig aksjonær, jf. skatteloven § 10-12 tredje ledd. Noen tilsvarende presisering er ikke tatt inn i bestemmelsene om skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper. Et dødsbo og en persons konkursbo bør likestilles med fysisk person også i forhold til utdelinger fra deltakerlignet selskap. Departementet foreslår derfor en tilsvarende presisering i bestemmelsene om skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 10-42 første ledd. Endringen skal ha virkning fra og med inntektsåret 2006.

##### **38.1.4 Skatteloven § 11-7**

Skatteloven § 11-7 fjerde ledd regulerer endring i skattemessig verdi ved fusjon eller fisjon av deltakerlignet selskap. Etter denne bestemmelsen skal endret skattemessig verdi ved fusjon eller fisjon "behandles på samme måte som over- eller underpris ved beregning av inngangsverdien ved realisasjon". Bestemmelsen fastslår videre at fradragsrammen for kommandittist og stille deltaker også skal korrigeres for slik differanse.

Som ledd i vedtakelsen av nye regler for skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper, endres reglene om beregning av gevinst og tap ved realisasjon av andeler i slike selskaper. I motsetning til tidligere skal det ikke lenger tas hensyn til over- eller underkurs ved beregningen av gevinst eller tap. Inngangsverdien skal i stedet fastsettes til kostpris for andelen med tillegg av senere innskudd i selskapet. Det gjelder også etter fusjon eller fisjon. Formuleringen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd om at differansen skal "behandles på samme måte som over- eller underpris ved beregning av inngangsverdien ved realisasjon" vil derfor ikke lenger være korrekt når de nye reglene trer i kraft.

Det foreslås derfor å endre § 11-7 fjerde ledd slik at den ikke lenger viser til gevinstberegningen ved re-

alisasjon av andel. Endringen skal ha virkning fra og med inntektsåret 2006.

### 38.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) om endring av skatteloven § 5-2 første ledd annet punktum, § 11-1 første ledd, § 11-3, § 11-5, § 11-7 fjerde ledd, opphevelse av skatteloven § 9-2 første ledd bokstav i, og nytt annet punktum i skatteloven § 10-42 første ledd.

## 39. FORSLAG FRA MINDRETALL

### Forslag fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre:

#### Forslag 1

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

#### I

§ 14-43 første ledd bokstav d skal lyde:

- d. personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv. - 25 pst.

#### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### Forslag 2

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

#### I

§ 16-10 tredje ledd første punktum skal lyde:

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 20 000 kroner pr. inntektsår.

#### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### Forslag 3

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

#### I

§ 6-32 første ledd skal lyde:

(1) Minstefradrag fastsettes på følgende måte:

- a) Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skattelovens § 6-31 første ledd a, c, d og annet ledd, gis med 33,5 prosent av summen av slik inntekt. Tilsvarende gjelder for minstefradrag i tidsbegrenset

uførestønad, rehabiliteringspenger og attføringspenger.

- b) Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. § 6-31 første ledd b, gis med 24 pst. av summen av slik inntekt.
- c) Beregningsgrunnlaget etter bokstav a og b avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100.
- d) Stortinget fastsetter nedre og øvre grenser for minstefradrag etter bokstav a og b. Minstefradraget kan likevel ikke overstige inntekten det beregnes av.
- e) Skattyter som både har inntekt som nevnt i bokstav a og b, skal ha det høyeste fradraget av
- minstefradrag i lønnsinntekt
  - summen av minstefradrag i lønnsinntekt og pensjonsinntekt med følgende korreksjoner: Nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt settes lik nedre grense for minstefradrag i pensjonsinntekt. Summen av minstefradrag skal ikke overstige øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt. Bokstav d annet punktum gjelder tilsvarende.

#### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

#### Forslag 4

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

#### I

§ 6-50 nytt tredje ledd skal lyde:

Det gis fradrag i inntekt for pengegave til politisk parti som er registrert i henhold til kapittel 2 i lov av 17. juni 2005 nr. 102 om visse forhold vedrørende de politiske partiene (partiloven). Bestemmelsene i fjerde, femte og syvende ledd gjelder slike gaver.

Nåværende § 6-50 tredje til sjette ledd blir fjerde til syvende ledd.

#### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

### Forslag fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre:

#### Forslag 5

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

## I

§ 6-50 nåværende femte ledd annet punktum skal lyde:

Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med inntil 15 000 kroner årlig.

## II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

*Forslag 6*

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

## I

§ 5 a annet ledd nr. 2 skal lyde:

2. romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom.

## II

Endringen under I trer i kraft fra og med 1. januar 2006.

**Forslag fra Fremskrittspartiet:***Forslag 7*

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

## I

§ 6-50 nåværende femte ledd annet punktum skal lyde:

Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med inntil 18 000 kroner årlig.

## II

Endringen under I trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2006.

*Forslag 8*

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

## I

§ 6-20 oppheves.

## II

Endringen under I trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2006.

**40. KOMITEENS TILRÅDING**

Komiteen viser til proposisjonene og meldingen og til det som står foran, og råar Odelstinget til å gjøre slike

vedtak til lover:

## A.

## Vedtak til lov

om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

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

## I

§ 20 første ledd innledningen skal lyde:

Med de unntak som følger av annet og tredje ledd i denne paragraf, § 20 A og av § 21, forfaller avgiften til betaling med følgende frister, regnet fra det tidspunkt da rådigheten over midlene i henhold til §§ 9 og 10 skal ansees ervervet:

Ny § 20 A skal lyde:

§ 20 A *Avdragsordning ved arv og gave av næringsvirksomhet*

(1) *Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak og andel eller aksje i selskap omfattet av § 11 A som oppfyller vilkårene i annet ledd, kan arvingen eller gavemottakeren kreve at beregnet arveavgift skal betales i like store årlige avdrag over inntil syv år regnet fra første forfall, uten renter av gjenstående avgiftsbeløp i denne perioden. Første avdrag forfaller på det tidspunkt som følger av § 20. Har den avgiftspliktige valgt kortere avdragstid enn syv år kan denne senere utvides til inntil syv år.*

(2) *Bestemmelsen i første ledd gjelder når følgende vilkår er oppfylt:*

- a) *Enkeltpersonforetaket eller selskapet må oppfylle kravene som stilles til små foretak etter regnskapsloven § 1-6 i det siste årsregnskap før rådgivningsåret; og*
- b) *overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer må umiddelbart før overdragelsen eie direkte eller indirekte minst 25 prosent av aksjene eller andelene i selskapet. Ved avgjørelsen av om dette vilkår er oppfylt, skal man også regne med andeler og aksjer som er eid av overdragers ektefelle eller samboer og arvinger omfattet av arveloven §§ 1 til 3, når disse tidligere var eid av arvelateren eller giveren eller dennes ektefelle eller samboer.*

(3) Bestemmelsen i første ledd gjelder for enkeltpersonforetak bare verdier som er knyttet til virksomheten eller virksomhetene i foretaket. Verdien av børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater og aksjer og andeler omfattet av § 11 A skal ikke regnes som verdier knyttet til virksomhet i enkeltpersonforetak. Ved overføring av aksjer eller andeler som omfattes av § 11 A legges verdien etter § 11 A til grunn.

