



Innst. O. nr. 10

(2004–2005)

**Innstilling til Odelstinget
fra finanskomiteen**

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)

**Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 -
lovendringer**



Innst. O. nr. 10

(2004-2005)

**Innstilling til Odelstinget
finanskomiteen**

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)

**Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 -
lovendringer**

Innhold

		Side		Side
1.	Innledning	7		
1.1	Sammendrag	7		
1.2	Komiteens merknader	8		
2.	Endringer i lovbestemte beløpsgrenser	8		
2.1	Økt nedre grense for trygdeavgift	8		
2.1.1	Sammendrag	8		
2.1.2	Komiteens merknader	8		
2.2	Trygdeavgift for næringsdrivende	9		
2.2.1	Sammendrag	9		
2.2.2	Komiteens merknader	9		
2.3	Økt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner	9		
2.3.1	Sammendrag	9		
2.3.2	Komiteens merknader	9		
2.4	Reisefradrag	10		
2.4.1	Sammendrag	10		
2.4.2	Komiteens merknader	10		
3.	Avvikling av fordelsbeskatningen av egen bolig og fritidsbolig	11		
3.1	Sammendrag	11		
3.2	Komiteens merknader	14		
4.	Omlagging av beskatningen av firmabil og yrkesbil	15		
4.1	Sammendrag	15		
4.1.1	Firmabil	15		
4.1.2	Yrkesbil	15		
4.1.3	Behovet for fremtidige endringer i prosentligningsmodellen	16		
4.1.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	16		
4.1.5	Ikrafttredelse	16		
4.2	Komiteens merknader	16		
5.	Aksjonærmodellen	16		
5.1	Innledning og sammendrag	16		
5.1.1	Sammendrag	16		
5.1.2	Komiteens merknader	17		
5.2	Anvendelsesområde	19		
5.2.1	Sammendrag	19		
5.2.2	Komiteens merknader	22		
5.3	Skjerming	22		
5.3.1	Sammendrag	22		
5.3.2	Komiteens merknader	25		
5.4	Innføring av kontinuitet ved arv og gave av aksjer og andeler omfattet av aksjonærmodellen	26		
5.4.1	Sammendrag	26		
5.4.2	Komiteens merknader	28		
5.5	Forholdet mellom egenkapital og fremmedkapital - beskatning av renteinntekter utover et visst nivå	28		
5.5.1	Sammendrag	28		
5.5.2	Komiteens merknader	30		
5.6	Lovlighetskrav for skjerming av utbytte	30		
5.6.1	Sammendrag	30		
5.6.2	Komiteens merknader	31		
5.7	Korreksjonsinntekt	31		
5.7.1	Sammendrag	31		
5.7.2	Komiteens merknader	31		
5.8	Beskatning av deltakere i NOKUS-selskaper	31		
5.8.1	Sammendrag	31		
5.8.2	Komiteens merknader	32		
5.9	Praktisk gjennomføring av modellen ..	32		
5.9.1	Sammendrag	32		
5.9.2	Komiteens merknader	34		
5.10	Skattemessig behandling av aksjer mv. ved utflytting	34		
5.10.1	Sammendrag	34		
5.10.2	Komiteens merknader	35		
5.11	Overgang fra gjeldende system	35		
5.11.1	Sammendrag	35		
5.11.2	Komiteens merknader	35		
5.12	Administrative og økonomiske konsekvenser	36		
5.12.1	Sammendrag	36		
5.12.2	Komiteens merknader	36		
6.	Fritaksmetoden	36		
6.1	Innledning og oppsummering	36		
6.1.1	Sammendrag	36		
6.1.2	Komiteens merknader	37		
6.2	Fritaksmetodens anvendelsesområde ..	39		
6.2.1	Sammendrag	39		
6.2.2	Komiteens merknader	43		
6.3	Kostnader tilknyttet inntekter som omfattes av fritaksmetoden	43		
6.3.1	Sammendrag	43		
6.3.2	Komiteens merknader	44		
6.4	Fritaksmetodens anvendelse på inntekt på utenlandsinvesteringer	44		

	Side		Side
6.4.1	Sammendrag	44	11. Særfradrag for store sykdomsutgifter 70
6.4.2	Komiteens merknader	50	11.1 Sammendrag
6.5	Fritaksmetodens anvendelse på utbytte som tilfaller selskaper i utlandet	50	11.2 Komiteens merknader
6.5.1	Sammendrag	50	12. Boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU) - skatteoven § 16-10 71
6.5.2	Komiteens merknader	50	12.1 Sammendrag
6.6	Vurdering av tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform	51	12.2 Komiteens merknader
6.6.1	Sammendrag	51	13. Inntektsfradrag for gaver til trosamfunn tilknyttet en sentral registreringsenhet
6.6.2	Komiteens merknader	52	13.1 Sammendrag
6.7	Motvirkning av skattemotiverte overføringer av selskaper med generelle skatteposisjoner	52	13.2 Komiteens merknader
6.7.1	Sammendrag	52	14. Petroleumsbeskatningen
6.7.2	Komiteens merknader	54	14.1 Årlig utbetaling av skatteverdien av undersøkelsesutgifter for selskaper med skattemessig underskudd
6.8	Særskatteregimene	54	14.1.1 Sammendrag
6.8.1	Sammendrag	54	14.1.2 Komiteens merknader
6.8.2	Komiteens merknader	58	14.2 Utbetaling av skattemessig verdi av udekket underskudd og overskytende friinntekt ved opphør av virksomhet ...
6.9	Aksjeinntekter mv. som innvinnes indirekte gjennom deltakerlignet selskap	58	14.2.1 Sammendrag
6.9.1	Sammendrag	58	14.2.2 Komiteens merknader
6.9.2	Komiteens merknader	59	14.3 Raskere fradragprofil for friinntekten
6.10	Reglene om skattefritak ved omorganiseringer og fritaksmetoden	59	14.3.1 Sammendrag
6.10.1	Sammendrag	59	14.3.2 Komiteens merknader
6.10.2	Komiteens merknader	59	14.4 Beregning av friinntekt ved realisasjon av driftsmiddel
6.11	Overgangen fra det gjeldende systemet	59	14.4.1 Sammendrag
6.11.1	Sammendrag	59	14.4.2 Komiteens merknader
6.11.2	Komiteens merknader	63	14.5 Forenkling av skattemessig behandling av incentivkontrakter mv.
6.12	Overgangsperioden fram til aksjonærmodellen trer i kraft	64	14.5.1 Sammendrag
6.12.1	Sammendrag	64	14.5.2 Komiteens merknader
6.12.2	Komiteens merknader	65	14.6 Utgiftsføring av restverdi for driftsmidler med kort levetid
6.13	Administrative og økonomiske konsekvenser	65	14.6.1 Sammendrag
6.13.1	Sammendrag	65	14.6.2 Komiteens merknader
6.13.2	Komiteens merknader	66	14.7 Administrative og økonomiske konsekvenser
7. Minstefradrag	66	14.7.1 Sammendrag	79
7.1	Sammendrag	66	14.7.2 Komiteens merknader
7.2	Komiteens merknader	66	15. Rederibeskatningen
8. Fradrag for kost for pendlere	67	15.1 Reduksjon av tonnasjeskatten	80
8.1	Sammendrag	67	15.1.1 Sammendrag
8.2	Komiteens merknader	68	15.1.2 Komiteens merknader
9. Skattefritak for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk ..	68	15.2 Beskatning ved høy egenkapital og fastsettelse av normrente	81
9.1	Sammendrag	68	15.2.1 Sammendrag
9.2	Komiteens merknader	69	81
10. Særfradrag for forsørgelse	69		
10.1	Sammendrag	69	
10.2	Komiteens merknader	70	

	Side		Side		
15.2.2	Komiteens merknader	81	20.5	Økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene	91
15.3	Endring av reglene om beskatning av valutasingninger	81	20.5.1	Sammendrag	91
15.3.1	Sammendrag	81	20.5.2	Komiteens merknader	91
15.3.2	Komiteens merknader	81			
15.4	Endring av reglene om fristberegning ved oppretting av vilkårsbrudd	81	21.	Teknisk tilpasning av skattelovgivningen i tilknytning til tilbakeføring av en andel av selskapsskatten til kommunene	91
15.4.1	Sammendrag	81	21.1	Sammendrag	91
15.4.2	Komiteens merknader	82	21.2	Komiteens merknader	92
15.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	82	22.	Fritak for gevinstbeskatning ved førtidig innløsning av statens grunnkjøpsobligasjoner	92
15.5.1	Sammendrag	82	22.1	Sammendrag	92
15.5.2	Komiteens merknader	83	22.2	Komiteens merknader	93
16.	Avvikling av ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak	83	23.	Lavere verdsettelse av børsnoterte aksjer og verdipapirfondsandeler ved formuesskatteligningen	93
16.1	Sammendrag	83	23.1	Sammendrag	93
16.2	Komiteens merknader	83	23.2	Komiteens merknader	93
17.	Opphevelse av prosentligning for boligbyggelag	83	24.	Opphevelse av kravet om etablering i Norge for utenlandske selskaper som tilbyr pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven	94
17.1	Sammendrag	83	24.1	Sammendrag	94
17.2	Komiteens merknader	84	24.2	Komiteens merknader	94
18.	Rente for fremføring av negativ grunnrenteinntekt for kraftverk	84	25.	Opphevelse av skattereglene for aksjonærbidrag	94
18.1	Sammendrag	84	25.1	Sammendrag	94
18.2	Komiteens merknader	85	25.2	Komiteens merknader	95
19.	Skatteplikt for underkurs ved førtidig innfrielse av fastrentelån	85	26.	Innføring av bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene	95
19.1	Sammendrag	85	26.1	Sammendrag	95
19.2	Komiteens merknader	86	26.2	Komiteens merknader	97
20.	Endringer i skattereglene for landbruket	86	27.	Endringer i ligningslovens fristregler for saker som Sivilombudsmannen har avgitt uttalelse i	97
20.1	Føderåd	86	27.1	Sammendrag	97
20.1.1	Sammendrag	86	27.2	Komiteens merknader	98
20.1.2	Komiteens merknader	86	28.	Endringer som følge av omlegging til etterskuddsvis betaling av dokumentavgift og tinglysingsgebyr	98
20.2	Gevinstbeskatning ved realisasjon av landbruksseiendom	87	28.1	Sammendrag	98
20.2.1	Sammendrag	87			
20.2.2	Komiteens merknader	88			
20.3	Inntektsbeskatning av våningshus på gårdsbruk	88			
20.3.1	Sammendrag	88			
20.3.2	Komiteens merknader	89			
20.4	Avvikling av gjennomsnittsligning i skogbruket	89			
20.4.1	Sammendrag	89			
20.4.2	Komiteens merknader	90			

	Side		Side		
28.2	Komiteens merknader	98	32.3.2	Komiteens merknader	108
29.	Modernisering av reglene for teknisk sprit	98	32.4	Arveavgiftsloven § 3	108
29.1	Sammendrag	98	32.4.1	Sammendrag	108
29.2	Komiteens merknader	99	32.4.2	Komiteens merknader	108
30.	Endringer i merverdiavgiftsloven	99	32.5	Ligningsloven § 10-1 nr. 1 bokstav d .	108
30.1	Merverdiavgift på infrastruktur-tjenester - lufthavner og jernbane	99	32.5.1	Sammendrag	108
30.1.1	Sammendrag	99	32.5.2	Komiteens merknader	109
30.2	Innføring av merverdiavgift for kino- og filmbransjen	101	33.	Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22	109
30.2.1	Sammendrag	101	33.1	Sammendrag	109
30.2.2	Komiteens merknader	104	33.2	Komiteens merknader	110
30.3	Merverdiavgift ved omsetning av brukte varer	104	34.	Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter ...	110
30.3.1	Sammendrag	104	34.1	Sammendrag	110
30.3.2	Komiteens merknader	105	34.2	Komiteens merknader	110
30.4	Merverdiavgift på utleie og leasing av elbiler	105	35.	Andre forslag og merknader	110
30.4.1	Sammendrag	105	35.1	Skattefradrag for arbeidsgiverbetalt sykebehandling og forsikring	110
30.4.2	Komiteens merknader	105	35.2	Engangsutbetaling av erstatning	110
30.5	Taxfree-salg ved ankomst på flyplass .	105	35.3	Utbytteskatt	110
30.5.1	Sammendrag	105	35.4	Aksjerabatt	111
30.5.2	Komiteens merknader	105	35.5	Frdrag for fagforeningskontingent	112
31.	Endringer i lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.	106	35.6	Delingsreglene	112
31.1	Sammendrag	106	35.7	Arbeidsgiverperiode ved permittering	113
31.2	Komiteens merknader	106	35.8	Dagpengeordningen	113
32.	Oppretting av lovtekst	106	35.9	Avskrivningssatser	113
32.1	Ligningsloven § 6-10	106	35.10	Inntektstaket for pensjonister	113
32.1.1	Sammendrag	106	35.11	Skattefradrag for enslige	114
32.1.2	Komiteens merknader	107	35.12	Særfradrag for alder og uførhet	114
32.2	Folkeregisterloven § 14	107	35.13	Bunnfradrag i boligbeskatningen	114
32.2.1	Sammendrag	107	35.14	Fondsavsetning for eiere av fiskefartøy	115
32.2.2	Komiteens merknader	107	36.	Forslag fra mindretall	115
32.3	Skatteloven § 2-30 første ledd bokstav k	107	37.	Komiteens tilråding	120
32.3.1	Sammendrag	107			



Innst. O. nr. 10

(2004-2005)

Innstilling til Odelstinget fra finanskomiteen

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)

Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer

Til Odelstinget

1. INNLEDNING

1.1 Sammendrag

Regjeringen legger i proposisjonen fram forslag til:

- lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumskomster mv.

I proposisjonen inngår:

- Forslag om endringer i lovbestemte beløpsgrenser
- Forslag om avvikling av fordelsbeskatningen av egen bolig og fritidsbolig
- Forslag om omlegging av beskatningen av firmabil og yrkesbil
- Forslag om aksjonærmodellen
- Forslag om fritaksmetoden
- Forslag om endringer i minstefradraget
- Forslag om opphevelse av fradraget for kost for pendlere
- Forslag om opphevelse av skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv.
- Forslag om opphevelse av særfradrag for forsørgelse
- Forslag om endringer i særfradraget for store sykdomsutgifter

- Forslag om presisering i reglene om boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU) - skatteloven 16-10
- Forslag om innføring av inntektsfradrag for gaver til trossamfunn tilknyttet en sentral registreringsenhet
- Forslag om endringer i petroleumsbeskatningen
- Forslag om endringer i rederiskatteordningen
- Forslag om avvikling av ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak
- Forslag om endring av rente for fremføring av negativ grunnrenteinntekt for kraftforetak
- Forslag om skatteplikt for underkurs ved førtidig innfrielse av fastrentelån
- Forslag om endringer i skattereglene for landbruket
- Forslag om teknisk tilpasning av skattelovgivningen i tilknytning til tilbakeføring av en andel av selskapskatten til kommunene
- Forslag om innføring av rabatt ved formuesverdssettelsen av verdipapirfondsandeler og børsnoterte aksjer
- Forslag om fritak for gevinstbeskatning ved førtidig innløsning av statens grunnkjøpsobligasjoner
- Forslag om opphevelse av kravet om etablering i Norge for utenlandske selskaper som tilbyr pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven
- Forslag om opphevelse av skattereglene for aksjonærbidrag
- Forslag om innføring av bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene
- Forslag om endringer i ligningslovens fristregler for saker som Sivilombudsmannen har avgitt uttalelse i
- Forslag om endringer som følge av omlegging til

- etterskuddsvis betaling av dokumentavgift og tinglysningsgebyr
- Forslag om modernisering av regelverket for teknisk sprit
- Forslag om endringer i merverdiavgiftsloven
- Forslag om endringer i momskompensasjonsloven
- Forslag om oppretting av lovttekst
- Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22
- Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

Forslagene er nærmere omtalt nedenfor i denne innstillingen, i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget for 2005 - lovendringer, i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak og i St.meld. nr. 1 (2004-2005) Nasjonalbudsjettet kapittel 4. Generelt er det kun Regjeringens konkrete forslag som krever lovhjælp, og Regjeringens 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 nevnte dokumenter fra Regjeringen. Også Regjeringens nærmere vurderinger vedrørende lovforslagene er i noen grad kun delvis gjengitt, eventuelt bare vist til.

1.2 Komiteens merknader

Komiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Ranveig Frøiland, Svein Roald Hansen, Tore Nordtun, Torstein Rudihagen og Hill-Marta Solberg, fra Høyre, Svein Flåtten, Torbjørn Hansen, Heidi Larssen og Jan Tore Sanner, fra Fremskrittspartiet, Gjermund Hagesæter, lederen Siv Jensen og Per Erik Monsen, fra Sosialistisk Venstreparti, Øystein Djupedal, Audun Bjørlo Lysbakken og Heidi Grande Røys, fra Kristelig Folkeparti, Ingebrigt S. Sørfonn og Bjørg Tørresdal, fra Senterpartiet, Morten Lund, fra Venstre, May Britt Vihovde, og fra Kystpartiet, Steinar Bastesen, viser til at proposisjonen ble lagt fram sammen med statsbudsjettet for 2005. Komiteen viser til rettbrev fra finansministeren 5. november 2004 og 15. november 2004, som er vedlagt innstillingen. Komiteen viser til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2 der de respektive fraksjoner har gitt sine hovedmerknader til skatte- og avgiftsopplegget for 2005 samt Regjeringens forslag til skattereform og til sine merknader under de enkelte punkter nedenfor.

2. ENDRINGER I LOVBESTEMTE BELØPSGRENSER

2.1 Økt nedre grense for trygdeavgift

2.1.1 *Sammendrag*

Departementet foreslår å øke den nedre grensen for å betale trygdeavgift fra 23 000 kroner til 29 600 kroner. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endringer i folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

2.1.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, viser til at frikortgrensen er viktig for mange, blant annet studenter og ungdom, som har sommerjobb eller deltidsjobb. For øvrig innebærer en økning av frikortgrensen en forenkling både for skatteyter og ligningsmyndighetene. Flertallet mener videre at det er viktig å stimulere til arbeid, og at heving av frikortgrensen har en god sosial profil.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2 om økt nedre grense for trygdeavgift i folketrygdloven og fremmer følgende forslag:

"I folketrygdloven gjøres følgende endring:

I

§ 23-3 nytt fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn 40 000 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst. av den del av inntekten som overstiger 40 000 kroner.

II

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

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet, og slutter seg på bakgrunn av dette subsidiært til forslag som følger av avtalen.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2, der det foreslås å øke frikortgrensa til 35 000 kroner.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

"I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endring:

I

§ 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn 34 600 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst. av den del av inntekten som overstiger 34 600 kroner.

II

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

2.2 Trygdeavgift for næringsdrivende

2.2.1 *Sammendrag*

Næringsinntekt utenom primærnæringene har en forhøyet trygdeavgiftssats på 10,7 pst. Dette henger sammen med at det, i motsetning til for lønn, ikke er arbeidsgiveravgift på næringsinntekt. Den forhøyede sats på næringsinntekt gjelder imidlertid bare opp til inntektsnivået 12 G (12 ganger folketrygdens grunnbeløp). Over dette nivået er trygdeavgiftssatsen de samme 7,8 pst. for næringsdrivende som for lønnstakere.

Departementet foreslår at den forhøyede satsen på 10,7 pst. skal gjelde generelt for næringsinntekt utenom primærnæringene, uten noe skille under og over 12 G. Det er ikke fritak for arbeidsgiveravgift på lønn over 12 G. Regjeringens forslag til nedsettelse av toppskattesatsene vil gjelde også slike næringsinntekter. For en nærmere gjennomgang og begrunnelse for forslaget om trygdeavgiftssats vises til St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Det vises til forslag til opphevelse av folketryktdloven § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav f.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

2.2.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til opphevelse av folketryktdloven § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav f og viser til sine merknader i Innst. S. nr. 1 (2004-2005) mht. forslaget om trygdeavgiftssats.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til at det ikke er fritak for arbeidsgiveravgift på lønn over 12 G, og at Regjeringens forslag til nedsettelse av toppskattesatsene vil gjelde også for næringsinntekter.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet, og slutter seg på bakgrunn av dette subsidiært til forslag som følger av avtalen.

2.3 Økt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner

2.3.1 *Sammendrag*

For Regjeringen er det viktig at de frivillige organisasjonene gis gode og stabile økonomiske betingelser. Regjeringen ønsker i tråd med målsettingene i Sem-erklæringen å styrke de frivillige organisasjonene ytterligere. På denne bakgrunn foreslår Regjeringen å øke maksimumsgrensen for fradraget fra 6 000 kroner til 12 000 kroner.

På svært usikkert grunnlag anslås økningen i fradraget og utvidelsen av ordningen til å inkludere trosamfunn uten nasjonalt omfang, å gi et provenytap på 100 mill. kroner påløpt og 80 mill. kroner bokført i 2005.

Det vises til forslag om endring i skatteloven § 6-50 fjerde ledd annet punktum. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2005.

2.3.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti, slutter seg til Regjeringens forslag til endring i skatteloven § 6-50 fjerde ledd annet punktum.

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, vil understreke viktigheten av at de frivillige organisasjonene har stabile og gode økonomiske betingelser for sitt viktige samfunnsarbeid og er tilfreds med at Regjeringen følger opp målsettingene i Sem-erklæringen om en ytterligere styrking av de frivillige organisasjoner. Flertallet slutter seg derfor til forslaget om å øke maksimumsgrensen for skattefradrag fra 6 000 til 12 000 kroner.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti viser til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005), avsnitt 2.1.

Disse medlemmer viser til at ordningen med skattefradrag for frivillige organisasjoner bidrar

til økte inntekter for frivillige organisasjoner. På den andre siden reiser dette prinsipielle problemstillinger som krever nøye gjennomtenking. Dette er en type offentlig finansiering av frivillige organisasjoner som vi ikke har hatt i noe omfang i Norge. I tillegg til ordinær støtte over budsjettet, vil organisasjonene med en slik ordning få indirekte støtte gjennom skattefradrag til enkeltpersoner og bedrifter som velger å støtte organisasjonene. Disse medlemmer påpeker at det ikke lenger vil være en politisk prioritering som avgjør nivået på den offentlige støtten til de ulike organisasjonene. I stedet er det de organisasjonene som har velviljen til de mest bemidlede som vinner kampen også om de offentlige pengene. Disse medlemmer understreker at nivået på offentlige tilskudd skal bestemmes gjennom politiske vedtak.

Disse medlemmer foreslår derfor å oppheve skattefradraget for gaver til frivillige organisasjoner.

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 oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning f.o.m. inntektsåret 2005."

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti understreker at slike skattefradragsordninger er en trussel mot offentlige inntekter. Med det antydende nivået er ikke dette dramatisk, men nye typer skattefradrag der alle utgifter til samfunnsnyttige formål kan trekkes fra etter amerikansk mønster, kan på sikt bety en alvorlig svekkelse av skattegrunnlaget. Ikke minst finner disse medlemmer grunn til å advare mot at dette åpner for helt nye former for skatteunndragelser f.eks. gjennom etablering av stiftelser, eller lignende.

Disse medlemmer understreker at Sosialistisk Venstreparti i andre sammenhenger jobber for økte midler til organisasjonene direkte, f.eks. gjennom endringen av tippenøkkelen og økte tilskudd for øvrig.

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Kystpartiet vil understreke viktigheten av en levende frivillig sektor. Det offentlige har etter disse medlemmers mening et ansvar for å legge til rette stimulanser som styrker frivilligheten. Skattefritak på økonomiske bidrag til frivillig arbeid er et godt og målretta tiltak for å styrke økonomien til lag og organisasjoner. Senterpartiet støtter derfor Re-

gjeringa sitt forslag om å utvide grensen for skattefradrag. Disse medlemmer vil signalisere at Senterpartiet og Kystpartiet på sikt vil arbeide for å øke fradragsgrensen og også sikre at flere typer organisasjoner både nasjonalt og lokalt blir godkjente som gavemottakere.

2.4 Reisefradrag

2.4.1 *Sammendrag*

Etter departementets vurdering bør reisefradraget begrenses til skattytere som har kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted utover det vanlige. Normale reisekostnader som de fleste yrkesaktive har, bør i utgangspunktet anses dekket av minste-fradraget. Det vises i denne sammenheng til forslaget om å utvide minste-fradraget for arbeidsinntekt, jf. kapittel 7.

Departementet peker også på at hensynet til et enklere skattesystem taler for at retten til reisefradrag begrenses til arbeidstakere med reisekostnader utover det vanlige. En heving av nedre grense vil i den sammenheng innbære en viss administrativ besparelse for skatteetaten ved at det blir færre skattytere som gis fradragsrett.

Departementet foreslår at nedre grense for reise-fradraget heves til 12 800 kroner. Forslaget er også omtalt i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-44 første ledd.

Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

2.4.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 6-44 første ledd.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre mener at de normale reisekostnader som yrkesaktive flest har, dekkes av minste-fradragets funksjon og viser i den anledning til Regjeringens forslag om å utvide minste-fradraget for arbeidsinntekt. Disse medlemmer vil understreke at hensynet til et enklere skattesystem også taler for at rett til reisefradrag begrenses til å gjelde bare arbeidstakere med reisekostnader utover det ordinære. Disse medlemmer slutter seg derfor til forslaget om å heve nedre grense for reisefradrag til 12 800 kroner og endre skattelovens § 6-44 tilsvarende.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet mener at det skal være fradrag for utgifter til inntekts ervervelse. Reise-fradraget må anses som et slikt fradrag. Disse medlemmer mener

det ikke er riktig å heve nedre grense for reisefradraget og går imot Regjeringens forslag til skatteloven § 6-44 første ledd.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til at Fremskrittspartiet i sitt alternative statsbudsjett har gått imot Regjeringens forslag på dette punkt. Disse medlemmer viser videre til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet og at det er på bakgrunn av denne disse medlemmer slutter seg til Regjeringens forslag.

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Kystpartiet viser til at pendlerfradraget er et fradrag for utgift til inntekts ervervelse. Dette bidrar til å utjevne ulempen lang avstand mellom hjem og arbeidssted har for enkelte. For Senterpartiet og Kystpartiet er det et grunnleggende prinsipp at folk skal kunne bo og arbeide der de vil. Innstramminger i reisefradraget vil ha motsatt virkning. Disse medlemmer går derfor imot Regjeringens forslag til skatteloven § 6-44 første ledd, og viser til merknad i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005).

3. AVVIKLING AV FORDELSBESKATNINGEN AV EGEN BOLIG OG FRITIDSBOLIG

3.1 Sammendrag

Avvikling av fordelsbeskatningen av bolig og fritidsbolig

Dagens fordelsbeskatning slår vilkårlig ut, først og fremst som følge av ulik verdsetting av boliger. I 2001 ble det innført en øvre grense for verdsetting av boliger til 30 pst. av markedsverdien. Det er likevel store forskjeller i takstene, noe som i hovedsak skyldes at eldre boliger i mange år har hatt lavt oppjusterte takster i perioder med relativt høy prisstigning. Også ved ny taksering med utgangspunkt i markedsverdier, vil ulik verdiutvikling kombinert med dagens regler for justering av ligningsverdiene over tid medføre at ligningsverdiene vil variere sterkt i forhold til markedsverdi. Det vil være svært krevende å utforme et takstsystem som er administrativt håndterbart og som ikke samtidig kan gi urimelige utslag i enkelttilfeller.

Skattefaglige prinsipper kan i utgangspunktet tilsi at avkastningen på investeringer i egen bolig og fritidsbolig bør skattlegges likt med avkastningen på andre kapitalinvesteringer. Dette gjelder også avkastning i form av bruksfordeler, selv om slike fordeler ikke er likvide på samme måte som utleieinntekter.

Generelt er beregnet inntekt ved bruk av egen bolig lite egnet som skattegrunnlag etter Regjeringens syn. Det foreslås derfor å avvikle fordelsbeskatning

gen av egen bolig og fritidsbolig. Forslaget omfatter også eiendommer i utlandet som skattlegges i Norge.

Skattefritak for leieinntekter fra egen bolig og fritidsbolig

Avvikling av prosentligningsreglene innebærer at den gjeldende sjablonbeskatningen av egen bolig bortfaller. Faktiske leieinntekter vil ikke lenger kunne anses konsumert av prosentinntekten. I den forbindelse oppstår spørsmålet om hvordan leieinntekter fra boliger som har vært prosentlignet, skal behandles skattemessig.

En mulig løsning kunne være at leieinntekter fra bolig ble skattlagt etter ordinære regler ved avviklingen av fordelsbeskatningen (direkte ligning). Det innebærer at alle faktiske inntekter fra leieforholdet regnes som bruttoinntekt, og at vedlikeholdskostnader og andre kostnader i tilknytning til leieforholdet kommer til fradrag. Departementet vil imidlertid ikke foreslå en slik løsning med direkte beskatning av leieinntekter. Departementet viser til at husholdningene i stor grad har tilpasset seg til gjeldende regler, og mange finansierer boligen delvis gjennom utleie. Ordinær beskatning av leieinntekt fra bolig vil i praksis kunne innebære en betydelig innstramming for mange boligeiere. Departementet mener derfor at leieinntekter som i dag inngår i prosentligningen, skal være skattefrie også etter avviklingen av fordelsbeskatningen.

Det kan pekes på at direkte beskatning vil kunne føre til en rekke kontroll- og avgrensingsproblemer. Det vil være problematisk å avdekke faktiske leieinntekter, å avgrense og kontrollere hvilke kostnader som har tilknytning til hhv. skattepliktig utleiedel og skattefri egen del, og å kontrollere grensen mellom aktiveringspliktige påkostninger og fradragberettigede vedlikeholdskostnader for det enkelte år.

Under det nye regelverket om skattefritak er det nødvendig med et system for å skille mellom boliger hvor utleien er så omfattende at boligen skal lignede direkte, og boliger som skal omfattes av skattefritaket. Departementet foreslår at grensen mot skatteplikt skal trekkes på tilsvarende måte som mellom prosentligning og direkte ligning i dag. Dagens regler er godt innarbeidet i praksis og vil dermed gjøre det enkelt for både ligningsmyndighetene og skattyterne å vurdere om vilkårene for skattefrihet er oppfylt. Forslaget innebærer at inntekt fra utleie av egen bolig blir skattefri dersom boligeieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdi. Leies mer enn halvparten av boligen ut, blir leieinntekten kun skattefri dersom utleien ikke strekker seg utover halve inntektsåret.

Det vises i den sammenheng til at departementet 29. januar 2004 sendte på høring forslag om omlegging fra utleieverdi til areal i skattelovens regler om

vilkårene for prosentligning av egen bolig. Innholdet i arealbegrepene for boliger er for tiden under revisjon. Departementet vil komme tilbake til dette spørsmålet når arealbegrepene er revidert.

For fritidsboliger videreføres dagens særregler for beregning av skattefrie og skattepliktige leieinntekter.

For boliger hvor vilkårene for skattefri utleie ikke er oppfylt, oppstår spørsmålet om skattlegging av den delen eieren benytter selv som egen bolig. Etter gjeldende regler inngår leieverdien av den delen som benyttes til egen bolig, i bruttoinntekten fra eiendommen. Enkelte hensyn kan tale for å videreføre en slik løsning. Løsningen innebærer at det blir unødvendig å skille mellom hvilke kostnader som har tilknytning til henholdsvis den delen av boligen som benyttes av eieren selv og øvrige deler av eiendommen. I slike tilfeller foreligger det ofte betydelige likvide inntekter fra resten av eiendommen, og de likviditetsmessige innvendingene mot fordelsbeskatning blir svakere. I enkelte tilfeller vil eieren også ha mulighet for å seksjonere ut den delen som benyttes som egen bolig, noe som innebærer at vilkårene for skattefritak kan foreligge for denne delen.

Etter en samlet vurdering finner imidlertid departementet at disse hensynene ikke kan være utslagsgivende. I stedet må det legges vekt på at eierens eget boligkonsum prinsipielt skal fritas for inntektsbeskatning uansett hvordan boligen for øvrig benyttes. Departementet foreslår derfor at den delen av eiendommen som benyttes som egen bolig for eieren, skal fritas for beskatning uavhengig av om vilkårene for skattefritak for faktiske inntekter fra utleie mv. er oppfylt eller ikke. En slik løsning vil også være konsekvent i forhold til skattefritaket for egen bolig for næringsdrivende bønder, jf. avsnitt 3.3.4 i proposisjonen. Skattefritaket for egen boligbruk skal også gjelde hvor eieren benytter boligen selv en begrenset del av inntektsåret, og boligen ellers benyttes til utleie mv.

Hvor utleien mv. har så stort omfang at inntektene skal skattlegges, må kostnader fordeles på henholdsvis den skattefrie og den skattepliktige delen av boligen. I en del tilfeller vil det være lett å avgjøre hvilken del av boligen en kostnad har tilknytning til, eksempelvis ved utbedring av en bestemt skade. I andre tilfeller må det foretas en forholdsmessig fordeling av kostnadene. Departementet legger til grunn at en slik fordeling i utgangspunktet skal skje på samme grunnlag som vilkårene for skattefri utleie mv. Det vil si etter den forholdsmessige leieverdien i dag, med overgang til en arealfordeling når arealbegrepene er revidert (jf. omtale foran).

Bortfall av fradragsretten for ekstraordinære vedlikeholdskostnader

Ved avviklingen av prosentligningsreglene og innføringen av eget skattefritak, vil ikke ekstraordinære kostnader ved boligen ha tilknytning til skattepliktig inntekt. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen om fradrag for ekstraordinær skade i skatteloven § 7-13 oppheves. Dette fradraget fører i praksis til en rekke avgrensingsproblemer. Blant annet må det foretas en grensedragnings mellom vedlikeholdskostnader som skyldes alder og vanlig slitasje på boligen, som ikke er fradragsberettiget, og kostnader som skyldes ekstraordinær skade. Denne grensedragningen er i praksis komplisert og forutsetter utfyllende dokumentasjon fra boligeieren. Fjerning av fradraget vil derfor innebære en klar forenkling av regelverket.

Ved direkte ligning av boligen vil ekstraordinære kostnader i tilknytning til den inntektsgivende delen være fradragsberettiget ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt.

Våningshus på gårdsbruk

Departementet legger opp til at våningshus på gårdsbruk med naturlig arrondert tomt skal omfattes av skattefritaket, selv om slike boliger i dag regnskapslignes og ikke prosentlignes. Det innebærer at det må trekkes en grense mellom ikke-fradragsberettigede kostnader som er pådratt i forbindelse med våningshuset, og fradragsberettigede kostnader som er pådratt i tilknytning til bruket for øvrig. Departementet viser til at fordelingen av kostnadene må vurderes og foretas konkret i det enkelte tilfelle. En slik fordeling vil isolert sett gi noe merarbeid for ligningsmyndighetene. Denne ulempen oppveies imidlertid av at skattefritaket gjør det unødvendig å vurdere leieverdien av våningshuset (som kan være vanskelig å stipulere fordi boligen ligger som en del av en større eiendom).

Opphevelse av skatteplikten for egen bruksfordel innebærer også at den gjeldende fradragsretten for vedlikeholdskostnader ikke kan videreføres ut fra bevaringshensyn eller lignende. En må her følge skattelovens hovedprinsipp om at vedlikeholdskostnader bare er fradragsberettigede når de er knyttet til erverv og sikring av skattepliktig inntekt.

Det legges ellers opp til at grensen mellom full skattefrihet og skattlegging av leieinntekter ved direkte ligning trekkes på tilsvarende måte som for andre boliger, jf. avsnitt 3.3.2 i proposisjonen. Dette er en ytterligere lempning for bøndene, i det den tidligere regnskapsligningen ikke åpnet for skattefrie leieinntekter ved delvis eller kortvarig utleie.

For øvrig vises det til omtalen av våningshus i kapittel 20 i proposisjonen.

Føderådsbolig, bruksrett og fri bruk

Føderåd (kår) oppstår når kjøperen av fast eiendom gjør opp for kjøpesummen ved at selgeren får hel eller delvis betaling i form av fremtidige årlige ytelser (begrenset til mottakerens levetid), som dels kan bestå i naturalier, herunder boret.

Fordel ved mottatte føderådsvitelser er skattepliktig inntekt for mottakeren, jf. skatteloven §§ 5-1 første ledd og 5-40 annet ledd. Naturalier skal verdsettes til full verdi. Føderådsmottakerens fordel ved å bo i føderådsbolig settes til brutto utleieverdi, uavhengig av hvilket beløp som er ført opp i føderådskontrakten.

På føderådsviterens hånd skal årlig brutto utleieverdi av føderådsboligen først inntektsføres som avkastning av jordbruket. Det samme beløpet føres imidlertid også til fradrag i næringsoppgaven (som føderådsvitelse). Kostnader ved boligen fradras som driftskostnader i jordbruket.

Dersom føderådsmottakerne bærer alle driftskostnadene, skal føderådsboligen i henhold til ligningspraksis prosentlignes hos disse, men uten bunnfradrag. Det må imidlertid fremgå av den opprinnelige føderådskontrakten at alle driftskostnader skal bæres av føderådsmottakeren, og det må være en varig ordning. Når føderådsmottakerne prosentlignes, får ikke føderådsviteren fradrag for utgifter vedrørende føderådsboligen.

Departementet finner at gjeldende ligningspraksis bør tilpasses det generelle fritaket fra fordelsbeskatning. Departementet foreslår at føderådsmottakere som etter gjeldende praksis blir prosentlignet, skal være omfattet av skattefritaket. Dette innebærer at føderådsmottakers fordel ved egen bruk av boligen ikke vil være skattepliktig når føderådsmottaker (i henhold til den opprinnelige føderådskontrakten og som en varig ordning) bærer alle driftskostnadene knyttet til boligen. Når føderådsmottakerens fordel ved egen bruk av boligen er omfattet av skattefritaket, vil føderådsviteren ikke ha rett til fradrag for sine eventuelle kostnader som er henførbare til føderådsboligen.

En slik endring av praksis vil langt på vei kunne sees som en fortolkning av de foreslåtte fritaksbestemmelsene i skatteloven, og det vil etter departementets vurdering ikke være nødvendig med noen eksplisitt lovregulering om fritak i denne situasjonen. Departementet vil instruere Skattedirektoratet om å omgjøre gjeldende ligningspraksis på dette punktet.

Den nevnte praksis for føderådsboliger er mest utbredt ved overdragelse av jord- og skogbrukeiendommer, men gjelder også for avtaler om boret ved overdragelse av andre faste eiendommer. Det er en forutsetning at ytelsene begrenses til overdragers levetid, og ikke løper til en bestemt dato uansett hva som inntreffer. Dersom ytelsen er avtalt å løpe frem

til en bestemt dato, regnes ytelsen som en del av vederlaget for eiendommen, og følger andre regler.

Det gjelder i dag særlige regler når en boligeiendom (eksempelvis enebolig, leilighet eller fritidsbolig) benyttes vederlagsfritt av eierens nære slektninger. I slike tilfeller følger det av ligningspraksis at brukerne kan prosentlignes, forutsatt at de bærer alle driftskostnader og at vilkårene for prosentligning hadde vært oppfylt om eieren hadde brukt eiendommen. Det gis ikke bunnfradrag ved beregningen av prosentinntekt. Disse tilfellene skiller seg fra føderåds- og bruksrettstilfellene ved at bruken ikke er forankret i en eiendomsoverdragelse med påhefte av retigheter som reduserer vederlaget for eiendommen.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å videreføre praksis med prosentligning i slike tilfeller, da det vil innebære at prosentligningsreglene videreføres for et fåtall tilfeller. Etter departementets vurdering bør det heller ikke gjennomføres direkteligning i disse tilfellene, da dette ville innebære en vesentlig innstramning for de fleste i denne gruppen. Rimelighetshensyn kan tilsi at det ikke bør medføre noen vesentlig økt beskatning av eiendommen om eieren lar nære slektninger benytte eiendommen mot å svare vedlikeholdskostnader mv, og at det heller ikke er grunnlag for å skatlegge bruksfordelen særskilt for brukerne i en slik situasjon. Departementet foreslår derfor at det også i en slik situasjon skal være skattefritak for bruksfordelen, både for eier og for brukere.

Det legges opp til at kretsen av nære slektninger trekkes på samme måte som etter dagens praksis om prosentligning for disse tilfellene, dvs. til eksempelvis barn, søsken, foreldre, besteforeldre, søskenbarn og nevø/niese.

I andre tilfelle av vederlagsfri bruk skal boligen regnskapslignes hos eieren. Hos eieren vil eventuell faktisk leieinntekt i så fall inngå som en bruttoinntekt, mens differansen mellom markedsleie og faktisk betalt leie skatlegges på brukerens hånd som fordel ved helt eller delvis fri bolig.

Også på dette punktet vil departementet instruere Skattedirektoratet om en omlegging av ligningspraksis.

Fredede og bevaringsverdige boliger

Etter skatteloven § 7-10 siste ledd kan eiere av boliger som er fredet eller regulert til spesialområde med formål bevaring, velge om boligen skal prosentlignes eller regnskapslignes. Bakgrunnen for denne valgadgangen er at det ofte er ekstra kostnader knyttet til vedlikehold mv. av slike boliger, og at sjablongmessig beskatning (prosentligning) derfor kan gi en for høy beregnet inntekt.

Når egen bolig blir generelt fritatt for skatlegging, vil det ikke lenger være grunnlag for en bestem-

melse om regnskapsliggning som et valgfritt alternativ til sjablongmessig beskatning. Departementet foreslår derfor ingen bestemmelse svarende til gjeldende § 7-10 siste ledd i skatteloven.

Dersom boligen leies ut mv. i et slikt omfang at vilkårene for skattefrihet ikke er oppfylt, vil alle vedlikeholdskostnader mv. med tilknytning til den inntektsgivende delen være fradragsberettigede.

Frdrag for kostnad ved overgang til skatteplikt

Gjeldende skattelov § 7-20 regulerer frdrag for kostnad ved overgang fra regnskapsliggning til prosentliggning (første ledd), og ved overgang fra prosentliggning til regnskapsliggning (annet ledd). Bestemmelsen innebærer at frdragsretten for kostnader begrenses noe etter endring av ligningsmåte, for å unngå at periodisk vedlikehold bevisst fases inn mot perioder med direkte frdragsrett for slike kostnader.

Selv om prosentliggning av egen bolig oppheves, oppstår et tilsvarende behov for å begrense frdragsretten for vedlikeholdskostnader når bruken av boligen endres slik at utleie går fra å være skattefri til å bli skattepliktig. Det foreslås derfor at § 7-20 annet ledd videreføres i modifisert form. Det vises til forslag til § 7-10.

Noen bestemmelse om regulering av vedlikeholdskostnader ved overgang fra skatteplikt til skattefrihet vil det derimot ikke være behov for. Det skyldes at det ikke er grunnlag for frdrag for kostnader som ikke har tilknytning til et skattepliktig inntektserverv og at det derfor ikke vil bli gitt noen form for frdrag for vedlikeholdskostnader når vilkårene for skattefrihet er oppfylt.

Endring av lovhenvvisninger

Endringene i reglene om boligbeskatning i skatteloven kapittel 7 gjør at enkelte henvvisninger fra ligningsloven til skatteloven må endres. Det gjelder henvvisninger i ligningsloven § 6-11 nr. 4 b og § 6-16 c. I sistnevnte bestemmelse foreslås også en mindre lovteknisk omredigering for å bedre lesbarheten.

Økonomiske og administrative konsekvenser

En avvikling av prosentlignet fordel av egen bolig og fritidsbolig, herunder føderådsbolig og bolig-/fritidsbolig benyttet vederlagsfritt av eierens nære slektninger, er anslått å gi et provenytap på om lag 1,89 mrd. kroner påløpt og om lag 1,51 mrd. kroner bokført i 2005. Siden grensen mot skatteplikt ved utleie forslås videreført tilsvarende gjeldende regler og praksis for prosentliggning av bolig, vil ikke dette påvirke provenyet.

I tillegg anslås en avvikling av den særskilte regnskapsliggningen av våningshus å gi en lettelse for landbruksnæringen, jf. kapittel 20 i proposisjonen.

Bortfallet av frdraget for ekstraordinær skade i tilfeller med skattefrihet for boligen anslås isolert sett å gi en innstramming på om lag 50 mill. kroner påløpt i 2005. Forslaget antas å ikke gi bokført effekt før i 2006.

Det foreslåtte opplegget innebærer mindre arbeid for ligningsmyndighetene og en forenkling for skattyter. Avgrensning i forhold til skatteplikt må likevel følges opp av myndighetene med kontroll og eventuelt direkte ligning.

Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

3.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endring av skatteloven §§ 6-11 og 6-15, nytt kapittel 7 i skatteloven og endring av ligningsloven §§ 6-11 nr. 4b og 6-16c.

Flertallet viser til at dagens fordelsbeskatning gir vilkårlige resultater, tross den øvre grense for verdsetting på 30 pst. av markedsverdien som ble vedtatt av Stortinget våren 2001. Det vil også være krevende å utforme takstsystemer som er håndterbare og ikke samtidig vil gi urimelige utslag i mange enkelttilfeller. Flertallet slutter seg derfor til Regjeringens forslag om å avvikle fordelsbeskatningen av egen bolig og fritidsbolig. Flertallet understreker at leieinntekter som i dag inngår i eieres prosentliggning, skal være skattefrie også etter avviklingen av fordelsbeskatningen og at grensen mot skatteplikt for leieinntekter trekkes på samme måte som mellom prosentliggning og direkte ligning i dag. Flertallet merker seg også at dagens særregler for beregning av skattefrie og skattepliktige leieinntekter for fritidsboliger videreføres.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Senterpartiet mener at all skatt som ilegges bolig må ses i sammenheng. Dette gjelder fordelsskatt, formuesskatt og eiendomsskatt. Disse medlemmer viser til at Regjeringen foreslår å avvikle fordelsskatten, uten å foreta en slik samlet vurdering. Disse medlemmer mener at det ikke er riktig å avvikle fordelsskatten uten en slik vurdering, og går imot Regjeringens forslag til endring av skatteloven §§ 6-11 og 6-15, nytt kapittel 7 i skatteloven og endring av ligningsloven §§ 6-11 nr. 4b og 6-16c.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til at opphevelse av boligskatten vil føre til økte boligpriser. Det innebærer

en omfordeling fra unge mennesker i etableringsfasen som skal kjøpe bolig i framtida til dem som eier sin egen bolig i dag. Dette er usosialt, og disse medlemmer går imot forslaget. Disse medlemmer går i stedet inn for å oppheve dokumentavgiften for unge mennesker, og viser i denne sammenheng til forslag i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005), kapittel 4.23.

Komiteens medlem fra Senterpartiet mener at vanlige boliger må skjermes for all form for boligskatt. I den forbindelse viser dette til egen modell for takseringssystem for boligskatt slik den framkommer i Innst. S. nr. 143 (1996-1997), jf. Innst. O. nr. 115 (2000-2001).

Komiteens medlem fra Kystpartiet viser for øvrig til sine merknader og forslag i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) og til sitt forslag vedrørende boligskatt, jf. kap. 35 i denne innstillingen.

4. OMLEGGING AV BESKATNINGEN AV FIRMABIL OG YRKESBIL

4.1 Sammendrag

4.1.1 Firmabil

Departementet foreslår at privat bruk av firmabil beskattes etter en aldersgradert prosentligningsmodell hvor fordelen fastsettes til 30 pst. av bilens listepris som ny under 235 000 kroner og 20 pst. av overskytende listepris. For biler eldre enn tre år ved utgangen av året regnes det bare med 75 pst. av bilens listepris. En slik omlegging vil bidra til å forenkle gjeldende regelverk, i hovedsak fordi man går bort fra å fastsette antall kjøpte km mellom hjem og arbeid og fordi gjeldende firmabilklasser kan oppheves.

Det vil fortsatt være grupper av biler som ikke skal beskattes etter sjablonreglene og som beskattes etter en individuell vurdering. Avgrensningen mot sjablonsystemet blir som tidligere, jf. omtalen i proposisjonens punkt 4.2. Skattedirektoratet vil utforme retningslinjer for hvordan beskatningen av denne gruppen skal gjennomføres.

Med listepris menes bilens listepris ved første gangs registrering. For bruktimporterte biler legges tidspunktet for første gangs registrering i utlandet til grunn. Dersom det er flere importører av den aktuelle bilmodellen, legges hovedimportørs listepris i Norge til grunn. For bilmodeller som ikke har listepris i Norge, må det skjønnsmessig fastsettes en pris med utgangspunkt i listepris for en tilsvarende bil. Hovedimportørs listepris skal i utgangspunktet også benyttes for ekstrautstyr. Dersom hovedimportør ikke har listepris på ekstrautstyret, typisk ekstrautstyr som ikke direkte knyttes til en bilmodell og som ikke er fabrikkmontert, benyttes faktisk anskaffelsespris.

Fordelen av firmabil som skattyter bare har disponert deler av inntektsåret, fastsettes til summen av antall hele og påbegynte måneder han har hatt bilen til disposisjon multiplisert med 1/12 av fordelen for et helt år.

Reduksjonen i forhold til listepris for firmabiler som er eldre enn tre år, gjennomføres med virkning fra og med det første inntektsåret etter den 36. måneden etter den måneden bilen ble registrert første gang.

Både ved bruk av el-bil som firmabil og hvor arbeidstaker har særlig omfattende yrkeskjøring (over 40 000 km i yrke) foreligger det i dag særregler som gir lavere beskatning enn hovedregelen skulle tilsi. Departementet foreslår en videreføring av den gunstige behandlingen, men innenfor den nye beskatningsmodellen. Det foreslås at bilen i disse tilfellene verdsettes til 75 pst. av bilens listepris som ny. En slik nedjustering anses å tilsvare om lag samme begunstiggelse som i dag. Tilsvarende reduksjon foretas for biler eldre enn tre år.

Endringen gjennomføres ved en endring av skatteloven § 5-13 første ledd.

De foreslåtte endringene av beskatningsmodell innebærer at det er behov for endringer i enkelte bestemmelser i forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 (skattelovforskriften), som departementet vil foreta.

4.1.2 Yrkesbil

De foreslåtte endringene i reglene for beskatning av firmabil får også betydning for skattytere som blir skattlagt for privat bruk av yrkesbil. Skattleggingen for den private bruken skjer, av ligningstekniske årsaker, ved at skattyterens fradrag for faktiske kostnader til bilholdet reduseres med den beregnede verdien av den private bruken. Dette gjennomføres i praksis ved at den beregnede fordelen tillegges inntekten (tilbakeføring). Fordelen av den private bruken fastsettes etter det samme regelverket som benyttes for å beregne fordelen ved privat bruk av firmabil. Den foreslåtte prosentligningsmodellen skal derfor også anvendes ved beregningen av tillegget for privat bruk av yrkesbil.

Etter gjeldende regler kan imidlertid ikke tilbakeføringen for privat bruk av yrkesbil settes høyere enn 75 pst. av de beregnede samlede kostnadene til bilholdet. Departementet foreslår at dette taket for tilbakeføringen for privat bruk videreføres. Ved beregningen av de samlede kostnadene til bilholdet skal det gjøres et tillegg for verdiforringelse. Etter gjeldende regler fastsettes tillegget til 10 pst. pr. år, beregnet av bilens kostpris som ny. Etter departementets vurdering vil et system med saldoavskrivning gi et riktigere uttrykk for faktisk verdiforringelse enn det dagens system med en lineær avskrivning gjør. Det foreslås derfor at verdiforringelsen fastsettes ut fra en årlig

saldoavskrivning på 17 pst. med utgangspunkt i bilens listepriis på tidspunktet for førstegangs registrering, og ikke kostpris. Valg av avskrivningsssats er nærmere begrunnet i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Listepriis benyttes også som utgangspunkt for å beregne fordelen ved privat bruk av firmabil. Det enkelte års saldoavskrivning reduserer grunnlaget for å beregne påfølgende års verdireduksjon. For øvrig anvendes de ordinære reglene om avskrivning så langt de passer.

Overgangen til saldoavskrivninger innebærer at størrelsen på tilbakeføringstaket vil avhenge av bilens alder. Ettersom alderen på yrkesbiler antas å variere mye, antar departementet at det er behov for en overgangsregel som gjør at avskrivningene beregnes i samsvar med bilens alder. For biler registrert første gang før 1.1.2005 må således avskrivningsgrunnlaget reduseres i forhold til bilens alder. Eksempelvis vil avskrivningsgrunnlaget for en bil registrert 1. januar 2003 være 68,89 pst. av listepriis i inntektsåret 2005. Se forslag til overgangsregel til skatteloven § 6-12 annet ledd.

Det vises til foreslåtte endringer i skatteloven § 6-12 annet ledd.

4.1.3 Behovet for fremtidige endringer i prosentligningsmodellen

Prosentligningsmodellen innebærer en forenkling av regelverket, samt at den med den foreslåtte utforming vil medføre at beskatningen av fordelen ved privat bruk av firmabil og egen yrkesbil i større grad tar hensyn til individuelle forskjeller med hensyn til bilens verdi og alder. Ved at prosentligningsmodellen bygger på listepriis, vil fordelsfastsettelsen av nye firmabiler endres automatisk i takt med prisutviklingen på biler generelt.

Samlet sett mener derfor departementet at den nye modellen vil innebære et rimelig kompromiss mellom behovet for vektlegging av individuelle faktorer ved fordelsfastsettelsen og behovet for et administrativt praktikabelt regelverk. Med den foreslåtte prosentligningsmodellen og dens innebygde dynamikk, legger departementet til grunn at det ikke er behov for løpende justeringer av modellen, og at endringer således bare vil være aktuelt dersom det skjer vesentlige endringer i de forutsetninger som er lagt til grunn. Departementet forventer at prosentligningsmodellen kan bli et mer robust system som også vil bidra til mer forutsigbarhet for skattyter.

4.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte endringen i beskatningen av privat bruk av firmabil innebærer en forenkling av regelverket og at regelverket blir enklere å praktisere for skattyterne og ligningsmyndighetene.

Forslagene antas å gi en samlet provenyreduksjon på 160 mill. kroner påløpt i 2005. Det vises for øvrig til omtalen i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

4.1.5 Ikrafttredelse

Finansdepartementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

4.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, slutter seg til Regjeringens forslag til endring av skatteloven § 5-13 første og andre ledd samt endringer i skatteloven § 6-12 annet ledd og overgangsregel til skatteloven § 6-12 annet ledd.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2, og går mot forslagene til endring av beskatningen av firmabil og yrkesbil.

5. AKSJONÆRMODELLEN

5.1 Innledning og sammendrag

5.1.1 Sammendrag

Departementet foreslår å innføre en aksjonærmodell for beskatning av aksjeinntekter fra 2006, i tråd med de retningslinjer som ble trukket opp i St.meld. nr. 29 (2003-2004). Modellen vil i hovedsak gjelde for personlige aksjonærer, ikke for selskaper som eier aksjer (selskapsaksjonærer). Bakgrunnen for forslaget er ønsket om å redusere dagens forskjell mellom marginals-katten på arbeidsinntekter og aksjeinntekter.

I dagens skattesystem er marginals-katten på arbeidsinntekter betydelig høyere enn på kapitalinntekter. Dette motiverer til å få arbeidsinntekter til å fremstå som kapitalinntekter, slik at skatten reduseres (inntektsskifting). I forbindelse med skattereformen i 1992 ble delingsmodellen innført for å skille mellom arbeids- og kapitalinntekter. Etter 1992 har satsforskjellen på arbeids- og kapitalinntekter økt, noe som har gjort det svært lønnsomt å tilpasse seg slik at en unngår deling. Delingsmodellen har også vist seg å være lite stabil over tid, med stadige endringer både i fastsettelsen av beregnet personinntekt, og i kriteriene for deling. Omfanget av tilpasninger kan illustreres av at andelen delingspliktige aksjeselskaper har gått ned fra 55 pst. i 1992 til 32 pst. i 2000. Delingsmodellen er også blitt mindre treffsikker i måten å skille ut faktisk arbeidsavkastning på. En indikasjon på dette er at over 70 pst. av delingspliktige aksjesel-

skaper får negativ beregnet personinntekt. Delingsmodellen oppfyller altså ikke i tilstrekkelig grad intensjonen om å beskatte arbeidsavkastningen til aktive eiere som personinntekt. Følgelig svekkes omfordelingen gjennom skattesystemet, og skattesystemet mister legitimitet fordi arbeidsinntekter skattlegges forskjellig avhengig av hvilken form de fremstår i.

Departementet mener at aksjeutbytte og -gevinster (aksjeinntekter) som overstiger avkastningen av en risikofri kapitalplassering, bør beskattes som alminnelig inntekt på fysiske aksjonærs hånd. En slik aksjonærmodell vil erstatte delingsmodellen for aksjonærer. Utbytte som ligger innenfor avkastningen av en risikofri alternativ investering, vil skjermes for skatt gjennom et skjermingsfradrag. Skjermingen fastsettes ved å multiplisere aksjens kostpris med en risikofri markedsrente. Ubenyttet skjerming kan fremføres og fradras i utbytte på samme aksje senere år. Ubenyttet skjerming tillegges også neste års skjermingsgrunnlag. Ved realisasjon av aksjen kan ubenyttet skjerming fradras i eventuell gevinst.

Med en slik skatt på aksjeinntekter, kombinert med reduserte skattesatser på arbeidsinntekter, vil det på marginen ha liten skattemessig betydning om aksjonæren tar ut arbeidsavkastning som lønn eller som utbytte. Arbeidsavkastning som tas ut som utbytte i stedet for som lønn, vil i prinsippet overstige skjermingen, og vil dermed bli skattlagt på personens hånd. På den måten vil aksjonærmodellen bygge bro mellom person- og selskapsbeskatningen. Dermed foreslås delingsmodellen opphevet for aksjonærer fra 2006, med virkning for selskapsoverskudd fra 2005.

Departementets forslag til utbytteskatt med skjerming (aksjonærmodellen) bygger på forslaget til aksjonærmodell som ble fremlagt av Skaugutvalget i NOU 2003:9. Departementets forslag avviker imidlertid noe fra utvalgets forslag. Dette gjelder muligheten til å la ubenyttet skjerming fra en realisert aksje trekkes fra mot aksjonærens øvrige aksjeinntekter, eventuelt fremføres til fradrag i etterfølgende års aksjeinntekter. I departementets forslag ligger det ikke en slik samordnings- og fremføringsadgang, da det etter departementets vurdering ville åpnet for uønskede tilpasningsmuligheter. Denne begrensningen i aksjonærmodellen er i overensstemmelse med Regjeringens forslag i St.meld. nr. 29 (2003-2004).

Aksjonærmodellen kan gi incentiver til å yte lån til selskapet i stedet for å skyte inn egenkapital. Hensikten vil være å spare skatt ved å ta ut overskudd gjennom høye renter i stedet for som utbytte. Departementet foreslår derfor å innføre en ekstrabeskatning av renteinntekter på lån fra privatpersoner til selskaper når renten er over et visst nivå.

Aksjonærmodellen innebærer en integrert beskatning av utbytte og gevinster, dvs. at beskatningen er uavhengig av om overskuddet tas ut som utbytte

eller gevinst. I kombinasjon med skattefrihet for utbytter og gevinster i selskapssektoren, jf. kapittel 6, vil det være mulig å avvikle dagens godtgjørelses- og RISK-system. Dette vil sikre likebehandling av aksjeinntekter fra norske og utenlandske aksjer, noe som vil sikre at Norges forpliktelser etter EØS-avtalen oppfylles. Med aksjonærmodellen vil man dessuten oppnå større likhet mellom skattereglene i Norge og andre europeiske land.

De økte administrative kostnadene knyttet til aksjonærmodellen må sees i sammenheng med den betydelige forenkling som følger av å oppheve delingsmodellen for aksjonærer, samt å oppheve RISK- og godtgjørelsesreglene. Nettovirkningen av dette vil etter departementets syn bli en forenkling, etter at Skattedirektoratets aksjonærregister er tilpasset aksjonærmodellen. Denne tilpasningen krever noe tid, og er hovedårsaken til at aksjonærmodellen først kan praktiseres fra 2006.

5.1.2 *Komiteens merknader*

Komiteen viser til at grunnfondsbevis er en viktig kilde til egenkapitalfinansiering for landets sparebanker og mener derfor at grunnfondsbevis fortsatt skal ha en sterk og selvstendig stilling som egenkapitalinstrument. Komiteen mener det er viktig at grunnfondsbevis fortsatt er et reelt alternativ som finansieringsform for sparebanker, og mener derfor det er naturlig at Regjeringen vurderer situasjonen for grunnfondsbevisene etter at aksjonærmodellen er innført.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, støtter forslaget om å innføre aksjonærmodellen, som innebærer at aksjeutbytter og gevinster utover en viss avkastning skattlegges som alminnelig inntekt. Denne modellen vil bidra til en mer rettferdig beskatning, fordi arbeidsinntekter og kapitalinntekter vil bli beskattet likere, og vil gjøre det mulig å avvikle delingsmodellen for aksjeselskaper. Aksjonærmodellen innebærer at dagens RISK- og godtgjørelsessystem kan avvikles for personlige aksjonærer. Det er en fordel ved aksjonærmodellen at utbytte fra norske og utenlandske aksjer likebehandles, fordi dagens regler trolig er i strid med EØS-avtalen.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til at Regjeringen i proposisjonen følger opp St.meld. nr. 29 (2003-2004) om skattereform.

Disse medlemmer mener at skattereformen er en helhetlig reform, og at det er viktig for virkningen av reformen at de ulike elementene gjennomføres som beskrevet i skattemeldingen. Gjennomføring

av skattereformen er uansett en forutsetning for å bringe det norske skattesystemet klart innenfor EØS-avtalens rammer. Fjerning av delingsmodellen, godtgjørelsesreglene og RISK-systemet forutsetter en tilnærming av marginalsatt på arbeid og kapitalinntekt. Fritaksmetoden og aksjonærmodellen sammen med reduksjon av marginalsatt på arbeidsinntekter medfører at delingsmodellen, godtgjørelsesreglene og RISK-systemet kan fases helt ut innen 2006.

Disse medlemmer viser til at aksjonærmodellen innebærer skatt på høy eieravkastning i form av utbytte eller gevinst utover fastsatt skjermingsrente. Disse medlemmer understreker at innføring av aksjonærmodellen må sees i sammenheng med nedtrapping og på sikt avvikling av formuesskatten slik at kapitalbeskatningen totalt sett reduseres. Aksjonærmodellen innføres med virkning for 2006. Disse medlemmer ser det som positivt at hovedelementene i aksjonærmodellen behandles i god tid før modellen trer i kraft, slik at skatteyderne får tid til å forberede seg på denne.

Disse medlemmer viser for øvrig til merknader under de enkelte punkter nedenfor.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Senterpartiet mener at aksjonærmodellen vil føre til en mer rettferdig inntektsbeskatning, fordi samme inntekt i stor grad vil bli beskattet likt, uavhengig av i hvilken form inntekten fremstår. Videre vil aksjonærmodellen ha gode fordelingsvirkninger, fordi det først og fremst er personer med høye inntekter og store formuer som har store aksjeinntekter. Disse medlemmer vil også legge vekt på at modellen innebærer at marginalbeskatningen av aksjeinntekter økes, uten at bedriftenes investerings- og finansieringsbeslutninger påvirkes.

Disse medlemmer viser til at departementet foreslår at skjermingsrenten i aksjonærmodellen fastsettes årlig til etter skattverdien av årsgjennomsnittet av statsobligasjoner med 5 års løpetid i inntektsåret. Disse medlemmer viser til at en enstemmig komité i innstillingen til Skattemeldingen (Innst. S. nr. 232 (2003-2004)) ba om at Regjeringen særlig vurderte konsekvensene for grunnfondsbevisenes stilling av å innføre aksjonærmodellen, og om nødvendig foreslo tiltak som sikret at grunnfondsbevis fortsatt fremsto som et reelt alternativ som finansieringsform for sparebankene. Disse medlemmer viser videre til at departementet etter en vurdering har kommet til at grunnfondsbevis ikke trenger ekstra skjerming i aksjonærmodellen. Disse medlemmer er ikke enig i denne vurderingen. I motsetning til aksjer har grunnfondsbevis-eierne ikke kontroll over de styrende organer, og heller ikke eierskap til hele kapitalen. For å kompensere for manglende eierskap til hele selskapsformuen har grunnfondsbevis-

bankene funnet det nødvendig å gi langt høyere utbytte enn aksjeselskapene. En utbytteskatt vil derfor ha en mer negativ effekt for grunnfondsbevis enn for aksjer. Et annet moment som vil endre grunnfondsbevisenes stilling i forhold til aksjer, er forslaget om at også børsnoterte aksjer skal verdsettes til 65 pst. ved beregning av formuesskatt. Disse medlemmer mener derfor at det er nødvendig å gi grunnfondsbevis enn noe høyere skjermingsrente enn aksjer, for å sikre at grunnfondsbevis fortsatt fremstår som et reelt alternativ som finansieringsform for sparebankene, og at et riktig påslag vil være 2 prosentpoeng, og viser til forslag i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti er enige i at beskatningen av kapitalinntekter må økes, både av hensyn til en likere beskatning av inntekter fra kapitalplasseringer og inntekter fra arbeidsinnsats, og av hensyn til fordeling. Fordelingen av kapitalinntekter er svært ujevn i Norge, og økning i beskatningen av slike inntekter er gunstig fra et fordelingsperspektiv.

Regjeringens forslag om en aksjonærmodell innebærer en klar forbedring i forhold til dagens skattesystem, men disse medlemmer påpeker at forslaget om skjerming av normalavkastning gir modellen klare svakheter. I hovedsak er skjermingen knyttet til verdsetting av aksjene, såkalt kostpris. Nyoppstartede bedrifter og bedrifter med lite kapitalverdier kan bli taperne i et slikt system. Det er vanskelig å fastsette kostpris på en bedrift der aksjene ikke er omsatt, og som derfor ikke har en markedsverdi. Hvis disse får en lav kostpris, vil også skjermingsfradraget bli mindre. Det er grunn til å frykte at det særlig vil gjelde for nye, lite kapitalintensive bedrifter. På denne måten får slike bedrifter en skatteulempe i forhold til etablerte bedrifter.

Disse medlemmer påpeker at skjermingsfradraget øker med investert kapital. Dersom formuen er tilstrekkelig stor, vil behovet for å ta ut utbytte til privat forbruk utover risikofri rente være lite. Siden fritaksmodellen gir skattefritak for alle aksjeinntekter som beholdes i selskapet eller reinvesteres, vil alle med formue som er tilstrekkelig stor, slippe helt unna denne skatten.

Disse medlemmer anbefaler en modell for kapitalbeskatning som ligner Skaugautvalgets forslag, men uten deres forslag om skjermingsfradrag. Det gir en skjerpelse av kapitalbeskatningen i forhold til dagens nivå og Regjeringens forslag, men innehol-

der ikke noe progressivt element. Av hensyn til nøytralitet mellom ulike kapitalinvesteringer må denne skatten pålegges all kapitalinntekt. For aksjeutbytte videreføres dermed godtgjørelsesmetoden som sikrer at det tas hensyn til at overskuddet er beskattet på selskapets hånd. En alternativ tilnærming kan være å skille ut skattesatsen for beskatning av selskapsoverskudd fra den alminnelige skattesats, og øke denne noe, men da med en tilsvarende mindre økning i kapitalskattesatsen. Det vil sikre at mer av skattleggingen påløper når inntektene opptjenes, og dermed gjøre tilpasninger for å unngå utbytteskatt mindre lønnsomme.

Disse medlemmer understreker at ved en endelig utforming av modell for kapitalinntekter må balansen mellom skattesatsen på arbeidsinntekt og kapitalinntekt være slik at delingsmodellen kan oppheves, samtidig som fordelingshensyn ivaretas på en bedre måte enn i dagens system og Regjeringens forslag.

Disse medlemmer påpeker at denne modellen ikke er grundig nok utredet til å innføres nå, og foreslår derfor at en tradisjonell skatt på aksjeutbytte innføres i mellomtiden, jf. forslag i kapittel 35 i denne innstillingen.

5.2 Anvendelsesområde

5.2.1 Sammendrag

SUBJEKT UNDER AKSJONÆRMODELLEN

Hensikten med aksjonærmodellen er å skjerme investeringens risikofrie avkastning, slik at det kun er avkastning over denne som skal ilegges økt skatt. Dersom aksjonærmodellen innføres for selskapsaksjonærer, vil avkastningen på selskapets investeringer bli ilagt økt skatt der avkastningen ligger over den risikofrie avkastningen. Videre kan avkastningen som er ilagt økt skatt i selskapet, bli ilagt ytterligere skatt når denne deles ut til en personlig aksjonær. Dette kan medføre at utbytter som deles ut via flere selskaper, vil få en høyere skattebelastning enn utdelinger som foretas direkte fra et aksjeselskap til en personlig aksjonær. Hensynet til å unngå slik kjedebeskatning tilsier at selskapsaksjonærer ikke bør ilegges ekstra skatt på aksjeinntekter, og at aksjonærmodellen bare bør gjelde for personlige aksjonærer.

Departementet foreslår derfor at aksjonærmodellen ikke skal omfatte aksjeselskap eller likestilt selskap som eier aksjer eller andeler i aksjeselskap eller likestilt selskap. Det vises til kapittel 6 i proposisjonen der departementet foreslår å innføre en fritaksmetode for slike selskapers aksjeinntekter mv.

Selv om hovedregelen er at aksjonærmodellen kun skal gjelde for fysiske personer, kan det tenkes tilfeller der også andre skattesubjekter bør omfattes av aksjonærmodellen.

Etter departementets vurdering bør skattepliktige aksjeinntekter i konkursbo skjermes etter aksjonærmodellen dersom konkursdebitor er en fysisk person. Er derimot konkursdebitor en juridisk person som omfattes av fritaksmetoden, jf. kapittel 6, avsnitt 6.5.2.1 i proposisjonen, bør ellers skattepliktige aksjeinntekter i konkursboet fritas for beskatning etter fritaksmetoden.

Etter departementets vurdering bør aksjeinntekter i administrasjonsbo behandles på samme måte som aksjeinntekter i konkursbo. Departementet foreslår derfor at administrasjonsbo omfattes som subjekt under aksjonærmodellen dersom boet tilhører en fysisk person.

Etter departementets vurdering bør dødsbo omfattes som subjekt under aksjonærmodellen. Dersom dødsboet fortsatt har aksjer når det slutes, vil boets loddeiere videreføre arvelaters kostpris på aksjene og eventuelt ubenyttet skjerming knyttet til aksjene.

Departementet legger til grunn at aksjonærmodellen også får anvendelse på aksjeinntekter til norske personlige aksjonærer fra utenlandske selskaper som kan likestilles med norske selskaper som omfattes av aksjonærmodellen. Dette vil sikre lik beskatning av aksjeinntekter uavhengig av om inntekten er knyttet til norske eller utenlandske selskaper, noe som vil sikre at Norges forpliktelser etter EØS-avtalen oppfylles.

OBJEKT UNDER AKSJONÆRMODELLEN

Det må tas stilling til hvilke typer avkastning som skal skjermes etter aksjonærmodellen, dvs. hvilke eierandeler som skal omfattes som objekt under modellen.

Aksjonærmodellen vil gjelde for utbytte fra aksjeselskap, herunder allmennaksjeselskap, og for gevinster ved realisasjon av aksjer. I tillegg bør aksjonærmodellen etter departementets syn i utgangspunktet gjelde for inntekter fra andeler i likestilte selskaper slik dette er definert i skatteloven § 10-1, jf. § 2-2 første ledd bokstav b til e. Dette gjelder sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak, gjensidige forsikringsselskap og samvirkeforetak. Videre gjelder det selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i, eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. Dette utgangspunktet innebærer at aksjonærmodellen også vil omfatte grunnfondsbevis i sparebanker, kredittforeninger og gjensidige forsikringsselskap. Aksjonærmodellen vil imidlertid ikke omfatte andel i boligselskap som omfattes av § 7-12 i gjeldende skattelov, jf. forslag til tilsvarende ny bestemmelse i § 7-3 (se kapittel 17 i proposisjonen).

Under utbyttebegrepet går også utdeling i kraft av rett til andel av selskapets overskudd, selv om retten ikke er knyttet til noe formelt eierinnskudd. Det kan være andre typer kapitaltilførsel til selskapet, eller arbeidsinnsats mv., som ligger bak slik utbytterett uten formell aksjonærposisjon. Også slik utbytterett går inn under aksjonærmodellen, evt. med kostpris null (og dermed null i skjermingsgrunnlag) dersom ikke en konkret kapitaltilførsel til selskapet i sin tid kan påvises som grunnlag for retten.

Finanskomiteen ba i sin innstilling om en særlig vurdering av konsekvensene for grunnfondsbevisenes stilling av å innføre aksjonærmodellen, og om nødvendig foreslå tiltak som sikrer at grunnfondsbevis fortsatt fremstår som et reelt alternativ som finansieringsform for sparebankene. Departementet har foretatt en slik vurdering, og har kommet til at grunnfondsbevis ikke trenger ekstra skjerming under aksjonærmodellen.

Selskapsrettslig behandles grunnfondsbevis i stor utstrekning som et egenkapitalinstrument. I sparebanker inngår grunnfondsbeviskapitalen som en del av kjernekapitalen i banken. Grunnfondsbevisene får visse organisatoriske rettigheter i sparebanken ved at en andel av forstanderskapets medlemmer skal velges blant eierne av grunnfondsbevis. Ved avvikling skal grunnfondsbeviskapitalen, overkursfond og utjevningfond tilfalle grunnfondsbevisene, forutsatt at kreditorene har fått fullt oppgjør. Utbytte fastsettes på bakgrunn av overskuddet i sparebanken. Årlig utbytte og avsetning til utjevningfond kan ikke utgjøre større andel av årets overskudd enn grunnfondsbeviskapitalens andel av bankens totale ansvarlige kapital. Ut fra den selskapsrettslige behandlingen av grunnfondsbevis, er det etter departementets vurdering mest nærliggende å anse dem som egenkapitalinstrument, noe som taler for å behandle grunnfondsbeviskapital som egenkapital også skattemessig.

Etter departementets vurdering vil en likestilling mellom avkastning på grunnfondsbevis og avkastning på aksjer ikke innebære noen skattemessig ulempe for investeringer i grunnfondsbevis sammenlignet med aksjeinvesteringer. Utbytte fra grunnfondsbevis vil, på samme måte som utbytte på aksjer, bli skjermet for ekstra beskatning ut fra den kapital som er investert i grunnfondsbeviset. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag vil kunne fremføres til fradrag i senere års utbytte. Ved realisasjon av grunnfondsbeviset vil akkumulert ubenyttet skjerming komme til fradrag i ellers skattepliktig gevinst på grunnfondsbeviset. Under aksjonærmodellen vil således inntekter fra grunnfondsbevis og aksjer bli behandlet likt, uavhengig av om inntekten kommer i form av utbytte eller gevinst.

I forbindelse med skattereformen i 1992 ble hensynet til skattemessig likebehandling av grunnfondsbevis og aksjer tillagt stor vekt. Ved å la aksjonærmodellen omfatte grunnfondsbevis sikres en ønskelig skattemessig likebehandling av aksjer og grunnfondsbevis. Departementet foreslår at aksjonærmodellen også får anvendelse på inntekter fra grunnfondsbevis. Etter departementets vurdering vil grunnfondsbeviset fortsatt fremstå som et reelt alternativ som finansieringsform for sparebankene.

Videre vil aksjonærmodellen få anvendelse på andeler i samvirkeforetak. Andelseier i samvirkeforetak kan for det første ha krav på renter på andelskapitalen. Etter dagens regler anses slike renter som utbytte, med rett til godtgjørelse. Av praktiske hensyn er det satt en nedre grense for skatteplikten på kr 100, jf. skatteloven § 10-11 syvende ledd, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 10-11-1.

Renter på andelskapital i samvirkeforetak vil omfattes av aksjonærmodellen. Skjermingsgrunnlaget vil her settes til den enkelte andelshavers andelskapital. Ubenyttet skjerming vil kunne fremføres til fradrag mot senere års utbytte eller gevinst på andelen. I enkelte typer samvirkeforetak utgjør den enkelte andelseiers andelskapital et svært lavt beløp. Renter på slik andelskapital vil ofte utgjøre mindre enn kr 100 pr. år. Av praktiske hensyn foreslår departementet å videreføre dagens grense for skatteplikt på slike renteinntekter. Renteinntekter som ikke overstiger kr 100 pr. år, vil således fremdeles unntas fra beskatning.

Etter departementets vurdering vil det videre medføre uforholdsmessig store administrative kostnader, både for foretaket, skattyter og for ligningsmyndigheter, dersom det skal beregnes et årlig skjermingsfradrag for samtlige andelshavere, uavhengig av andelskapitalens størrelse. Av praktiske hensyn bør det derfor også innføres en nedre beløpsgrense for andelskapital som kan danne grunnlag for skjerming. Denne nedre grense bør fastsettes i forskrift. Intensjonen med en slik regel vil også være å ivareta at renter som er fritatt, ikke bør kunne lede til ubenyttet skjerming som fremføres til fradrag i senere års skattepliktige renter på andelen. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-12 første ledd femte punktum, og § 10-12 annet ledd tredje punktum.