(4) Hvor arvingen eller gavemottakeren også mottar verdier som ikke faller inn under reglene i første til tredje ledd, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de nettoverdier som omfattes av første til tredje ledd. Nettoverdiene som omfattes av reglene i første til tredje ledd og andre nettoverdier beregnes ved at arvingens eller gavemottakerens andel av fradrag etter § 15, jf. § 16, som klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra i denne. Fradrag som ikke klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra forholdsmessig etter forholdet mellom bruttoverdiene som faller inn under første til tredje ledd og bruttoverdiene som faller utenfor. Ved overføring av enkeltpersonforetak hvor det drives flere atskilte virksomheter skal den del av beregnet arveavgift som faller inn under avdragsordningen fordeles på virksomhetene etter forholdet mellom nettoverdiene knyttet til virksomhetene. Overføres aksjer eller andeler i flere selskaper skal arveavgiften knyttet til aksjene eller andelene fordeles mellom selskapene forholdsmessig etter nettoverdiene knyttet til aksjene eller andelene.

(5) Den rentefrie kreditten knyttet til det enkelte selskapet bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene. For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare ved død. Realisasjon anses ikke å foreligge i den utstrekning fusjon, fisjon eller annen selskapsomdanning kan gjøres med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven og reglene i dette ledd gjelder tilsvarende for de mottatte vederlagsaksjer eller -andeler. Overføres enkeltpersonforetak eller aksjene eller andelene i et selskap ved dødsfall og en ektefelle eller en arving, som selv har rett til avdragsordning etter denne paragraf, overtar ansvaret for avdødes avgiftsgjeld, kan vedkommende ektefelle eller arving overta avdødes rettigheter og plikter etter avdragsordningen. Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak bortfaller den rentefrie kreditten hvis virksomheten på arvingens eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører. Når den rentefrie kreditten bortfaller, skal gjenstående avgiftsbeløp betales innen tre måneder.

(6) Avgiftsmyndigheten kan kreve at den avgiftspliktige stiller sikkerhet for avgiften.

§ 22 første ledd første punktum skal lyde:

Oversitter den avgiftspliktige eller testamentfullbyrderen den forfallstid som følger av §§ 20, 20 A eller 21, plikter han å svare forsinkelsesrenter.

§ 27 nytt fjerde ledd skal lyde:

Den som har fått utsatt forfall etter reglene i § 20 A plikter innen tre måneder å melde fra til skattefogden hvis retten til avdragsbetaling faller bort, jf. § 20 A femte ledd.

§ 32 nytt fjerde ledd skal lyde:

Reglene i første til tredje ledd gjelder ikke for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 20 A.

§ 33 første ledd skal lyde:

Ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift for så vidt forfallstiden ikke er utsatt i henhold til §§ 20 A eller 21.

§ 33 a første ledd skal lyde:

Krav på avgift etter denne lov foreldes etter 10 år. Fristen regnes fra det tidspunkt avgiften forfaller til betaling ifølge § 20 første eller annet ledd, § 20 A eller § 21.

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 1. januar 2006 eller senere.

## B.

### Vedtak til lov

om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

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

## I

§ 5 b første ledd nr. 5 første punktum skal lyde:

Tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker, opplevelsesentra og dansetilstelninger med levende musikk.

## II

§ 5 b annet ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum skal lyde:

*Unntaket i første ledd nr. 1 omfatter også utleie av utstyr, tilgang til pasientportefølje og lignende mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell der begge yter helsetjenester eller helserelaterte tjenester. Unntaket omfatter også utleie fra virksomhet eiet av næringsdrivende utøvere av helsetjenester eller helserelaterte tjenester til bruk i deres helsetjenestevirksomhet. Det samme gjelder slik utleie fra offentlig helsetjeneste til selvstendig næringsdrivende utøver av helsetjenester.*

## III

§ 63 første ledd første punktum skal lyde:

Det skal ikke betales avgift ved innførsel av varer som nevnt i § 5 første ledd nr. 2, § 5 b første ledd nr. 4 bokstav d, § 16 første ledd nr. 7, 8 og 14 og § 17 første ledd nr. 1.

## IV

Endringen under I trer i kraft fra og med 1. januar 2006.

Endringen under II trer i kraft 1. mars 2006.

Endringen under III trer i kraft straks.

## C.

## Vedtak til lov

om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsförekomster m.v.

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsförekomster m.v. gjøres følgende endring:

## I

§ 6 ny nr. 5 skal lyde:

5. *Oljeskattekontoret kan på anmodning avgi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefelleskap, jf. skatteloven § 13-1. Første punktum gjelder tilsvarende når skattepliktig etter § 5 tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet. Avgitt forhåndsuttalelse kan ikke påklages eller bringes inn for domstolene. Oljeskattekontorets avgjørelse om ikke å avgi forhåndsuttalelse kan ikke påklages.*

*Avgitt forhåndsuttalelse skal legges til grunn som bindende ved ligningen hvis den faktiske gjennomføringen er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen, og den skattepliktige ikke har*

*gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ligning der forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan ikke påklages eller prøves for domstol for så vidt gjelder spørsmål som er avgjort ved bindende forhåndsuttalelse.*

*Departementet kan bestemme at første ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.*

## II

Endringen under I trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

## D.

## Vedtak til lov

om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

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

## I

§ 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 sambeskatning av ektefeller, om minstefradrag og særfradrag, om skipsaksjeselskaper og om skipsallmennaksjeselskaper. 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, § 10-12, § 10-31 første ledd annet punktum, reglene i § 10-34 gjelder bare i forhold til endring av aksjens kostpris, § 10-42 femte til tiende ledd, § 10-44 annet ledd annet punktum, § 16-10, samt kapittel 15 og 17. Ved anvendelsen av bestemmelsene om gjelds- og gjeldsrentefordeling i skatteloven §§ 4-31 og 6-91 likestilles unntak fra skattlegging på Svalbard etter denne lov med unntak fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat.