I tillegg til renter på andelskapitalen, kan andelshaverne motta kjøpsutbytte (bonus) i forhold til andelshaverens omsetning med foretaket. Bonus behandles ikke som utbytte etter dagens regler. For mottaker er det særskilt regulert i skatteloven § 10-11 femte ledd at bonus ikke skal anses som utbytte. Samtidig har samvirkeforetaket rett til fradrag for utdelt kjøpsutbytte, jf. skatteloven § 10-50.

I Ot.prp. 35 (1990-91) ble denne behandlingen av kjøpsutbytte begrunnet med at kjøpsutbytte ikke utdeles i forhold til innskutt kapital, men har mer karakter av å være en korreksjon av avregningsprisen mellom foretaket og foretakets medlemmer. Departementet legger til grunn at dagens skattemessige behandling av kjøpsutbytte videreføres også etter innføringen av aksjonærmodellen. Kjøpsutbytte vil således ikke omfattes av aksjonærmodellen.

Andelshavere i samvirkeforetak kan vanligvis ikke disponere over andelen ved salg. I enkelte tilfeller vil det likevel kunne oppstå spørsmål om realisasjonsbeskatning av andelene. Dette gjelder når samvirkets regler og vedtekter åpner for likvidasjon eller omdannelse av samvirkeforetaket, med utbetaling av foretaksformuen til andelshaverne. Gevinst på andel i samvirkeforetak vil etter gjeldende regler være skattepliktig for andelshaveren. Det foreslås at slik gevinst skal omfattes av aksjonærmodellen, uavhengig av om foretaksformuen fordeles mellom andelshaverne basert på deres kapitalandel i, eller samhandel med, samvirkeforetaket.

Også verdipapirfond omfattes av definisjonen av likestilt selskap i skatteloven § 10-1. Etter gjeldende regler skilles det skattemessig mellom aksjefond og obligasjonsfond. Det følger av skatteloven § 10-1 tredje ledd at et verdipapirfond som eier en eller flere aksjer, skal anses som et aksjefond, mens verdipapirfond som etter vedtektene skal plassere midlene bare i andre verdipapirer enn aksjer, skal anses som obligasjonsfond.

I aksjefond vil hele eller deler av inntekten som opptjenes i fondet, være aksjeinntekt. Etter skatteloven § 10-31 tredje ledd er verdipapirfond i dag fritatt for skatteplikt på gevinst, og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, forutsatt at fondets vedtekter forbyr utdeling av slike gevinster som utbytte. Som omtalt i kapittel 6, avsnitt 6.5.2.1 (ii) i proposisjonen, foreslår departementet at fritaksmetoden skal få anvendelse på aksjeinntekter opptjent i aksjefond. Departementet foreslår derfor å oppheve § 10-31 tredje ledd.

Fritaksmetoden vil imidlertid ikke omfatte gevinst på investeringer utenfor EØS-området, dersom det underliggende selskapet er hjemmehørende i et lavskattelend, eller skattyteren har lav eierinteresse, jf. proposisjonens kapittel 6, avsnitt 6.5.4.3 og avsnitt 6.5.4.5. Opphevelse av skatteloven § 10-31 tredje ledd vil derfor innebære at aksjefond med aksjeinvesteringer i land utenfor EØS-området, vil bli skattepliktig for aksjegevinster knyttet til slike investeringer. Departementet vil ved oppfølgingen av reformen vurdere behovet for å innføre en særlig skattefritaksregel for aksjefond som investerer i land utenfor EØS-området.

Etter departementets syn bør aksjefondsandeler omfattes som objekt under aksjonærmodellen. Dette innebærer at inntekter fra aksjefondsandeler skal skjermes for ekstra skatt når mottaker er subjekt under aksjonærmodellen.

Inntekter opptjent i obligasjonsfond vil ikke bestå av aksjeinntekter, men av inntekter fra obligasjoner og eventuelt andre finansielle instrumenter. Dette tilsier etter departementets syn at inntekter fra obligasjonsfond ikke bør omfattes av aksjonærmodellen, men heller bør beskattes på tilsvarende måte som inntekt på individuelt eide obligasjoner. Dette innebærer at det ikke skal beregnes skjerming for andeler i obligasjonsfond. Utdelinger til andelshaverne vil på samme måte som i dag være fradragsberettiget for fondet. Dette motsvares med at utdelingen vil være skattepliktig for mottaker som alminnelig inntekt, uten skjerming.

Enkelte innretninger har verken eiere, andelshavere eller medlemmer. I slike innretninger vil det derfor ikke være noen som har krav på overskudd eller utbytte fra innretningen. Slike innretninger vil ikke omfattes av definisjonen av aksjeselskaper og likestilte selskaper. Utbetalinger fra slike innretninger vil likevel ofte være skattepliktig for mottaker. Det kan derfor stilles spørsmål om slike utbetalinger bør skjermes etter aksjonærmodellen. Slike utbetalinger vil imidlertid ikke være avkastning på kapital som er investert i innretningen. Aksjonærmodellen er ment å skjerme en risikofri avkastning på den investerte kapitalen. Hensynene bak aksjonærmodellens skjermingsregler gjør seg derfor ikke gjeldende for utbetalinger fra slike innretninger. Dette viser seg også ved at det ikke foreligger noe skjermingsgrunnlag knyttet til slike utbetalinger.

En praktisk form for slik innretning er stiftelser. Stiftelser er karakterisert ved at de er selveiende formuesmasser, uten eiere og medlemmer. Det er dermed ingen som har krav på en bestemt overskudds- eller utbytteandel på kapitalinnskudd i stiftelser. Nærmere angitte personer kan likevel ha rett til utdelinger fra en stiftelse. Stiftelser kan være konstruert slik at enkeltpersoner har et eierlignende forhold til dem, og kan i større eller mindre grad fungere som redskaper for personlige eierinteresser.

Stiftelser er i utgangspunktet skattepliktige innretninger, men er i stor utstrekning fritatt for alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-32. Etter § 2-32 første ledd er bl.a. innretninger som ikke har erverv til formål, fritatt for formues- og inntektsskatt. Skattefriheten omfatter også aksjeinntekter.

Utdelingen fra stiftelser er skattepliktig for mottaker, jf. skatteloven § 5-42 bokstav c. I enkelte tilfeller vil stiftelsen ha rett til fradrag for slike utdelinger, jf. skatteloven § 6-41.

Aksjonærmodellen skal som nevnt skjerme investeringers risikofrie avkastning. For mottaker av ytelse fra stiftelser foreligger det ikke noe kapitalinnskudd som kan gi rett til skjerming etter aksjonærmodellen. Departementet ser derfor ingen grunn til å la slike utdelinger omfattes av aksjonærmodellen. Dette innebærer at utdelinger fra stiftelser vil være skattepliktige for mottaker i samme utstrekning som i dag.

Som nevnt foran, legger departementet til grunn at aksjonærmodellen får anvendelse også på aksjeinntekter mv. til norske personlige aksjonærer fra utenlandske selskaper som kan likestilles med norske selskaper som omfattes av aksjonærmodellen. Dette vil sikre lik beskatning av aksjeinntekter, uavhengig av om inntekten er knyttet til norske eller utenlandske selskaper.

Det kan reises spørsmål om hensynet til likebehandling også innebærer at aksjonærmodellen bør anvendes på kildeskatt på utbytte til utenlandske fysiske aksjonærer. En skjerming på utbytte til utenlandske aksjonærer vil reise flere praktiske spørsmål. Det vises til omtale i St.meld. nr. 29 (2003-2004), avsnitt 3.4.3, når det gjelder forholdet mellom dagens beskatning av utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer og EØS-avtalen. Som nevnt der kan det i forbindelse med en pågående prosess, forventes en avklaring på forholdet mellom EØS-avtalen og dagens skattemessige behandling av utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer. Departementet vil, bl.a. på bakgrunn av utfallet av denne prosessen, vurdere spørsmålet om forholdet mellom kildeskatt på utbytte til utenlandske personlige aksjonærer og aksjonærmodellen.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-30. Endringene foreslås innført med virkning fra og med inntektsåret 2006.

5.2.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endringer i skatteloven § 10-10 første ledd første punktum, § 10-12, 10-30 samt opphevelse av § 10-31 tredje ledd.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, viser til sine merknader under punkt 5.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

5.3 Skjerming

5.3.1 Sammendrag

SKJERMINGSGRUNNLAGET

Nedenfor vil ordet "aksjonær" bli brukt som betegnelse på samtlige subjekter som omfattes av aksjonærmodellen, mens ordet "aksje" vil bli brukt som betegnelse på samtlige objekter som omfattes av aksjonærmodellen.

I aksjonærmodellen skal en aksjes årlige skjerming settes til aksjens skjermingsgrunnlag multiplisert med skjermingsrenten. Utgangspunktet for skjermingsgrunnlaget vil være aksjens kostpris. For kjøpte aksjer vil kostprisen være det vederlaget aksjonæren i sin tid har gitt for aksjen.

Etter skatteloven § 10-33 kan kostnader skattyter har hatt til megler eller lignende ved anskaffelse av aksjen, føres til fradrag når aksjen realiseres. I forarbeidene til bestemmelsen legges det til grunn at bestemmelsen omfatter "utgifter som har direkte sammenheng med ervervet", og det er pekt på at dette først og fremst gjelder for "utgifter til megler, oftest kortasjeutgifter".

Etter dagens regler har det liten betydning om disse kostnadene anses som en del av kostprisen, eller som aktiverte kostnader som kan fradras separat ved realisasjon av aksjen. I aksjonærmodellen vil imidlertid dette få betydning for beregningen av det årlige skjermingsfradraget.

Etter departementets syn har slike utgifter en så direkte sammenheng med ervervet av aksjene at de bør inngå som en del av aksjonærens kostpris, og dermed som en del av aksjens skjermingsgrunnlag. Også andre aktiveringspliktige kostnader aksjonæren har i forbindelse med aksjeervervet, bør etter departementets vurdering inngå som en del av aksjens kostpris, og dermed som en del av aksjens skjermingsgrunnlag.

Ved stiftelse av aksjeselskap eller kapitalutvidelser vil aksjonærene skyte inn midler som aksjekapital. Kostpris på aksjene ved slike kapitalinnskudd vil være kapitalinnskuddet knyttet til den enkelte aksje.

Ved arv av aksjer, aksjefondsandeler og grunnfondsbevis, vil arvingens inngangsverdi etter dagens regler utgjøre omsetningsverdien på arvetidspunktet, begrenset oppad til verdien som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. skatteloven § 9-7. Tilsvarende gjelder for overføring av aksjer mv. ved gave.

Grunnlaget for arveavgiftsberegningen skal etter hovedregelen være omsetningsverdien, men for ikke-børsnoterte aksjer kan arvingen velge om avgiftsgrunnlaget skal settes til 100 pst. eller 30 pst. av aksjens andel av selskapets skattemessige formuesverdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A. Selskapets skattemessige formuesverdi vil normalt være lavere enn omsetningsverdien.

En slik diskontinuitet innebærer at eventuelle latente gevinster knyttet til aksjer før disse overføres ved arv, vil bli endelig skattefrie ved overførselen, og arvingen vil kunne få et høyere skjermingsgrunnlag enn arvelateren hadde. Dette medfører at arvingen kan ta ut et høyere skattefritt utbytte etter generasjonsskiftet, enn arvelateren kunne tatt ut før generasjonsskiftet. Hvis arvelateren har et latent tap knyttet til aksjene, vil denne fradragsretten gå tapt ved overførselen, og arvingen vil få et lavere skjermingsgrunnlag enn arvelateren hadde, noe som vil gi mindre skattefritt utbytte for arvingen enn for arvelater.

Dagens regler om diskontinuitet ved fastsetting av inngangsverdi på arvede aksjer, kan medføre uheldige effekter i forhold til aksjonærmodellen. Departementet foreslår derfor å innføre et kontinuitetsprinsipp ved fastsettelse av inngangsverdi, og dermed også skjermingsgrunnlag, for aksjer ervervet ved arv og gave. Det vises til nærmere omtale i proposisjonens avsnitt 5.6.3, og forslag til ny § 10-33 i skatteloven.

For aksjer ervervet ved skattefrie omdanning gjelder det særregler for fastsettelse av aksjenes kostpris, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 11-20. I disse tilfellene skal kostprisen baseres på kontinuitet. Denne kostprisen vil også utgjøre skjermingsgrunnlaget.

Nedsetting av aksjekapitalen kan påvirke aksjonærenes kostpris på aksjene i selskapet. Kapitalnedsetting kan enten skje ved innløsning av aksjer, eller ved nedsetting av aksjenes pålydende, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 12-1. Innløsning av aksjer behandles som hovedregel som realisasjon av aksjer, jf. skatteloven § 10-37. Nedsetting av aksjekapital med innløsning av aksjer vil derfor som hovedregel ikke påvirke kostprisen på aksjonærens øvrige aksjer i selskapet. Ved kapitalnedsettelse med nedskrivning av aksjens pålydende og utbetaling til aksjonærene, skal aksjens kostpris, og dermed skjermingsgrunnlaget, reduseres tilsvarende tilbakebetalingen av tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs. Utbetaling av tidligere fondsemittert aksjekapital, og utbetalinger ut over tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs, behandles skattemessig som utbytte.

Hendelser i løpet av aksjonærens eiertid kan også påvirke kostprisen på aksjene. Ved fusjoner og fisjoner skal skattyters samlede kostpris på aksjene i det overdragende selskap videreføres på aksjene i det overtakende selskap. De omfordelte kostprisene vil være aksjonærens skjermingsgrunnlag på de nye aksjene. På samme måte vil skjermingsgrunnlaget etter fondsemisjoner, kapitalnedsettelse, og splitt eller spleis av aksjer, være omfordelt kostpris. Omfordeling av kostpris skal etter departementets forslag gjennomføres på samme måte som dagens omfordeling av RISK-beløp. Det legges til grunn at omforde-

lingen må foretas, og ny kostpris fastsettes, i forbindelse med ligningen for det året transaksjonen skjer. I forbindelse med omfordelingen av aksjens kostpris må også ubenyttet skjermingsfradrag omfordeles tilsvarende.

I forbindelse med overgangen til aksjonærmodellen vil det være behov for særskilte regler som fastsetter skjermingsgrunnlaget. Departementet foreslår at skjermingsgrunnlaget i utgangspunktet bør settes til kostpris inkludert eventuelle omkostninger knyttet til ervervet av aksjene, tillagt eventuelle RISK-beløp.

Fram til innføringen av aksjonærmodellen vil aksjonærene ha incentiver til å ta ut utbytte, for så eventuelt å føre midlene tilbake til selskapet i form av innbetalt aksjekapital og overkurs. Slik innbetalt aksjekapital og overkurs vil senere kunne utdeles uten utbyttebeskatning. Ved å videreføre RISK-verdiene som en del av skjermingsgrunnlaget, vil incentivene til å foreta slike tilpasninger begrenses noe. Årsaken er at utbytteutdelinger medfører redusert RISK-beløp, og dermed lavere skjermingsgrunnlag når aksjonærmodellen innføres. Dersom utbyttet føres tilbake til selskapet i form av innbetalt kapital, vil skjermingsgrunnlaget totalt sett ikke påvirkes av utbytteutdelingen og den påfølgende kapitalforhøyelsen. I utgangspunktet må det dessuten kunne anses akseptabelt at skattlagt selskapsoverskudd i det gamle skateregime utdeles som utbytte med godtgjørelse før overgangen til aksjonærmodellen, gitt at de formelle, selskapsrettslige regler mv. for utdeling følges.

Aksjer med negative RISK-verdier kan ha negativ inngangsverdi. Skaugutvalget foreslo at skjermingsgrunnlaget for selskap med negativ inngangsverdi skulle settes til null. Etter departementets vurdering bør imidlertid negativ inngangsverdi medføre at også aksjens skjermingsgrunnlag blir negativt. Det bør imidlertid ikke beregnes noe (negativt) skjermingsfradrag av det negative skjermingsgrunnlaget. Hvis skattyteren kommer i en situasjon hvor inngangsverdien skal økes, for eksempel ved oppskrivning av aksjens pålydende som følge av forhøyelse av selskapets aksjekapital ved innbetaling, vil oppskrivningsbeløpet bli tillagt det negative grunnlaget. På denne måten unngår man at enkelte aksjonærer oppnår utilsiktede skattemessige fordeler ved innføringen av aksjonærmodellen. Ved realisasjon av aksjer med negativ inngangsverdi, vil den negative inngangsverdien legges til grunn ved gevinstberegningen på samme måte som i dag.

I forbindelse med skattereformen i 1992 ble det gitt adgang til å oppregulere inngangsverdien på aksjer som tidligere kunne ha vært solgt skattefritt. For børsnoterte selskaper var oppreguleringen knyttet til kursen rundt årsskiftet. Inngangsverdien på ikkebørsnoterte aksjer kunne oppreguleres til aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige for-

muesverdi, aksjens forholdsmessige andel av selskaps regnskapsmessig egenkapital, eller til godkjent takst over aksjens verdi.

Samtidig ble det innført en fradragsbegrensning for tap ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert til en forholdsmessig andel av selskapets regnskapsmessig egenkapital eller ved takst. Bakgrunnen for fradragsbegrensningen var at aksjonærene ikke skulle kunne oppnå fradrag for fiktive tap som følge av oppreguleringen. Med fiktive tap siktes det til fradrag for differansen mellom den høyere oppskrevne verdi og en lavere salgssum, til tross for at denne salgssummen er høyere enn aksjens opprinnelige kostpris med tillegg av eventuelle RISK-beløp. Fradragsbegrensningen gjaldt opprinnelig frem til 1. januar 2002. Bakgrunnen for tidsbegrensningen var departementets antagelse den gang om at eventuelle tilpasninger ville avta over tid, og at en 10-års frist derfor ville være tilstrekkelig. I ettertid viste det seg imidlertid at mange skattytere fikk verdsatt sine aksjer til meget høye verdier i 1992, slik at disse også etter 2002 ville oppnå betydelige tapsfradrag ved realisasjon av aksjene. På denne bakgrunn vedtok Stortinget i 2001 å gjøre fradragsbegrensningen for tap tidsubegrenset.

Ved innføringen av aksjonærmodellen foreslår departementet at takstverdiene fra 1992 ikke skal legges til grunn som skjermingsgrunnlag. Bakgrunnen for dette er at mange aksjonærer som nevnt oppnådde svært høye inngangsverdier på sine aksjer ved denne takseringsrunden, og at flere aksjonærer derfor kan få et urimelig høyt skjermingsfradrag dersom disse takstverdiene legges til grunn som skjermingsgrunnlag. Det foreslås at skjermingsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer som kunne vært solgt skattefritt for 1992, settes til aksjens forholdsmessige andel av skattemessig formuesverdi fra 1992, eller til aksjens opprinnelige kostpris dersom denne kan dokumenteres, tillagt eventuelle RISK-beløp. Departementet legger til grunn at takstverdien likevel skal kunne benyttes som inngangsverdi ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer, selv om den ikke legges til grunn som skjermingsgrunnlag. Benyttes takstverdien som inngangsverdi ved realisasjon, vil fradragsbegrensningen for tap fortsatt gjelde.

For børsnoterte aksjer som kunne vært avhendet skattefritt før 1992, foreslås det at skjermingsgrunnlaget settes til oppregulert verdi fra 1992, eventuelt aksjens opprinnelige kostpris dersom denne kan dokumenteres, tillagt eventuelle RISK-beløp.

FASTSETTELSE AV SKJERMINGSRENTEN

I skattemeldingen konkluderte departementet med at skjermingsrenten burde være felles for alle selskaper, fastsettes årlig, og reflektere avkastningen på en risikofri plassering i det aktuelle året. Videre

signaliserte departementet at den konkrete fastsettelsen av skjermingsrenten skulle vurderes nærmere.

Dersom en ekstrabeskatning av avkastning utover risikofri avkastning er utformet slik at den er helt symmetrisk i forhold til avkastning over og under risikofri avkastning, skal skjermingsrenten fastsettes til risikofri rente etter skatt. Dette gjelder også for investeringer som er usikre, og derfor har høyere forventet avkastning enn skjermingsrenten, og uansett hvor høy risiko investeringen har. Ved en symmetrisk utforming av modellen, vil avkastning under skjermingsrenten være fradragsberettiget på samme måte som avkastning over skjermingsrenten er skattepliktig. Dermed påvirkes ikke investorens avkastningskrav til investeringen. Dette innebærer i realiteten at staten bærer en symmetrisk andel av investeringens risiko, som passiv deltaker i investeringen. Et eventuelt risikotillegg i skjermingsrenten vil da medføre at investoren overkompenseres for risiko.

Dette resonnementet forutsetter at utbytteskatten er symmetrisk. For å oppnå full symmetri, må skattyter med sikkerhet vite at skjermingsfradraget kan utnyttes i sin helhet. Skjermingsfradrag som ikke benyttes det året det opparbeides, skal derfor fremføres med rente til senere år.

Forslaget til aksjonærmodellen innebærer imidlertid noen begrensninger i muligheten til å benytte fremførte skjermingsfradrag. Disse begrensningene er nødvendige for å motvirke uheldige omgåelses- og tilpasningsmuligheter. For det første kan ubenyttet skjermingsfradrag bare føres mot aksjeinntekt, og ikke mot alminnelig inntekt generelt. For det andre kan ikke ubenyttet skjermingsfradrag samordnes mot annen aksjeinntekt etter realisasjon. Dersom skjermingsfradraget overstiger gevinsten ved salg av aksjen, vil det ubenyttede skjermingsfradraget bortfalles.

Dette innebærer isolert sett at aksjonærmodellen ikke behandler avkastning under og over skjermingsrenten helt symmetrisk, og forutsetningen for at aksjonærmodellen virker nøytralt i forhold til risiko er dermed ikke oppfylt. Dette kan tale for å gi et tillegg i skjermingsrenten. Størrelsen på dette tillegget må ses i sammenheng med risikoen for at aksjonæren ikke får benyttet skjermingsfradraget fullt ut. Tillegget har således ikke direkte sammenheng med den risikopremien som investorer innarbeider i sitt avkastningskrav på investeringer.

Skaugutvalget foreslo at asymmetrien knyttet til å begrense samordningsadgangen til aksjeinntekter, kompenseres ved at skjermingsrenten baseres på statsobligasjonsrenten med 5 års løpetid. Renten på obligasjoner med lang løpetid vil normalt inneholde et moderat risikotillegg, slik at den gjennomsnittlige avkastningen over tid må antas å være noe høyere enn på lån med kort løpetid.

I skattemeldingen ble det foreslått en ytterligere begrensning ved at ubenyttet skjermingsfradrag etter realisasjon heller ikke kan samordnes med annen aksjeinntekt. I den forbindelse vurderte departementet om dette burde kompenseres ved et høyere risikotillegg enn det Skaugeutvalget foreslo. Departementet konkluderte imidlertid med at det ikke var grunnlag for et ytterligere risikotillegg, jf. St.meld. nr. 29 (2003-2004), s. 87-88

Som nevnt foran skal renten være etter skatt på alminnelig inntekt. Dette har sammenheng med at aksjonæren må betale skatt også ved alternative plasseringer, samtidig som utbytte allerede er skattlagt på bedriftens hånd. En risikofri investering gir derfor samme avkastning etter skatt uavhengig av om den finner sted via et selskap som gir utbytte, eller ved en alternativ investering direkte i finansmarkedet.

Departementet vil i tråd med Skaugeutvalgets forslag, foreslå at skjermingsrenten i aksjonærmodellen fastsettes årlig til etterskattverdien av årsgjennomsnittet av statsobligasjoner med 5 års løpetid i inntektsåret.

Årsgjennomsnittet for statsobligasjonsrenter med 5 års løpetid for 2003 var 4,58 pst. Dette tilsvarer en skjermingsrente (etter skatt) på 3,3 pst. Skjermingsrenten for 2006 vil bli fastsatt tidlig i 2007, basert på årsgjennomsnittet av obligasjonsrenten for 2006. Beregningsmetoden for fastsettelse av skjermingsrenten bør fastsettes i forskrift.

FRADRAG FOR SKJERMING

Skjermingsfradraget beregnes ved å multiplisere aksjens skjermingsgrunnlag med den fastsatte skjermingsrenten. Skjermingen skal beregnes årlig. Av praktiske årsaker skal skjerming for hele året tilordnes den som eier aksjen 31.12. Skjermingen skal skje separat for hver enkelt aksje.

Den beregnede skjermingen kan kun fradras i utbytte og gevinster på samme aksje. Skjerming beregnet på én aksje vil ikke kunne fradras i utbytte eller gevinster fra aksjonærens øvrige aksjer. Som alternativ kunne det tenkes at skjermingen skjer samlet for aksjonærens aksjer i det enkelte selskap, eller for samtlige av aksjonærens aksjer. En slik samlet skjerming vil imidlertid skape vesentlig større muligheter for oppbygging av skattekreditter, og kan dermed øke faren for uønskede tilpasningsmuligheter, særlig i forhold til utflytting. Departementet vil ved oppfølgingen av reformen vurdere om slike tilpasningsmuligheter kan reduseres gjennom en form for beskatning av norske aksjonærer når disse flytter ut av norsk beskatningsområde, jf. avsnitt 5.6.9 i proposisjonen. En eventuell utflyttingsskatt vil imidlertid ikke fange opp alle omgåelsestilfeller. En samlet skjerming vil bl.a. kunne åpne for tilpasninger gjennom handel av aksjer rundt årsskiftet, jf. nedenfor.

Departementet legger derfor til grunn at det vil være nødvendig med en isolert skjerming for hver enkelt aksje for å unngå slike omgåelses- og tilpasningsmuligheter.

Dersom skjermingen knyttet til den enkelte aksje overstiger aksjonærens tidfestede utbytte på aksjen for det aktuelle år, kan ubenyttet skjerming fremføres mot utbytte eller gevinst fra samme aksje i senere år. Det foreslås også at ubenyttet skjerming skal legges til aksjens skjermingsgrunnlag ved beregning av neste års skjermingsfradrag. Dette innebærer at ubenyttet skjerming fremføres med renter.

Ved realisasjon av aksjen fastsettes skattepliktig gevinst til aksjens utgangsverdi fratrukket aksjens inngangsverdi. Eventuelt ubenyttet skjerming fra tidligere år vil redusere skattepliktig gevinst på aksjen.

Skaugeutvalget foreslo at ubenyttet skjerming etter realisasjon av aksjen skulle kunne fradras i, eller fremføres mot, aksjeinntekter fra andre aksjer. Sammen med forslaget om at skjerming for hele året skal tilordnes den som eier aksjen 31.12 i inntektsåret, vil imidlertid en slik samordnings- og fremføringsadgang kunne åpne for tilpasninger gjennom handel av aksjer rundt årsskiftet.

Departementet pekte i skattemeldingen side 88 på at problemet med årsskiftehandler kan være omfattende, særlig når selskapssektoren fritas for utbytte- og gevinstbeskatning.

Departementet foreslår at ubenyttet skjerming ved realisasjon av aksjen ikke skal kunne fradras i, eller fremføres mot, aksjeinntekter fra aksjonærens øvrige aksjer. Dette innebærer at ubenyttet skjerming ved realisasjon av aksjer vil bortfalle, slik at ubenyttet skjerming ved realisasjon av aksjer ikke vil gi rett til noen form for tapsfradrag.

5.3.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skattelovens § 10-12, § 10-31 første ledd, § 10-32 andre ledd, § 10-34 og opphevelse av § 10-32 fjerde, femte og sjette ledd, samt overgangsreglene til endringene i skattelovens kapittel 10 som har virkningstidspunkt fra 1. januar 2005 og viser til retdebrev fra finansministeren 5. november 2004.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, viser til sine merknader under punkt 5.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

5.4 Innføring av kontinuitet ved arv og gave av aksjer og andeler omfattet av aksjonærmodellen

5.4.1 SAMMENDRAG

Innføring av kontinuitet generelt i inntektsbeskatningen ble drøftet av arveavgiftsutvalget i NOU 2000:8 kapittel 9. Utvalgets flertall gikk inn for kontinuitet i inntektsbeskatningen generelt.

Skatteloven bygger på et vidt inntektsbegrep hvor alle gevinster er inntektskattpliktig, og alt tap fradragberettiget, selv om det i praksis er betydelige unntak. For aksjer og andeler er hovedregelen at alle gevinster er skattepliktige og alle tap fradragberettigede. Av hensyn til skattyters likviditet og av praktiske hensyn, er skatteplikten knyttet til realisasjonstidspunktet, men i prinsippet utgjør verdistiging inntekt og verdinedgang tap. At en gevinst skal bli endelig skattefri, eller at en verdireduksjon ikke kommer til fradrag på grunn av reglene om diskontinuitet, bryter med det vide inntektsbegrepet som bør legges til grunn i skatteretten. Dagens regler om diskontinuitet må ses på som et unntak fra det vide inntektsbegrepet, og krever derfor særskilt begrunnelse.

Viktige økonomiske hensyn taler mot at skjermingsgrunnlaget skal endres ved arve- og gaveovergang. Hensikten med skjermingsgrunnlaget er å oppnå investeringsnøytralitet, og det er følgelig risikofri avkastning av den opprinnelige investeringen (med tillegg av eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag) som skal skjermes. Etter at investeringen er foretatt, tilsier ikke hensynet til nøytralitet endring i skjermingsfradraget. Dersom skjermingsgrunnlaget i utgangspunktet er riktig, vil heller ikke rimelighetshensyn eller andre hensyn tilsi at skjermingsgrunnlaget skal endres ved arve- og gaveovergang. Innføring av aksjonærmodellen styrker derfor begrunnelsen for å gå over til et kontinuitetsprinsipp på aksjonærmodellens område.

Med aksjonærmodellen vil diskontinuitet i prinsippet kunne føre til at en utsetter utbytteutbetalinger (utover skjermingsfradraget), eller et eventuelt salg, til arve- og gaveovergangen har funnet sted. Hensikten vil være å få inkludert det tilbakeholdte overskuddet i skjermingsgrunnlaget. Økningen i skjermingsgrunnlaget ved diskontinuitet må imidlertid, for å være interessant, være tilstrekkelig til å oppveie bortfallet av eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag. Diskontinuitet vil svekke et viktig formål med aksjonærmodellen, nemlig at utsettelse av utbytteuttak til etter realisasjon ikke skal lede til vesentlige skattebesparelser over tid.

Innlåsnings effekter i form av unnlatte utbytteuttak og salg før arv eller gave, vil likevel være noe begrenset. Slike tilpasninger vil normalt bare være aktuelle i bedrifter med få, dominerende eiere, i praksis ikke-børsnoterte aksjeselskaper, og med store tilba-

keholdte overskudd. Videre antas det at generasjonsskiftet må være relativt nært forestående. Ettersom fastsettelsen av ny inngangsverdi for ikke-børsnoterte aksjer tar utgangspunkt i den skattemessige verdien av eiendelene i selskapet, vil en dessuten ikke kunne inkludere opparbeidet forretningsverdi m.m. i det nye skjermingsgrunnlaget.

Dagens arveavgiftsregler oppfattes av mange skattytere som kompliserte. Ved innføring av aksjonærmodellen vil dette regelverket fremstå som vesentlig mer komplisert, fordi arvingen må fatte beslutninger med skattemessige implikasjoner, ofte på svært usikkert grunnlag. Dette øker vilkårligheten i regelverket, noe som anses uheldig. Innføring av kontinuitet ved fastsettelse av aksjers inngangsverdi, vil redusere antallet variabler skattyterne må ta hensyn til, og vil dermed gjøre regelverket enklere.

En praktisk innvendig mot kontinuitet er at det kan være vanskelig å finne giverens eller arvelaterens kostpris. Aksjonærmodellen innebærer at en allerede ut fra hensynet til utbyttebeskatningen må finne fram og registrere givernes og arvelaternes kostpris (skjermingsgrunnlag) på aksjer og andeler. Følgelig fjerner innføringen av aksjonærmodellen et praktisk motargument mot kontinuitet for aksjer og andeler som omfattes av modellen.

En annen innvendig mot kontinuitet er at hver skattyter bør få avgjort sine skattemessige forhold uavhengig av andres skatteposisjoner, slik at mottaker og arving ikke bør være avhengig av giver eller arvelaters skatteposisjoner. Konsekvensen av dette syn bør imidlertid være å skattlegge giver eller arvelater (dødsboet) som om aksjen eller andelen var realisert ved arvefallet eller gaveoverføringen (oppgjørsbeskatning). Dette kan imidlertid medføre betydelige likviditetsproblemer. Sett i dette perspektiv fremstår kontinuitet som en mer lempelig behandling av giver/arvelater og mottaker/arving.

En innføring av et kontinuitetsprinsipp ved overføring av aksjer ved arv og gave, vil i mange tilfeller innebære en skattemessig ulempe for de aktuelle skattytere sammenlignet med dagens diskontinuitetsprinsipp. Dette vil særlig gjelde for eiendeler hvor verdiene stiger over tid (aksjer/fast eiendom). Dette må imidlertid ses i sammenheng med aksjonærmodellens formål, og at dagens regler gir skattelette som er dårlig begrunnet ut fra de prinsipper skattesystemet bygger på. For generasjonsskifte i familieeide bedrifter hvor aksjene eller andelen ikke skal realiseres på lang tid, vil nåverdien av eventuelle latente gevinster knyttet til aksjene være lav. Dersom aksjene går i arv også til neste generasjon, vil nåverdien av den latente gevinsten være null på den forrige eiers hånd. Departementet foreslår dessuten at det skal gis et sjablonmessig fradrag i arveavgiftsgrunnlaget for den latente skatteforpliktelsen som arvingen overtar,

se nedenfor. Dette vil i mange tilfeller medføre at arveavgiften blir lavere enn etter dagens regler.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at givers eller arvelaters kostpris og skjermingsgrunnlag videreføres til mottakeren eller arvingen. Dette må også gjelde ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år. Muligheten for utdeling av utbytte uten skatt blir da upåvirket av generasjonsskiftet. Forslaget innebærer også at latent gevinst/tap overføres til mottaker. Det vises til forslag til ny § 10-33 i skatteloven.

Forslaget om å innføre et kontinuitetsprinsipp innebærer at arvingen eller gavemottakeren vil overta aksjer eller andeler med latente gevinster eller tap. Arveavgiftsgrunnlaget bør derfor reduseres med latent skatt på gevinsten, og økes med latent skattereduksjon som følge av tapet. Fradrag for den latente skatten er i overensstemmelse med det alminnelige arveavgiftsrettslige prinsipp om fradrag for gjeld.

Fradrag for den latente skatten og ikke det latente skattegrunnlaget gir en nøytral løsning mht. realisasjon før og etter generasjonsskiftet. Sett at A i sin tid ervervet en aksje for 100. Ved generasjonsskiftet er den verd 250. Den latente skatten på arvingen Bs hånd vil være 28 pst. av gevinsten på 150 dvs. 42. B mottar følgelig en nettoverdi på 208. Hvis A hadde solgt aksjen før generasjonsskiftet og betalt skatt av en gevinst på 150, ville B arvet 208.

Et motargument er at bare fullt fradrag i arveavgiften for gevinsten (skattegrunnlaget) hindrer dobbeltbeskatning av mottaker mht. gevinsten. Gevinsten blir ved kontinuitet skattlagt med både 28 pst. inntektsskatt og marginalt 20 pst. arveavgift (etter fradrag for latent skatt) på mottakers hånd. Imidlertid følger det av innføringen av kontinuitet at en større inntektskattebyrde skal legges på mottaker. Formålet med å hindre endelig skattefrihet for gevinsten blir bare delvis nådd hvis det tas hensyn til dobbeltbeskatningseffekten på arvingens eller mottakerens hånd fullt ut. Hvis en i eksemplet over hadde gitt fradrag i arveavgiften for skattegrunnlaget ville arveavgiften bli redusert med 20 pst. av 150, dvs. med 30. Med fradrag for den latente skatten vil redusert arveavgift være 20 pst. av 42 dvs. 8,4. Følgelig ville effekten av kontinuitet bli redusert med 21,6 hvis en gav fradrag for skattegrunnlaget.

Det kan argumenteres for at mottakeren eller arvingen selv bestemmer når realisasjon skal finne sted, slik at det bør gis fullt fradrag for latent skatt. I mange generasjonsskiftetilfeller vil arvingen eller mottakeren imidlertid sitte med aksjene eller andelen over tid. Hvis en gir fradrag uten å beregne nåverdien av fradraget, vil en derfor systematisk overkompensere mottaker. På den annen side vil mottaker ha fordel av en nåverdiberegning i de tilfelle det skal gjøres et tillegg for latent tap, fordi tillegget blir redusert.

På tidspunktet for arveavgiftsberegningen vil det være usikkert når en eventuell realisasjon av aksjene vil skje, og når og hvor mye utbytte som vil bli utbetalt. Nåverdien av fradraget eller tillegget må derfor fastsettes ved en sjablon. I likhet med arveavgiftsutvalget (NOU 2000:8) foreslår departementet at det gis fradrag for 20 pst. av latent gevinst, og tillegg for 20 pst. av latent tap, i arveavgiftsgrunnlaget. Det vises til forslag til nytt femte ledd i § 14 og nytt sjette ledd i § 15 i arveavgiftsloven.

Hvis reglene om kontinuitet medfører at inngangsverdien på aksjene blir høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, vil skatteloven § 9-7 innebære at inngangsverdien/skjermingsgrunnlaget begrenses oppad til arveavgiftsgrunnlaget. Det foreslås ingen endring i skatteloven § 9-7. Skattyter vil som i dag kunne velge en redusert arveavgiftsverdi for aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A, dvs. 30 pst. av aksjens andel av selskapets skattemessige verdi. Redusert arveavgift vil ha som konsekvens at skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien reduseres.

Ikke all arv og gave er unntatt fra uttaksbeskatning etter skatteloven § 5-2. Ved innføring av kontinuitet må det gjøres unntak fra uttaksbeskatning, som er en oppgjørsbeskatning av giver, så langt kontinuitet innføres. Det vises til forslag til nytt annet ledd i skatteloven § 5-2.

Kontinuitet ved arv og gave avgrenses til overdragelse av aksjer og andeler som er objekt i aksjonærmodellen, dvs. aksjer i aksjeselskap og allmennaksjeselskap, og andeler i likestilte selskaper, jf. skatteloven § 10-1, herunder grunnfondsbevis, andel i samvirkeforetak, aksjefond og andeler i tilsvarende utenlandske selskaper. I forslaget til ny skatteloven § 10-33 er dette uttrykt ved en henvisning til skatteloven § 10-10, jf. § 10-1.

Kontinuitet skal bare skje ved overføring til subjekt som omfattes av aksjonærmodellen fra subjekt som omfattes av aksjonærmodellen. Dette gir seg uttrykk i forslaget til ny § 10-33 i skatteloven, ved en henvisning til § 10-12.

Ved gavesalg vil det kunne oppstå en skattepliktig gevinst på givers hånd. I slike tilfeller må det gjøres et tillegg i inngangsverdien som gavemottaker overtar, lik gevinsten. Ellers vil den samme gevinsten bli skattlagt to ganger. Sett at givers inngangsverdi er 100, omsetningsverdien ved gavesalget 250 og salgssummen er 150. Giver vil her bli skattlagt for en gevinst på 50. De alminnelige regler om kontinuitet innebærer at mottaker skal overta 100 som inngangsverdi, og en latent gevinst på 150. Selgers gevinst på 50 bør imidlertid legges til inngangsverdien slik at mottaker får en inngangsverdi på 150 og overtar en latent gevinst på 100. Verdistingen skatlegges således bare en gang. Et slikt tillegg i inngangsverdien får også virkning for skjermingsgrunnlaget, se like-

vel nedenfor om visse typer aksjer som fikk ny inngangsverdi i 1992. Giver får ikke fradrag for tap ved gavesalg. Det er derfor ikke nødvendig å gjøre et fradrag i inngangsverdien ved kontinuitet for å forhindre dobbelt fradrag.

Ved innføringen av aksjonærmodellen foreslår departementet at takstverdiene fra 1992 ikke skal kunne legges til grunn som skjermingsgrunnlag, men fortsatt skal kunne brukes som inngangsverdi ved gevinst- og tapsoppgjør ved realisasjon. Det foreslås at skjermingsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer som kunne vært solgt skattefritt før 1992, settes til aksjens forholdsmessige andel av skattemessig formuesverdi fra 1992, eller til aksjens opprinnelige kostpris dersom denne kan dokumenteres, tillagt eventuelle RISK-beløp. Ved kontinuitet skal mottakeren eller arvingen i slike tilfeller overta to typer verdier (inngangsverdi og skjermingsgrunnlag) samt ubenyttet skjermingsfradrag. Dette er det gitt uttrykk for i forslaget til ny § 10-33 i skatteloven, ved at det skilles mellom inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og ubenyttet skjermingsfradrag. Når en i loven skiller mellom inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for disse typer aksjer, bør eventuell gevinst ved gavesalg som skal legges til inngangsverdien ikke legges til skjermingsgrunnlaget.

5.4.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skattelov ny § 10-33 og § 5-2 annet ledd samt ny arveavgiftslov § 14 femte ledd og § 15 sjette ledd.

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, viser til sine merknader under punkt 5.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

5.5 **Forholdet mellom egenkapital og fremmedkapital - beskatning av renteinntekter utover et visst nivå**

5.5.1 *Sammendrag*

INNLEDNING

Aksjonærmodellen innebærer at aksjeinntekter mv. utover en beregnet alternativavkastning (skjermingsfradraget) vil bli beskattet som alminnelig inntekt på mottakerens hånd. Den effektive skattesatsen for inntekter fra aksjer mv. ut over skjermingsfradraget blir dermed 48,16 pst.

Renter på lån til et selskap er fradragsberettiget for selskapet og skattepliktig som alminnelig inntekt på långiverens hånd. Den totale skattebelastningen på renteinntektene vil i slike tilfeller bli 28 pst. Etter innføringen av aksjonærmodellen vil det derfor kunne være skattemessig lønnsomt for en investor å ta ut overskudd fra selskapet som renter i stedet for som utbytte.

For å avhjelpe dette problemet foreslo Skaugeutvalget i sin innstilling at det innføres ekstra skatt på renteinntekter på lån fra personlige skattytere til aksjeselskap, når renten på lånet er over et visst nivå, jf. NOU 2003:9, side 220-221. Utvalgets forslag innebærer at renter, som etter gjeldende regler, skal beskattes som alminnelig inntekt på mottakers hånd. Renteinntekter utover et fastsatt skjermingsfradrag skal i tillegg beskattes en gang til som alminnelig inntekt på mottakers hånd. I skattemeldingen sier departementet seg enig med utvalget i at det er nødvendig å ekstrabeskatte renteinntekter når de overstiger et visst nivå, jf. punkt 5.3 ovenfor.

Departementet foreslår i denne proposisjonen å innføre en regel om at renter på lån fra personlige skattytere til aksjeselskaper ut over et fastsatt skjermingsfradrag skal ekstrabeskattes. Det vises til forslag til § 5-22 i skatteloven.

HVILKE LÅNGIVERE OG LÅNTAKERE SOM OMFATTES AV REGLENE

Departementet legger til grunn at regelen om ekstra skatt på høye renteinntekter skal omfatte lån fra personlige skattytere til aksjeselskaper og likestilte selskaper som omfattes av aksjonærmodellen. Etter departementets syn bør reglene ikke begrenses til å gjelde lån fra aksjonærer, men gjelde lån fra personlige skattytere generelt. Som påpekt av Skaugeutvalget, kan låneavtaler inneholde vilkår som gjør at forholdet mellom partene i låneavtalen kan få karakter av å være et forhold mellom en aksjonær og et selskap. Dette gjelder typisk lån kombinert med rett til å få utstedt aksjer, og lån hvor renten er helt eller delvis avhengig av selskapets overskudd eller utbytteutdelinger. I slike tilfeller bør renter likebehandles med renter på lån fra aksjonærer. Det vil imidlertid være problemer knyttet til å finne relevante avgrensningskriterier for når lånevilkårene tilsier skattelegging på vanlig måte, og når de tilsier skattelegging som utbytte. En slik avgrensning vil også kunne by på kontrollproblemer. Reglene om ekstra skatt på renteinntekter bør derfor gjelde uavhengig av om långiver har eierandeler i selskapet eller ikke.

UNNTAK FOR LÅN KNYTTET TIL MENGDEGJELDSBREV

Departementet foreslår at lån knyttet til mengdegjeldsbrev unntas fra regelen om ekstra skatt på renteinntekter. Med mengdegjeldsbrev menes norske og

utenlandske obligasjoner som er gjenstand for omsetning i organiserte markeder, hvorav det utstedes mange i sammenheng og med lik tekst. For slike obligasjoner vil en regel om ekstra skatt på renteinntekter kunne by på særlige administrative problemer. Det skyldes bl.a. at mengdegjeldsbrev gjerne er gjenstand for hyppig omsetning, at kreditor kan være ukjent for långiverselskapet, og at over- og underkurselementer, som ofte forekommer ved slike verdipapirer, vil komplisere beregningen av skjermingsfradrag og påløpte renter.

Videre antas det at slike låneinstrumenter er mindre egnet til tilpasninger med sikte på å ta ut overskudd i selskaper i form av renter i stedet for som aksjeinntekter. I lys av formålet med regelen om ekstra skatt på renteinntekter, synes det derfor hensiktsmessig å holde lån knyttet til mengdegjeldsbrev utenfor regelens anvendelsesområde.

Begrepet "mengdegjeldsbrev" er brukt som avgrensningskriterium også i andre sammenhenger i skatteloven, jf. § 14-23 om underkursobligasjoner, og § 9-3 første ledd bokstav c om skatteplikt ved realisasjon. Departementet legger til grunn at en slik avgrensning ikke vil medføre vesentlige vridninger i markedet for obligasjoner.

GRUNNLAGET FOR EKSTRA SKATT PÅ RENTEINNTEKTER

Departementet foreslår at grunnlaget for ekstra skatt på renteinntekter fastsettes med utgangspunkt i faktisk påløpte renteutgifter. Faktisk påløpte renteutgifter som overstiger en beregnet skjerming, skal tilleggsbeskattes. Skjermingen beregnes ved at lånesaldoen multipliseres med en skjermingsrente.

Det foreslås at skjermingen beregnes for den enkelte kalendermåned på grunnlag av lånesaldo ved kalendermånedens begynnelse, uten hensyn til om lånet er forhøyet eller nedbetalt i løpet av måneden. Ved låneopptak i løpet av en kalendermåned beregnes skjermingsfradraget på grunnlag av lånebeløpet ved opptaket. Denne fremgangsmåten tilsvarer fremgangsmåten som brukes ved beregning av fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold, jf. skatteloven § 5-12. Etter forslaget skal det kun beregnes ett skjermingsfradrag for lånet, selv om det skjer et kreditorskifte i løpet av en kalendermåned. Skjermingsfradraget tilordnes den som er kreditor ved kalendermånedens begynnelse.

Departementet foreslår at det ikke skal beregnes ekstra skatt på renter dersom den effektive rentesatsen for hele kalendermånedens ligger under skjermingsrenten. Videre vil det etter forslaget ikke være adgang til å fremføre ubenyttet skjerming fra måneder der skjermingen er høyere enn faktisk påløpte renter. Dette innebærer at det bare vil være nødvendig å beregne skjerming i måneder der den effektive

lånerenten på lånet er høyere enn skjermingsrenten. En slik begrensning vil innebære en administrativ forenkling. Samtidig vil det kunne åpne for at skattyter og selskap tilpasser seg den gjeldende skjermingsrenten.

Det foreslås at det skal beregnes ett skjermingsfradrag per selskap skattyteren har låneforhold med. Dette innebærer at der skattyteren har flere låneavtaler med samme selskap, skal det skje en samordning av både skjermingsfradrag og faktiske påløpte renter på lånene. På denne måten kommer en frem til en samlet normalavkastning, og en samlet faktisk avkastning for lånefinansieringen av det aktuelle selskapet. Dette må ses i sammenheng med at det ikke gis adgang til å fremføre ubenyttet skjermingsfradrag. En slik samordningsadgang vil forhindre at det oppstår problemer med å avgrense de enkelte låneavtaler. Der en skattyter har skjermingsfradrag og faktisk påløpte renter som knytter seg til låneavtaler med forskjellige selskaper, skal disse ikke kunne samordnes.

Departementet vil i forskrift gi utfyllende regler om beregning av grunnlaget for ekstrabeskatning av høye renteinntekter.

FASTSETTELSE AV SKJERMINGSRENTEN

Hensikten med å ekstrabeskatte renteinntekter på lån fra personer til selskaper er å hindre at aksjonærmodellen omgås ved at avkastning på selskapsinvesteringer tas ut i form av renter på lån i stedet for som aksjeinntekt. I skattemeldingen antydes det at skjermingsrenten for slike lån bør være risikofri rente, eventuelt med et risikotillegg.

Et tillegg til den risikofrie renten vil kunne forhindre at lån inngått på markedsmessige vilkår blir gjenstand for dobbeltbeskatning. På den annen side vil et høyt tillegg innebære at aksjonærmodellen kan omgås. Departementet vil vise til at det bare er lån fra personlige skattytere som skal ekstrabeskattes. Et selskap vil dermed normalt kunne ta opp lån til markedsmessige vilkår fra andre enn personlige skattytere uten å bli gjenstand for ekstrabeskatning, selv om markedsrenten for det aktuelle lånet er høyere enn skjermingsrenten. Videre foreslås det som nevnt å unnta mengdegjeldsbrev fra ekstrabeskatning slik at faren for å ramme lån inngått på markedsmessige vilkår er ytterligere redusert. Siden hensikten med å ekstrabeskatte enkelte høye renteinntekter fra selskaper til personer er å hindre omgåelser ved at aksjeutbytte tas ut i form av renter, kan det argumenteres for at skjermingsrenten for lån bør være lik skjermingsrenten på aksjeinntekt. Også praktiske hensyn taler for en slik løsning. På denne bakgrunn mener departementet at skjermingsrenten for lån bør fastsettes som årsgjennomsnittet av femårige statsobligasjoner. De-

partementet vil i forskrift gi utfyllende regler om fastsetting av skjermingsrenten.

SÆRLIG OM UNDERKURS

Etter gjeldende rett er renteelement som ligger i underkurs ved utstedelse av en fordring, skattepliktig som fordel vunnet ved kapital for kreditor, og fradragberettiget som renteutgift for debitor. Periodiseringen av renteelementet på kreditor- og debitorsiden skal etter gjeldende rett skje løpende.

Renteelementet som ligger i underkurs ved utstedelse av en fordring, skal regnes som renter også i forhold til reglene om ekstra skatt på renteinntekter. Dette innebærer at beregnede påløpte månedlige renter undergis ekstrabeskatning for den del som (eventuelt sammen med kupongrenter) overstiger skjermingsfradraget. Ved beregning av skjermingsgrunnlaget må det tas utgangspunkt i utstedelseskursen, ikke obligasjonens pålydende.

NÆRMERE OM SKATTELEGGINGEN AV RENTEINNTektENE

Renteinntekter fra lån til aksjeselskaper mv. vil som i dag være skattepliktige i sin helhet som alminnelig inntekt. I tillegg skal den delen av renteinntektene som eventuelt overstiger skjermingsfradraget, inngå i alminnelig inntekt en gang til. De høye renteinntektene vil dermed inngå to ganger i alminnelig inntekt. For skattyter vil det være en fordel at renteinntektene som overstiger skjermingsfradraget inngår i alminnelig inntekt, fremfor at de skal anses som et eget skattegrunnlag. Dette fordi skattyter da kan samordne renteinntektene med inntekt fra andre kilder, og med eventuelle fremførbare underskudd fra tidligere år.

For høye aksjeinntekter mv. innebærer aksjonærmodellen en effektiv skattesats på 48,16 pst. Regelen om ekstra skatt på høye renteinntekter skal medføre at høye renteinntekter får den samme totale skattebelastningen som høye aksjeinntekter. Det er derfor nødvendig å redusere grunnlaget for beregning av skatt på høye renteinntekter med 28 pst. Dette innebærer at 72 pst. av de renteinntektene som overstiger skjermingsfradraget, skal inngå i mottakerens alminnelige inntekt.

ENDRINGER I LIGNINGSLOVEN

Det følger av ligningsloven § 4-1 at alle skattepliktige skal bidra til at deres skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Dette innebærer at långiver skal opplyse om renteinntekter og fordringer i sin selvangivelse. Låntaker vil tilsvarende opplyse om rentebetalinger og gjeld i selvangivelsen.

Videre følger det av ligningsloven § 6-4 at enhver skyldner eller fordringshaver etter krav fra ligningsmyndighetene plikter å gi opplysninger om til-

godehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.

Innføringen av aksjonærmodellen medfører at ligningsmyndighetene trenger opplysninger om lånesaldo ved kalendermånedens begynnelse for lån fra personlige skattytere til aksjeselskap mv., for måneder hvor den effektive lånerenten på lånesaldoen for hele kalendermåneden har vært høyere enn skjermingsrenten.

Etter ligningsloven § 4-1 vil den personlige skattyteren/långiveren ha plikt til å gi slike opplysninger slik at hans skatteplikt kan fastsettes. Etter departementets oppfatning er det også behov for detaljerte kontrollopplysninger om nevnte låneforhold fra selskaper mv., det vil si låntakerne. Det vil være behov for opplysninger om renter og gjeld spesifisert slik at lånesaldo ved kalendermånedens begynnelse, og påløpte renter per måned, fremgår. Departementet foreslår at det innføres en plikt for ovennevnte låntakere om å gi slike kontrollopplysninger til ligningsmyndighetene.

Det vises til forslag til nytt nr. 5 i ligningsloven § 6-4, hvor det også foreslås at departementet gis hjemmel til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten.

5.5.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skattelov ny § 5-22 og ny ligningslov § 6-4 nr. 5.

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, viser til sine merknader under punkt 5.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

5.6 Lovlighetskrav for skjerming av utbytte

5.6.1 SAMMENDRAG

I forbindelse med skattereformen i 1992 ble dagens godtgjørelsesmetode for beskatning av aksjeutbytte innført for å hindre økonomisk dobbeltbeskatning av utbytte. Metoden går ut på at aksjonæren får et fradrag i utlignet skatt for en "godtgjørelse" som skal tilsvare den skatt selskapet har betalt av den inntekt som ligger til grunn for utbytteutdelingen. Retten til godtgjørelse forutsetter bl.a. at "utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet", jf. skatteloven § 10-12 annet ledd annet punktum. Denne formuleringen refererer seg først og fremst til de selskapsrettslige skranker for utbytteutdelinger.

Dagens lovlighetskrav for rett til godtgjørelse er en videreføring av det lovlighetskrav som gjaldt for selskapets fradragsrett for utbytteutdeling etter daværende aksjeskattelov § 8, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 197. Ved videreføringen ble det fremhevet at ulovlig utbytte kan være illojalt overfor kreditorer, minoritetsaksjonærer og skattemyndighetene. Etter departementets syn var det ingen grunn til å endre dette kravet ved overgangen til et nytt utbyttebeskatnings-system, og det ble derfor foreslått å videreføre lovlighetskravet som et vilkår for rett til godtgjørelse.

Etter departementets vurdering bør også de nye skjermingsreglene inneholde et lovlighetskrav for rett til skjerming. Dermed blir skatteregimet for ulovlig utdelt utbytte det samme som før innføringen av aksjonærmodellen, nemlig skatteplikt full ut som alminnelig inntekt for aksjonæren, uten noen form for skjerming.

5.6.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 10-12 første ledd andre punktum.

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, viser til sine merknader under punkt 5.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

5.7 *Korreksjonsinntekt*

5.7.1 *Sammendrag*

Dagens godtgjørelsesmetode for beskatning av aksjeutbytte bygger på en forutsetning om at utbyttet ikke skal bestå av inntekt som det knytter seg latente skatteforpliktelser til. Korreksjonsskattereglene har til formål å sikre at denne forutsetningen er oppfylt. Det følger av disse reglene at det utbytteutdelende selskapet plikter å svare skatt av en beregnet korreksjonsinntekt i den grad utbyttet består av inntekt som er regnskapsført, men ennå ikke tatt til beskatning etter de alminnelige periodiseringsreglene. Korreksjonsinntekten reverseres og korreksjonsskatten tilbakebetales på det eventuelt senere tidspunkt skatte-kredittene oppløses.

Departementet vil foreta en nærmere gjennomgang av aksjonærmodellens betydning for korreksjonsskattereglene, og vil komme tilbake til behovet for endringer når aksjonærmodellen innføres.

5.7.2 *Komiteens merknader*

Komiteen tar dette til orientering.

5.8 *Beskatning av deltakere i NOKUS-selskaper*

5.8.1 *Sammendrag*

Skatteloven §§ 10-60 flg. har særlige regler om beskatning av eier av norskkontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning som er hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene). Formålet med NOKUS-reglene er å hindre skattemotivert kapitalflukt ved at skattytere investerer og samler opp overskudd i selskaper hjemmehørende i lavskatteland for å unngå løpende norsk beskatning. NOKUS-reglene medfører at norske eiere beskattes direkte for sin andel av nettoresultatet i norsk-kontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteland. Resultat fastsettes etter de norske skattereglene, som om selskapet var norsk skattyter. Det vises til kapittel 6, avsnitt 6.5.4.2 i proposisjonen, for en nærmere beskrivelse av NOKUS-reglene.

Etter dagens regler er utbytte fra NOKUS-selskap unntatt fra skatteplikt i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt direkte på den norske eierens hånd, jf. skatteloven § 10-67.

Aksjonærmodellen vil omfatte også personlige aksjonærer i NOKUS-selskap. Disse vil således få skjermet den delen av sine aksjeinntekter som tilsvarer en risikofri avkastning på investeringen. Dette vil også gjelde når aksjeinntekten reflekterer underliggende inntekt som har vært gjenstand for NOKUS-beskatning som følge av at det ikke er foretatt tilstrekkelig beskatning i utlandet. Personlig aksjonær i NOKUS-selskap vil således først bli beskattet løpende for selskapets overskudd ved opptjeningen, og deretter for samme inntekt når denne utdeles som utbytte. Økonomisk sett vil dette innebære en likestilling mellom personlige aksjonærer i NOKUS-selskaper, og personlige aksjonærer i norske selskaper.

Det er imidlertid en formell forskjell i beskatningen ved at all beskatning av NOKUS-selskaper finner sted på aksjonærens hånd. Løpende beskatning av aksjonær i NOKUS-selskap utgjør 28 pst., som tilsvarer den løpende beskatning av overskudd i norske aksjeselskaper. Når det utdeles utbytte fra norske aksjeselskaper vil inntekten som ligger til grunn for utbyttet være redusert med underliggende selskapsskatt på 28 pst. I slike tilfeller vil kun 72 pst. av den underliggende inntekt tas til beskatning ved utdeling til aksjonæren i form av utbytte. Samlet skatt på utbyttet blir således 48,16 pst. i slike tilfeller. I NOKUS-selskap er det imidlertid deltakeren og ikke selskapet som beskattes løpende for selskapets overskudd. Utdelt utbytte fra NOKUS-selskap vil derfor ikke være

reduisert med den skatt aksjonæren har betalt på den samme inntekten.

I slike tilfeller vil således 100 pst. av den underliggende inntekten tas til beskatning ved utdeling til aksjonæren i form av utbytte. Samlet skatt på utbyttet vil dermed bli hele 56 pst. i slike tilfeller, hvilket ikke er ønskelig. Departementet foreslår derfor at skattepliktig utbytte som deles ut fra NOKUS-selskap, reduseres tilsvarende den skatt aksjonæren har betalt på den samme inntekten, dvs. 28 pst. av det utdelte utbyttet. Grunnlaget for beskatning vil således reduseres til 72 pst. av det mottatte utbyttet.

Ved NOKUS-beskatningen gis det, i medhold av skatteloven § 16-20 annet ledd, kredit for eventuell skatt på underliggende inntekt som godtgjøres å være betalt i den staten hvor selskapet er hjemmehørende. Samlet løpende beskatning av selskapets overskudd vil således bli 28 pst. også i slike tilfeller. Selskapskatten betalt i utlandet har imidlertid redusert mottatt utbytte på samme måte som norsk selskapskatt reduserer utbyttet til aksjonærer i norsk aksjeselskap. For at skattepliktig del av utbytte fra NOKUS-selskap ikke skal reduseres med mer enn 28 pst., må det utdelte utbyttet økes med den andelen av den krediterte selskapskatten som vedrører utbyttet, før grunnlaget reduseres til 72 pst. I mange tilfeller vil det ikke være mulig å finne den nøyaktige andelen av den krediterte skatten som vedrører det utdelte utbyttet. Det kan her tenkes en skjematisk løsning hvor kreditfradraget for underliggende selskapskatt i avsetningsåret fordeles mellom utdelt og ikke utdelt overskudd, eventuelt også kreditfradraget for tidligere år dersom utdelingen overstiger årets inntekt. Bare den delen av kreditfradraget som faller på det utdelte utbyttet, kan øke utbyttet før dette igjen reduseres til 72 pst. Departementet vil gi utfyllende regler om fastsettelsen av grunnlaget for beskatning av utbytte utdelt fra NOKUS-selskap, jf. skatteloven § 10-67, jf. § 10-70.

Det vises for øvrig til at departementet tar sikte på en gjennomgang av kreditreglene, jf. kapittel 6, avsnitt 6.5.4.7 (ii) i proposisjonen. Denne gjennomgangen vil også omfatte kreditreglene i skatteloven §§ 16-20 flg.

Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for personlig eid aksje i NOKUS-selskap fastsettes på samme måte som for personlig eid aksje i norsk aksjeselskap. For aksjer ervervet før innføringen av aksjonærmodellen skal inngangsverdi og skjermingsgrunnlag således omfatte RISK-beløp i eiertiden.

Etter dagens regler er som nevnt utbytte fra NOKUS-selskap unntatt fra beskatning i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt direkte på den norske eierens hånd, jf. skatteloven § 10-67. For personlige aksjonærer i NOKUS-selskap vil denne bestemmelsen er-

stattes av aksjonærmodellens skjermingsregler når aksjonærmodellen innføres. For aksjonærer som ikke omfattes av aksjonærmodellen, vil bestemmelsen fremdeles kunne ha betydning, jf. kapittel 6, avsnitt 6.5.4.8 i proposisjonen. Skatteloven § 10-67 bør derfor videreføres, men kun for aksjonærer som ikke omfattes av aksjonærmodellen.

Skatteloven § 10-68 gir RISK-reglene anvendelse for aksjer i NOKUS-selskap så langt reglene passer. Departementet foreslår som nevnt at dagens RISK-system skal oppheves ved innføringen av aksjonærmodellen. For aksjonærer i NOKUS-selskap som ikke omfattes av aksjonærmodellen, vil det imidlertid fremdeles være behov for gevinstbeskatningsregler som tar hensyn til tilbakeholdt skattlagt kapital i NOKUS-selskapet, jf. forslag til endringer av skatteloven § 10-68 i kapittel 6, avsnitt 6.5.4.8 i proposisjonen. For aksjer i NOKUS-selskap som eies av personlige aksjonærer, vil det derimot ikke lenger være behov for å ta hensyn til tilbakeholdt skattlagt kapital i NOKUS-selskap. Gevinstberegningen og eventuelt fradrag i gevinst for ubenyttet skjerming vil her følge av aksjonærmodellen. På denne bakgrunn foreslår departementet at skatteloven § 10-68 innskrenkes til bare å gjelde for aksjonærer som ikke omfattes av aksjonærmodellen.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-67 første ledd, § 10-67 nytt annet ledd, og § 10-68 nytt annet ledd. Det foreslås at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006.

5.8.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endring av skatteloven § 10-67 og § 10-68.

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, viser til sine merknader under punkt 5.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

5.9 Praktisk gjennomføring av modellen

5.9.1 Sammendrag

Aksjonærmodellen stiller relativt store krav til innrapportering av opplysninger fra aksjonærer og selskaper. Den stiller også store krav til informasjonsbehandling og kontroll fra ligningsmyndighetenes side, bl.a. fordi skjermingen skal skje hos den enkelte aksjonær. Flere av høringsinstansene har også pekt på at aksjonærmodellen er komplisert.

Departementet vil peke på at RISK- og godtgjorelsessystemet vil oppheves ved innføringen av aksjonærmodellen. Det samme gjelder delingsmodellen for aksjeselskap. De administrative oppgavene og kontrollproblemene knyttet til aksjonærmodellen, må også ses i forhold til de betydelige forenklingene opphevelse av disse regelsettene vil innebære.

Grunnlaget for beregning av skjermingsfradraget vil være aksjonærens kostpris. Kostprisen har i dag ikke direkte skattemessig betydning for aksjonæren før ved realisasjon av aksjen, og det er derfor først ved realisasjon at aksjonæren har plikt til å gi opplysninger om kostpris.

I aksjonærmodellen vil kostprisen få betydning for beskatningen av aksjonæren hvert år, allerede fra ervervsåret. Kostprisen vil derfor måtte oppgis allerede i ervervsåret og den vil være avgjørende for beregningen av skjermingsfradraget for den enkelte aksjonær det enkelte år.

Det må derfor føres en jevnlig kontroll med de opplysninger aksjonæren innrapporterer om aksjenes kostpris. Etter departementets syn bør kostprisen kontrolleres og fastsettes ved ligningsvedtak allerede ved ligningen for det året aksjen erverves. Etter at kostprisen er fastsatt, vil den bare kunne endres etter de alminnelige reglene for klage eller endring uten klage.

Departementet antar at en fastsetting av kostprisen allerede ved ligningen for ervervsåret vil øke kontrollvolumet betydelig i forhold til i dag, hvor kontrollbehovet bare gjelder de aksjer som faktisk realiseres. På den annen side vil kontrollen i aksjonærmodellen skje i forbindelse med ligningen for ervervsåret mens materialet er ferskt, i motsetning til i dag hvor kostprisen først kontrolleres ved realisasjon av aksjen. Nærheten i tid vil trolig gjøre det enklere for aksjonæren å dokumentere kostprisen, og lette kontrollarbeidet for ligningsmyndighetene. Departementet antar at dette likevel ikke vil oppveie det økte kontrollvolumet.

I mange tilfeller vil kapitalendringer i selskaper innebære en endring av den andel av selskapet aksjen representerer. Dette kan gjelde ved fusjoner og fisjoner, emisjoner, kapitalnedsetninger og splitt eller spleis av aksjer. I slike tilfeller må kostprisen på aksjene omfordeles i forhold til det nye antallet aksjer. Siden aksjonærmodellen forutsetter at skjermingsfradraget skal være knyttet til den enkelte aksje, må også ubenyttet skjermingsfradrag normalt omfordeles i slike tilfeller. Etter slike transaksjoner vil det være de omfordelte kostpriser og akkumulerte skjermingsfradrag som skal legges til grunn for beregningen av de årlige skjermingsfradragene. Dette tilsier at omfordelingen, på samme måte som fastsetting av kostpris ved erverv, må skje i forbindelse med ligningen for det året kapitalendringen skjer.

Erfaringer fra RISK-modellen tilsier at justeringstilfellene er en betydelig feilkilde. Feilene beror både på manglende rapportering og feilberegninger. Når omfordelingen ikke bare får betydning ved realisasjon av aksjer, men også for den årlige beskatningen av aksjonærene, vil feil i forbindelse med omfordeling få større betydning enn i dagens system. Det kan være grunn til å tro at kostprisens økte skattemessige betydning for aksjonærene vil bidra til en viss forbedring i rapporteringen av omfordelingstilfeller. Erfaringene med RISK-systemet tilsier likevel at det vil være et stort veilednings- og kontrollbehov knyttet til omfordeling av inngangsverdier.

På grunnlag av opplysningene fra aksjonærer og selskaper, må det årlig beregnes et skjermingsgrunnlag for den enkelte aksje. Videre må det føres konto for akkumulert ubenyttet skjermingsfradrag knyttet til den enkelte aksje. Både den årlige beregningen av skjermingsfradrag og håndteringen av den informasjonen som modellen krever, kan fremstå som vanskelig for skattyterne.

Departementet viser til at det fra og med innkraftsåret 2004 ble opprettet et sentralt aksjonærregister. Registeret omfatter aksjer i norske aksjeselskaper. Dette registeret vil kunne tilpasses slik at den nødvendige informasjon kan lagres, og de nødvendige beregninger kan foretas maskinelt.

Et velfungerende aksjonærregister som tilpasses aksjonærmodellens behov, vil avhjelpe kompleksiteten i systemet. Registeret vil imidlertid ikke kunne avhjelpe de feilkildene som ligger i innrapportering av kostpris og kapitalendringer, og kontrollbehovet knyttet til dette.

Aksjonærregisteret innhenter i dag opplysninger fra alle norske aksjeselskap og aksjonærer, i tillegg til at det innhentes opplysninger fra Verdipapirsentralen. Det følger av ligningsloven § 6-11 at aksjeselskaper ukrevet skal levere oppgave over forhold som har betydning ved skattlegging av aksjonærene. Verdipapirsentralens opplysningsplikt følger av ligningsloven § 6-5.

Aksjonærene er i dag ikke pålagt noen plikt til å gi opplysninger til aksjonærregisteret før ved realisasjon. Dette har sammenheng med at aksjonærenes opplysninger om kostpris ikke får skattemessig betydning før ved realisasjon. Det er likevel i aksjonærenes egeninteresse å gi opplysninger så tidlig som mulig. Aksjonærregisteret vil da kunne beregne fullstendig skattemessig inngangsverdi for aksjene på realisasjonstidspunktet. Mange aksjonærer har derfor frivillig også gitt opplysninger om kostpris til aksjonærregisteret.

Innføringen av aksjonærmodellen vil ikke medføre noen endring av betydning for innrapporteringen fra aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Som følge av at aksjonærmodellen ikke bare skal gjelde

for aksjer, men også andeler i likestilte selskaper slik dette er definert i skatteloven § 10-1, må det vurderes nærmere om og eventuelt hvordan dette kan innarbeides i aksjonærregisteret. Det er derfor nødvendig med enkelte endringer i ligningsloven § 6-11 slik at det blir mulig å innhente de nødvendige opplysningene også fra sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak, gjensidige forsikringsselskap, samvirkeforetak og selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. Departementet antar at omfanget av opplysningsplikten som utgangspunkt vil tilsvare den som gjelder for aksjeselskaper i dag. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6-11.

Av ligningsloven § 6-5 tredje ledd første punktum følger det at et verdipapirregister ukrevet skal gi ligningsmyndighetene oppgave over forhold som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte investor ved realisasjon av aksjer. Som følge av at aksjonærmodellen ikke bare skal gjelde for aksjer, må denne bestemmelsen gjøres generell slik at den også omfatter andeler i de øvrige selskap mv. som aksjonærmodellen skal gjelde for. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6-5.

Det er også nødvendig å gjøre andre endringer i aksjonærregisteret, før aksjonærmodellen kan tre i kraft. Det må bl.a. utvikles slik at en har en konto pr. aksjeeier, der aksjeeiers totale aksjeportefølje fremgår. Den enkelte transaksjon må også gis en egen identitet, slik at skjermingsfradrag kan beregnes for hver aksje. Videre er det nødvendig med utvikling av aksjonærregisteret for å ta hensyn til fremføring av ubenyttet skjermingsfradrag.

Det må også utarbeides rutiner for innberetning og fastsetting av kostpris. Når aksjonærmodellen trer i kraft fra og med inntektsåret 2006, vil skattyters plikt til å gi opplysninger om kostpris følge direkte av ligningsloven kapittel 4.

Som nevnt må det gjøres en betydelig utvikling av aksjonærregisteret før aksjonærmodellen innføres. Ligningsmyndighetene er derfor avhengig av at flest mulig opplysninger er på plass før de nye skattereglene trer i kraft. I og med at kostprisen får betydning med en gang aksjonærmodellen er innført, er det nødvendig at innhenting og fastsetting av kostpris for de aksjer mv. som allerede er ervervet begynner i god tid før aksjonærmodellen innføres. Dette vil kreve en betydelig ekstrainnsats fra ligningsmyndighetene, og departementet legger derfor til grunn at det vil være nødvendig å sette i gang dette arbeidet allerede fra innlevering av selvangivelsen for 2004, det vil si i løpet av våren 2005. Det er særlig aksjer i selskaper som ikke er børsnoterte som det er nødvendig med særskilt kontroll av.

Det er derfor nødvendig med en særskilt hjemmel som gir ligningsmyndighetene rett til å kreve opplysninger fra aksjonærer om kostpris mv. før aksjonærmodellen er innført. Det vises til forslaget til overgangsregel. I bestemmelsen forslås også en forskriftshjemmel som gir departementet adgang til å fastsette nærmere retningslinjer om innhenting av kostpris frem til innføring av aksjonærmodellen.

5.9.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endring av ligningsloven §§ 6-5 nr. 3 og 6-11b samt fjerde ledd i overgangsreglene til endringene i skattelovens kapittel 10 som har virkningstidspunkt fra 1. januar 2005.

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, viser til sine merknader under punkt 5.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

5.10 Skattemessig behandling av aksjer mv. ved utflytting

5.10.1 *Sammendrag*

Aksjonærmodellen innebærer at tilbakeholdt overskudd i selskapet ikke blir beskattet på aksjonærens hånd før det deles ut som utbytte, eller gjennom gevinstbeskatningen når aksjen realiseres. Dersom overskudd holdes tilbake i et selskap, kan det bygges opp store akkumulerte verdier i selskapet. Innføring av fritaksmodellen vil kunne forsterke dette. Over tid kan dette medføre at det knytter seg store latente gevinster til aksjene i slike selskaper.

Så lenge en personlig aksjonær er skattemessig bosatt i Norge, vil han være skattepliktig hit for aksjegevinster innenfor rammen av aksjonærmodellen. Etter gjeldende rett finnes det ingen generell regel om skatteplikt til Norge for gevinst på aksjer i norske selskaper, når skattyter er skattemessig bosatt i utlandet. Dersom skattyter har vært bosatt i Norge i løpet av de siste fem årene før salg av aksjer og andeler mv. i norske selskaper (regnet fra utløpet av utflyttingsåret), kan det imidlertid oppstå skatteplikt til Norge for gevinster ved realisasjonen, jf. skatteloven § 2-3 tredje ledd. Bestemmelsen gjelder bare for fysiske personer. I flere skatteavtaler har Norge fraskrevet seg retten til å anvende 5-årsregelen for aksjegevinster. Skatteplikt til Norge kan også oppstå etter regelen i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b om skat-

teplikt for virksomhet som drives eller bestyres i Norge.

Etter gjeldende skatteregime kan personlige skattytere som eier aksjer, ha skattemessige incentiver til å flytte ut fra Norge før aksjene realiseres. Dette kan være tilfelle dersom det er betydelige gevinster knyttet til aksjene, og skattlegging av gevinsten i utlandet vil være lavere enn en eventuell skattlegging i Norge. I tilfeller hvor overskudd har vært holdt tilbake i selskapet, og det derfor er knyttet store latente gevinster til aksjene, vil innføringen av aksjonærmodellen og fritaksmetoden kunne forsterke disse incentivene.

Departementet vil i oppfølgingen av reformen vurdere om det er vesentlige grunner til å foreslå endringer i det gjeldende skatteregimet, og eventuelt foreslå gevinstbeskatning på latente aksjegevinster mv. i tilknytning til utflytting. Det primære formålet med regler om skatteplikt for aksjegevinster mv. ved utflytting, vil være å ramme tilfeller der utflyttingen bærer preg av tilpasninger. Siktemålet må være at den fortjeneste som er opptjent mens skattyteren er bosatt i Norge, skal være gjenstand for skatteplikt til Norge.

Ved en vurdering av en slik utflyttingsskatt må det også tas hensyn til Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Disse forpliktelsene kan legge visse begrensninger på hvordan slike regler om beskatning ved utflytting kan utformes. Det vil her særlig være EØS-rettens regler om likebehandling og fri bevegelse av kapital mv., som vil sette skranker for en eventuell utflyttingsskatt.

5.10.2 *Komiteens merknader*

Komiteen tar dette til orientering.

5.11 Overgang fra gjeldende system

5.11.1 *Sammendrag*

OPPHEVELSE AV DELINGSMODELLEN FOR AKSJONÆRER

Innføring av aksjonærmodellen, i kombinasjon med en reduksjon av marginalsattesatsene for lønnsinntekter, vil medføre at delingsmodellen kan avvikles for aksjonærer. Avviklingen vil skje med virkning fra og med 1. januar 2006. Avviklingen vil få betydning for inntekter opptjent i selskapet i inntektsåret 2005, som etter dagens delingsmodell for aksjonærer skulle vært beskattet som personinntekt for aksjonæren i 2006.