## II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

## E.

## Vedtak til lov

om endring i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.

I lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. gjøres følgende endring:

## I

§ 1 annet ledd skal lyde:

Skatteplikt etter denne lov faller bort, og avløses av skatteplikt etter skatteloven, når vilkårene i skatteloven § 2-1 annet ledd for å anses som bosatt, er oppfylt. *I inntektsår når artist bosatt i annen EØS-stat ikke anses skattemessig bosatt i riket, kan artisten etter inntektsårets utløp kreve å bli lignet etter skattelovens regler for begrenset skattepliktige.* Trukket skatt etter denne lov § 7 omgjøres i tilfeller som nevnt i første og andre punktum til forskudd på skatt etter skattebetalingsloven.

## II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

## F.

## Vedtak til lov

om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endring:

## I

§ 23-2 tolvte ledd annet punktum oppheves.

## II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

## G.

## Vedtak til lov

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

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

## I

§ 2-30 første ledd bokstav e skal lyde:

- e. følgende banker mv.:
1. Norges Bank
  2. Den Norske Stats Husbank
  3. Statens lånekasse for utdanning
  4. Statens bankinvesteringsfond
  5. Innovasjon Norge

6. Statens investeringsfond for næringsvirksomhet i utviklingsland

§ 2-30 første ledd bokstav g skal lyde:

- g. følgende offentlige bedrifter:
1. Petoro a.s.
  2. Andelslaget Biblioteksentralen
  3. Norsk Tipping A/S
  4. Stiftelsen Norsk Rikstoto
  5. Regionalt helseforetak og helseforetak

§ 2-30 første ledd bokstav k skal lyde:

- k. følgende sikringsfond mv.:
1. Bankenes sikringsfond
  2. Samvirkelagens Garantifond A/L når vedtektene er godkjent av departementet
  3. Boligbyggelagens sikringsfond

## II

§ 2-5 nytt tredje ledd skal lyde:

*(3) Skatteplikten etter denne paragraf gjelder ikke så langt inntekten er fritatt etter skatteloven § 2-38.*

Nåværende § 2-5 tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

## III

§ 3-1 åttende ledd annet punktum oppheves.

§ 3-1 åttende ledd nytt annet og tredje punktum skal lyde:

*Person som faktisk har flyttet fra riket, men som fortsatt er skattemessig bosatt her, anses som bosatt i den kommunen hvor vedkommende var skattepliktig på utflyttingstidspunktet. Norsk sjømann som faktisk har flyttet fra riket, men som fortsatt er skattemessig bosatt her, anses som bosatt i rederiets kontorkommune dersom vedkommende ble overført til ligning i denne kommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere.*

§ 4-10 annet ledd første punktum skal lyde:

Verdien av andel i boligselskap som omfattes av § 7-3, settes til andelshavers andel av boligselskapets netto formue.

§ 4-30 annet ledd skal lyde:

*(2) Hvis skattyterens formue i en kommune bare består av formue i egen fritidsbolig, skal denne formuen ikke tas med i grunnlaget for gjeldsfordelingen så langt skattyteren får dekket gjeldsfradraget i formue i andre kommuner. Foregående punktum gjelder ikke for utleiehytter.*

Ny § 6-24 skal lyde:

§ 6-24 *Kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekt mv.*

(1) *Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.*

(2) *Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.*

§ 6-90 tredje ledd oppheves.

Nåværende § 6-90 fjerde og femte ledd blir nytt tredje og fjerde ledd.

§ 7-2 annet ledd oppheves.

Nåværende § 7-2 tredje og fjerde ledd blir nytt annet og tredje ledd.

§ 7-2 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) *Flermannsboliger omfattes ikke av skattefrietaket i denne paragraf.*

§ 7-10 annet punktum skal lyde:

Frdrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år *det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene.*

§ 9-5 skal lyde:

§ 9-5 *Beregning av gevinst eller tap ved realisasjon av andel i boligselskap*

Ved beregning av gevinst eller tap ved realisasjon av andel i boligselskap, jf. § 7-3, tas det hensyn til endring i selskapets gjeld i eierens eiertid etter bestemmelse som fastsettes av departementet.

§ 10-1 annet ledd skal lyde:

(2) *Bestemmelsene gjelder ikke for boligselskap som får inntekten fastsatt etter § 7-3.*

§ 10-4 nytt annet ledd skal lyde:

(2) *Utenlandsk selskap hjemmehørende i land innenfor EØS anses likestilt med norsk selskap hvis:*

- a. *det utenlandske selskapet tilsvarende et norsk selskap eller sammenslutning som nevnt i § 10-2 første ledd,*
- b. *selskapet er skattepliktig etter § 2-3 første ledd b eller petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1, og*
- c. *det mottatte konsernbidrag er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren.*

Nåværende § 10-4 annet ledd blir nytt tredje ledd.

Ny § 14-72 skal lyde:

§ 14-72 *Betinget skattefritak ved skogvern etter naturvernloven*

(1) *Gevinst av vederlag for vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturvernloven, kan kreves fritatt for beskatning så langt skattyteren bruker vederlaget til å erverve nytt jord- eller skogareal, eller til å erverve eller påkoste bygg eller anlegg til bruk i jord- eller skogbruksvirksomhet, eller i annen næring knyttet til slik virksomhet.*

(2) *§ 14-70 tredje, fjerde og åttende ledd gjelder tilsvarende. Ved skogvern etter naturvernloven regnes fristen for reinvestering i tilfelle fra det senere tidspunkt da erstatningen fastsettes.*

§ 14-81 første ledd bokstav c nr. 1 oppheves.

Nåværende § 14-81 første ledd bokstav c nr. 2 og nr. 3 blir første ledd bokstav c ny nr. 1 og nr. 2.

#### IV

§ 2-3 tredje ledd skal lyde:

(3) *Person som har hatt skatteplikt etter § 2-1, er skattepliktig for gevinst på aksje og andel i norske og utenlandske selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd og § 2-38, som han eier på det tidspunkt bostedsskatteplikten til Norge opphører, som om aksjene eller andelene var realisert på dette tidspunktet. Tap gir tilsvarende fradragsrett ved flytting til en stat innenfor EØS. Beskatningen etter første punktum unnlates når slik beregnet gevinst ikke overstiger 200 000 kroner. Skatteplikten bortfaller hvis aksjene eller andelene ikke er realisert innen fem år etter at bostedsskatteplikten til Norge opphørte, eller hvis skattyter blir skattepliktig etter § 2-1 før aksjene er realisert.*

§ 2-3 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i tredje ledd, herunder om rett til utsettelse med utligningen, gevinstberegning, sikkerhetsstillelse, rentefritak og oppgaveplikt.*

§ 2-14 nytt femte ledd skal lyde:

(5) *Barn som lignedes sammen med foreldre etter reglene i første ledd og som har fått engangserstatning for personskade i henhold til skadeserstatningsloven kapittel 3, kan lignedes særskilt for formue og avkastning av engangserstatningen. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i foregående punktum.*

§ 2-35 annet ledd skal lyde:

- (2) For skatt til Svalbard gjelder bestemmelser i egen lov. Ved anvendelse av denne lov skal
- personer bosatt på Svalbard og selskaper hjemmehørende på Svalbard likestilles med personer som er bosatt i utlandet, eller selskaper som er hjemmehørende i utlandet. Foregående punktum gjelder likevel ikke § 2-38 og § 10-13.
  - § 2-3 tredje ledd gis tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, med unntak for bunnbeløp etter bestemmelsens tredje punktum. Svalbard likestilles med stater innenfor EØS ved anvendelsen av § 2-3 tredje ledd. Det gis fradrag i skatt til fastlandet for skatt som godtgjøres å være betalt på gevinsten på Svalbard. Departementet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av foregående punktum.
  - personer bosatt på fastlandet og selskaper hjemmehørende på fastlandet ikke ilignes skatt av inntekt og formue som er skattlagt til Svalbard.

Ny § 4-22 skal lyde:

§ 4-22 Skattefrihet for engangserstatning for personskade til barn

(1) Skattyter som fyller 21 år eller mindre i inntektsåret, og som har fått engangserstatning for personskade i henhold til skadeserstatningsloven kapittel 3, er fritatt for formuesskatt på erstatningsbeløpet såfremt personskaden har ført til minst 50 prosent nedsatt ervervsevne.

(2) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

Ny § 5-12 femte ledd skal lyde:

(5) Fordel ved privat bruk av elektronisk kommunikasjon dekket av arbeidsgiver beregnes etter satsen som fastsettes av departementet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av første punktum.

§ 5-13 første ledd første punktum skal lyde:

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil fastsettes til 30 prosent av bilens listepriis som ny, inntil et beløp fastsatt av departementet i forskrift, og 20 prosent av overskytende listepriis.

§ 5-15 første ledd bokstav e nr. 1 skal lyde:

- inntekt om bord på skip i form av
  - verdien av fritt opphold om bord, med unntak for fri kost på sokkelinnretning
  - ekstrahyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis
  - krigsrisikotillegg opptjent under fart i erklært krigssone,

Ny § 6-14 skal lyde:

§ 6-14 Elektronisk kommunikasjonskostnad

Frdrag for kostnad til elektronisk kommunikasjon reduseres med det beløp som faller på privatbruken. Reduksjonsbeløpet fastsettes etter § 5-12 femte ledd. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 6-70 med deloverskrift skal lyde:

Særlige bestemmelser om fradrag for utenlandske arbeidstakere og begrenset skattepliktige

§ 6-70. Standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker

- (1) Skattyter som
- etablerer skatteplikt som bosatt i riket, jf. § 2-1 første ledd, kan ved ligningen for de to første inntektsårene kreve standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.
  - har begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd d og annet ledd, kan kreve standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.
  - har begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd h, skal ha standardfradrag etter denne paragraf. Har personen utelukkende skatteplikt etter § 2-3 første ledd h, skal han ha standardfradrag uansett hvor lenge denne skatteplikten består.

(2) Standardfradraget utgjør 10 prosent av samme beregningsgrunnlag som minste-fradrag, jf. § 6-31. Fradraget kan ikke settes høyere enn 40 000 kroner.

(3) Standardfradraget trer i stedet for andre fradrag enn

- fagforeningskontingent, jf. § 6-20
- minste-fradrag, jf. § 6-30
- tilskudd til pensjonsordning, jf. § 6-47 a og b
- særskilt fradrag for sjøfolk, jf. § 6-61.

(4) Valg av standardfradrag må gjelde begge ektefeller.

Ny § 6-71 skal lyde:

§ 6-71. Fradrag for personlig skattyter med begrenset skatteplikt

(1) Personlig skattyter med begrenset skatteplikt etter § 2-3 kan kreve fradrag som om skatteplikten gjaldt all formue og inntekt etter § 2-1 niende ledd, når skattyteren er bosatt i annen EØS-stat og hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet i inntektsåret skattlegges i Norge. Fradrag for gjeldsrenter begrenses i samsvar med skatteloven § 6-40 fjerde ledd. For ektefeller legges ektefellenes samlede inntekt til grunn ved avgjørelsen av om inntektskravet er oppfylt.

(2) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.



§ 10-30 skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 10-31 til 10-37 gjelder for aksjer i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Likt med aksje regnes grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av § 10-1, samt i tilsvarende utenlandske selskaper mv. Bestemmelsen gjelder ikke for aksje i boligselskap som nevnt i § 7-3.

(2) Bestemmelsene i § 10-31 og § 10-32 første ledd får anvendelse på fortrinnsrett til tegning av aksje og tildelingsbevis.

(3) *Bestemmelsene i §§ 10-31 til 10-37 får ikke anvendelse på andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuell pensjonsavtale etter § 6-47 første ledd c når avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Tilsvarende gjelder for andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven.*

§ 11-7 fjerde ledd skal lyde:

(4) For deltaker som får høyere eller lavere skattemessig verdi på andel i selskap som nevnt i § 10-40 etter fusjon eller fisjon, skal differansen behandles på samme måte som over- eller underpris ved beregning av inngangsverdi på andel ved realisasjon. Fradragssammenheng for kommandittist og stille deltaker, jf. § 10-43 annet ledd, skal også korrigeres for differansen som nevnt i første punktum.