Det vises til at departementet har nedsatt et utvalg som skal vurdere mulighetene for uttaksbeskatning av personlig næringsdrivende. I mandatet fremgår det at utvalget skal legge til grunn Regjeringens forslag til skjermingsmodell i St.meld. nr. 29 (2003-2004), men vurdere om, og i tilfelle hvordan, model-

len lar seg bygge ut med en uttaksløsning for tidfesting av beskatning ut over skatt på alminnelig inntekt for personlig næringsdrivende. Utvalget skal levere sin innstilling innen 15. desember 2004, og departementet vil deretter sende forslaget på høring. Det vises til nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2, avsnitt 2.4.8. Departementet vil komme tilbake til oppheving av delingsmodellen for deltakerlignede selskaper og enkeltpersonforetak i forbindelse med at det fremmes forslag til beskatningsmodell for personlig næringsdrivende. Departementet foreslår derfor at bestemmelsene i skatteloven §§ 12-10 til 12-17 om beregnet personinntekt beholdes uendret, men at bestemmelsenes anvendelsesområde innskrenkes til ikke å omfatte aksjonærer. Det vises til forslag til overgangsregel om delingsreglens anvendelsesområde.

Som følge av at delingsmodellen for aksjonærer avvikles, vil også dagens forbud mot å omklassifisere utbytte til lønn for aksjonærer i delingsforetak, bortfalle.

FREMFØRING AV UBENYTTET GODTGJØRELSE

Etter dagens regler har skattyter med alminnelig skatteplikt til Norge rett til fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt av alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10-12. Dette gjelder likevel bare dersom det utdelende selskapet er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd, og utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet. Godtgjørelsesfradraget beregnes som mottatt utbytte multiplisert med aksjeeierens skattesats for alminnelig inntekt. Dersom godtgjørelsen overstiger utlignet skatt av alminnelig inntekt i ligningsåret, kan det overskytende fremføres til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i senere år. Reglene for fremføring av underskudd gjelder så langt de passer, jf. skatteloven § 10-12 tredje og fjerde ledd.

Som nevnt, foreslår departementet å oppheve godtgjørelsesmetoden når aksjonærmodellen innføres, dvs. med virkning fra og med inntektsåret 2006. Departementet legger imidlertid til grunn at retten til å fremføre ubenyttet godtgjørelse skal bestå, selv om godtgjørelsesmetoden oppheves når aksjonærmodellen begynner å virke. På denne bakgrunn vil departementet foreslå å innføre en overgangsregel som innebærer at ubenyttet godtgjørelse på tidspunktet for opphevelse av skatteloven § 10-12, kan fremføres til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i inntil 10 år etter det året godtgjørelsen refererer seg til.

Det vises til forslag til overgangsbestemmelse til § 10-12.

5.11.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet, slutter seg til overgangsregel om de-

lingsregelens anvendelsesområde og overgangsbestemmelsene til endringene i skatteloven kapittel 10 som har virkningstidspunkt samtidig som innføringen av aksjonærmodellen.

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, viser til sine merknader under punkt 5.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

5.12 Administrative og økonomiske konsekvenser

5.12.1 Sammendrag

Aksjonærmodellen vil isolert sett stille relativt store krav til innrapportering av opplysninger fra de utdelende selskaper og deres aksjonærer. Dette er nødvendig for å sikre riktig skjerming av aksjeutbytte og korrekt skattemessig behandling av aksjegevinster og -tap. På den annen side gjør aksjonærmodellen det mulig å utvikle gjeldende delingsmodell for aktive aksjonærer. Godtgjørelsesystemet for aksjeutbytte og RISK-systemet for beregning av aksjegevinster og -tap, vil også kunne avskaffes.

Gjeldende RISK-regler skal hindre økonomisk dobbeltbeskatning av tilbakeholdt overskudd ved å oppregulere skattemessig inngangsverdi med tilbakeholdt skattlagt overskudd ved beregning av aksjegevinster og -tap. Reglene er svært kompliserte, og medfører omfattende rapporteringsplikter både for selskapene og aksjonærene. Samlet sett legger departementet til grunn at innføringen av aksjonærmodellen til erstatning for delingsmodellen, godtgjørelsesystemet og RISK-systemet, ikke vil medføre økt administrativ belastning verken for selskapene eller aksjonærene.

For ligningsmyndighetene stiller aksjonærmodellen store krav til informasjonsbehandling og kontroll. Departementet viser imidlertid til at det fra og med inntektsåret 2004 ble opprettet et sentralt aksjonærregister som omfatter aksjer i norske aksjeselskap. Dette registeret kan etter departementets syn tilpasses slik at den nødvendige informasjon kan lagres, og de nødvendige beregninger kan foretas, maskinelt. Et velfungerende aksjonærregister som tilpasses aksjonærmodellens behov, vil avhjelpe kompleksiteten i systemet, både for ligningsmyndighetene og skattyterne. Avviklingen av delingsmodellen og avskaffelse av godtgjørelses- og RISK-systemet medfører i tillegg betydelige forenklinger for ligningsmyndighetene.

Det vil imidlertid være nødvendig med omfattende endringer i aksjonærregisteret. Videre vil det bli en krevende oppgave å kvalitetssikre de opplysnin-

ger som skal legges inn i registeret. Total kostnadsramme for tekniske endringer i aksjonærregisteret, og kontrollarbeid knyttet til aksjonærmodellen i perioden frem til og med 2008, er anslått til 171,5 mill. kroner. Kostnadsanslaget er usikkert. I budsjettet for 2005 er det foreslått avsatt 38,5 mill. kroner til dette formålet.

Provenyet av aksjonærmodellen i det enkelte år vil være usikkert som følge av store årlige svingninger i aksjeinntektene. Det er også usikkert hvordan aksjonæren vil tilpasse seg aksjonærmodellen i valget mellom om å ta ut lønn eller utbytte. Provenyet fra utbytteskatten anslås på svært usikkert grunnlag til om lag 3 mrd. kroner.

5.12.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

6. FRITAKSMETODEN

6.1 Innledning og oppsummering

6.1.1 Sammendrag

Departementet foreslår at det innføres en fritaksmetode for beskatning av aksjeinntekter som tilfaller aksjonærer som er selskaper (selskapsaksjonærer). Fritaksmetoden innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen fritas fra beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, samtidig som det ikke innrømmes fradragsrett for tilsvarende tap. For øvrig vil selskaper være løpende skattepliktig for sine inntekter som i dag.

Fritaksmetoden forhindrer at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med norske selskaper (kjedebeskatning). Kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganisering, og kan dessuten svekke kapitalmobiliteten i næringslivet. Fritaksmetoden vil bedre kapitalmobiliteten, sammenlignet med det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse.

Fritaksmetoden harmonerer med det uttaksprinsipp som ligger til grunn for aksjonærmodellen og som medfører at aksjeinntekter som overstiger risikofri avkastning, beskattes når de tas ut av selskapssektoren.

Sammenlignet med dagens system vil fritaksmetoden medføre at likningsmyndighetene oppnår administrative besparelser, mens selskapene vil få reduserte etterlevelseskostnader. I kombinasjon med aksjonærmodellen for personlige aksjonærer, gjør fritaksmetoden det mulig å oppheve RISK- og godtgjørelsesreglene i sin helhet. Også delingsreglene kan avskaffes.

Med fritaksmetoden vil det bli større grad av skattemessig likebehandling av investeringer i Norge og utlandet. Skattefritaket for norske selskaper vil gjelde tilsvarende for aksjeinntekter til eller fra sel-

skaper hjemmehørende i andre EØS-land. Fritaksmetoden vil derved være i samsvar med EØS-avtalens krav om de fire friheter mv., og fjerne usikkerheten som det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse representerer i forhold til EØS-avtalen.

Innføring av fritaksmetoden vil føye seg inn i en internasjonal trend, der godtgjørelsessystemer avvikes og ofte erstattes med skattefritak for aksjeinntekter som tilfaller selskaper.

Ved vurderingen av hvilke former for selskaper mv. som skal kunne oppebære skattefrie inntekter under fritaksmetoden, er det lagt vekt på hensynet til å oppnå skattemessig likebehandling av virksomheter uavhengig av organisasjonsform. Det foreslås at fritaksmetoden skal gis anvendelse for aksjeselskaper og flere former for selskaper mv. som er likestilt med aksjeselskaper. Dessuten foreslås at foreninger, stiftelser, visse konkurs- og administrasjonsbo, kommuner, fylkeskommuner, interkommunale selskaper og selskaper mv. som er heleid av staten skal omfattes. Også tilsvarende utenlandske selskaper mv. vil falle inn under fritaksmetoden.

Departementets forslag innebærer at inntekt på aksjer og eierandeler i visse andre selskaper som er likestilt med aksjeselskaper, vil kunne innvinnes skattefritt under fritaksmetoden. Motsatsen er at det ikke gis fradragrett for tilsvarende tap. Det foreslås at fritaksmetoden også skal omfatte gevinst og tap på derivater med aksjer mv. som underliggende objekt.

Departementet foreslår ingen endringer i reglene om fradragrett for gjeldsrenter. Dette innebærer at selskaper vil ha rett til fradrag for renter på gjeld til finansiering av aksjeinvesteringer mv. som genererer skattefrie inntekter. Fritaksmetoden medfører at selskapene ikke kan kreve fradrag for andre kostnader som har tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden.

En generell anvendelse av fritaksmetoden på grenseoverskridende aksjeinntekter vil åpne for tilpasningsmuligheter ved at virksomhet flyttes til selskaper hjemmehørende i lavskatteland, samt at det foretas arbitrasjeforretninger med slike selskaper. Dessuten kan det bidra til skadelig skattekonkurranse ved at Norge blir attraktivt som gjennomstrømningsland, der aksjeinntekter fra lavskatteland fases gjennom norske holdingselskaper til utenlandske, bakenforliggende eiere. For å motvirke dette, foreslås at fritaksmetoden avgrenses mot inntekt på investeringer i lavskatteland utenfor EØS, samt mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS. Dessuten vil ikke fritaket gjelde for kildeskatt på utbytte som tilfaller selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS.

Departementet foreslår en regel om at retten til å utnytte generell skatteposisjon skal falle bort, dersom det er sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon har vært det overveiende motiv for en transaksjon.

Fritaksmetoden vil også gjelde for selskaper som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, de særlige reglene for kraftforetak eller den særskilte skatteordningen for rederiselskaper. Fritaksmetoden medfører at det blir noe lettere å nyttiggjøre seg ubeskattet skipsfartsinntekt utenfor rederiskatteordningen.

Det foreslås at fritaksmetoden gis virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og for gevinst og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004 (dagen for fremleggelsen av skattemeldingen). Med et slikt virkningstidspunkt for gevinster og tap hindres at det oppstår mulighet for tilpasninger, ved at aksjetap fremskyndes til realisasjon før fritaksmetoden begynner å virke, mens realisasjoner med gevinst utsettes til etter dette tidspunkt. Det foreslås imidlertid en overgangsregel for inntektsåret 2004 som innebærer at skattyters netto aksjetap realisert i perioden 26. mars til 31. desember 2004 kan føres til fradrag mot netto aksjegevinster realisert før dette tidspunktet.

Inntektsåret 2004 og 2005 vil utgjøre en overgangsperiode der fritaksmetoden kommer til anvendelse for selskapsaksjonærer, mens systemet med RISK og godtgjørelse vil gjelde for personlige aksjonærer inntil aksjonærmodellen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006. For å hindre tilpasningsmuligheter med formål at personlige aksjonærer skal tilordnes forhøyede RISK-beløp for inntektsårene 2004 og 2005, og derved oppnå tilsvarende forhøyet skjermingsgrunnlag når aksjonærmodellen innføres, foreslås en viss nedbygging av RISK-metoden for disse inntektsårene.

Det foreslås en overgangsregel om inntektsføring i selskapet, i den utstrekning dette i 2005, utover beskattet kapital, også deler ut netto aksjegevinster som selskapet har oppebåret skattefritt i tidsrommet fra og med 26. mars 2004 til og med 31. desember 2004, til aksjonærer som har rett til godtgjørelse for det motatte beløp. Dette for å motvirke at den senere innfasingen av aksjonærmodellen, skal gjøre det mulig at selskapet oppebærer skattefrie aksjegevinster etter fritaksmetoden, som deretter deles ut til aksjonær med rett til full godtgjørelse. For inntektsårene 2004 og 2005 foreslås også visse tilpasninger i beregningsgrunnlaget for korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10-5.

6.1.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, støtter innføringen av fritaksmetoden. Flertallet viser til at fritaksmetoden forhindrer kjedebeskatning og gjør det mulig å oppheve RISK og godtgjørelsesreglene for selskapsaksjonærer. Fritaksmetoden vil også fjerne usikkerheten som det gjeldende systemet med

RISK og godtgjørelse representerer i forhold til EØS-avtalen.

Flertallet viser til at når fritaksmetoden innføres, vil det ikke være grunnlag for å kreve fradrag for aksjeeierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. Det vil fremdeles være fradragsrett for kostnader som har tilknytning til andre skattepliktige inntekter. Fritaksmetoden medfører således at selskapene må skille ut aksjeeierkostnader som har tilknytning til skattefrie aksjeinntekter, og unnta dem fra fradragsføring. Flertallet ser at dette vil kunne føre til vanskelige avgrensningsspørsmål, og ber Regjeringen vurdere om det er behov for å foreta justeringer av reglene etter noe tids erfaring med fritaksmetoden.

Flertallet er enig i at fritaksmetoden gis virkning for utbytte som innvinnes f.o.m. 1. januar 2004, og for gevinst og tap som realiseres f.o.m. 26. mars 2004. Flertallet viser til at det foreslås en overgangsregel som innebærer at skattyters netto aksjetap realisert i perioden 26. mars til 31. desember 2004 kan føres til fradrag mot netto aksjegevinster realisert før dette tidspunkt. Flertallet vil imidlertid peke på at selskaper som eier aksjer i et selskap som har besluttet å iverksette en avviklingsprosess før 26. mars, men der aksjetapet ikke er realisert før denne dato, rammes hardt. Det vises til departementets svar på spørsmål nr. 208 fra Arbeiderpartiet. Her skriver departementet at en overgangsregel hvor aksjeselskaper mv. kan kreve fradrag for tap ved realisasjon av aksjer etter 26. mars 2004, dersom det kan dokumenteres at avviklingsprosessen var besluttet iverksatt før 26. mars 2004, må begrenses til de tilfeller der det er uomtvistelig og dokumenterbart at en har tatt sikte på avvikling.

Flertallet fremmer på denne bakgrunn følgende forslag:

"Ved ikrafttredelse av endringer under XIV § 2-38 gjelder følgende overgangsregler:

Overgangsregel B nytt femte ledd og sjettede ledd:

(5) *Selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2-38 første ledd kan kreve fradrag for tap på aksjer som er realisert i perioden 26. mars 2004 til 31. desember 2005 ved likvidasjon av aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller tilsvarende selskap hjemmehørende i andre EØS-land, dersom likvidasjonen var vedtatt av det likviderende selskapets generalforsamling, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 16-1, før 26. mars 2004. Likestilt med generalforsamlingsvedtak i forrige punktum er beslutning om oppløsning fattet av tingretten etter aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 16-15 og dom i medhold av aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 16-19. Tap ved likvidasjon etter første punktum, jf. annet punktum, som realiseres i perioden 26. mars til 31. desember 2004 inngår i*

eventuell beregning av netto tap etter første ledd bokstav b. I den utstrekning tap ved likvidasjon etter første punktum, jf. annet punktum, ikke kommer til fradrag i netto gevinst etter første ledd bokstav a, kan tapet føres til fradrag etter skattelovens alminnelige regler.

(6) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel."

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet støtter innføringen av fritaksmetoden, men vil understreke viktigheten av at departementet løpende vurderer behovet for tiltak for å forhindre uønskede tilpasninger. Det vises til departementets svar på spørsmål nr. 197 fra Arbeiderpartiet, der det framgår at departementet avventer erfaringer med fritaksmetoden på følgende områder før det eventuelt foreslås forebyggende tiltak:

- Mulige tiltak mot at skip og andre tilvirkningsvarer produseres i et nyetablert selskap, hvorefter det foretas skattefri overføring av aksjene i selskapet istedenfor skattepliktig salg av den tilvirkede varen, jf. avsnitt 6.5.6 i proposisjonen.
- Eventuelle regler for å forebygge skattemotivert valg av transaksjonsform ved at virksomhet mv. overføres i form av innmatssalg dersom dette gir fradragsberettiget tap, mens overføringen gis i form av skattefritt aksjesalg dersom det ville oppstått en skattepliktig gevinst ved innmatssalg, jf. avsnitt 6.5.6 i proposisjonen.
- Spørsmålet om det bør innføres særskilte regler som avskjærer eller begrenser fradragsretten for tap på investeringer i skatteregimer som legger til rette for skatteunndragelse ved manglende transparens og informasjonsutveksling med andre stater, jf. avsnitt 6.5.4.6 i proposisjonen.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til at Regjeringen i proposisjonen følger opp St.meld. nr. 29 (2003-2004) om skattereform.

Disse medlemmer mener at skattereformen er en helhetlig reform, og at det er viktig for virkningen av reformen at de ulike elementene gjennomføres som beskrevet i skattemeldingen. Gjennomføring av skattereformen er uansett en forutsetning for å bringe det norske skattesystemet klart innenfor EØS-avtalens rammer. Fjerning av delingsmodellen, godtgjørelsesreglene og RISK-systemet forutsetter en tilnærming av marginalsatt på arbeid og kapitalinntekt. Fritaksmetoden og aksjonærmodellen sammen med reduksjon av marginalsatt på arbeidsinntekter medfører at delingsmodellen, godtgjørelsesreglene og RISK-systemet kan fases helt ut innen 2006.

Disse medlemmer viser til at fritaksmetoden, med fritak for skatt på utbytter og gevinster mellom selskaper, gjør at kjedebeskatning unngås og kapitalmobiliteten øker sammenlignet med det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse. Disse medlemmer viser til at innføring av fritaksmetoden føyer seg inn i en internasjonal trend, og ser det som positivt at Norge er tidlig ute med å vedta konkurransedyktige skatteregler i selskapssektoren. Det er særlig positivt at fritaksmetoden innebærer en klar administrativ forenkling for mange skatteyttere i selskapssektoren.

Disse medlemmer viser til at fritaksmetoden gis virkning for utbytte som innvinneres fra og med 1. januar 2004, og for gevinst og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004. Disse medlemmer viser til at det foreslås en overgangsregel for 2004 som innebærer at skatteytters netto aksjetap realisert i perioden 26. mars til 31. desember 2004 kan føres til fradrag mot netto aksjegevinst realisert før dette tidspunkt, og gir sin tilslutning til dette.

Disse medlemmer viser for øvrig til merknader og forslag under de enkelte punkter nedenfor.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet ønsker likevel subsidiært å utvise en konstruktiv holdning til forbedringsforslag som gjør en eventuell overgang til et nytt skattesystem så rettfærdig som mulig for næringslivet. Disse medlemmer viser i denne forbindelse til forannevnte forslag til overgangsregel B nytt femte ledd. Disse medlemmer er i tvil om overgangsregelen i tilstrekkelig grad fanger opp utsatte skattefordeler, som skyldes latente tap i underliggende selskap, i regnskap som er revidert og godkjent på selskapets generalforsamling. Disse medlemmer mener bedrifter med slike latente tap burde gis anledning til å realisere tapene med fradragsrett eksempelvis ved en forlenget frist for vedtak om realisasjon til 31. desember 2004. Disse medlemmer gir derfor sin støtte til en overgangsregel som medfører at balanseførte skattefordeler i generalforsamlingsgodkjente regnskap aksepteres som realisasjonsvedtak.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til sine merknader i avsnitt 5.1.2.

Modellen disse medlemmer skisserer for kapitalbeskatning krever videreføring av godtgjørelsesmodellen for personlige aksjonærer for å sikre

nøytralitet mellom investeringer i aksjeselskaper og andre kapitalplasseringer.

6.2 Fritaksmetodens anvendelsesområde

6.2.1 Sammendrag

FORMER FOR SELSKAPER MV. SOM OMFATTES

(i) Utgangspunkter

Fritaksmetodens anvendelsesområde må avgrenses med hensyn til subjektene som skal omfattes. Subjektspørsmålet gjelder hvilke skatteyttere som kan oppbære skattefrie inntekter etter fritaksmetoden, og som ikke vil ha fradragsrett for tilsvarende tap. Slike subjekter omtales i det følgende som kvalifiserende.

Objektspørsmålet gjelder hvilke inntekter og tap som skal omfattes av fritaksmetoden. I utgangspunktet er det bare utbytte og gevinst på eierandeler i visse selskaper mv. som kan kvalifisere for skattefritak, mens tilsvarende tap ikke vil gi rett til fradrag. Inntekt på andeler i selskaper mv. som omfattes av fritaksmetoden benevnes kvalifiserende inntekt, mens eierandelene tilsvarende benevnes kvalifiserende eierandeler.

I det følgende vil fremstillingen først og fremst fokusere på inntektssituasjonen. Der inntekt er skattefri etter fritaksmetoden, vil imidlertid tilsvarende tap ikke gi rett til fradrag.

Skattefritak etter fritaksmetoden forutsetter at kvalifiserende inntekt mottas av et kvalifiserende subjekt. Både i forhold til subjekt- og objektspørsmålet må det foretas en avgrensning av hvilke former for selskaper mv. som skal omfattes av fritaksmetoden.

Ved vurderingen av hvilke former for selskaper mv. som bør omfattes av fritaksmetoden som subjekt, har departementet bl.a. lagt vekt på forholdet til aksjonærmodellen. Et bærende prinsipp bak fritaksmetoden er at inntekter som omfattes av skattefritaket ikke kan overføres fra selskapssektoren til fysiske personer, uten at det oppstår beskatning av avkastning ut over den risikofrie avkastningen. I utgangspunktet vil det derfor være en generell forutsetning for å inkludere et subjekt under fritaksmetoden at (videre)utdeling til fysisk person beskattes på personens hånd, eventuelt med skjerming etter aksjonærmodellen. Det vil imidlertid forekomme situasjoner der denne forutsetningen ikke er avgjørende, typisk i tilfeller der hensynet til å motvirke aktive tilpasninger til fritaksmetoden ikke gjør seg gjeldende. Departementet vil i tiden fremover være oppmerksom på tilpasninger som har til formål å kunne fase inntekter fra selskaps- til personsektoren, uten at avkastning ut over risikofri avkastning blir beskattet.

På den annen side har ikke departementet oppstilt noen forutsetning om at juridiske personer som omfattes som subjekter under fritaksmetoden, skal ha ei-

ere med rett til overskuddet. I motsatt fall ville det oppstått en skattemessig forskjellsbehandling av virksomhet, avhengig av om den organiseres i selskap eller i en juridisk person uten eiere. Det vises også til at det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse kommer til anvendelse for utbytte og gevinster som tilfaller skattesubjekter uten eiere.

Departementet har videre lagt til grunn at fritaksmetoden bare skal omfatte inntekt som er vunnet direkte ved en kapitalinvestering. Dette vil typisk være utbytte og realisasjonsgevinst på eierandel. Som utbytte skal i denne sammenheng anses slik verdioverføring som omfattes av skatteloven § 10-11 annet ledd, jf. tredje ledd, såfremt den skjer på en eierandel som er kvalifiserende under fritaksmetoden. Et selskap kan ha inntekt fra et underliggende selskap som ikke er utbytte eller gevinst på selve eierandelen, men som er vunnet ved samhandel eller på annet grunnlag. Slik inntekt vil ikke omfattes av fritaksmetoden, selv om eierforholdet er en forutsetning for eller har vært avgjørende for samhandelen mv.

Etter gjeldende regler er rett til godtgjørelse betinget av at utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet, jf. skatteloven § 10-12 annet ledd annet punktum. Departementet går inn for å videreføre lovlighetskravet som et vilkår for at utbytte skal kvalifisere for skattefritaket under fritaksmetoden. Hvorvidt utbytte fra selskaper hjemmehørende i utlandet er lovlig utdelt, må vurderes på bakgrunn av reglene i det aktuelle landet. Det vises også til avsnitt 5.6.4 i proposisjonen, der det legges til grunn at tilsvarende lovlighetskrav skal gjelde for å få rett til skjerming av utbytte etter aksjonærmodellen.

I skattemeldingen avsnitt 10.4.1 ble følgende lagt til grunn for anvendelsesområdet til fritaksmetoden:

"Utgangspunktet er at fritaksmetoden bør gjelde for aksjeselskaper og likestilte selskaper, og at det er avkastning på investeringer i slike selskaper (gevinst og utbytte) som vil kvalifisere for skattefritak."

Departementets forslag til anvendelsesområde for fritaksmetoden er i samsvar med utgangspunktet gitt i skattemeldingen.

(ii) Aksjeselskaper og likestilte selskaper mv.

Aksjeselskaper er fritaksmetodens kjernesubjekt. Aksjer i slike selskaper vil være det sentrale eksempelet på kvalifiserende eierandel, mens gevinst og utbytte på aksjer vil være kvalifiserende inntekt. Typeutfellet av skattefri inntekt under fritaksmetoden blir således aksjeselskapers utbytte på eller gevinst ved realisasjon av aksjer.

Ved siden av aksjeselskaper vil allmennaksjeselskaper og avkastning på aksjer i allmennaksjeselskaper omfattes, uavhengig av om selskapet er børsnotert eller ikke.

Etter skatteloven § 10-1 første ledd regnes selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2-2 bokstav b til e som likestilt med aksjeselskap. Bestemmelsen regulerer anvendelsesområdet for skatteloven §§ 10-2 til 10-6 om konsernbidrag og korreksjonsinntekt mv., samt skatteloven §§ 10-11 til 10-13 om utbyttebeskatning.

Hensynet til å oppnå skattemessig likebehandling av virksomheter uavhengig av organisasjonsform, tilsier at selskaper mv. som er likestilt med aksjeselskap bør omfattes av fritaksmetoden både som subjekt og investeringsobjekt, med mindre særlige forhold begrunner en annen løsning. Den skattemessige behandlingen av avkastning på eierandeler er av betydning for det utstedende selskaps tilgang på egenkapital. Strengere beskatning av avkastning på visse eierandeler kan vanskeliggjøre egenkapitaltilgangen for disse selskapene.

Departementet foreslår derfor at likestilte selskaper som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd bokstav b og c, dvs. sparebanker, andre selveiende finansieringsforetak og gjensidige forsikringsselskaper, skal omfattes av fritaksmetoden som subjekt, og at avkastning på grunnfondsbevis i slike selskaper skal være kvalifiserende inntekt under fritaksmetoden.

Videre foreslås at samvirkeforetak, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav d, skal omfattes som subjekt under fritaksmetoden. Dette innbefatter boligbyggelag som er regulert i lov om boligbyggelag. Rente (utdeling) på andel i samvirkeforetak skal være kvalifiserende inntekt. Slik rente er i dag skattepliktig som aksjeutbytte, men med tilhørende rett til godtgjørelsesfradrag. Fritaksmetoden vil derimot ikke gjelde kjøpsutbytte (bonus) som er fradragsberettiget på samvirkeforetakets hånd, uavhengig av om det er forhåndsgarantert eller ikke. Bakgrunnen er at kjøpsutbytte ikke har karakter av å være avkastning på kapitalandel, men derimot rabatt som beregnes på bakgrunn av mottakers samhandel med samvirkeforetaket. Fradragsberettiget kjøpsutbytte fra samvirkeforetak regnes etter gjeldende regler ikke som aksjeutbytte, jf. skatteloven § 10-11 femte ledd, men kan være skattepliktig som virksomhetsinntekt. Dette vil normalt være tilfelle for selskaper mv. som mottar kjøpsutbytte. Kjøpsutbytte vil fortsatt være skattepliktig hos mottaker når dette følger av gjeldende regler.

Andelshavere i samvirkeforetak kan vanligvis ikke disponere over andelene ved salg. I enkelte tilfeller vil det likevel kunne oppstå spørsmål om realisasjonsbeskatning av andelene. Dette gjelder dersom samvirkeretten og vedtektene åpner for likvidasjon/omdannelse av samvirkeforetaket, med utbetaling av foretaksformuen til andelshaverne. Det foreslås at fritaksmetoden skal omfatte gevinst eller tap på andel i samvirkeforetak som likvideres/omdannes, uavhen-

gig av om foretaksformuen fordeles mellom andelshaverne basert på kapitalandel eller samhandel.

Skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e gir en generell angivelse av selskaper mv. som i henhold til skatteloven § 10-1 første ledd skal regnes som likestilt med aksjeselskap.

Verdipapirfond omfattes av denne bestemmelsen. I skatteloven § 10-1 tredje ledd første punktum er et verdipapirfond som eier én eller flere aksjer betegnet aksjefond. Det legges til grunn at aksjer i denne sammenheng må forstås slik at også andre egenkapitalinstrumenter og andeler i aksjefond omfattes.

Det foreslås at aksjefond skal omfattes av fritaksmetoden som subjekt, og at andeler i aksjefond skal være kvalifiserende eierandeler.

Departementets forslag medfører at visse selskaper mv. som er likestilt med aksjeselskaper ikke vil omfattes av fritaksmetoden, verken som subjekt eller som investeringsobjekt. Dette gjelder bl.a. obligasjonsfond.

I skatteloven § 10-1 tredje ledd annet punktum er obligasjonsfond definert som et verdipapirfond som etter vedtektene skal plassere midlene i andre verdipapirer enn aksjer. Det legges til grunn at et obligasjonsfond heller ikke kan eie andre egenkapitalinstrumenter enn aksjer, eller andeler i aksjefond. Dette tilsier at det ikke er behov for å la fritaksmetoden omfatte obligasjonsfond som subjekt. Av skatteloven § 10-6 følger at obligasjonsfond kan kreve fradrag i inntekten for beløp utdelt til andelshaverne. Det utdelte beløp blir etter gjeldende regler til gjengjeld beskattet på andelshavernes hånd uten rett til godtgjøringsfradrag, jf. skatteloven § 10-12 annet ledd, tilsvarende renter på obligasjoner. Utdeling fra obligasjonsfond bør derfor ikke være kvalifiserende inntekt under fritaksmetoden, da det ellers ikke vil bli foretatt effektiv beskatning av slik inntekt innenfor selskapssektoren.

Enkelte boligselskaper (borettslag og boligaksjeselskap) lignes ikke som selskaper, i stedet foretas deltakerligning etter skatteloven § 7-12. For selskaper mv. som deltakerlignes er det ingen direkte problemstilling hvorvidt fritaksmetoden kommer til anvendelse.

(iii) Juridiske personer som ikke er likestilt med aksjeselskap

Hensynet til likebehandling uavhengig av organisasjonsform tilsier at også enkelte juridiske personer som ikke regnes som likestilt med aksjeselskap etter skatteloven § 10-1 første ledd, jf. § 2-2 første ledd bokstav b til e, bør omfattes av fritaksmetoden.

Interkommunalt selskap, jf. lov om interkommunale selskaper, selskapslignes selv om deltakerne har et proratisk, men ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Departementet foreslår at slikt selskap

skal være kvalifiserende subjekt. Tilsvarende foreslås at avkastning på eierandel i interkommunalt selskap skal være kvalifiserende inntekt.

Videre foreslås at statsforetak samt andre skattesubjekter som er heleid av staten, skal være kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden. Dette får ikke praktisk betydning for selskaper mv. som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-30. Det er ikke aktuelt å la fritaksmetoden komme til anvendelse for avkastning på eierandeler i statseide selskaper mv., da staten er fritatt fra beskatning etter skatteloven § 2-30 første ledd bokstav b.

Departementet foreslår videre at noen juridiske personer som ikke er selskaper skal være kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden. Dette gjelder juridiske personer som ikke har eiere som kan motta utbytte eller realisere eierandel. Det er derfor ikke aktuelt at de omfattes av fritaksmetoden som investeringsobjekter.

Det foreslås at foreninger og stiftelser skal være subjekter under fritaksmetoden. Foreninger har ikke eiere, men medlemmer. Stiftelser har verken eiere eller medlemmer. Dersom en forening eller stiftelse (eller annet subjekt som omfattes av fritaksmetoden) ikke har erverv til formål, kan skattefritak følge allerede av skatteloven § 2-32.

Departementet legger til grunn at et konkursbo ikke bør beskattes for aksjeinntekter mv., dersom skyldneren kunne motta slike inntekter skattefritt i medhold av fritaksmetoden. Departementet foreslår derfor at konkursbo skal omfattes av fritaksmetoden som subjekt, såfremt konkursdebitor også er et kvalifiserende subjekt.

Det er ikke grunnlag for å gi fritaksmetoden anvendelse for utdelinger fra konkursbo. Hel eller delvis dekning av kreditorenes krav har ikke bakgrunn i eierinteresse, og bør av denne grunn ikke omfattes. Det følger av konkursloven § 136 at bobehandlingen skal innstilles og boet tilbakeleveres dersom kreditorene samtykker eller har fått fullt oppgjør eller sikkerhet for sine krav. Dersom det er et selskap som er under konkursbehandling, skjer tilbakelevering til selskapet (ikke eierne). Selve tilbakeføringen er skattefri allerede etter de gjeldende regler, både på boets og konkursdebitors hånd.

Det foreslås at administrasjonsbo på tilsvarende måte som konkursbo skal omfattes som subjekt under fritaksmetoden, dersom skyldneren er et kvalifiserende subjekt under fritaksmetoden.

Det foreslås at kommuner og fylkeskommuner skal være kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden.

(iv) Selskaper mv. som er hjemmehørende i utlandet

Departementet legger til grunn at fritaksmetoden som hovedregel også skal gjelde grenseoverskriden-

de inntekter. Det foreslås derfor at utenlandsk subjekt i utgangspunktet skal omfattes av fritaksmetoden, dersom tilsvarende norsk subjekt er omfattet. Dette medfører at utenlandsk selskap kan unngå å bli kildebeskattet for utbytte etter skatteloven § 10-13. Dersom et utenlandsk selskap har gjort en investering gjennom norsk filial, kan fritaksmetoden frita det utenlandske selskapet både for utbytte- og realisasjonsbeskatning.

Videre foreslås det at avkastning på eierandel i utenlandsk selskap mv. skal kunne kvalifisere under fritaksmetoden, dersom inntekt på eierandel i tilsvarende norsk selskap mv. omfattes.

Hvorvidt en utenlandsk juridisk person skal anses å tilsvare et norsk selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden som subjekt eller investeringsobjekt, må vurderes konkret.

Dersom det utenlandske selskapet ville blitt del-takerlignet etter norske regler, jf. skatteloven §§ 10-40 flg., må det også i forhold til fritaksmetoden legges til grunn at selskapet ikke skal anses som et eget skattesubjekt.

Departementets forslag sikrer at skattesystemet ikke kommer i strid med EØS-avtalen.

Inntekt på porteføljeinvesteringer vs. direkteinvesteringer

Hensynet til å unngå kjedebeskatning tilsier at inntekt på porteføljeinvesteringer bør omfattes av fritaksmetoden. Aksjeinntekt som tilfaller selskap vil normalt reflektere inntekt som er, eller forventes å bli, beskattet i det underliggende selskapet eller i selskap lenger ned i eierkjeden. Det bør da ikke foretas ytterligere beskatning av porteføljeinntekten på det mottakende selskapets hånd. Kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganiseringer, og svekker kapitalmobiliteten i næringslivet.

Departementet foreslår derfor at fritaksmetoden som hovedregel også skal omfatte inntekt på porteføljeinvesteringer, og at tilsvarende tap ikke skal være fradragsberettiget. Dette gjelder likevel ikke for inntekt og tap på porteføljeinvesteringer utenfor EØS.

Departementets forslag medfører at aksjeinvestorer kan foreta porteføljeinvesteringer gjennom investerings-selskap, og la investerings-selskapet realisere gevinst på slike investeringer uten at det oppstår skatteplikt. Investoren må imidlertid tåle en indirekte skattebelastning når gevinsten reflekterer inntekt som er eller vil bli beskattet i det underliggende selskapet eller lenger ned i eierkjeden. Skattebelastningen har form av redusert salgsvederlag for aksjene som følge av den underliggende beskatningen. Dessuten vil investoren bli beskattet dersom han tar ut utbytte fra investerings-selskapet ut over det som representerer risikofri avkastning på aksjeinvesteringen.

Uttak

I samsvar med vurderingene i skattemeldingen, forslår departementet at fritaket for gevinstbeskatning ved realisasjoner, skal gjelde tilsvarende ved uttak. Departementets forslag innebærer at et aksjeselskap kan dele ut aksjer som utbytte til selskapsaksjonær, uten at det utdelende selskapet blir pliktig til å svare skatt av latent gevinst på aksjen. Det sikrer lik skattemessig behandling med at aksjene selges fra selskapet.

Derivater

Departementet legger til grunn at hensynet til å tilrettelegge for bruk av derivater til sikring og risikostyring, tilsier at fritaksmetoden også bør gjelde for derivater som har kvalifiserende eierandel som underliggende objekt. Dette vil sikre lik beskatning av derivatet og det sikrede objektet. Det antas at det først og fremst er investorer med porteføljeinvesteringer som anvender derivater til sikring og risikostyring.

Det bør unngås løsninger som åpner for skattearbitrasje og uønskede tilpasningsmuligheter, for eksempel ved at ikke fradragsberettiget tap på aksje gjøres om til fradragsberettiget tap på derivat. Muligheten for slike tilpasninger mv. antas å bli mindre dersom fritaksmetoden gis anvendelse for gevinster og tap på finansielle instrumenter med kvalifiserende eierandel som underliggende objekt, enn om den gjeldende beskatningen av slike poster videreføres.

Departementet foreslår at fritaksmetoden også gjøres gjeldende for gevinst og tap på derivater som har kvalifiserende eierandel som underliggende objekt. Avgjørende for om fritaksmetoden kommer til anvendelse vil være om gevinst eller tap på den underliggende eierandelen ville vært omfattet av fritaksmetoden, dersom eierandelen hadde blitt realisert på det tidspunktet gevinsten eller tapet på derivatet realiseres.

Det kan tenkes at et derivat har et annet derivat som underliggende objekt. Da vil det underliggende derivatets underliggende objekt være avgjørende for om gevinst og tap på det overliggende derivatet omfattes av fritaksmetoden. Eksempelvis vil gevinst eller tap på opsjon på aksjeopsjon som utgangspunkt omfattes av fritaksmetoden.

Også derivater som utleder sine økonomiske virkninger av en indeks kan omfattes, såfremt indeksen dekker aksjer og andre eierandeler som kvalifiserer under fritaksmetoden. Eierandelene som dekkes av indeksen kan i denne sammenheng anses som derivatets underliggende objekter.

Lovforslag

Departementet foreslår at fritaksmetoden lovfestes i ny § 2-38 i skatteloven. Her er skattesubjektene

og inntektstypene som vil være omfattet av fritaksmetoder positivt og uttømmende angitt.