§ 14-1 femte ledd skal lyde:

(5) Går skattyteren over til å benytte et annet regnskapsår enn tidligere, skal inntekten i tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse skattlegges særskilt. *Det gis fradrag for avskrivninger i denne perioden med en forholdsmessig del etter hvor mange påbegynte måneder skattyteren har benyttet det nye regnskapsåret.*

§ 14-6 første ledd første punktum skal lyde:

Det gis fradrag for underskudd som omfattes av § 6-3 første ledd, som skattyteren har hatt i et forutgående år.

§ 14-6 annet ledd oppheves.

Nåværende § 14-6 tredje til femte ledd blir annet til fjerde ledd.

§ 14-8 oppheves.

§ 14-9 blir ny § 14-8.

§ 14-70 første ledd bokstav c skal lyde:

c. *er en festetomt til bolighus eller fritidshus, og er innløst ved tvang av festeren etter lov om tomtefeste eller opprinnelig festeavtale, eller er avhendet til en fester som kunne krevd tvungen innløsning.*

§ 14-70 annet ledd annet til fjerde punktum skal lyde:

Ved innløsning av festet tomt kan det reinvesteres i erverv av annen tomt som bortfestes, eller i erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet. Dette gjelder likevel ikke bolig- og fritidseiendom. Departementet kan i forskrift gir regler til presisering og avgrensning av reinvesteringsområdet etter annet og tredje punktum.

§ 14-70 tredje ledd første og annet punktum skal lyde:

Nytt formuesobjekt må være ervervet eller bindende avtale om erverv må være inngått innen utløpet av det tredje året etter realisasjonsåret. *Departementet kan i forskrift gi bestemmelser om sikkerhetsstillelse i de tilfeller der reinvestering ikke har funnet sted innen utløpet av året etter realisasjonsåret.*

Nåværende § 14-70 tredje ledd annet punktum blir nytt tredje punktum.

## V

§ 8-11 første ledd bokstav b skal lyde:

b. *skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter, entreprenørskip eller andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet,*

§ 8-13 tredje ledd skal lyde:

(3) *Selskap innenfor ordningen kan ikke ha inntekt som oppbæres ved drift av entreprenørskip, når slik virksomhet omfattes av petroleumsskatteloven § 1.*

## VI

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med 26. mars 2004.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

## VII

## Overgangsbestemmelser

Ved ikrafttredelse av endringene under V § 8-11 gjelder følgende overgangsregel:

1. Denne overgangsregel gjelder for selskap som trer ut av den særskilte beskatningsordningen i henhold til skatteloven §§ 8-11 til 8-20 fra og med inntektsåret 2006, som følge av at selskapet eier flyttbar innretning til bruk i petroleumsvirksomhet.
2. Selskap som nevnt i foregående ledd kan kreve fritak for inntektskatt av gevinst etter skatteloven § 8-17, så langt gevinst fradras i avskrivningsgrunnlagene for selskapets avskrivbare driftsmidler etter uttreden. Gevinst fordeles til forholdsmessig fradrag i samtlige av selskapets avskrivningsgrunnlag.
3. Dersom gevinst overstiger selskapets samlede avskrivningsgrunnlag etter uttreden, skal det overskytende føres på gevinst- og tapskonto.
4. Gevinst etter skatteloven § 8-17 kan ikke fradras i avskrivningsgrunnlag for driftsmiddel som eies gjennom et deltakerlignet selskap hvor det også er deltakere utenfor ordningen med skatteplikt til Norge.

## H.

## Vedtak til lov

om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endringer:

## I

§ 6 fjerde ledd skal lyde:

Krav om kompensasjon medtas i oppgaven for den periode beløpet er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner eller bokført i regnskapssystemet etter bestemmelsene i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) eller i forskrift gitt i medhold av loven.

§ 12 første ledd annet punktum skal lyde:

Bestemmelsene om oppbevaring av regnskapsmateriale i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) gjelder også for de som ikke er bokføringspliktige etter bokføringsloven.

## II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2006.

## I.

## Vedtak til lov

om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

## I

Ny § 10-32 skal lyde:

§ 10-32 Avdragsordning ved arv og gave av næringsvirksomhet

(1) Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak og andel eller aksje i selskap omfattet av arveavgiftsloven § 11 A som oppfyller vilkårene i annet ledd, kan arvingen eller gavemottakeren kreve at beregnet arveavgift skal betales i like store årlige avdrag over inntil syv år regnet fra første forfall, uten renter av gjenstående avgiftsbeløp i denne perioden. Første avdrag forfaller på det tidspunkt som følger av § 10-31. Har den avgiftspliktige valgt kortere avdragstid enn syv år kan denne senere utvides til inntil syv år.

(2) Bestemmelsen i første ledd gjelder når følgende vilkår er oppfylt:

- a) Enkeltpersonforetaket eller selskapet må oppfylle kravene som stilles til små foretak etter regnskapsloven § 1-6 i det siste årsregnskap før rådhetsåret; og
- b) overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer (som definert i arveavgiftsloven § 47 A) må umiddelbart før overdragelsen eie direkte eller indirekte minst 25 prosent av aksjene eller andelen i selskapet. Ved avgjørelsen av om dette vilkår er oppfylt, skal man også regne med andeler og aksjer som er eid av overdragers ektefelle eller samboer og arvinger omfattet av arveloven §§ 1 til 3, når disse tidligere var eid av arvelateren eller giveren eller dennes ektefelle eller samboer.

(3) Bestemmelsen i første ledd gjelder for enkeltpersonforetak bare verdier som er knyttet til virksomheten eller virksomhetene i foretaket. Verdien av børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater og aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A skal ikke regnes som verdier knyttet til virksomhet i enkeltpersonforetak. Ved overføring av aksjer eller andeler som omfattes av

arveavgiftsloven § 11 A legges verdien etter arveavgiftsloven § 11 A til grunn.

(4) Hvor arvingen eller gavemottakeren også mottar verdier som ikke faller inn under reglene i første til tredje ledd, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de nettoverdiene som omfattes av første til tredje ledd. Nettoverdiene som omfattes av reglene i første til tredje ledd og andre nettoverdiene beregnes ved at arvingens eller gavemottakerens andel av fradrag etter arveavgiftsloven § 15, jf. § 16, som klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra i denne. Fradrag som ikke klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra forholdsmessig etter forholdet mellom bruttoverdiene som faller inn under første til tredje ledd og bruttoverdiene som faller utenfor. Ved overføring av enkeltpersonforetak hvor det drives flere atskilte virksomheter skal den del av beregnet arveavgift som faller inn under avdragsordningen fordeles på virksomhetene etter forholdet mellom nettoverdiene knyttet til virksomhetene. Overføres aksjer eller andeler i flere selskaper skal arveavgiften knyttet til aksjene eller andelene fordeles mellom selskapene forholdsmessig etter nettoverdiene knyttet til aksjene eller andelene.

(5) Den rentefrie kreditten knyttet til det enkelte selskapet bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene. For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare ved død. Realisasjon anses ikke å foreligge i den utstrekning fusjon, fisjon eller annen selskapsomdanning kan gjøres med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven og reglene i dette ledd gjelder tilsvarende for de mottatte vederlagsaksjer eller -andeler. Overføres enkeltpersonforetak eller aksjene eller andelene i et selskap ved dødsfall og en ektefelle eller en arving, som selv har rett til avdragsordning etter denne paragraf, overtar ansvaret for avdødes avgiftsgjeld, kan vedkommende ektefelle eller arving overta avdødes rettigheter og plikter etter avdragsordningen. Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak bortfaller den rentefrie kreditten hvis virksomheten på arvingens eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører. Når den rentefrie kreditten bortfaller, skal gjenstående avgiftsbeløp betales innen tre måneder.

(6) Avgiftsmyndigheten kan kreve at den avgiftspliktige stiller sikkerhet for avgiften.

§ 11-1 annet ledd skal lyde:

*Lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 2 annet ledd gjelder tilsvarende.*

Nåværende § 11-1 annet ledd blir tredje ledd.

§ 11-3 annet ledd skal lyde:

*Lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 2 annet ledd gjelder tilsvarende.*

§ 12-1 tredje ledd annet punktum skal lyde:

For krav på arveavgift løper foreldelsesfristen fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling etter §§ 10-31 og 10-32.

§ 16-31 nytt fjerde ledd skal lyde:

*(4) Reglene i første til tredje ledd gjelder ikke for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10-32.*

I § 19-3 nr. 2 om endringer i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endring:

§ 1 skal lyde:

Når Stortinget med henvisning til denne loven vedtar særavgifter til statskassen som ikke omhandles i andre lover, fastsetter departementet nærmere bestemmelser om beregning og kontroll. *Gjelder særavgiften etanol til teknisk bruk, fastsetter departementet forskrifter om forbud, produksjon, innførsel, utførsel og omsetning.*

I § 19-3 nr. 5 om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift av arv og visse gaver, gjøres følgende tillegg og endring:

Tillegg:

§ 20 A oppheves.

§ 27 fjerde ledd skal lyde:

Den som har fått utsatt forfall etter reglene i skattebetalingsloven § 10-32 plikter innen tre måneder å melde fra til skattefogden hvis retten til avdragsbetaling faller bort, jf. skattebetalingsloven § 10-32 femte ledd.

Endring:

§ 32 første ledd skal lyde:

Ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift for så vidt forfallstiden ikke er utsatt i henhold til skattebetalingsloven § 10-31 tredje ledd og § 10-32.

## II

Denne loven trer i kraft straks.

## J.

## Vedtak til lov

om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

## I

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

§ 2 fjerde ledd skal lyde:

Det er uten betydning for bestemmelsen foran om ekteskapet eller samboerskapet som omfattes av § 47 A er opphørt ved dødsfall.

§ 47 A skal lyde:

§ 47 A Definisjon

Som samboere regnes i denne lov personer som omfattes av bestemmelsen i folketrygdloven § 1-5 og to ugifte personer som bor sammen og har bodd sammen sammenhengende i minst to år i et ekteskapslignende eller partnerskapslignende forhold. Ved beregningen av botid tas med opphold utenfor felles bopel på grunn av utdanning, arbeid, sykdom, institusjonsopphold eller andre lignende forhold.

## II

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

§ 5 a annet ledd nr. 2 skal lyde:

2. romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom,

§ 5 b første ledd nr. 10 oppheves.

## III

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

§ 6-13 nr. 2 bokstav b skal lyde:

b. myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 19. juni 1997 nr. 79 om verdipapirhandel, etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt,

## IV

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 22-3 første ledd skal lyde:

En arbeidsgiver som betaler full lønn for et tidsrom da medlemmet har rett til en ytelse som skal sikre inntekt etter kapittel 8, 9 eller 14, kan kreve å få ytelsen utbetalt til seg. Arbeidsgiver som forskutterer reisetilskott for å dekke nødvendige ekstra transportutgifter etter § 8-14, kan også kreve reisetilskottet utbetalt til seg.

§ 23-2 femte ledd skal lyde:

*Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av lønn og feriepenger så langt arbeidsgiveren får lønnen eller feriepengene refundert etter reglene i § 8-20 tredje ledd, § 8-21 tredje ledd eller § 22-3. Det skal heller ikke betales arbeidsgiveravgift av introduksjonsstønad etter introduksjonsloven.*

## V

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

§ 6-10 fjerde ledd skal lyde:

*(4) For livsforsikringselskaper, private tjenestepensjonskasser eller kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser skal det ved avskrivning etter første ledd tas hensyn til regnskapsmessige verdiendringer som gjelder selskapenes eller kassenes faste eiendom som er inntekts- eller fradragsført etter § 14-4 tredje ledd.*

Ny § 6-25 skal lyde:

§ 6-25 *Kostnader til forskning og utvikling*

*Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.*

§ 6-40 nytt åttende ledd skal lyde:

*(8) Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.*

§ 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1 skal lyde:

1. *foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2*

§ 8-15 femte ledd bokstav a nr. 2 skal lyde:

2. *utdeling av utbytte i løpet av året som overstiger fjorårets foreslåtte utbytte*

§ 8-15 nytt åttende ledd skal lyde:

*(8) Selskap som utarbeider selskapsregnskap etter regnskapsloven § 3-9 tredje eller fjerde ledd skal korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster etter aksjeloven § 3-3 a eller allmennaksjeloven § 3-3 a, i følgende tilfeller:*

- a. ved beregning av forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital etter bestemmelsene i annet ledd fjerde og femte punktum
- b. ved beregning av maksimalt rentefradrag etter annet ledd sjuende punktum
- c. ved beregning av inntektstillegg etter sjuende ledd første punktum.