Bestemmelser om fritaksmetodens anvendelsesområde i samsvar med redegjørelsen i avsnittet her, foreslås inntatt i ny § 2-38 første og annet ledd i skatteloven. Det foreslås at bestemmelsene trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

6.2.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 2-38 første og annet ledd om at bestemmelsene trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

Flertallet viser til sine merknader under punkt 6.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

6.3 **Kostnader tilknyttet inntekter som omfattes av fritaksmetoden**

6.3.1 *Sammendrag*

KOSTNADER MED TILKNYTNING TIL AKSJEN

Visse kostnader skal etter gjeldende rett aktiveres som skattemessig inngangsverdi på aksjen, og kommer først til fradrag ved gevinst- eller tapsoppgjøret som foretas når aksjen realiseres. Dette gjelder for det første det beløp skattyter har betalt for aksjen, jf. skatteloven § 10-32 annet ledd siste punktum. Aktiveringsplikten omfatter imidlertid mer enn kostnader som direkte tilfører verdier. Til dels følger dette av skatteloven § 10-33, som oppstiller aktiveringsplikt for skattyters kostnader til mekler eller lignende ved anskaffelse og realisasjon av aksjen.

Når det som følge av fritaksmetoden ikke skal foretas noe skatteoppgjør ved realisasjon av investeringen får dette som konsekvens at aktiveringspliktige kostnader, som redegjort for ovenfor, ikke kommer til fradrag. Dette må også gjelde aktiveringspliktige kostnader som nevnt i skatteloven § 10-33, selv om disse ikke aktiveres som en del av aksjens skattemessige inngangsverdi. Bortfallet av fradragsretten er en tilsiktet virkning av fritaksmetoden.

KOSTNADER MED TILKNYTNING TIL SKATTEFRI AKSJEINNTJEKT

Departementet har vurdert om skatteloven § 6-1 bør endres i forbindelse med at fritaksmetoden innfø-

res, slik at kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter kan gi rett til fradrag dersom den underliggende inntekten er skattepliktig. Hensynet til harmoni i regelverket taler mot en slik løsning. Når kostnader med tilknytning til aksjen/aksjeervervet ikke kommer til fradrag ved realisasjon, bør ikke kostnader med tilknytning til aksjeinntektene gi rett til løpende fradrag. Departementet har derfor kommet til at kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter ikke bør gi rett til fradrag, uten hensyn til beskatningen i det underliggende selskapet. Dette sikrer at det innenfor virkeområdet til fritaksmetoden ikke blir nødvendig å trekke noen grense mellom disse kostnadskategoriene.

Dersom skatteloven § 6-1 videreføres uten endring, vil det bli nødvendig å skille ut selskapets kostnader med tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden, og unnta dem fra fradragsføring. Isolert sett kan dette medføre noe merarbeid for selskapene og likningsmyndighetene. For selskaper som har som hovedformål å investere i andre selskaper kan resultatet bli at en betydelig andel av kostnadene ikke kommer til fradrag.

Både direkte og indirekte kostnader med tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden må unntas fra fradragsføring. Førstnevnte kan bl.a. omfatte kostnader til deltakelse på generalforsamling, internrevisjon, utforming av konsernregnskap og andre typiske aksjeeieraktiviteter. Det kan også tenkes prosessutgifter, andre finansieringsutgifter enn renter mv. med direkte tilknytning til aksjeinntekten. Indirekte kostnader kan ikke knyttes til noen bestemt inntekt, men bidrar til flere inntekter eller selskapets samlede inntektserverv. Eksempler er utgifter til administrasjon og strategiprosesser. Etter omstendighetene kan også en andel av slike indirekte kostnader henføres til skattefrie inntekter.

En selskapsaksjonær skal kreve markedsmessig vederlag for aktivitet (tjeneste) som har økonomisk eller kommersiell verdi for det underliggende selskapet på en måte som styrker dets forretningsmessige posisjon. Kostnader med tilknytning til slik inntektskapende aktivitet vil da normalt være fradragsberettiget for selskapsaksjonæren, selv om avkastning på aksjene i det underliggende selskapet er fritatt fra beskatning.

GJELDSRENTER

Skatteloven § 6-40 innebærer at selskaper vil ha fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til skattefrie aksjeinntekter, typisk fordi lånebeløpet er anvendt til oppkjøp av eller innskudd i det underliggende selskapet. Som regel vil lånebeløp som skytes inn som egenkapital i norsk underliggende selskap bli anvendt til finansiering av skattepliktig virksomhet i dette selskapet, eventuelt i norsk selskap lenger ned i

eierkjeden. Dersom selskapet i en slik situasjon nektes fradragsrett for gjeldsrentene kan skattereglene favorisere finansiering av det underliggende selskapet med lånekapital fremfor (lånefinansiert) egenkapital. Bakgrunnen er at renter på låneopptak i det underliggende selskapet vil gi rett til fradrag, i motsetning til hva som vil være tilfelle for renter på lån til finansiering av egenkapitalinnskudd i det underliggende selskapet. Departementet legger derfor til grunn at skatteloven § 6-40 må videreføres for rentekostnader som knytter seg til aksjeinntekter fra norske selskaper.

Fritaksmetoden vil i hovedregelen også gjelde for utbytte og gevinst som norsk selskap oppebærer på aksjer i utenlandske selskaper (inngående aksjeinntekter). Aksjeinntekten vil da ikke reflektere inntekt som er beskattet i Norge. Etter departementets vurdering bør ikke fradragsretten for gjeldsrenter avskjæres fordi det foreligger tilknytning til skattefri aksjeinntekt fra utlandet. Dette sikrer reell likebehandling av innenlandske og inngående aksjeinntekter. Avskjæring av fradragsretten for rentekostnader tilknyttet inntekt på aksjer i selskaper hjemmehørende i andre EØS-land enn Norge ville skapt en usikker side mot EØS-avtalens bestemmelser om de fire friheter.

Særlige hensyn gjør seg gjeldende ved investeringer i utland med lav eller ingen selskapsbeskatning (lavskatteland). Dersom fritaksmetoden gis anvendelse for utbytte og gevinst på investeringer i lavskatteland kan det oppstå incentiver til bl.a. rentearbitrasjeforretninger. Slike skattemotiverte transaksjoner kan forebygges ved å avskjære fradragsretten for gjeldsrenter, for eksempel etter de samme prinsipper som i dag gjelder for skattytere som i henhold til skatteavtale ikke kan beskattes i Norge for inntekter fra fast eiendom eller virksomhet i utlandet, jf. skatteloven § 6-91. Departementet har kommet til at rentearbitrasjeforretninger og andre grenseoverskridende tilpasningsmuligheter bør motvirkes ved å oppstille særskilte begrensninger av fritaksmetodens anvendelse på utbytte og gevinst på aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet, jf. neste avsnitt. Fradragsretten for gjeldsrenter bør derfor videreføres også i de tilfeller rentene knytter seg til aksjeinntekter fra lavskatteland.

Etter dette vil departementet ikke foreslå noen endringer i skatteloven § 6-40 som følge av at fritaksmetoden innføres.

6.3.2 *Komiteens merknader*

Komiteen tar dette til orientering.

6.4 Fritaksmetodens anvendelse på inntekt på utenlandsinvesteringer

6.4.1 *Sammendrag*

BEHOV FOR Å BEGRENSE FRITAKSMETODENS ANVENDELSE FOR GRENSEOVERSKRIDENDE INNTEKTER

Hovedbegrunnelsen for fritaksmetoden er at den forebygger kjedebeskatning av inntekt. Innenfor sitt virkeområde medfører fritaksmetoden at aksjeinntekt ikke blir underlagt beskatning hos mottakeren. Dersom aksjeinntekten gjenspeiler inntekt som ikke beskattes, eller som beskattes svært lavt, slår ikke begrunnelsen for fritaksmetoden til. Dette vil som regel være tilfelle for aksjeinntekter fra utland med lav eller ingen selskapsbeskatning (lavskatteland).

En generell anvendelse av fritaksmetoden på inngående aksjeinntekter vil gi økte incentiver til å flytte virksomhet fra Norge til selskaper hjemmehørende i lavskatteland, samt til å foreta arbitrasjeforretninger med selskaper hjemmehørende i slike land. Slike tilpasninger vil medføre tap av skattegrunnlag til utlandet.

Et system som fritar selskaper fra norsk beskatning av alle grenseoverskridende aksjeinntekter, kan bli så gunstig at det rammes av internasjonale oppfatninger av hva som utgjør skadelig skattekonkurranse. I OECD og EU arbeides det for å motvirke skadelig skattekonkurranse mellom landene. En generell fritaksmetode ville åpnet for at inntekter kunne strømme skattefritt gjennom norske holdingselskaper uten reell virksomhet i Norge, fra lavskatteland til utenlandske bakenforliggende eiere.

De nevnte hensynene tilsier at fritaksmetoden ikke kan gis generell anvendelse for grenseoverskridende inntekter. Ved den nærmere vurdering av hvordan fritaksmetoden kan begrenses i internasjonale forhold, må det tas i betraktning at skattereglene ikke kan stride mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

NOKUS-REGLENE

Skatteloven §§ 10-60 flg. har særlige regler om beskatning av eier av norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, som er hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene).

Formålet med NOKUS-reglene er å hindre skattemotivert kapitalflukt ved at skattytere investerer og samler opp overskudd i selskaper hjemmehørende i lavskatteland for å unngå løpende norsk beskatning. NOKUS-reglene medfører at norske eiere beskattes direkte for sin andel av nettoresultatet i norsk-kontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteland. Resultatet fastsettes etter de norske skattereglene, som om selskapet var norsk skattyter. Norsk kontroll anses i hovedregelen å foreligge når minst halvparten

av selskapets andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere.

Lavskatteland er i skatteloven § 10-63 definert som land hvor den alminnelige inntektsskatt på det utenlandske selskapets samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge.

Ved vurderingen etter skatteloven § 10-63 må fritaksmetoden anses som en fremgangsmåte for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning. Det innebærer at den norske effektive beskatningen av fritatte aksjeinntekter som innvinnes av selskaper ikke kan settes lik null, når beskatningen i det underliggende selskapet og eventuelle selskap lenger ned i eierkjeden tas i betraktning.

Det foretas ikke NOKUS-beskatning av norske eiere i selskap hjemmehørende i land som har skatteavtale med Norge, når selskapet har inntekter som ikke hovedsakelig er av passiv karakter. Bakgrunnen for dette er at skatteavtalene har vært ansett å være til hinder for at virksomhetsinntekt som opptjenes i det andre landet kan NOKUS-beskattes.

Innenfor sitt virkeområde vil NOKUS-reglene forhindre at fritaksmetoden gir incentiver til grenseoverskridende tilpasninger. Departementet tar sikte på en gjennomgang av NOKUS-reglene, herunder lavskattelanddefinisjonen i skatteloven § 10-63, for bl.a. å vurdere mulig utvidelse av virkeområdet.

Av praktiske grunner kan imidlertid ikke NOKUS-reglene utvides til å omfatte utenlandsinvesteringer med relativt lav norsk eierinteresse. Det vil være urimelig å pålegge minoritetsaksjonærer de dokumentasjonskrav som NOKUS-beskatning forutsetter, samtidig som NOKUS-beskatning kan medføre likviditetsproblemer for aksjonær som ikke har kontroll over selskapets utbyttepolitikk.

AVGRENSNING MOT INNTEKT PÅ INVESTERINGER I LAVSKATTELAND UTENFOR OG I EØS

Departementet går inn for å begrense fritaksmetoden, slik at den ikke kommer til anvendelse for utbytte og gevinst på investering i utenlandsk selskap som beskattes lavt. Det innebærer at det oppstilles et minstekrav til underliggende selskapsbeskatning, for at fritaksmetoden skal få virkning for inntekt på utenlandsinvesteringer. Dersom minstekravet ikke er oppfylt, vil gevinst og utbytte bli beskattet på samme måte som i det gjeldende systemet. Tilsvarende vil det i disse tilfeller gis fradrag for tap etter de alminnelige regler.

Et slikt minstekrav forutsetter at det foretas måling av den utenlandske selskapsbeskatningen, som deretter sammenholdes med et sammenligningsgrunnlag. Minstekravet er oppfylt dersom selskaps-

beskatningen i utlandet er større enn sammenligningsgrunnlaget.

Praktiske hensyn tilsier at minstekravet ikke bør utformes slik at det hver gang det innvinnes utbytte eller gevinst på en utenlandsinvestering, må fastsettes hvordan den konkrete underliggende inntekten er eller vil bli beskattet. I stedet bør det foretas en mer generell vurdering av den utenlandske selskapsbeskatningen, basert på skattereglene som gjelder når utbyttet eller gevinsten innvinnes av skattyter. Departementet legger til grunn at den utenlandske beskatningen må måles etter de samme prinsipper som gjelder i skatteloven § 10-63, det vil si at det avgjørende er hvilken effektiv inntektsbeskatning som foretas i utlandet av den aktuelle type selskaper.

Sammenligningsgrunnlaget kan fastsettes som en absolutt størrelse, for eksempel slik at minstekravet skal anses oppfylt dersom den effektive selskapsbeskatningen i utlandet er høyere enn 15 pst. Alternativet er å sammenligne med den effektive beskatningen dersom selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge. Sistnevnte løsning er lagt til grunn i definisjonen av lavskatteland i skatteloven § 10-63.

Administrative hensyn tilsier at minstekravet bør knyttes direkte opp til lavskattelanddefinisjonen som skal gjelde i forhold til NOKUS-reglene. I motsatt fall vil det i realiteten bli to regelsett med ulike definisjoner av lavskatteland.

Både NOKUS-reglene og et minstekrav til utenlandsk selskapsbeskatning for at fritaksmetoden skal gjelde, har som formål å hindre uønskede tilpasninger overfor utlandet. Det er forskjellen mellom norsk og utenlandsk beskatning av den aktuelle type selskaper som medfører at det i utgangspunktet foreligger incentiver til tilpasninger. Dette tilsier at lavskatteland bør defineres med utgangspunkt i den relative forskjellen i skattenivå. Med en slik definisjon av lavskatteland blir regelverket mer treffsikkert enn om den effektive beskatningen av det utenlandske selskapet sammenlignes med en absolutt størrelse.

Etter dette har departementet kommet til at fritaksmetoden i utgangspunktet bør avgrenses mot inntekt på eierandeler i selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland som definert i skatteloven § 10-63. Avgjørende vil være hvorvidt det utenlandske selskapet er hjemmehørende i lavskatteland i det inntektsår utbytte eller gevinst innvinnes, eller tap oppofres.

Også EØS-stater kan ha så lav beskatning at de må anses som lavskatteland etter skatteloven § 10-63. Det reiser seg spørsmål om inntekt på investeringer i lavskatteland innenfor EØS kan unntas fra fritaksmetoden, uten at dette kommer i konflikt med EØS-avtalen. Departementet legger til grunn at fritaksmetoden skal gjelde generelt for aksjeinntekter mellom norske selskaper.

De aktuelle bestemmelsene i EØS-avtalen er først og fremst artikkel 31 om fri etableringsadgang og artikkel 40 om fri flyt av kapital. Begge disse frihetene innebærer et forbud mot diskriminering og/eller restriksjoner, og medfører at norske skatteregler i utgangspunktet ikke kan gjøre det vanskeligere for norske selskaper å investere i utlandet enn i Norge. Traktatfestede og domstolskapt godtgjøringsgrunner kan imidlertid legitimere en begrensning i frihetene. De aktuelle godtgjøringsgrunnene er sammenhengen i skattesystemet og hensynet til å forebygge misbruk.

Hva de nevnte EØS-reglene innebærer i forhold til en bestemt skatteregel, er oftest uklart dersom EF- eller EFTA-domstolen ikke har tatt stilling til den aktuelle typen skatteregler. Dette skyldes først og fremst at det er uklart hvor langt godtgjøringsgrunnene rekker. Verken EF- eller EFTA-domstolen har tatt stilling til den EØS-/EU-rettslige siden av regler som gjør aksjeinntekter mellom innenlandske selskaper skattefrie, mens visse aksjeinntekter fra utlandet er skattepliktige.

EF-domstolen har uttalt seg om forskjellsbehandling av utbytte som tilfaller fysiske personer fra innenlandske og fra utenlandske selskaper. Det vises til proposisjonens punkt 6.5.4.3 for en nærmere redegjørelse om disse uttalelsene.

EU-kommisjonen avga 19. desember 2003 en meddelelse om beskatning av grenseoverskridende utbytter til fysiske porteføljeaksjonærer (COM (2003) 810 final). Kommisjonen uttaler der at den enkelte medlemsstat ikke kan legge høyere skatt på utbytte fra andre medlemsstater enn på innenlandsk utbytte, og at skattefritak for innenlandsk utbytte må gjelde også for utbytte fra andre medlemsstater.

Medlemsstatene i EØS står fritt i valget mellom å underlegge aksjeinntekt økonomisk dobbeltbeskatning eller å forhindre dette ved fritaks- eller godtgjøringsmetoder. For EU-statene gjelder dette med forbehold for mor-datterselskapsdirektivet (90/435/EEC) fra 1990. Etter departementets vurdering må det ligge innenfor medlemsstatenes kompetanse å ta beskatningen i det underliggende selskapet i betraktning ved anvendelsen av en fritaksmetode, slik at fritaket avgrenses mot aksjeinntekt som reflekterer underliggende inntekt som beskattes under et visst nivå. Regler som tar hensyn til skattebelastningen i det underliggende selskapet, innebærer ikke den form for forskjellsbehandling som EF-domstolen har avvist, nemlig forskjellig behandling av utbytte av overskudd fra selskap alt etter om det utdelende selskap har betalt skatt til utbyttemottakerens bostedsstat eller ikke.

En forutsetning for å avgrense fritaksmetoden mot inntekt på aksjer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, uten at det kan bli ansett

som avtalestridig forskjellsbehandling, er at den inngående aksjeinntekten reflekterer underliggende inntekt som beskattes lempeligere enn om det utenlandske selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge. Det følger av lavskattelanddefinisjonen i skatteloven § 10-63 at denne forutsetningen regelmessig vil være oppfylt. Unntak kan imidlertid tenkes i enkelttilfeller.

Et slikt unntakstilfelle kan være dersom det utenlandske selskapet har opptjent den underliggende inntekten på et langt tidligere tidspunkt og med strengere beskatning, enn det som gjelder når aksjeinntekten innvinnes. Det er de utenlandske skattereglene på innvinningstidspunktet som er avgjørende for om aksjeinntekten kommer til beskatning i Norge eller ikke. Det kan også tenkes at den underliggende inntekten beskattes i tredjeland, uten at skatteloven § 10-63 gir grunnlag for å ta denne beskatningen i betraktning ved vurderingen av hvorvidt det utenlandske selskapet skal anses hjemmehørende i lavskatteland. Videre følger det av forarbeidene til skatteloven § 10-63 at det ved sammenligningen av skattenivå ikke bør tas hensyn til skatt på utbytte og skatt på gevinst ved realisasjon av aksjene i det utenlandske selskapet, jf. Innst. O. nr. 47 (1991-92) side 140.

I unntakstilfeller som omtalt ovenfor kan aksjeinntekt fra selskap hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, reflektere underliggende inntekt som beskattes på minst samme nivå som om selskapet hadde vært hjemmehørende i Norge ved opptjenningen av den underliggende inntekten. Beskatning av den inngående aksjeinntekten kan da anses som en forskjellsbehandling av den utenlandske investeringen i forhold til tilsvarende investering i Norge. En slik forskjellsbehandling vil kunne ha en usikker side mot EØS-avtalens krav om lik behandling av like tilfeller.

Det kan være mulig å forebygge slik forskjellsbehandling ved at norske selskaper som mottar inntekt på aksjeinvesteringer i lavskatteland innenfor EØS, gis adgang til å dokumentere beskatningen av den underliggende inntekten. Aksjeinntekten vil i så fall bare omfattes av fritaksmetoden dersom det blir dokumentert at beskatningen av den underliggende inntekten minst er på nivå med beskatningen av en tilsvarende inntekt i et norsk selskap. Etter EF-domstolens praksis kan hensynet til effektiv skattekontroll berettige at grenseoverskridende aktiviteter pålegges byrder gjennom særskilte dokumentasjonskrav. Departementet har i andre saker lagt til grunn at EØS-retten gir mulighet for å stille særskilte dokumentasjonskrav for at en materiell rett skal gjelde i grenseoverskridende tilfeller.

Ved den nærmere utforming av dokumentasjonskravene kan det i praksis oppstå en del problemstillinger ved fastsettelse av hvilken skatt som knytter

seg til den underliggende inntekten. Blant annet må det tas stilling til hvilken underliggende inntekt aksjeinntekten skal anses å reflektere. Særlig problematisk kan dette være i forhold til gevinster, som kan gjenspeile både opptjent og forventet inntekt i det utenlandske selskapet. En dokumentasjonsregel kan også medføre en viss asymmetri i beskatningen av gevinst og tap, da den bare er aktuell i gevinstsituasjoner. En mulighet kan derfor være å gi fritaksmetoden generell anvendelse ved realisasjon av investeringer i lavskatteland innenfor EØS, mens fritak for utbytte på slike investeringer bare innrømmes dersom det dokumenteres tilstrekkelig underliggende beskatning. Praktiske hensyn taler mot at en slik dokumentasjonsordning gjøres gjeldende for investeringer som gir lav eierinteresse.

Spørsmålet om beskatning av inntekt på investeringer i lavskatteland innenfor EØS, må også ses i sammenheng med reglene om kreditering for skatt betalt til utlandet. I det gjeldende systemet innrømmes det kredit for underliggende skatt etter reglene i skatteloven §§ 16-30 flg. ved beskatningen av inngående utbytter. Departementet foreslår å videreføre disse reglene med mindre justeringer, men varsler samtidig at det tas sikte på en bredere gjennomgang av reglene. Gjennomgangen vil også omfatte kreditreglene i skatteloven §§ 16-20 flg.

Basert på ovenstående legger departementet til grunn at fritaksmetoden inntil videre bør gis anvendelse for inntekt på investeringer i lavskatteland innenfor EØS. Muligheten for å unnta slike inntekter fra fritaksmetoden, eventuelt i kombinasjon med en dokumentasjonsadgang som skissert ovenfor, vil imidlertid bli utredet nærmere. Dette vil skje i nær sammenheng med den varslede gjennomgangen av NOKUS-reglene, herunder lavskattelanddefinisjonen i skatteloven § 10-63, og kreditreglene, samt under iaktakelse av den videre rettsutvikling innenfor EØS.

Departementet foreslår etter dette at fritaksmetoden avgrenses mot inntekt på investeringer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS. Tilsvarende vil fradragsrett for tap på slike investeringer ikke avskjæres av fritaksmetoden.

For gevinst og tap på derivater innebærer dette at fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse, dersom det underliggende objektet er eierandel i selskap som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS på realisasjonstidspunktet.

Det vises til forslag til ny § 2-38 tredje ledd bokstav a i skatteloven. Det foreslås at bestemmelsen trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

LISTE MED LAVSKATTELAND OG LISTE MED LAND SOM IKKE ER LAVSKATTELAND

Avgrensning av fritaksmetoden mot inntekt og tap på investeringer i lavskatteland utenfor EØS, vil medføre at det oftere enn i dag blir nødvendig å ta stilling til hvorvidt selskap er hjemmehørende i lavskatteland. Mens ligningen av NOKUS-selskaper foretas ved sentralskattekontoret for storbedrifter, jf. ligningsloven § 8-6 sjette ledd, vil ligningen av selskapers aksjeinntekter fra lavskatteland skje ved de lokale likningskontorer. For å kunne redusere ressursbruken knyttet til dette og å øke forutberegneligheten for skattyterne, legger departementet opptil å gi forskrift med liste over land som skal anses som lavskatteland og liste over land som ikke skal anses som lavskatteland.

For selskap som er hjemmehørende i land som er omfattet av liste som nevnt, vil det ikke være nødvendig med noen nærmere vurdering etter skatteloven § 10-63 for å avgjøre hvorvidt selskapet er hjemmehørende i lavskatteland eller ikke. Se likevel nedenfor om at det kan fastsettes i forskriften at opplisting av et land ikke skal være bindende for enkelte kategorier selskaper som er hjemmehørende i dette landet.

Styrende for om et land skal kunne inntas på en av listene, vil være om den generelle effektive inntektsbeskatningen av selskaper i det aktuelle landet ligger høyere eller lavere enn to tredjedeler av den generelle effektive inntektsbeskatningen av selskaper i Norge. Det vil i denne sammenheng være naturlig å se hen til internasjonale arbeider som redegjør for skattenivået i ulike land. OECD har som ledd i arbeidet mot skadelig skattekonkurrans mellom landene, utarbeidet en oversikt over skatteparadis og andre jurisdiksjoner med prefererte skatteregimer som kan medføre skadelig skattekonkurrans.

Enkelte land som ellers har et skattenivå som er høyere enn to tredjedeler av det norske nivået, kan ha særlig gunstige skatteregler for visse typer selskaper, virksomheter mv. Det kan også tenkes at det er gitt gunstigere skatteregler for selskaper som er lokalisert innenfor et bestemt geografisk område i det aktuelle landet. Det kan derfor være aktuelt å bestemme i forskriften at opplisting av et land som ikke-lavskatteland, skal være uten betydning for bestemte kategorier av selskaper som er hjemmehørende i dette landet, eller at det bare skal ha betydning for selskaper som er lokalisert innenfor et bestemt geografisk område i landet. For selskap som på denne måten ikke omfattes av opplistingen, vil det bero på en sammenligning av skattenivå i medhold av skatteloven § 10-63, om selskapet skal anses hjemmehørende i lavskatteland eller ikke. Tilsvarende kan det være aktuelt at opplisting av et land som lavskatteland, ikke skal gis virkning for nærmere angitte kategorier av selskaper i

dette landet, eller at det bare gis virkning for selskaper som er lokalisert innenfor et bestemt område av landet.

Departementet legger til grunn at listen med lavskatteland og listen med ikke-lavskatteland skal være bindende (med de unntak som eventuelt følger av forskriften selv, jf. ovenfor) både ved beskatningen av inntekt og tap på investeringer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland, og ved NOKUS-beskatning av inntekt som opptjenes av selskaper, sammenslutninger og andre selvstendige innretninger eller formuesmasser som er hjemmehørende i lavskatteland. Det bidrar til en enhetlig definisjon av lavskatteland i de to sammenhengene. Dersom EØS-land inntas på liste, vil dette bare ha betydning i forhold til NOKUS-reglene.

Av hensyn til forutberegneligheten for skattyterne, legger departementet til grunn at endring av forskriften med opplisting av et nytt land som lavskatteland eller ikke-lavskatteland må kunngjøres innen 1. oktober, for at slik endring skal kunne gis virkning for det påfølgende inntektsåret. For øvrig må forskriften oppdateres løpende, slik at land som i utgangspunktet er omfattet av en liste, tas ut dersom forutsetningene ikke lenger er til stede. Nevnte frist for kunngjøring skal ikke gjelde når forskriften endres ved at land tas ut av en liste.

Fritaksmetoden er foreslått med virkning fra og med 1. januar 2004 for utbytte, og med virkning fra og med 26. mars 2004 for gevinster og tap. Forskrift med liste over lavskatteland og liste over ikke-lavskatteland bør derfor kunne gis med virkning for beskatningen av utbytte, gevinst og tap på lavskattelandsinvesteringer som innvinnes fra og med inntektsåret 2004. For å sikre dette legger departementet til grunn at det for inntektsårene 2004 og 2005 er tilstrekkelig at nye land på listene kunngjøres innen 1. januar 2005. Av hensyn til skattyternes forutberegnelighet, legges videre til grunn at forskriften ikke skal kunne tillegges betydning i forhold til NOKUS-reglene for disse to inntektsårene, verken hva gjelder opplisting av lavskatteland eller opplisting av ikke-lavskatteland.

AVGRENSNING MOT INNTEKT PÅ PORTEFØLJEINVESTINGER UTENFOR EØS

Hensynet til å unngå kjedebeskatning står etter departementets vurdering sterkest i forhold til inntekt på direkteinvesteringer der eierselskapet kan utøve en viss innflytelse på det underliggende selskapet, men gjør seg også gjeldende for inntekt på porteføljeinvesteringer. Utgangspunktet er derfor at fritaksmetoden også skal gjelde for inntekt på porteføljeinvesteringer.

Det bør unngås at fritaksmetoden gis anvendelse for inntekt på utenlandsinvesteringer, dersom det un-

derliggende selskapet blir gjenstand for en effektiv beskatning som ligger betydelig under norsk nivå. Avgrensning av fritaksmetoden mot inntekt på investeringer i lavskatteland medfører at det kan bli nødvendig med sammenligning av skattenivå etter skatteloven § 10-63, for å avgjøre om avkastningen er skattepliktig. Dette fordrer informasjon om skattereglene i utlandet, herunder eventuelle særregler som gjelder for den aktuelle type selskaper, virksomheter eller inntekter. Selskaper med porteføljeinvesteringer i utlandet kan ha mindre muligheter til å dokumentere slike sammenligninger av skattenivå. For likningsmyndighetene vil det medføre merarbeid knyttet til kontroll, om beskatningen av inntekt på utenlandske porteføljeinvesteringer skal bero på om det underliggende selskapet er hjemmehørende i lavskatteland eller ikke.

Departementet foreslår på bakgrunn av ovenstående at utbytte og gevinst på porteføljeinvesteringer utenfor EØS skal unntas fra fritaksmetoden, uten hensyn til om det underliggende selskapet er hjemmehørende i lavskatteland eller ikke. Tilsvarende vil fritaksmetoden ikke avskjære fradragsrett for tap på slike investeringer.

Det kan være vanskelig å forsvare i forhold til EØS-avtalen om inntekt på porteføljeinvesteringer i andre EØS-land beskattes, mens det innrømmes skattefritak for inntekt på norske porteføljeinvesteringer. Departementet går derfor ikke inn for å avgrense fritaksmetoden mot inntekt og tap på porteføljeinvesteringer i land innenfor EØS. Dette medfører at fritaksmetoden vil gjelde uten særskilte begrensninger for inntekt og tap på både portefølje- og direkteinvesteringer i andre EØS-land. Departementet vil imidlertid vurdere nærmere muligheten for å avgrense fritaksmetoden mot inntekt og tap på investeringer i lavskatteland innenfor EØS.

Det vises til proposisjonens punkt 6.5.4.5. for en nærmere redegjørelse av hvordan avgrensningen av fritaksmetoden mot inntekt og tap på porteføljeinvesteringer utenfor EØS konkret bør utformes.

Det vises til forslag til ny § 2-38 tredje ledd bokstav b til d og fjerde ledd i skatteloven. Det foreslås at bestemmelsene trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004. Videre vises til forslag til overgangsregel A ved ikrafttredelsen av ny § 2-38 i skatteloven.

Det kan være behov for å gi nærmere regler i forskrift for hvordan fritaksmetoden skal avgrenses mot inntekt og tap på investeringer i utlandet. Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene som foreslås inntatt i ny § 2-38 tredje og fjerde ledd i skatteloven. Det vises til forslag til ny § 2-38 sjette ledd i

skatteloven. Det foreslås at bestemmelsen trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004, og med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

FRADRAGSRETT FOR TAP

Departementets forslag medfører at inntekter og tap som ikke omfattes av fritaksmetoden, blir gjenstand for beskatning etter skattelovens alminnelige bestemmelser om skatteplikt og fradragsrett. Dette gjelder inntekt og tap på investeringer utenfor EØS, såfremt det underliggende selskapet er hjemmehørende i lavskatteland eller skattyter har lav eierinteresse. Utgangspunktet etter de alminnelige bestemmelser er at det gjelder et symmetriprinsipp, dvs. at tap er fradragsberettiget når tilsvarende gevinst er skattepliktig. Dette symmetriprinsippet får også anvendelse for personlige aksjonærer som faller utenfor fritaksmetoden, og som derfor generelt har fradragsrett for tap på aksjer uavhengig av i hvilket land det underliggende selskapet er hjemmehørende.

Etter departementets vurdering og på grunnlag av arbeidet mot skadelig skattekonkurranse i OECD, kan det stilles spørsmål ved berettigelsen av å innrømme fradragsrett for tap på investeringer i jurisdiksjoner som ikke gir innsynsrett for norske myndigheter som administrerer fradragene. Det er ikke opplagt at skattytere som velger å plassere midler i slike "lukkede" jurisdiksjoner, bør nyte godt av det symmetriprinsippet som ellers gjelder. Alternativer kan være å avskjære eller begrense fradragsretten for tap i disse tilfellene. Spørsmålet fordrer en relativt omfattende utredning. Departementet vil på et senere tidspunkt komme tilbake med en nærmere vurdering og eventuelt lovforslag.

SKATTELOVEN § 16-30

(i) Tilpasning av kravet til stemme- og kapitalandel

Selskap som mottar utbytte fra selskap hjemmehørende i utlandet, kan kreve kredit for underliggende skatt og kildeskatt i medhold av skatteloven §§ 16-30 flg., såfremt selskapet ved utgangen av det inntektsåret utbyttet mottas, eier minst 10 pst. av kapitalen og har minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske selskapet. Departementet foreslår tilsvarende krav til kapital- og stemmeandel for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse for utbytte fra selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS. I sistnevnte sammenheng er det imidlertid lagt til grunn at kravet til kapital og stemmer må være oppfylt kontinuerlig gjennom en toårsperiode som omfatter tidspunktet utbyttet innvinnes. Dette er begrunnet med hensynet til å unngå uønskede tilpasninger og til å hindre innelåsning av utbytte de to første årene etter at investeringen er foretatt.

Fritaksmetoden vil ikke omfatte utbytte på visse investeringer utenfor EØS. Departementet legger derfor til grunn at skatteloven §§ 16-30 flg. må videreføres også etter at fritaksmetoden tar til å gjelde. Hensynet til å oppnå harmoni i regelverket, tilsier imidlertid at målingen av eierinteresse etter skatteloven § 16-30, bør foretas over tilsvarende periode som lagt til grunn i forslaget til ny § 2-38 tredje ledd bokstav d i skatteloven. I samme retning trekker hensynet til å unngå at skattyter som har mottatt skattepliktig utbytte fra utlandet, kan erverve flere aksjer for en kortere periode, for å oppnå rett til kredit for underliggende skatt.

Departementet foreslår derfor at rett til kredit etter skatteloven § 16-30, gjøres betinget av at skattyteren i en periode på to år som omfatter tidspunktet for innvinning av utbyttet, eier minst 10 pst. av kapitalen og har minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske selskapet. I praksis medfører dette at kredit for underliggende skatt bare kan kreves for skattepliktig utbytte på direkteinvesteringer foretatt i lavskatteland utenfor EØS.

Det vises til forslag til endring av siste punktum i skatteloven § 16-30 første ledd. For selskaper som fremdeles vil være skattepliktig for utbytte på direkteinvesteringer i lavskatteland utenfor EØS, kan forslaget i visse tilfeller medføre en skjerpelse sammenlignet med den gjeldende regel om at eier- og stemmekravet må være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret utbyttet mottas. Det foreslås derfor at lovendringen først trer i kraft med virkning fra og med 2005.

Videre vises til forslag til overgangsregel ved ikrafttredelsen av endringen av siste punktum i skatteloven § 16-30 første ledd. Overgangsregelen medfører at måleperioden skal forkortes når innvinning eller oppofrelse skjer innen to år etter den 6. oktober 2004. I disse tilfeller skal det bare ses hen til kapital- og stemmeandel i tidsrommet fra 6. oktober 2004 til innvinning eller oppofrelse skjer. Overgangsregelen sikrer at skattyter ikke vil miste rett til kredit som følge av lav eierinteresse før proposisjonen fremlegges, og svarer til overgangsregelen som er foreslått om avgrensning av fritaksmetoden mot inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS. For å unngå at overgangsregelen skal stille skattyter i en dårligere posisjon, foreslås at beskatning skal foretas uavhengig av overgangsregelen, dersom dette er til gunst for skattyter.

(ii) Behov for gjennomgang

Departementet tar sikte på å videreføre arbeidet med gjennomgang av kreditreglene.

SKATTELOVEN §§ 10-67 OG 10-68

Dersom inntektene til et utenlandsk selskap er eller har vært gjenstand for NOKUS-beskatning, medfører skatteloven §§ 10-67 og 10-68 at utbytte og gevinst på aksjene i selskapet helt eller delvis kan fritas fra beskatning. Formålet med bestemmelsene er å hindre at inntekt som har blitt NOKUS-beskattet, kommer til beskatning en gang til når den tilfaller aksjonæren i form av utbytte eller gevinst på aksjene. Skatteloven §§ 10-67 og 10-68 bør videreføres for selskapsaksjonærer som mottar aksjeinntekter fra utlandet som ikke omfattes av fritaksmetoden, og som derfor i utgangspunktet er skattepliktige.

Departementet foreslår at RISK-reglene oppheves fullt ut med virkning fra og med inntektsåret 2006. Det vil da ha lite mening om skatteloven § 10-68 fremdeles skal gi RISK-reglene anvendelse så langt de passer. Departementet foreslår derfor å endre bestemmelsen, slik at henvisningen til RISK-reglene tas ut, og slik at det fremkommer direkte av ordlyden at aksjens inngangsverdi skal reguleres på bakgrunn av endring av selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eiertid. Det tilsiktes ingen endring av bestemmelsens materielle innhold.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-68 første punktum. Det foreslås at lovendringen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006.

6.4.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven §§ 2-38 tredje, fjerde og sjette ledd, 16-30 første ledd, og 10-68 første punktum med tilhørende overgangsregler.

Flertallet viser til sine merknader under punkt 6.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

6.5 Fritaksmetodens anvendelse på utbytte som tilfaller selskaper i utlandet

6.5.1 Sammendrag

Av skatteloven § 10-13 følger at det skal svares kildeskatt av utbytte fra norsk selskap til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet. Kildebeskatning foretas ikke dersom den utenlandske aksjonæren driver virksomhet i Norge, og aksjene er knyttet til denne virksomheten.

Kildeskattesatsen er i utgangspunktet 25 pst. Norge har i en rekke skatteavtaler fraskrevet seg retten til å anvende denne satsen fullt ut. Satsen er som regel redusert til 15 pst. For utbytte fra norsk datterselskap til utenlandsk morselskap er satsen vanligvis redusert til 5 pst.

Skattelovgivningen kan ikke ha virkninger som medfører at det oppstår konflikt med EØS-avtalen. Dersom norske selskaper mv. fritas for utbyttebeskatning, samtidig som utbytte til selskapsaksjonærer hjemmehørende i andre EØS-land kildebeskattes, kan det reises spørsmål om EØS-avtalens regler om etableringsfrihet og fri flyt av kapital er overholdt.