*Ved beregningene som nevnt i bokstav a og b skal det bare korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler. Ved beregningen som nevnt i bokstav c skal det ikke korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler som ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital.*

§ 8-15 nytt niende ledd skal lyde:

*(9) Selskap som ikke har ført foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 som gjeld i regnskapet, skal korrigeres for slikt utbytte ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter tredje ledd annet punktum. Foreslått utbytte skal regnes som gjeld ved beregning av inntektstillegg etter sjuende ledd første punktum.*

Nåværende § 8-15 åttende og niende ledd blir nye tiende og ellefte ledd.

§ 10-5 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 skal redusere selskapets egenkapital i forhold til forrige punktum.*

Nåværende annet til fjerde punktum blir nye tredje til femte punktum.

§ 10-5 tredje ledd skal lyde:

*(3) Inntektsføring skal bare foretas så langt underdekningen skyldes at*

- a. det ved avleggelsen av selskapets årsoppgjør er foreslått utdeling av utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2, eller
- b. det gis konsernbidrag som overstiger årets alminnelige inntekt, eller
- c. det i løpet av inntektsåret er utdelt utbytte, jf. § 10-11, som overstiger fjorårets forslag fra styret om utdeling av utbytte, eller det er utdelt mer enn aksjens forholdsmessige del av innbetalt ak-

*sjekapital, herunder overkurs, ved nedsettelse av aksjekapitalen ved innløsning av enkeltaksje, jf. § 10-37 annet ledd.*

§ 14-2 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden.*

§ 14-2 nytt tredje ledd skal lyde:

*(3) Uttak eller overføring av verdier til endret bruk etter § 5-2 inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet.*

§ 14-4 skal lyde:

§ 14-4 Tidfesting for regnskapspliktige

*(1) Denne paragraf gjelder for virksomhet som det er fastsatt regnskapsplikt for i lov eller med hjemmel i lov.*

*(2) Regnskapslovgivningens regler om vurdering etter kursen ved regnskapsårets slutt, legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap på kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, jf. § 14-5 femte ledd.*

*(3) Regnskapslovgivningens regler om vurdering til virkelig verdi legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap for faste eiendommer tilhørende livsforsikringselskaper, private tjenestepensjonskasser og kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser, jf. § 6-10 fjerde ledd.*

§ 14-5 fjerde ledd bokstav g skal lyde:

- g. Institusjoner som nevnt under f, kan føre til fradrag tap på *utlån og garantier* som er ført til kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler. Departementet kan gi forskrift om overgangsregler og om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i første punktum ved anvendelse av endrede regnskapsregler om behandling av *utlån og garantier* i årsregnskapet.

## VI

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

§ 5-2 nytt fjerde ledd skal lyde:

*(4) Skatteplikten etter første ledd gjelder ikke gave i form av en vare eller tjeneste som inngår i bedriftens virksomhet, og som er gitt til en frivillig organisasjon i forbindelse med jordskjelvkatastrofen i Asia, og som er gitt i perioden 8. oktober 2005 til 31. desember 2005.*

## VII

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

§ 4-12 skal lyde:

§ 4-12 Aksje, grunnfondsbevis og andel i verdipapirfond

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 80 prosent av kursverdien 1. januar i ligningsåret.

(2) *Ikke-børsnotert* aksje verdsettes til 80 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 80 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i ligningsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(4) Departementet kan

- a. gi forskrift om beregning av aksjeverdien i annet ledd, og om dokumentasjonskrav etter tredje ledd,
- b. fastsette skjema til bruk ved beregningen,
- c. ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første ledd,
- d. ved forskrift i bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige likningskontorer og skattefogdkontorer.

(5) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 80 prosent av kursverdien 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til 80 prosent av den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til 80 prosent av andelsverdien 1. januar i ligningsåret.

§ 4-13 første ledd første punktum skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før ligningsåret, settes aksjeverdien til 80 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

§ 5-2 første ledd annet punktum skal lyde:

Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller *sameie*, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen.

§ 5-15 annet ledd fjerde punktum oppheves.

§ 6-19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fradrag kan enten gis med inntil 2 250 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6-20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 2 250 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

§ 6-32 første ledd skal lyde:

(1) *Minstefradrag fastsettes på følgende måte:*

- a. *Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skatteloven § 6-31 første ledd a, c, d og annet ledd, gis med 34 prosent av summen av slik inntekt. Tilsvarende gjelder for minstefradrag i tidsbegrenset uføretønad, rehabiliteringspenger og atføringspenger.*
- b. *Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. § 6-31 første ledd b, gis med 24 prosent av summen av slik inntekt.*
- c. *Beregningsgrunnlaget etter bokstav a og b avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100.*
- d. *Stortinget fastsetter nedre og øvre grenser for minstefradrag etter bokstav a og b. Minstefradraget kan likevel ikke overstige inntekten det beregnes av.*
- e. *Skattyter som både har inntekt som nevnt i bokstav a og b, skal ha det høyeste fradraget av*
  - *minstefradrag i lønnsinntekt*
  - *summen av minstefradrag i lønnsinntekt og pensjonsinntekt med følgende korreksjoner: Nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt settes lik nedre grense for minstefradrag i pensjonsinntekt. Summen av minstefradrag skal ikke overstige øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt. Bokstav d annet punktum gjelder tilsvarende.*

§ 8-1 femte ledd tredje punktum skal lyde:

For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 71 500 kroner.

§ 8-1 åttende ledd skal lyde:

(8) Fradrag etter § 8-1 femte, sjette og sjuende ledd kan til sammen ikke overskride 71 500 kroner.

§ 9-2 første ledd bokstav i oppheves.

§ 10-34 ny overskrift skal lyde:

*§ 10-34 Omfordeling av aksjers kostpris og ubenyttet skjerming*

§ 10-42 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Tilsvarende gjelder når personlig deltakers konkursbo eller dødsbo mottar utdeling fra selskapet.*

§ 11-1 første ledd skal lyde:

(1) For fusjon (sammenslutning) og fisjon (deling) av selskaper gjelder alminnelige regler om inntektsbeskatning med de fritak og begrensninger som følger av dette kapittel.

§ 11-3 skal lyde:

§ 11-3 Skattefri fusjon av deltakerlignede selskaper

To eller flere selskaper hvor deltakerne lignes etter §§ 10-40 til 10-45, kan fusjoneres uten skattlegging ved at ett eller flere selskaper overdrar sine samlede eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, eller ved at et selskap erverver alle andeler i et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, når deltakerne som vederlag mottar andeler i det overtakende selskapet eller andeler med et tillegg som ikke overstiger 20 prosent av det samlede vederlaget.