Departementet legger vekt på å unngå løsninger som har en usikker side mot EØS-avtalen, og følger derfor opp forslaget i skattemeldingen om at fritaksmetoden skal gjelde for utbytte på aksjer som reelt eies av selskaper mv. hjemmehørende i andre EØS-land. Fritak for kildebeskatning i disse tilfeller følger av forslaget til ny § 2-38 første og annet ledd.

Departementet foreslår å avgrense fritaksmetoden mot utbytte på aksjer som eies av selskaper mv. hjemmehørende utenfor EØS, slik at kildebeskatningen videreføres for denne gruppen skattytere. På denne måten begrenses muligheten for at utbytte av overskudd som er underlagt lav eller ingen skatt, kan strømme gjennom norske selskaper skattefritt. Dessuten kan opphevelse av kildebeskatningen av utbytte til selskaper mv. hjemmehørende i andre land, i realiteten medføre at Norge overfører skattefundamenter til utlandet.

Når det gjelder utbytte som tilfaller selskap som nevnt i skatteloven § 10-40 om deltakerligning, må spørsmålet om kildebeskatning avgjøres separat for den enkelte deltaker.

Det vises til forslag til ny § 2-38 femte ledd i skatteloven. Det foreslås at bestemmelsen trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004.

6.5.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 2-38 femte ledd.

Flertallet viser til sine merknader under punkt 6.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

6.6 Vurdering av tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform

6.6.1 Sammendrag

INNLEDNING

Etter fritaksmetoden skal salg av aksjer mv. som hovedregel ikke utløse gevinst- eller tapsoppgjør, mens salg av andre eiendeler fortsatt vil være skatteutløsende etter de alminnelige regler. Skattyterne kan dermed ha mulighet til å tilpasse overdragelsesformen, slik at innmatsoverdragelse velges når de skattemessige verdiene av formuesobjektene er høyere enn salgssummen (medfører fradragberettiget tap), mens aksjehandel anvendes dersom salgssummen overstiger de skattemessige verdiene av formuesobjektene (gir skattefri gevinst).

I noen tilfelle vil det kunne hevdes at valget av transaksjonsform må anses som hovedsakelig skattemessig motivert og illojalt mot formålet med skatte-reglene. Det kan da være grunnlag for skattemessig gjennomskjæring.

Aktørene har imidlertid ingen plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig. I utgangspunktet er det legitimt å etablere en selskapsstruktur hvor morselskapet er et holdingselskap og betydelige eiendeler legges i datterselskaper. Ved valget mellom salg av aksjer og salg av eiendeler vil som regel flere hensyn enn de skattemessige kunne spille inn. I mange tilfeller er det heller ikke åpenbart hvilken form som er "mest riktig" for den aktuelle transaksjonen. I praksis vil det derfor ofte være vanskelig for likningsmyndighetene å nå fram med gjennomskjæringssynspunkter i denne type saker.

BEHOVET FOR TILTAK

Departementet har vurdert behovet for å motvirke at selskapene kan tilpasse seg ved å realisere gevinster skattefritt under fritaksmetoden, og tap med fradragrett etter de alminnelige reglene for realisasjonsbeskatning. Forholdet mellom avskrivninger og periodisering av gevinst og tap under det gjeldende systemet står sentralt.

Fradrag for avskrivning gis for betydelige driftsmidler som verdiforringes ved slit eller elde. Det er altså et grunnvilkår at det foreligger verdiforringelse, slik at driftsmidler som ikke verdiforringes ved slit eller elde, heller ikke kan avskrives. Dette gjelder for eksempel fast eiendom og finansielle eiendeler.

Skattyternes fordeler av tilpasning er størst for verdifulle formuesgoder som ikke kan avskrives fordi de ikke verdiforringes, herunder fast eiendom. Deretter kommer formuesgoder som avskrives med lave satser, typisk bygg og anlegg med avskrivnings-satser fra 2 til 8 pst. For formuesgoder med avskrivnings-satser som tilsvarer satsen for inntektsføring av gevinst, vil selger og kjøper samlet sett ofte ikke være

tjent med at salg av driftsmiddel skjer i form av aksjesalg. Bakgrunnen er at selgers fordel ved skattefrihet kan oppveies av at kjøper ikke får lagt kjøpesummen til grunn for sine avskrivninger. Det må også tas i betraktning at det kan knytte seg visse administrative kostnader mv. til å tilpasse transaksjonsformen ut fra skattemessige hensyn.

Selskapenes mulighet til å velge mellom aksjesalg innenfor fritaksmetoden og innmatssalg med realisasjonsbeskatning, medfører at det i praksis kan oppstå en faktisk asymmetri i beskatningen av gevinst og tap ved overføring av formuesgoder med lavere avskrivningssats enn 20 pst. Det kan få en negativ provenymessig effekt. På den andre siden vil muligheten til skattefrihet kunne motvirke innelåsnings-effekter som følger av gevinstbeskatning.

Skattetilpasning kan skje ved at produksjonen av et driftsmiddel, for eksempel et skip, legges i et eget aksjeselskap, med påfølgende salg av aksjene i selskapet istedenfor driftsmidlet. Derved unngår selger å bli beskattet for overskudd fra varetilvirkning. Motsatsen er at kjøper får redusert avskrivningsgrunnlag.

MULIGE TILTAK

I proposisjonens punkt 6.5.6.4 redegjøres for mulige tiltak for å motvirke virkningene av at gevinster realiseres i form av skattefritt aksjesalg under fritaksmetoden, mens tap kan realiseres med fradragrett innenfor det alminnelige systemet for realisasjonsbeskatning.

VURDERING

Departementet legger til grunn at man ideelt sett burde unngå å basere seg utelukkende på ulovfestet gjennomskjæring for å hindre tilpasninger som omhandlet her. Det vises til at det generelt er komplisert og ressurskrevende for likningsmyndighetene å påvise at den valgte transaksjonsformen i et gitt tilfelle er illojal og foretrukket ut fra hovedsakelig skattemessige hensyn. Etter departementets vurdering er det to hovedproblemer som isolert sett kan medføre behov for særskilte tiltak.

Det ene er når varer tilvirkes innenfor rammene av et selskap, med påfølgende salg av aksjene i selskapet istedenfor den tilvirkede varen. Her kan en god løsning være at aksjeoverdragelsen utløser plikt for det underliggende selskapet til å skatte av differansen mellom tilvirkningsvarens verdi og dens skattemessige kostpris, med tilsvarende skattemessig oppskrivning, jf. avsnitt 6.5.6.4 (iii) i proposisjonen. Skatteplikten begrenses dermed til gevinsten på den nytilvirkede eiendelen. Etter departementets vurdering bør man avvende de nærmere erfaringene med fritaksmetoden, før det tas endelig stilling til hvorvidt det er behov for en slik regel.

Det andre hovedproblemet er den faktiske asymmetrien som oppstår ved at noen skattytere kan velge å realisere gevinster under fritaksmetoden og tap etter de alminnelige reglene for realisasjonsbeskatning. Etter departementets vurdering kan et aktuelt tiltak her være å etablere en motsvarende asymmetri ved å utsette periodiseringen av tap etter de alminnelige reglene, for eksempel ved å redusere satsen for utgiftsføring av tap på gevinst- og tapskonto, jf. avsnitt 6.5.6.4 (v) i proposisjonen. Det kan også tenkes tiltak som mer spesifikt er rettet inn mot tap som realiseres ved overdragelse mellom nærstående, typisk salg fra et konsernselskap til et annet. Departementet fremmer ingen konkrete forslag nå, men vil vurdere behovet løpende, bl.a. under hensyntaken til erfaringene med fritaksmetoden.

6.6.2 *Komiteens merknader*

Komiteen tar dette til orientering.

6.7 **Motvirkning av skattemotiverte overføringer av selskaper med generelle skatteposisjoner**

6.7.1 *Sammendrag*

INNLEDNING

Med generelle skatteposisjoner menes posisjoner som ikke har tilknytning til noen særskilt eiendel eller gjeldspost.

Innføring av fritaksmetoden kan gjøre det gunstiger å overføre selskaper med skatteforpliktende posisjoner. Eksempelvis kan fritaksmetoden stimulere til skattemotivert overføring av aksjene i et selskap som har latent skatteforpliktelse knyttet til gevinst ved virksomhetssalg (gevinsten er ført på gevinst- og tapskonto). Aksjeoverføringen skjer til et selskap som i motsetning til det selgende selskapet har skattemessig underskudd til fremføring, eller som forventes å generere underskudd i de påfølgende år. I en slik situasjon kan det ervervende selskapet være villig til å betale en relativt høy pris for aksjene, med verdsetting av den ubeskattede gevinsten til mer enn 72 pst. Etter den gjeldende RISK-metoden medfører aksjeoverføringen at gevinsten ved virksomhetssalg fremskyndes til beskatning på aksjonærnivå, dvs. hos det selgende selskapet. Ved fritaksmetoden kan derimot aksjene overføres uten at det utløses skatteplikt. Slike tilpasninger kan bety tap av skatteproveny ved at gevinster ved virksomhetssalg i realiteten unndras fra effektiv beskatning.

Departementet legger til grunn at det er behov for særlige regler som kan motvirke skattemotiverte overføringer av eierandel i selskap med generelle skatteposisjoner. Etter departementets vurdering er dette tilfelle både når det gjelder overføring av eierandeler i selskap med skatteforpliktende posisjoner

og selskap med skatteposisjoner som representerer fordeler.

Departementet har vurdert ulike regler som kommer til anvendelse når en transaksjon oppfyller visse forhåndsdefinerte kriterier som indikerer at den kan være motivert av å utnytte generelle skatteposisjoner, jf. avsnitt 6.5.7.3 i proposisjonen. Departementet har imidlertid kommet til at det bør foretas en konkret vurdering av om transaksjonen er motivert av å kunne utnytte generelle skatteposisjoner, og da slik at adgangen til å utnytte posisjonene faller bort dersom dette har vært det overveiende motiv, jf. avsnitt 6.5.7.4 i proposisjonen. Det vises til forslag om ny bestemmelse i skatteloven § 14-90.

AVSKJÆRINGSREGEL BASERT PÅ KONKRET VURDERING AV MOTIVET FOR TRANSAKSJONEN

For å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner, foreslår departementet en avskjæringsregel som innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen. Dersom det finnes sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er å utnytte generelle skatteposisjoner, skal retten til å utnytte posisjonene falle bort. Det foreslås at regelen tas inn i ny § 14-90 i skatteloven.

I skattemeldingen avsnitt 10.4.3.2 er det uttalt at departementet tar sikte på å tilpasse avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd, slik at den også kan anvendes ved fusjoner og fisjoner som gjennomføres for å unngå skatteforpliktelser tilknyttet positiv saldo på gevinst- og tapskonto, tom negativ saldo mv. Den foreslåtte regelen favner over dette, men går også videre enn § 11-7 fjerde ledd hva gjelder hvilke transaksjonsformer som omfattes. Det blir derfor ikke lenger behov for avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd, og departementet foreslås at bestemmelsen oppheves.

Departementet ønsker ikke å begrense muligheten til å utnytte generelle skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Et vilkår for at den foreslåtte avskjæringsregelen skal komme til anvendelse, er at utsiktene til å kunne utnytte generell skatteposisjon er det overveiende motiv for transaksjonen. Det betyr at avskjæring kun kan foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke er hovedbegrunnelsen for transaksjonen. Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette innebærer bl.a. at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 72.

Den foreslåtte bestemmelsen gir grunnlag for å avskjære utnyttelsen av alle typer skatteposisjoner som ikke har tilknytning til særskilte eiendeler eller gjeldsposter, uavhengig av om skatteposisjonen representerer en fordel eller forpliktelse for skattyter.

For transaksjoner som involverer selskaper med skatteforpliktende generelle skatteposisjoner, må spørsmålet om motivet er å utnytte posisjonene vurderes ut fra om det ved transaksjonen etableres en bedret mulighet til å avregne disse mot posisjoner som representerer fordeler eller løpende underskudd.

Det er foreslått at fritaksmetoden som hovedregel skal komme til anvendelse for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger. Departementet foreslår derfor at avskjæringsregelen skal kunne gjøres gjeldende ovenfor aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger.

Når det gjelder hvilke transaksjoner som skal kunne utløse avskjæring etter den foreslåtte bestemmelsen i skatteloven § 14-90, omfattes for det første fusjoner og fisjoner der selskapet med generelle skatteposisjoner er overdragende eller overtakende part. Det er uten betydning om overdragende og overtakende selskap har samme eierstruktur.

Videre omfattes fusjoner, fisjoner, aksjeoverføringer og andre transaksjoner som medfører at eierforholdene i selskapet med skatteposisjonene endres. Det er ikke noe krav at det ytes vederlag ved transaksjonen, hvilket innebærer at bl.a. gaver og gavesalg omfattes. Det kreves heller ikke at transaksjonen kan gjennomføres uten beskatning etter fritaksmetoden, reglene i skatteloven kapittel 11 om skattefritak ved omorganiseringer, eller på annet grunnlag.

Departementet forutsetter at avskjæring kan foretas selv om det bare er de indirekte eierforholdene i selskapet med generelle skatteposisjoner som endres ved transaksjonen.

Overføring av en aksjepost i et selskap med fremførbart underskudd (eller annen generell skatteposisjon) vil vanligvis ikke gi grunnlag for avskjæring, dersom det underliggende og ervervende selskapet ikke etableres innenfor samme skattekonsern. Bakgrunnen er at det ervervende selskapet ikke kan utnytte underskuddet ved å yte konsernbidrag til det underliggende selskapet. Riktignok kan det senere legges til rette for slik inntektsutjevning, for eksempel dersom det ervervende selskapet øker eierandelen til over 90 pst. eller det fusjoneres med det underliggende selskapet. I tilfelle vil det være naturlig å vurdere spørsmålet om avskjæring av underskuddet i forbindelse med den senere transaksjonen, men da slik at den tidligere transaksjonen kan tas i betraktning ved bedømmelsen av om det foreligger tilstrekkelig skattemotivasjon. Det skal ikke være mulig å

unngå avskjæringsregelen ved at en transaksjon deles opp i flere deltransaksjoner.

Departementet legger videre til grunn at transaksjoner mellom ulike parter kan ses i sammenheng ved anvendelsen av den foreslåtte avskjæringsregelen

Når avskjæringsbestemmelsen kommer til anvendelse, vil rettsvirkningen bero på om transaksjonen er motivert av å utnytte generell posisjon som representerer fordel eller forpliktelse for skattyter. Dersom det er tatt sikte på å utnytte posisjon som representerer en fordel, blir virkningen at posisjonen faller bort. Dette svarer til virkningene etter den gjeldende avskjæringsregelen for fusjoner og fisjoner, jf. skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Har transaksjonen hovedsakelig vært motivert av å utnytte skatteforpliktende posisjon, foreslår departementet at avskjæring skal skje ved at posisjonen gjøres opp uten rett til avregning mot underskudd. Den skatteforpliktende posisjonen skal med andre ord inntektsføres som et eget skattegrunnlag.

Rettsvirkningen skal inntre i det inntektsår transaksjonen er gjennomført. Ved avskjæring av skatteforpliktende posisjon som innehas av overdragende selskap ved fusjon, kan konsekvensen bli at inntektsføringen skal skje på det overtakende (fusjonerte) selskaps hånd.

Avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til. Det kan tenkes at overdragelse av aksjene i et selskap hovedsakelig er motivert av å utnytte et betydelig tap som er ført på gevinst- og tapskonto. I tilfelle vil avskjæring medføre at hele tapskontoen faller bort. Dette gjelder selv om det aktuelle selskapet har en mindre skatteforpliktende posisjon, for eksempel en tom negativ saldo. Bortfallet av tapskontoen skal med andre ord ikke begrenses til den delen som overstiger den negative saldoen. På den annen side skal det ikke foretas fremskyndet inntektsføring av den negative saldoen.

Den foreslåtte avskjæringsregelen suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Avskjæringsregelen vil innenfor sitt virkeområde gi likningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner, enn hva som følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Etter avskjæringsregelen er det tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt for at utnyttelse av generell skatteposisjon har vært det overveiende motiv. I tillegg vil en lovfestet avskjæringsregel ha preventiv effekt.

Departementet viser til forslag til opphevelse av skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Ved opphevelsen blir nåværende skatteloven § 11-7 femte ledd nytt fjerde ledd. Det vises også til forslag til redaksjonelle endringer i skatteloven § 11-8 annet ledd annet punktum som følge av forslaget om å oppheve skatteloven

§ 11-7 fjerde ledd. Videre vises til forslag til ny § 14-90 i skatteloven.

En avskjæringsregel med virkning for andre transaksjoner enn fusjoner og fisjoner ble ikke eksplisitt varslet i skattemeldingen. Departementet legger derfor til grunn at regelen ikke bør begynne å virke før den blir kjent for skattyterne ved fremleggelsen av proposisjonen, dvs. den 6. oktober 2004. Det foreslås derfor at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober inntektsåret 2004.

6.7.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven §§ 14-90 og 11-8 annet ledd annet punktum samt opphevelsen av § 11-7 fjerde ledd og at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober inntektsåret 2004.

Flertallet viser til sine merknader under punkt 6.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

6.8 Særskatteregimene

6.8.1 Sammen drag

SKATTEORDNINGEN FOR REDERISELSKAPER

(i) Ordinært beskattet selskap som oppebærer inntekt på aksjer i selskap innenfor rederiskatteordningen

Utbytte som deles ut fra selskap innenfor rederiskatteordningen til selskap som lignede etter de ordinære reglene, vil omfattes av fritaksmetoden på vanlig måte. Det innebærer at utbyttet er fritatt fra beskatning på det mottakende selskapets hånd. Dersom utbyttet består av ubeskattet inntekt, vil utdelingen være skatteutløsende for det utdelende rederiselskapet. Departementet foreslår ingen endring av denne skatteplikten. Innføring av fritaksmetoden gir ikke grunnlag for å oppgi beskatningen når ubeskattet inntekt deles ut til aksjonær utenfor ordningen.

Departementet legger til grunn at fritaksmetoden skal gjelde når ordinært beskattet selskapsaksjonær realiserer gevinst på aksje i selskap innenfor rederiskatteordningen. Tilsvarende aksjetap vil ikke gi rett til fradrag. Dette følger direkte at departementets forslag til ny § 2-38 i skatteloven.

Fritaksmetoden medfører ikke at den underliggende skipsfartsinntekten fritas fra beskatning. Ved erlaget som kan oppnås ved salg av aksjer i selskaper innenfor rederiskatteordningen, vil derfor være påvirket av det skatteansvaret som ligger i selskapet.

(ii) Skattefritak for finansinntekter som omfattes av fritaksmetoden

Fritaksmetoden vil medføre at selskaper innenfor rederiskatteordningen fritas fra beskatning for visse finansinntekter. Dette vil i hovedregelen gjelde for utbytte og gevinst på børsnoterte aksjer, samtidig som fradragsretten for tilsvarende aksjetap bortfaller. Også gevinst og tap på derivater med børsnoterte aksjer som underliggende objekt, vil som hovedregel bli unntatt fra beskatning når fritaksmetoden tar til å gjelde. Unntak kan gjelde i tilfeller det børsnoterte selskapet er hjemmehørende utenfor EØS.

Skatteloven § 8-15 annet ledd første punktum fastsetter at finansielle inntekter, herunder inntekt på aksjer, er skattepliktige. Departementet foreslår å endre bestemmelsen, slik at det uttrykkelig fremgår at skatteplikten ikke omfatter avkastning på finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden. Det vil da følge av skatteloven § 8-15 annet ledd annet punktum at tap på slike eiendeler ikke gir rett til fradrag.

Det følger av skatteloven § 8-15 annet ledd tredje punktum at gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer eller andeler i underliggende selskaper innenfor ordningen, ikke skal inngå i skattegrunnet netto finansinntekt. Departementet foreslår å tilpasse ordlyden i skatteloven § 8-15 annet ledd tredje punktum som følge av departementets forslag til endring av første punktum. Forslaget vil ikke medføre endring av det materielle innholdet av skatteloven § 8-15 annet ledd tredje punktum.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8-15 annet ledd første og tredje punktum. Det foreslås at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

(iii) Gjeldsrentefradraget

Ved fastsettelse av netto finansinntekt, gis det bare fradrag for en andel av selskapets faktiske renteutgifter tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd tredje og fjerde punktum. Formålet er å avskjære fradragsretten for renter på gjeld til finansiering av den skattefrie skipsfartsvirksomheten.

Selskaper som er ordinært beskattet, vil ha fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til inntekter som omfattes av fritaksmetoden. Tilsvarende bør da gjelde for gjeldsrenter innenfor rederiskatteordningen, med tilknytning til skattefrie finansinntekter. Departementet legger derfor til grunn at finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden, fremdeles skal medregnes til finanskapitalen ved beregning av den fradragsberettigede andelen av gjeldsrentene.

På denne bakgrunn foreslås ingen endringer av reglene om beregning av gjeldsrentefradraget.

(iv) Korrigering av konto for beskattet inntekt

Departementet foreslår at gevinst ved realisasjon av aksje i underliggende aksjeselskap innenfor ordningen, skal legges til det realiserende selskapets konto for beskattet inntekt. Tilsvarende aksjetap skal føres til fradrag på kontoen. Forslaget medfører at skattefri aksjegevinst kan deles ut som skattefritt utbytte til aksjonær utenfor ordningen, selv om gevinsten reflekterer underliggende skipsfartsinntekt som ennå ikke har kommet til beskatning. Dette er en parallell til situasjonen når ordinært beskattet selskap realiserer aksjer i selskap innenfor ordningen.

Departementets forslag om å regulere konto for beskattet inntekt med finansinntekter og - tap som omfattes av fritaksmetoden og med gevinst og tap på aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, medfører at det ikke lenger blir nødvendig å korrigere konto for beskattet inntekt med særskilt reguleringsbeløp som fastsatt i gjeldende femte punktum i § 8-15 tredje ledd i skatteloven. Det særskilte reguleringsbeløpet vil inngå som en del av gevinsten eller tapet som skal føres på kontoen.

Det vises til forslag til endring av femte punktum og nytt sjette punktum i skatteloven § 8-15 tredje ledd. Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnas fra og med inntektsåret 2004 og gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars inntektsåret 2004.

RISK-metoden foreslås opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Dersom selskap innenfor rederiskatteordningen realiserer norske børsnoterte aksjer eller aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen før RISK-metoden oppheves, oppstår det spørsmål om RISK-beløp tilordnet de realiserte aksjene skal tas i betraktning ved beregning av skattefri gevinst eller ikke fradragsberettiget tap som skal føres på konto for beskattet inntekt. Dette gjelder aksjerealisasjoner som foretas i perioden fra og med 26. mars 2004 til og med 31. desember 2005. Departementet legger til grunn at RISK-beløpene ikke bør tas i betraktning, da det ellers kan oppstå dobbeltbeskatning av RISK-beløpene.

Det vises til forslag til overgangsregel A ved ikrafttredelse av endring av femte punktum og nytt sjette punktum i skatteloven § 8-15 tredje ledd.

Departementets forslag kan i utgangspunktet gi skattemessige incentiver til at selskap innenfor ordningen overdrar aksjer mv. til nærstående. Formålet med en slik transaksjon vil være å gjøre ubeskattet inntekt tilgjengelig utenfor ordningen, uten at den reelle eierinteressen til det overførte oppgis. Dette kan typisk gjøres ved at et selskap innenfor ordningen realiserer gevinst ved overføring av aksjer i et underliggende aksjeselskap innenfor ordningen, til et selskap innenfor samme konsern eller gruppe. Det selgende selskapet realiserer en skattefri aksjegevinst som re-

flekterer ubeskattet inntekt i det underliggende selskapet. Gevinsten føres på konto for beskattet inntekt, og kan deretter deles ut som skattefritt utbytte til aksjonær utenfor ordningen. Tilsvarende tilpasningsmuligheter foreligger ved overdragelse av aksjer i børsnoterte selskaper og andre finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden.

For å motvirke slike tilpasninger foreslår departementet at gevinst ved overføring av finansielle eiendeler eller aksjer i underliggende aksjeselskap innenfor ordningen, ikke skal føres på konto for beskattet inntekt dersom overføringen skjer til nærstående. Gevinster ved overføring til nærstående kan da bli gjenstand for dobbeltbeskatning.

Departementet foreslår at nærstående skal omfatte person og selskap som har direkte eller indirekte eierinteresse i det selgende selskapet, samt selskap som slik person eller selskap har direkte eller indirekte eierinteresse i. Dessuten foreslås at nærstående personer til personlig eier av det selgende selskapet skal omfattes, samt selskaper som slike nærstående personer har direkte eller indirekte eierinteresse i. Ved vurdering av om overføringen har skjedd til nærstående, kan det være grunn til å se bort fra en ubetydelig direkte eller indirekte eierinteresse, dersom det er opplagt at overføringen ikke har vært motivert av å få tilgang på ubeskattet inntekt.

Tilpasningsmulighetene som forebygges ved departementets forslag fremkommer ikke av skattemeldingen. Det er derfor ikke grunn til å avskjære adgangen til å føre gevinst på konto for beskattet inntekt, dersom overføringen mellom de nærstående har skjedd før fremleggelsen av proposisjonen, dvs. 6. oktober 2004. Departementet legger til grunn at avskjæring skal skje såfremt gevinsten er realisert på fremleggelsesdagen eller senere.

Det vises til forslag til nytt syvende til niende punktum i skatteloven § 8-15 tredje ledd. Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober 2004.

Dersom et selskap innenfor ordningen planlegger salg av aksjer i et underliggende selskap innenfor ordningen, kan det i utgangspunktet foreligge incentiver til å forhøye verdien av aksjene ved å overføre ubeskattet inntekt til det underliggende selskapet i form av konsernbidrag. Alternativt kan konsernbidraget ytes til selskap lenger ned i eierkjeden. Konsernbidraget vil forhøye gevinsten eller redusere tapet som skal føres på konto for beskattet inntekt i det selgende selskapet, og derved øke grunnlaget i det selgende selskapet til å foreta skattefri utbytteutdeling til aksjonær utenfor ordningen. Motsatsen er at det underliggende selskapet overtar skatteforpliktelsene knyttet til den ubeskattede inntekten. Disse forpliktelsene blir først periodisert når det underliggende selskapet deler ut inntekten til aksjonær utenfor

ordningen, eller trer ut av ordningen. Kjøper av aksjene kan således være villig til å verdsette ubeskattet inntekt i det underliggende selskapet til mer enn 72 pst.

For å forhindre slike tilpasninger foreslår departementet at ved beregningen av gevinst eller tap på aksje i underliggende aksjeselskap innenfor ordningen som skal føres på konto for beskattet inntekt, så skal utgangsverdien reduseres med aksjens andel av netto konsernbidrag som det underliggende selskapet eller selskap lenger ned i eierkjeden har mottatt for de to regnskapsårene forut for realisasjonsåret. Skjer aksjerealisasjonen i år 3, skal således utgangsverdien reduseres med netto mottatt konsernbidrag som er ytet basert på årsregnskapet for år 1 og 2. Det er bare konsernbidrag bestående av ubeskattet inntekt som skal tas i betraktning.

Ved utøvelse av regelen må det tas i betraktning at eierforhold kan være indirekte, og at det kan være bare en begrenset eierinteresse som realiseres.

Ved fastsettelse av netto konsernbidrag som skal redusere utgangsverdien, må det gjøres fradrag for avgitt konsernbidrag.

Departementet legger til grunn at det ikke skal foretas oppregulering av utgangsverdien, selv om avgitt konsernbidrag overstiger mottatt konsernbidrag.

Utbytte og andre overføringer enn konsernbidrag skal ikke tas i betraktning.

Utgangsverdien skal reduseres med netto mottatt konsernbidrag, selv om konsernbidraget har gått tapt i virksomheten eller på annen måte.

Departementets forslag medfører at det vil oppstå dobbeltbeskatning av netto mottatt konsernbidrag som reduserer utgangsverdien ved beregning av gevinst eller tap som skal føres på konto for beskattet inntekt. Beskatning vil oppstå både når det selgende selskapet deler ut reduksjonsbeløpet til aksjonær utenfor ordningen eller trer ut av ordningen, og når det mottakende selskapet foretar slik utdeling av konsernbidraget eller trer ut. Departementet antar imidlertid at regelen først og fremst vil ha en forebyggende effekt, i det den eliminerer de skattemessige incentivene til å yte konsernbidrag for å forhøye gevinst eller redusere tap som skal føres på konto for beskattet inntekt. Departementet har heller ingen motforestillinger mot at selskapene aktivt tilpasser seg for å unngå dobbeltbeskatning. Eksempelvis kan dette gjøres ved at underliggende selskap som har mottatt konsernbidrag, nøytraliserer dette ved å avgi konsernbidrag før aksjene i selskapet realiseres.

Det vises til forslag til nytt tiende punktum i skatteloven § 8-15 tredje ledd. Tilpasningsmulighetene ved å yte konsernbidrag har ikke vært kjent for skattyterne før fremleggelsen av proposisjonen den 6. oktober 2004. Det foreslås derfor at lovendringen

trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober 2004.

Departementet legger til grunn at konsernbidrag som er besluttet før fremleggelsesdagen ikke skal tas i betraktning, selv om aksjerealisasjonen skjer etter dette tidspunktet. Det vises til forslag til overgangsregel ved ikrafttredelse av nytt tiende punktum i skatteloven § 8-15 tredje ledd.

(v) Inntektsoppgjøret ved uttreden

Fritaksmetoden bør gjelde også ved uttreden fra rederiskatteordningen, og ikke bare mens selskapet er innenfor ordningen. Dette tilsier at uttreden ikke bør utløse skatteoppgjør av selskapets portefølje med børsnoterte aksjer og andre finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden.

Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning tilsier at heller ikke selskapets portefølje med aksjer i underliggende selskaper innenfor ordningen bør beskattes ved uttreden.

Det følger av skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum at utgangsverdien ved inntektsoppgjøret ved uttreden, skal settes lik markedsverdien av selskapets eiendeler, med fradrag for gjeld. Departementet foreslår å endre bestemmelsen slik at finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden ved uttreden, samt aksjer i underliggende aksjeselskaper innenfor ordningen, bare medregnes til utgangsverdien med sine skattemessige kostpriser.

Departementets forslag innebærer at verdimåling skal skje til skattemessig kostpris, selv om denne avviker fra den regnskapsmessige kostprisen eller hva som faktisk er betalt.

Som følge av departementets forslag vil det ikke lenger være behov for å korrigere inngangsverdien ved skatteoppgjøret ved uttreden, for reguleringsbeløp som knytter seg til det uttredende selskapets aksjer i norske selskaper, jf. skatteloven § 8-17 annet ledd tredje punktum.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8-17 annet ledd annet og tredje punktum.

Uttredener for inntektsåret 2004 skjer med virkning fra 1. januar 2004. Siden fritaksmetoden foreslås med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004, kan dette isolert sett tilsi at endringen av skatteloven § 8-17 først bør tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2005. Beslutning om uttreden behøver imidlertid ikke fattes før i forbindelse med innlevering av selvangivelsen, og for inntektsåret 2004 er dette i løpet av våren 2005. Dersom endringen av skatteloven § 8-17 gis virkning fra og med inntektsåret 2005, kan selskaper med latente tap på sine aksjeporteføljer tre ut med virkning for inneværende år, og derved oppnå fradragsrett for tapene ved uttreden. Det foreslås derfor at endringen av skatteloven § 8-17 annet ledd annet og tredje

punktum trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

I forbindelse med uttreden for inntektsåret 2004 skal et finansaktivum anses omfattet av fritaksmetoden, dersom det kunne blitt realisert pr. 1. januar 2004 uten beskatning etter skatteloven § 2-38, jf. forslaget om endring av § 8-15 annet ledd første punktum, forutsatt at skatteloven § 2-38 hadde vært virkningsfull for gevinster og tap på dette tidspunktet.

(vi) Særlige regler om RISK-beregning for aksjer i rederibeskattede selskaper

I skatteloven § 8-19 er det gitt særskilte regler for beregning av RISK-beløp som tilordnes aksjer i selskaper innenfor rederiskatteordningen.

Når systemet med RISK og godtgjørelse avvikles, er det ingen grunn til å videreføre de særlige RISK-reglene i skatteloven § 8-19. Bestemmelsen foreslås derfor opphevet.

Skatteloven § 8-19 første ledd er en særbestemmelse for utbytte som selskap innenfor ordningen deler ut til annet selskap innenfor ordningen, og som består av ubeskattet inntekt. Den del av utbyttet som tilfaller eventuelle aksjonærer utenfor ordningen, vil alltid bestå av beskattet inntekt. RISK som tilordnes aksjer eid av aksjonærer som beskattes henholdsvis utenfor og innenfor ordningen, vil derfor ikke gjenspeile utbetalt beskattet utbytte til de samme aksjonærgruppene. Årsaken er at samlet RISK i selskapet blir fordelt forholdsmessig etter eierandel. Siden RISK-metoden bare vil ha betydning for personlige aksjonærer (som alltid er utenfor ordningen) for inntektsårene 2004 og 2005, vil en opphevelse av skatteloven § 8-19 første ledd fra og med inneværende inntektsår, gi riktig RISK for personlige aksjonærer isolert betraktet. Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig å opprettholde RISK som er riktig når aksjonærene innenfor og utenfor ordningen ses samlet, da RISK blir uten betydning for førstnevnte aksjonærgruppe. Første ledd i skatteloven § 8-19 kan derfor oppheves med virkning fra og med inneværende inntektsår.

Skatteloven § 8-19 annet og fjerde ledd fastsetter at beskattet inntekt som et selskap innenfor rederiskatteordningen mottar fra et annet selskap innenfor ordningen i form av utbytte eller konsernbidrag, skal legges til ved RISK-fastsettelsen i det mottakende selskapet. Når ordinært beskattet selskap ikke får medregnet utbytte og konsernbidrag ved RISK-fastsettelsen, bør tilsvarende gjelde for selskap innenfor ordningen. Dette tilsier at skatteloven § 8-19 annet og fjerde ledd bør oppheves med virkning fra og med inneværende inntektsår.

Tredje ledd i skatteloven § 8-19 fastsetter at konsernbidrag som reduserer det ytende selskapets konto

for beskattet inntekt, skal trekkes fra ved RISK-fastsettelsen i det ytende selskapet. Selskap som yter konsernbidrag kan maksimalt ha inntil 10 pst. personlige aksjonærer, jf. skatteloven § 10-4. Departementet antar at det i praksis er et svært begrenset antall personlige aksjonærer i selskap innenfor ordningen som yter konsernbidrag. Departementet legger derfor til grunn at også fjerde ledd i skatteloven § 8-19 kan oppheves med virkning fra og med inneværende inntektsår.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 8-19. Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

(vii) Utdeling av netto gevinst som er ført på konto for beskattet inntekt

Departementet foreslår en overgangsregel B ved ikrafttredelse av endringen av femte punktum og nytt sjette punktum i skatteloven § 8-15 tredje ledd. Overgangsregelen innebærer at et selskap innenfor rederiskatteordningen kommer i tilsvarende stilling som ordinært beskattede selskap etter overgangsregel C til skatteloven § 2-38, og det vises derfor i alminnelighet til fremstillingen i avsnitt 6.5.12.3 i proposisjonen. Departementets forslag medfører at selskap innenfor ordningen blir skattepliktig dersom det i løpet av inntektsåret 2005 besluttes utdeling som må anses å bestå av netto gevinst som er lagt til konto for beskattet inntekt i medhold av skatteloven § 8-15 tredje ledd femte og sjette punktum, såfremt utdelingen direkte eller indirekte tilfaller aksjonær som har rett til godtgjørelse for det mottatte beløp. Som følge av at gevinst og tap som legges til kontoen beregnes eksklusive RISK-beløp, må disse legges til igjen ved beregning av netto gevinst etter overgangsregel B.

Departementet foreslår at ved utdeling fra konto for beskattet inntekt, skal annen skattlagt inntekt anses utdelt før inntekt som kan medføre beskatning etter overgangsregelen. For å sikre at beskatningen blir permanent, foreslås at skattepliktig inntekt etter overgangsregelen ikke skal legges til selskapets konto for beskattet inntekt.

Det kan tenkes at selskap trer ut av rederiskatteordningen med virkning fra og med inntektsåret 2005. Departementet legger til grunn at overgangsregel C til skatteloven § 2-38 må gjelde tilsvarende dersom slikt selskap foretar utdeling av utbytte eller konsernbidrag i løpet av inntektsåret 2005. Netto gevinst som nevnt i overgangsregel C annet ledd b må da anses å omfatte netto gevinst som er ført mot selskapets konto for beskattet inntekt i inntektsåret 2004, korrigert for reguleringsbeløp som ikke er tatt i betraktning i medhold av overgangsregel A til skatteloven § 8-15 tredje ledd femte punktum og sjette punktum.

Det foreslås at departementet gis hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler om utfylling og gjennomføring av overgangsbestemmelsen.

Det vises til forslag til overgangsregel B ved ikrafttredelse av endringen av femte punktum og nytt sjettede punktum i skatteloven § 8-15 tredje ledd.

PETROLEUMSSKATTELOVEN

Departementet legger til grunn at fritaksmetoden også skal komme til anvendelse for oljeselskapene. Det betyr at selskapet i hovedregelen ikke vil være skattepliktig for gevinst eller få fradrag for tap ved salg av aksjer. Dette skal gjelde selv om aksjene (unntaksvis) anses eiet i særskattepliktig næring, slik at en eventuell gevinst ville vært særskattepliktig uten fritaksmetoden.

Hvis et oljeselskap overdrar (en kvalifisert andel) aksjer i et annet selskap som også driver utvinningsvirksomhet, kreves Olje- og energidepartementets samtykke etter petroleumsloven § 10-12, og dermed Finansdepartementets samtykke etter petroleumsloven § 10. For aksjer som er eiet i særskattepliktig næring på overdragende selskaps hånd, setter departementet etter gjeldende retningslinjer for praktisering av § 10 vilkår i samtykket om at eventuell aksjegevinst ikke er skattepliktig (eller aksjetap fradragsberettiget) i grunnlaget for særskatt. Dersom fritaksmetoden blir innført, er det ikke nødvendig med regulering av dette i eget vilkår i § 10-vedtaket. Resultatet vil uansett følge av de alminnelige reglene, jf. ovenfor.

Utbytte som et oljeselskap mottar fra andre selskaper, henføres etter gjeldende regler til skattlegging i alminnelig inntekt på land. Fritaksmetoden vil også få anvendelse for slikt utbytte på vanlig måte.