§ 11-5 skal lyde:

§ 11-5 Skattefri fisjon av deltakerlignet selskap

Et selskap som nevnt i § 10-40, kan fisjoneres uten skattlegging ved at det overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, eller ved at det overdrar sine samlede eiendeler, rettigheter og forpliktelser til to eller flere andre selskaper med samme selskaps- og ansvarsform, når deltakerne som vederlag mottar andeler i det overdragende eller det overtakende selskapet eller andeler med et tillegg som ikke overstiger 20 prosent av det samlede vederlaget.

§ 11-7 fjerde ledd skal lyde:

(4) For kommandittist eller stille deltaker som får høyere eller lavere skattemessig verdi på andel i selskap som nevnt i § 10-40 etter fusjon eller fisjon, skal fradragssrammen etter § 10-43 annet ledd korrigeres for slik differanse.

§ 12-13 første ledd skal lyde:

(1) Dersom det er ansatte lønnstakere i virksomheten, skal det ved fastsettelsen av beregnet personinntekt gis et lønnsfradrag. Det samlede lønnsfradraget settes til 15 prosent av summen av

- a. virksomhetens lønnsutbetaling,
- b. arbeidsgiveravgift og andre trygdeavgifter for ansatte.

## VIII

I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. gjøres følgende endring:

§ 2-38 Overgangsregel E annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Inngangsverdien på vederlagsaksjene skal reduseres med utbytte som er besluttet utdelt i 2005 som tilfaller den overdragende skattyter og som ikke har gått til reduksjon i inngangsverdien på de overdratte aksjer.*

Nåværende annet og tredje punktum blir nye tredje og fjerde punktum.

## IX

I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. gjøres følgende endring:

§ 2-38 Overgangsregel E annet ledd nytt femte og sjette punktum skal lyde:

*Arveavgiftsverdien på vederlagsaksje, hvor rådhøyet, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 10. november til 31. desember 2005, fastsettes for nystiftet selskap til vederlagsaksjenes andel av den arveavgiftsverdi de overførte aksjene og andelene ville hatt hvis aksjene eller andelen var overført direkte til arvingen eller gavemottakeren, tillagt eventuelt kontantvederlag ved omdannelsen. Ved overføring til eksisterende selskap skal tilsvarende verdi legges til grunn pluss arveavgiftsverdien av aksjene i det eksisterende selskap 1. januar i 2005.*

## X

I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. gjøres følgende endring:

Under XIX Overgangsregler skal nytt siste avsnitt lyde:

Ved ikrafttredelsen av endringen under XIV § 10-34 gjelder følgende overgangsregel:

*Retting av beregnings- eller registreringsfeil ved fastsettelse og fordeling av endring i selskapets skattlagte kapital som finner sted fra og med 1. januar 2006, skal regulere aksjens inngangsverdi med samme tidspunkt som det opprinnelig uriktig fastsatte reguleringsbeløpet.*

## XI

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 1. januar 2006 eller senere.

Endringene under II trer i kraft fra og med 1. september 2006.

Endringen under III trer i kraft straks.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning for ytelser fra og med 1. januar 2006.

Endringene under V trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringen under VI trer i kraft straks med virkning for uttak foretatt i perioden 8. oktober 2005 til 31. desember 2005.

Endringene under VII trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Endringen under VIII trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2005.

Endringen under IX trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over fra og med 10. november til og med 31. desember 2005.

Endringen under X trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Oslo, i finanskomiteen, den 19. november 2005

**Karl Eirik Schjøtt-Pedersen**

leder

**Reidar Sandal**

ordfører



Vedlegg**Brev fra Finansdepartementet v/statsråden til Stortingets presidentskap, datert 17. november 2005****Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.)**

Jeg vil gjøre Stortinget oppmerksom på at det i den endelige utgaven av Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.) er gjort noen mindre opprettinger i lovvedtaket i forhold til den foreløpige utgaven.

Opprettingene er (i uthevet skrift):

Under romertall I skal § 2 fjerde ledd lyde:

Det er uten betydning for bestemmelsen foran om ekteskapet eller samboerskapet som omfattes av § 47 A **er** opphørt ved dødsfall.

Under romertall V skal § 8-15 nytt åttende ledd bokstav a og b lyde:

- a. ved beregning av forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital etter bestemmelsene i annet ledd fjerde og **femte** punktum
- b. ved beregning av maksimalt rentefradrag etter annet ledd **sjuende** punktum

Under romertall V skal § 8-15 nytt niende ledd første punktum lyde:

Selskap som ikke har ført foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 som gjeld i regnskapet, skal korrigere for slikt utbytte ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter tredje ledd annet punktum.

Under romertall V skal § 10-5 tredje ledd bokstav a lyde:

- a. det ved avleggelsen av selskapets årsoppgjør **er** foreslått utdeling av utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2, eller

Under romertall VII skal § 4-12 femte ledd siste punktum lyde:

Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til **80** prosent av den antatte salgsverdi.

Under romertall IX skal innledningen lyde:

§ 2-38 Overgangsregel E annet ledd nytt femte **og sjette** punktum skal lyde:

I tillegg er det i kapittel 6 om regnskap og skatt under punkt 6.4.4.4 nest siste avsnitt falt ut en setning på slutten av avsnittet. Denne setningen tas inn i endelig utgave, slik at avsnittet skal lyde:

I rettspraksis finnes det unntaksvis eksempler på at vilkårene for fradragsrett i skatteloven § 6-1 første ledd er ansett oppfylt for framtidige utgifter. Eksempler på dette er forventet tap som følge av framtidig hjemfall av kraftverk, jf. Rt. 1958 s. 801 og framtidige nedstengningskostnader i Shell-dommen, jf. Rt. 2004 s 1921.

Etter den foreslåtte tilføyelsen i skatteloven § 14-2 annet ledd nytt annet punktum om at det skal ses bort fra plikter til å utføre, unnlate og tåle noe i fremtiden, er det klargjort at det heller ikke vil være adgang til å tidfeste slike utgifter før tidspunktet for å utføre, unnlate eller tåle noe, er kommet. **I tilfeller der skatteloven har særlige tidfestingsregler, for eksempel skatteloven § 18-6, vil slike særlige regler likevel gå foran.**

Det er videre gjort enkelte språklige endringer i overskriftene i kapittel 6.



241 491

Trykk: A/S O. Fredr. Arnesen - 2005

[www.stortinget.no](http://www.stortinget.no)