Etter petroleumsloven § 3 bokstav d fordeles finansielle poster mellom sokkel og land på grunnlag av skattemessig nedskrevet verdi av formuesobjekter henført til de respektive distriktene. I forarbeidene til bestemmelsen, jf. Ot. prp. nr. 86 (2000-2001), er det forutsatt at det ikke skal gjøres noen justering for akkumulerte RISK-beløp ved verdsettelsen av aksjer i norske selskaper. Det betyr at aksjene verdsettes til skattemessig kostpris. Departementet legger til grunn at dette fortsatt skal gjelde ved anvendelsen av § 3 bokstav d, selv om fritaksmetoden blir innført.

Petroleumsloven § 8 bestemmer at reglene i den alminnelige skatteloven kommer til anvendelse for oljeselskapene med mindre annet er bestemt. En innføring av fritaksmetoden vil derfor få virkning også for oljeselskapene i medhold av petroleumsloven § 8 uten at det er behov for ytterligere regulering på dette punkt.

SÆRLIGE REGLER FOR BESKATNING AV KRAFTFORETAK

For å skjerme normalavkastningen ved beregningen av grunnrenteinntekten gis det fradrag for en friinntekt, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b. Friinntekten tilsvarer gjennomsnittet av de skattemessige verdier av driftsmidlene pr. 1. januar og 31. desember i inntektsåret, herunder ervervet forretningsverdi og immaterielle rettigheter knyttet til kraftproduksjonen i kraftverket multiplisert med en normrente fastsatt av departementet i forskrift. I skattemeldingen varslet departementet at en ville vurdere behovet for særskilt regulering av verdsettelsen av aksjer som regnes som driftsmidler etter denne bestemmelsen.

Departementet har kommet til at aksjer ikke regnes som driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen i kraftverket. Av denne grunn medfører ikke fritaksmetoden behov for en nærmere regulering av friinntektsgrunnlaget. For øvrig legger departementet til grunn at fritaksmetoden skal komme til anvendelse på vanlig måte for kraftselskap og eierandeler i slike foretak.

6.8.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skattelov §§ 8-15 annet ledd første og tredje punktum, tredje ledd femte til tiende punktum, 8-17 annet ledd annet og tredje punktum, opphevelse av § 8-19 og tilhørende overgangsregler.

Flertallet viser til sine merknader under punkt 6.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

6.9 Aksjeinntekter mv. som innvinnenes indirekte gjennom deltakerlignet selskap

6.9.1 Sammendrag

Ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og andre selskaper med ubegrenset ansvar lignes ikke som egne subjekter. Fritaksmetoden vil kun gjelde for selskaper mv. som er egne skattesubjekter. Departementet legger til grunn at fritaksmetoden skal komme til anvendelse uavhengig av om inntekt innvinnenes av et selskap mv. direkte eller indirekte gjennom deltakerlignet selskap. Tilsvarende gjelder for tap. Dette kan utledes direkte av forslaget til ny § 2-38 i skatteloven, og fordrer ingen ytterligere lov hjemmel.

I det gjeldende systemet blir skattepliktige aksjegevinster og fradragsberettigede aksjetap medregnet i nettoresultatet som skal fordeles til beskatning på andelshavernes hånd. Siden slike gevinster og tap fortsatt skal beskattes/fradras på personlige deltakeres hånd, bør denne praksisen videreføres. Fritaksmetoden medfører imidlertid at den del av nettoresultatet som tilordnes selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden som subjekt, må reduseres for andel av inntektsført aksjegevinst og forhøyes med andel av fradragsført aksjetap. Tilsvarende gjelder for andre inntekter og tap som medregnes i nettoresultatet, og som omfattes av fritaksmetoden. Siden fritaksmetoden foreslås med virkning for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004, må deltakerlignet selskap for inneværende inntektsår godtgjøre tidspunktet for realisasjon av gevinster og tap som omfattes av fritaksmetoden.

De samme prinsipper må gjelde for kostnader som har tilknytning til aksjeinntekter, og som ikke gir rett til løpende fradrag når skattyter er fritatt fra beskatning av aksjeinntekten. Dette innebærer at aksjeierkostnader som nevnt fradragsføres ved fastsettelsen av nettoresultatet for det deltakerlignede selskapet, men med en forholdsmessig reversering for den andel som tilordnes selskapsdeltaker som omfattes av fritaksmetoden som subjekt.

Det er i dag fast praksis at utbytte som tilfaller et deltakerlignet selskap skal holdes utenfor nettoligningen, og isteden fordeles direkte på deltakerne. Årsaken er at deltakerne skal tilkjennes godtgjørelse og kredit på bakgrunn av mottatt utbytte. Departementet legger til grunn at denne praksisen skal videreføres, og at fritaksmetoden anvendes direkte på den del av utbyttet som tilordnes deltaker som omfattes av fritaksmetoden som subjekt.

Løsningene som angitt ovenfor skal også anvendes når det er flere ledd av deltakerlignede selskaper.

Departementet går ikke her nærmere inn på hvordan fritaksmetoden skal praktiseres fra og med inntektsåret 2006 når aksjonærmodellen og en eventuell skjermingsmodell begynner å gjelde. Dette vil bl.a. kunne bero på den nærmere utforming av en skjermingsmodell. Det legges imidlertid til grunn at fritaksmetoden også da skal kunne komme til anvendelse for aksjeinntekter mv. som innvinnes indirekte gjennom et deltakerlignet selskap.

6.9.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

6.10 Reglene om skattefritak ved omorganiseringer og fritaksmetoden

6.10.1 Sammendrag

I skatteloven kapittel 11 med tilhørende forskriftsregulering er det gitt generelle regler om skat-

tefritak ved ulike former for omorganiseringer. Et fellestrekk ved disse reglene er at de bygger på skattemessig kontinuitet, dvs. at den fritatte gevinsten videreføres som en latent skatteforpliktelse etter omorganiseringen. Etter samtlige regler etableres det kontinuitetsmekanismer i form av videreføring og etablering av skatteposisjoner hos de impliserte parter.

Departementet tar i løpet av høsten 2004 sikte på å gjennomgå hvordan de gjeldende kontinuitetsmekanismer som fastsettes ved de ulike former for skattefrie omorganiseringer vil bli påvirket ved innføring av fritaksmetoden i tilfeller hvor overdragende og/eller overtakende part ved omorganiseringen er omfattet av fritaksmetoden; herunder hvordan kontinuitetsmekanismer etablert før 26. mars 2004 vil påvirkes ved overgangen til fritaksmetoden og hvordan kontinuitetsmekanismene bør utformes for fremtiden.

Det tas sikte på å avklare hvordan gjeldende regler om videreføring og etablering av kontinuitetsmekanismer ved de ulike typer skattefrie omorganiseringer skal tolkes i lys av fritaksmetoden. På bakgrunn av dette kan det i noen utstrekning bli foreslått presiserende forskriftsendringer. Det kan også bli tatt opp forslag om endring av ulike forskriftsbestemmelser om etablering av kontinuitetsmekanismer for overdragende selskap ved omorganiseringer som gjennomføres etter 26. mars 2004. Det vil bl.a. bli vurdert innstramminger i form av endrede vilkår om skatteplikt knyttet til realisasjon av vederlagsaksjer som tildeles overdragende selskap som er omfattet av fritaksmetoden, i forbindelse med skattefrie omdanning av virksomhet til aksjeselskap, jf. skattelovforskriften § 11-20.

6.10.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

6.11 Overgangen fra det gjeldende systemet

6.11.1 Sammendrag

VIRKNINGSTIDSPUNKTET FOR FRITAKSMETODEN

(i) Utbytte

Det foreslås at fritaksmetoden gis virkning for utbytter som innvinnes fra og med 1. januar 2004. Bakgrunnen er hensynet til skattemessig likebehandling av utbytte for regnskapsåret 2003, uavhengig av om utbyttet besluttet før eller etter fremleggelsen av skattemeldingen. Dersom virkningstidspunktet for fritaksmetoden for utbytter settes til et senere tidspunkt enn virkningstidspunktet for gevinster og tap, åpner dette for skattemessige tilpasninger ved at selskaper heller realiserer aksjer enn deler ut utbytte.

(ii) Gevinster og tap

Departementets syn er at virkningstidspunktet for fritaksmetoden for gevinster og tap som ble foreslått i skattemeldingen har en god begrunnelse i hensynet til å unngå skattemotiverte tilpasninger, samt i administrative hensyn. Det foreslås derfor at det generelle virkningstidspunktet for fritaksmetoden for gevinster og tap settes til 26. mars 2004.

Departementet har kommet til at det av hensyn til en skattemessig nøytral behandling av aksjegevinster og -tap innvunnet i samme inntektsår, kan gis en overgangsregel som tillater at aksjetap realisert etter at fritaksmetoden har begynt å virke, i noen grad kan avregnes mot aksjegevinster realisert før dette tidspunktet, både på det enkelte selskaps hånd og i konsernforhold. Det vises til nærmere redegjørelse og forslag om dette nedenfor.

OVERGANGSREGEL FOR GEVINSTER OG TAP
REALISERT HENHOLDSVIS FØR OG ETTER VIRKNINGS-
TIDSPUNKTET FOR FRITAKSMETODEN

(i) Bakgrunn

I skattemeldingen foreslo departementet å sette virkningstidspunktet for fritaksmetoden for aksjegevinster og -tap til 26. mars 2004, som var datoen for fremleggelsen av meldingen.

Etter fremleggelsen av skattemeldingen mottok departementet flere henvendelser hvor det ble anmodet om overgangsordning, herunder for å imøtekomme selskaper som har realisert gevinster før 26. mars 2004 under forutsetning av at de skal kunne avregnes mot tap som realiseres senere på året. I innstillingen fra Stortingets finanskomité pekte medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet på behovet for at bortfall av fradragsretten for aksjetap ledsages av en overgangsmodell.

(ii) Vurderinger og forslag

På denne bakgrunn har departementet vurdert om det er grunnlag for særskilte tiltak i forhold til det foreslåtte virkningstidspunktet for fritaksmetoden.

Det foreslåtte virkningstidspunktet for fritaksmetoden er begrunnet i hensynet til å unngå skattemotiverte tilpasninger.

Etter departementets oppfatning bør eventuelle overgangsregler utformes som generelle regler og begrenses til å dekke de mest åpenbare behov.

Etter departementets syn kan det begrunnede behov for eventuelle overgangstiltak begrenses til aksjegevinster realisert før 26. mars 2004 som i utgangspunktet forfaller til beskatning i 2004 hos det realiserende selskap, dersom selskapet på realiseringstidspunktet hadde en forventning om å kunne nøytralisere gevinsten mot aksjetap realisert senere samme år. I den utstrekning det ikke gis adgang til

fradrag for senere realisert tap, kan det hevdes at det foreslåtte virkningstidspunktet for fritaksmetoden har effekter som står i en viss motstrid til prinsippene om symmetrisk behandling av gevinst og tap knyttet til realisasjon av samme type formuesobjekt hos samme skattyter og innenfor samme inntektsår.

Det bærende hensyn bak eventuelle overgangsregler vil etter departementets oppfatning være å unngå at aksjegevinster realisert før 26. mars 2004 kommer til beskatning for inntektsåret 2004, som følge av en sviktende forutsetning om den nøytraliserende effekt aksjetap realisert senere i året normalt ville gi. Tilsvarende hensyn vil også gjøre seg gjeldende for gevinster og tap knyttet til andre typer eiendeler enn aksjer som er omfattet av fritaksmetoden, jf. forslaget til skatteloven § 2-38 annet ledd, idet gevinstbeskatningen også av slike eierandeler er basert på symmetri.

På denne bakgrunn vil departementet foreslå en overgangsregel som åpner for en begrenset adgang til å benytte tap realisert i tiden 26. mars til 31. desember 2004 på aksjer mv. som er omfattet av fritaksmetoden og som i utgangspunktet ikke er fradragsberettiget, til å nøytralisere skattyters gevinster pr. 26. mars 2004 på aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden, men som i utgangspunktet vil være skattepliktige ved ligningen for inntektsåret 2004.

Ovennevnte begrunnelse tilsier at overgangsregelen bør begrenses på følgende måter:

- Fradragsretten skal bare kunne nyttes til å nøytralisere gevinster som er skattepliktige ved ligningen for inntektsåret 2004 og skal ikke kunne medføre etablering av underskudd som kan fradragsføres mot inntekter i senere år.
- Fradragsretten for tap realisert fra og med 26. mars 2004 begrenses til netto gevinst på aksjer mv. på skattyters hånd i perioden 1. januar til 26. mars 2004. Normalforutsetningen om symmetri gjelder fullt ut ved realisasjoner fram til denne dato. Uten en slik begrensning vil skattyter indirekte kunne utnytte tap realisert etter 26. mars 2004 som grunnlag for etablering av fremførbart underskudd med fradragsrett mot inntekter i senere år. Denne begrensning skal likevel ikke forhindre at selskaper med netto tap realisert før 26. mars 2004 kan kreve fradrag for tapet etter de alminnelige regler.
- Fradragsretten begrenses til netto tap på skattyters hånd realisert fra og med 26. mars 2004 på aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden. Uten en slik begrensning vil regelen ikke ta høyde for at skattefrie gevinster realisert fra og med 26. mars 2004 vil innebære en motsvarende uforutsigbar skattefordel for selskapet sett i forhold til den sviktende forventning om symmetrisk behand-

ling av gevinster og tap på aksjer mv. innen samme inntektsår.

- Fradragsretten begrenses til netto tap på skattyters hånd knyttet til aksjer mv. skattyter eide pr. 26. mars 2004 og som er realisert fra og med 26. mars 2004. Den sviktende forventning om symmetri på tidspunktet for realisasjon av aksjer mv. før 26. mars 2004 vil i utgangspunktet bare gjelde aksjer mv. skattyter hadde i behold pr. 26. mars 2004.
- Fradragsretten begrenses til skattyters realiserede netto gevinster (herunder uttaksgevinster etter skatteloven § 5-2) pr. 26. mars 2004 knyttet til aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden. Hensynet til å unngå eventuelle uforutsigbare, skatte-skjerpende effekter av ovennevnte sviktende forventning om symmetri i aksjegevinstbeskatningen gjør seg ikke gjeldende på samme måte for realiserede gevinster i 2004 knyttet til andre typer objekter enn aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden.
- Fradragsretten forutsetter at netto tap realisert fra og med 26. mars 2004 beregnes etter skattelovens alminnelige regler, herunder skatteloven § 10-32.

På denne bakgrunn foreslås en overgangsregel i form av en adgang for selskapene til å benytte en særregel om samlet beregning av selskapets skattepliktige gevinst ved realisasjon/uttak av aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden i inntektsåret 2004. Særregelen vil utgjøre en alternativ beregningsmåte for skattepliktig inntekt ved realisasjon av aksjer mv. i forhold til anvendelse av de alminnelige regler. Hvis selskapene velger å benytte særregelen, vil det innebære at selskapet gis adgang til å fradragsføre egne realiserede tap etter 26. mars 2004 som ellers ikke ville være fradragsberettiget, med de begrensninger som angitt foran.

Det vises til første og annet ledd i forslag til overgangsregel B ved ikrafttredelse av ny § 2-38 i skatteloven.

I den utstrekning overgangsregelen vil åpne for at selskapene kan foreta ulike skattemotiverte tilpasninger bør dette søkes forhindret.

Det foreslås å videreføre RISK-reglene inntil aksjonærmodellen trer i kraft 1. januar 2006. Gjeldende RISK-regler, jf. skatteloven § 10-34, jf. § 10-32 fjerde ledd, vil forhindre at selskapsaksjonærer kan øke det potensielle tapet på aksjer realisert i tiden 26. mars til 31. desember 2004 ved å ta ut utbytte fra selskapet før aksjen realiseres.

Begrensning av fradragsretten til bare å omfatte netto tap knyttet til aksjer mv. selskapet eide pr. 26. mars 2004, vil bidra til å forhindre skattemotiver-

te erverv av aksjer mv. med latente tap i tiden etter 26. mars 2004.

En overgangsregel som angitt vil imidlertid gi sterke incitament til å foreta skattemotiverte realisasjoner av aksjer mv. med latent tap før 31. desember 2004. For å motvirke dette foreslås at adgangen til utvidet tapsfradrag etter særregelen ikke skal gjelde ved realisasjon av aksjer mv. fra og med 26. mars 2004, som innebærer overføring til andre selskaper som på realisasjonstidspunktet tilhører samme (skatte)konsern, jf. skatteloven § 10-4. Konsernintern overføring av aksjer mv. etter 26. mars 2004 vil ikke gi grunnlag for tapsfradrag etter innføring av fritaksmetoden.

Departementet foreslår at det skal være et vilkår for tapsfradrag at det realiserende selskap ikke (gjen)erhverver aksjer i samme selskap innen utløpet av det påfølgende inntektsår, dvs. 31. desember 2005. En slik regel vil kunne motvirke skattemotivert "parkering" av aksjer og fingerte aksjesalg rundt årsskiftet. I den utstrekning slikt etterfølgende erverv skjer, foreslår departementet at det skal foretas omberegning av skattepliktig gevinst med inntektsføring for inntektsåret 2005.

Det vises til fjerde ledd i forslag til overgangsregel B ved ikrafttredelse av ny § 2-38 i skatteloven.

Departementet har også vurdert om det er grunnlag for å supplere særregelen til bruk mellom konsernselskaper.

Mellom selskaper som ved utgangen av inntektsåret tilhører samme skattemessige konsern, jf. skatteloven §§ 10-2 til 10-4, er det etablert regler som åpner for symmetrisk behandling/utjevning av inntekter og tap/underskudd mellom selskapene. Beskatningen av årets skattepliktige inntekt i et konsernselskap kan nøytraliseres ved at selskapet yter konsernbidrag til et annet konsernselskap med fradragsberettiget tap/underskudd.

På lignende måte som for aksjegevinster og -tap hos samme skattyter kan det hevdes at konsernselskaper som har realisert skattepliktige aksjegevinster før 26. mars 2004 har hatt en forventning om å kunne nøytralisere beskatning av gevinstene ved å yte konsernbidrag til konsernselskap med for eksempel realiserede aksjetap etter 26. mars 2004. Tilsvarende kunne den sviktende forventning om symmetri innenfor samme skattekonsern tale for at netto gevinst for inntektsåret 2004 beregnet etter den foreslåtte særregel for det enkelte selskap, kunne føres mot netto tap realisert etter 26. mars 2004 som ikke benyttes ved beregning av skattepliktig gevinst etter særregelen i et annet konsernselskap.

Ovennevnte begrunnelse tilsier at en eventuell utvidet overgangsregel må ligge innenfor ordningen med konsernbidrag. Videre må forutsetningen være at selskapene inngikk i samme skattemessige konsern

pr. 1. januar 2004. I motsatt tilfelle kan selskaper i tiden fram til 31. desember 2004 spekulere i å innlemme nye konsernselskaper med aksjetap som er eller kan bli realisert fra og med 26. mars 2004.

For å imøtekomme eventuelle behov for ytterligere skatteutjevning mellom konsernselskaper, finner departementet å kunne foreslå en utvidet bruk av den foreslåtte særregel mellom konsernselskaper med de begrensninger som er angitt foran.

Med utgangspunkt i den ovenfor foreslåtte særregel om beregning av skattepliktig gevinst for inntektsåret 2004 på det enkelte selskaps hånd, foreslås at overskytende netto tap som ikke kan benyttes ved beregning av selskapets skattepliktig gevinst etter særregelen, skal kunne fradragføres hos mottakende selskap mot mottatt konsernbidrag med beløp inntil skattepliktig gevinst i 2004 hos det ytende selskap beregnet etter særregelen.

Forslaget forutsetter at alle konsernselskaper som vil påberope seg ordningen, først må foreta uttømmende utligning av egne gevinster og tap etter særregelen. I motsatt fall vil systemet bl.a. åpne for at selskap som yter tapsnøytraliserende konsernbidrag samtidig vil kunne motta konsernbidrag med tilsvarende nøytraliserende virkning for seg selv.

Det vises til tredje ledd i forslag til overgangsregel B ved ikrafttredelse av ny § 2-38 i skatteloven.

(iii) Administrative og økonomiske konsekvenser

Den foreslåtte særregelen krever at det må innføres særlige rapporteringsplikter (skjema) for selskapene. Videre må det opprettes ligningsadministrative rutiner for identifisering, beregning og behandling av selskapets netto gevinster og tap, herunder gevinster og tap realisert etter 26. mars 2004 på det enkelte selskaps hånd. Rapporteringsplikter og administrative rutiner vil bl.a. måtte tilrettelegges for særskilt behandling av gevinster og tap på aksjer og eierandeler som selskapet eide pr. 26. mars 2004, i motsetning til aksjer mv. som er ervervet og realisert senere. Slike rapporteringsplikter vil imidlertid ligge innenfor de plikter som allerede følger av eller som kan pålegges i medhold av gjeldende regler i ligningsloven.

Den foreslåtte utvidete adgang til skatteutjevning også mellom konsernselskaper krever ytterligere administrative tiltak for beregning av netto skattepliktig gevinst for det enkelte selskap. Det må bl.a. etableres rutiner for å identifisere og behandle den andel av konsernbidrag som tilsvarer skattepliktig netto gevinst etter særregelen for ytende selskapet, både for det enkelte ytende selskap og for det mottakende selskap. Det vil også bli behov for å rapportere og kontrollere forutsetningen om at ytende og mottakende selskap tilhørte samme konsern pr. 1. januar 2004.

De administrative merkostnader vil bare knytte seg til likningsbehandlingen for inntektsåret 2004 og

vil dessuten kunne ha betydning for et begrenset antall selskaper.

Overgangsreglene vil i utgangspunktet ha tilnærmet samme provenymessige virkninger som en videreføring av gjeldende gevinstbeskatningsregler ville hatt.

REFUSJON AV KILDESKATT

Det foreslås at fritaksmetoden skal gjelde tilsvarende for selskaper mv. som er hjemmehørende i andre land innenfor EØS. Utbytte til slike selskaper mv. vil derved være fritatt fra kildebeskatning.

I forslaget er det lagt opp til at fritaksmetoden skal gis anvendelse for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004. Det vil dermed være tilfeller hvor det er foretatt forskuddstrekk av kildeskatt på utbytte utdelt av et norsk selskap. Forskuddstrekket skal i disse tilfellene betales tilbake til aksjonærene. I de tilfellene selskapet har trukket, men ikke innbetalt forskuddstrekket til skatoppkreveren, gjøres det opp internt, dvs. mellom det norske selskapet og den utenlandske selskapsaksjonæren. Dette gjelder imidlertid bare i de tilfeller hvor den reelle eier er kjent for selskapet og aksjene ikke er registrert ved en utenlandsk forvalter. I de tilfellene forskuddstrekket er betalt til skatoppkreveren legges det opp til refusjon etter den eksisterende refusjonsordningen vedrørende for mye betalt kildeskatt. Etter departementets oppfatning er endring med tilbakevirkende kraft i disse tilfellene så vidt gunstig for de berørte skattyterne, at det ikke ses noen grunn til å innføre en særskilt hjemmel for rentegodtgjørelse.

UBENYTTET GODTGJØRELSE

Departementet legger til grunn at retten til å fremføre ubenyttet godtgjørelse skal bestå, selv om fritaksmetoden innføres og godtgjørelsesmetoden oppheves når aksjonærmodellen begynner å virke. For selskapsaksjonærer vil fremføringsadgangen ha betydning for ubenyttet godtgjørelse som stammer fra 2003 og tidligere inntektsår, mens det for personlige aksjonærer vil ha betydning for ubenyttet godtgjørelse opptjent før inntektsåret 2006.

Det vises til omtale i proposisjonens punkt 5.6.10.2 der det foreslås en overgangsbestemmelse om fremføringsrett for ubenyttet godtgjørelse opptjent før 1. januar 2006.

VURDERING AV OVERGANGSREGEL FOR PERSONLIG EIDE AKSJER

Personer som eier sine aksjer gjennom et investeringsselskap, kan under fritaksmetoden reinvestere aksjeinntekter uten beskatning. Inntekter fra personlig eide aksjer vil derimot bli skattlagt ved uttak dersom inntektene skyldes forventningsbaserte gevinster som ikke er skjermet av RISK-systemet (t.o.m.

skatteåret 2005), eller dersom uttaket er høyere enn akkumulert skjermingsfradrag (f.o.m. skatteåret 2006).

I Innst. S. nr. 232 (2003-2004) har medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet bedt Regjeringen vurdere en overgangsordning for personlige aksjonærer som ønsker å reinvestere sine aksjeinntekter. Skaugeutvalget pekte også på muligheten for en slik overgangsordning, men uten at utvalget vurderte spørsmålet grundig.

En eventuell overgangsregel må fastlegge hvordan RISK-beløp i de personlig eide selskapene eventuelt skal tilordnes investeringsselskapet. Utgangspunktet etter RISK-reglene er at RISK som tilordnes aksjer i underliggende selskap, ikke kan løftes opp og tilordnes aksjene i eierselskapet. Reglene om konsern-RISK representerer et unntak fra dette, men de har begrenset anvendelsesområde. De forutsetter at eierselskapet har en eierinteresse på minst 90 pst. i det underliggende selskapet, og at selskapene har registrert seg som RISK-konsern.

Hensynet til å oppnå likebehandling med de tilfeller aksjonæren fra starten av har eid aksjene gjennom et selskap, gjør etter departementets syn at det i en eventuell overgangsregel måtte vært oppstilt begrensninger i adgangen til å få overført RISK-beløp fra de overførte aksjene til aksjene i det nystiftede investeringsselskapet. For det første bør ikke det nystiftede investeringsselskapet få overført RISK-beløp som ikke et eksisterende investeringsselskap ville fått overført. I en overgangsregel måtte det derfor stilles krav om at positive RISK-beløp bare kan tilordnes i de tilfellene der eierinteressen er minst 90 pst. For å unngå skattemotiverte tilpasninger måtte dessuten negative RISK-beløp alltid blitt tilordnet investeringsselskapet uavhengig av eierandel. Uten en slik regel ville investorer som eier aksjer med negative RISK-beløp, ha incentiver til å opprette investeringsselskap som ikke får tilordnet RISK-beløp.

De administrative kostnadene ved å sikre likebehandling og motvirke skattetilpasninger kan bli relativt omfattende, bl.a. i form av tilpasninger av aksjonærregisteret. Det er etter departementets syn tvilsomt om de administrative kostnadene kan oppveies av eventuelle gevinster ved økt kapitalmobilitet mellom de aktuelle selskapene. Departementet vil derfor etter en samlet vurdering ikke tilrå at det innføres en overgangsregel for personlig eide aksjer.

6.11.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til at Regjeringen har vurdert en overgangsregel hvor personlig eide aksjer kan overføres til nystiftet investeringsselskap uten beskatning. En eventuell overgangsregel må fastlegge hvordan RISK-beløp til de personlig eide selskapene skal tilordnes investeringsselskapet. Reglene for

konsern-RISK innebærer at RISK som tilordnes aksjer i underliggende selskap, kan løftes opp og tilordnes aksjene i eierselskapet under forutsetning av at eierselskapet har en eierinteresse på minst 90 pst. i det underliggende selskapet og at selskapene har registrert seg som RISK-konsern.

Komiteen mener det bør gis en overgangsregel hvor personlig eide aksjer kan overføres nystiftet investeringsselskap uten beskatning. Det oppstilles vilkår om skattemessig kontinuitet mellom inngangsverdi på de overførte aksjene, og aksjene i det nystiftede investeringsselskapet. Overgangsregelen begrenses til de tilfeller det nystiftede selskapet får en eierinteresse på 90 pst. eller mer i det underliggende selskapet. Flere skattytere som sammen eier minst 90 pst. i et selskap kan anvende reglene.

Komiteen fremmer følgende forslag:

"Ved ikrafttredelse av endringer under XIV § 2-38 gjelder følgende overgangsregel:

Overgangsregel E:

(1) Det skal ikke foretas realisasjonsoppgjør når personlig skattyter etter denne overgangsregel overfører samtlige av sine aksjer i samme selskap mot vederlag i aksjer i nystiftet aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller tilsvarende selskap i andre EØS-land, når det i henhold til stiftelsesdokumentet skjer en overføring av aksjene til dekning av hele eller deler av aksjekapitalen. Selskapet kan bare stiftes med innskudd av aksjer og kontanter. Ved stiftelsen må det mottakende selskap bli eier av minst *90 prosent av aksjekapitalen i de overførte selskaper.*

(2) Skattemessig inngangsverdi på overdragende skattyters vederlag i aksjer settes lik skattyters inngangsverdi på de overførte aksjer med tillegg av eventuelt kontantinnskudd. Overdragende skattyters øvrige skatteposisjoner knyttet til de overførte aksjer, herunder ervervstidspunkt og skattemessig innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, videreføres på vederlagsaksjene. Mottakende selskap må videreføre overdragende aksjonærs skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt knyttet til de overførte aksjer.

(3) Denne overgangsregel kommer bare til anvendelse ved overføring av aksje hvor mottakende selskap er stiftet og melding om dette er sendt Foretaksregisteret innen 31. desember 2005.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel."

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til overgangsregel B ved ikrafttredelse av ny § 2-38 skatteloven, og viser til sine merknader under punkt 6.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

Disse medlemmer ønsker likevel subsidiært å utvise en konstruktiv holdning til forbedringsforslag som gjør en eventuell overgang til et nytt skattesystem så rettferdig som mulig for næringslivet, og går på denne bakgrunn inn for foran nevnte overgangsregel.

6.12 Overgangsperioden fram til aksjonærmodellen trer i kraft

6.12.1 Sammen drag

INNTEKTSÅRENE 2004 OG 2005

Fritaksmetoden foreslås innført med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004 og for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004. Av praktiske årsaker foreslås aksjonærmodellen innført først fra og med inntektsåret 2006. Dette innebærer at inntektsårene 2004 og 2005 blir en overgangsperiode der systemet med RISK og godtgjørelse kommer til anvendelse for personlige aksjonærer, mens RISK og godtgjørelse blir uten direkte betydning for selskaper mv. som omfattes av fritaksmetoden. Av hensyn til de personlige aksjonærene må selskapene beregne RISK i overgangsperioden.

Ved innføring av aksjonærmodellen skal skjermingsgrunnlaget for den enkelte aksje settes lik aksjens skattemessig inngangsverdi, omfattende akkumulert RISK-beløp som er tilordnet aksjen. Også RISK-beløp som tilordnes for inntektsårene 2004 og 2005, dvs. per 1. januar 2005 og 1. januar 2006, vil inngå i skjermingsgrunnlaget.

Departementet legger vekt på å hindre at det i overgangsperioden kan foretas tilpasninger med sikte på å unngå beskatning av utbytte etter at aksjonærmodellen tar til å virke.

NEDBYGGING AV RISK-METODEN

Departementet foreslår endringer i skattelovens RISK-regler. Forslagene er nærmere omtalt i proposisjonens punkt 6.5.12.2. Det vises til denne omtalen. Forslaget innebærer at RISK-metoden bygges ned for inntektsårene 2004 og 2005, med den følge at inntekt som er opptjent og beskattet i underliggende selskap ikke vil reflekteres i RISK-beløp som tilordnes aksjene i eierselskapet. Forslaget er begrunnet med hensynet til å unngå uønskede tilpasningsmuligheter med tilhørende risiko for tap av skattefundamenter, samt administrative hensyn.

Det vises til forslag til endring av annet punktum og opphevelse av femte punktum i skatteloven § 10-34 annet ledd, samt til endring av sjette ledd i samme

bestemmelse. Det foreslås at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Videre vises til forslag til opphevelse av sjette og syvende punktum i skatteloven § 10-34 annet ledd. Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks med virkning for realisasjoner som skjer fra og med 26. mars 2004.

RISK-reglene foreslås avvirket i sin helhet med virkning fra og med inntektsåret 2006.

UTDELING AV UBESKATTET INNTEKT KNYTTET TIL AKSJER MV. SOM OMFATTES AV FRITAKSMETODEN

Godtgjørelsesmetoden for beskatning av aksjeutbytte er basert på at det utdelte utbyttet består av midler som er beskattet i selskapet. I det gjeldende skattesystemet sikres dette ved en generell skatteplikt i selskapssektoren, kombinert med regler om korreksjonsinntekt hvor selskapet foretar utdeling av inntekt som er inntektsført regnskapsmessig, men som ennå ikke er inntektsført skattemessig. Når aksjonærmodellen innføres fra 2006, tar modellen høyde for at personlige aksjonærer kan oppebære utbytte med basis i inntekter som ikke fullt ut har vært gjenstand for beskatning i selskapet.

Det at fritaksmetoden i tid blir innført før godtgjørelses- og RISK-systemet blir erstattet med aksjonærmodellen, medfører imidlertid at inntekter som ikke er skattlagt i selskapet, kan deles ut til personlige aksjonærer med full godtgjørelse etter skatteloven § 10-12 i overgangsperioden frem til aksjonærmodellen trer i kraft. Heller ikke korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10-5 vil bli beregnet i dette tilfellet. For så vidt gjelder utdeling av gevinster som er oppebåret skattefritt på selskapets hånd etter fritaksmetodens ikrafttredelse, er dette et resultat av at korreksjonsinntekt ikke skal beregnes når utbyttet har grunnlag i inntekt som er helt fritatt fra skatteplikt. Den manglende skattlegging av aksjegevinsten på selskapets hånd, må anses som en sviktende forutsetning for godtgjørelsesfradraget. Manglende beskatning både på selskaps- og aksjonærnivå, også i tilfeller der det dreier seg om betydelige inntekter, muliggjøres alene på grunn av at aksjonærmodellen av praktiske grunner ikke kan innføres samtidig med fritaksmetoden.

For at denne virkningen skal oppstå, er forutsetningen at inntekten er utdelt på lovlig måte fra selskapet til personlig aksjonær før inntektsåret 2006. Aksjonærens rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10-12 er nemlig betinget av at utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet. Er utbyttet ikke lovlig etter selskapsrettslige regler, har aksjonæren ikke rett til godtgjørelsesfradrag, og utbyttet vil bli tatt til beskatning på aksjonærens hånd.

Departementet legger til grunn at inntekter som oppebæres skattefritt av et selskap etter at fritaksme-

toden er innført, dvs. fra 26. mars 2004, ikke lovlig kan utdeles fra selskapet før i 2005. Det vises til at aksjelovene §§ 8-1 og 12-2 annet ledd krever at utbytte og utdeling i forbindelse med kapitalnedsettelse, må ha dekning i årsregnskapet for foregående regnskapsår, jf. også uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling 2. mars 2004 til aksjelovene § 12-2 annet ledd. Inntekter som selskap oppbeholder skattefritt etter fritaksmetoden i 2005, kan da etter departementets syn heller ikke lovlig besluttes utdelt i 2005, men først i 2006. Det innebærer at muligheten for å dele ut inntekter som er oppbeholdt i selskapet uten beskatning på grunn av fritaksmetoden, til aksjonær som har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10-12, bare foreligger når inntekten er oppbeholdt i perioden fra 26. mars 2004 til og med 31. desember 2004, og utdelingen er besluttet på generalforsamling avholdt i 2005.

Innføring av fritaksmetoden i 2004, kan i seg selv medføre at selskap får økt mulighet til å dele ut ubeskattet inntekt uten at det utløses korreksjonsskatt på selskapets hånd. Det gjelder også hvor selskapet ikke oppbeholder inntekt som er gjort skattefritt ved fritaksmetoden, jf. foran. Dette har sammenheng med virkemåten til korreksjonsinntektsreglene, som det i utgangspunktet ikke blir foreslått endringer i nå. Reglene om korreksjonsinntekt medfører skattlegging av selskapet dersom det er utdelt inntekter som er skattepliktige på selskapets hånd, men hvor tidfestingsreglene har medført at inntekten ennå ikke er tatt til beskatning. Utdeling av helt skattefrie inntekter, dvs. der skattefriheten er endelig, medfører ikke plikt til å svare korreksjonsskatt for det utdelende selskap. Ved innføring av fritaksmetoden blir gevinst knyttet til aksjer gjort helt skattefrie. Dette medfører at etablerte midlertidige forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige verdier knyttet til selskapets beholdning av aksjer mv., samt regnskapsført utsatt skatt eller skattefordel, reverseres. Dette har igjen den konsekvens at utbyttet som kan utdeles uten korreksjonsbeskatning, vil øke med differansen mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi på selskapets beholdning av aksjer mv. I den utstrekning beløp som ved dette frigjøres, også lovlig blir besluttet delt ut til personlig aksjonær før aksjonærmodellen trer i kraft i 2006, vil konsekvensen være at beløpet forblir endelig skattefritt både på selskapets og på aksjonærens hånd.

Etter departementets vurdering er det behov for å gjennomføre tiltak som forhindrer at innføring av aksjonærmodellen senere enn fritaksmetoden, vil muliggjøre at også betydelige inntekter kan bli unntatt fra beskatning både på selskaps- og aksjonærnivå i mellomperioden.

Departementet foreslår tiltak av forskjellig karakter mot de to situasjonene om er omtalt ovenfor.

Det vises til proposisjonens punkt 6.5.12.3 for en nærmere omtale av tiltakene.

6.12.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 10-34 annet og sjette ledd, og overgangsregel C og D ved ikrafttredelse av skatteloven § 2-38.

Flertallet viser til sine merknader under punkt 6.1.2.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag og viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

6.13 Administrative og økonomiske konsekvenser

6.13.1 *Sammendrag*

ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Fritaksmetoden er i utgangspunktet svært enkel å forholde seg til, både for likningsmyndighetene og næringslivet. Det vil som hovedregel ikke bli nødvendig å fastsette skattepliktig inntekt når selskapene mottar utbytte eller realiserer aksjer. Sett i sammenheng med aksjonærmodellen medfører fritaksmetoden at det gjeldende systemet med RISK og godtgjørelse kan oppheves. Det vil være ressurs sparende for likningsmyndighetene og skattyterne.

Videre vil fritaksmetoden redusere behovet for særskilte vedtak om skattefritak på nærmere vilkår når selskap realiserer aksjer som ledd i omorganisering av virksomhet. Skattefritaket for utbytte fra utenlandske selskaper vil medføre en betydelig reduksjon av antall saker med krav om kredit for kilde-skatt på utbytte eller skatt betalt i utlandet på inntekten som ligger til grunn for utbyttet. Også dette vil være arbeidsbesparende for likningsmyndighetene og skattyterne.

Departementet har foreslått regler med formål å motvirke at fritaksmetoden gir incentiver til uønskede tilpasninger, med tilhørende risiko for proveny tap. Isolert sett kan disse reglene gi noe økte administrative byrder for likningsmyndighetene. Dette gjelder bl.a. forslaget om å innføre en avskjæringsregel for å hindre transaksjoner som er motivert av å overføre generelle skatteposisjoner, samt forslaget om å avgrense fritaksmetoden mot inntekt på visse investeringer utenfor EØS. Samlet sett vil likevel fritaksmetoden forenkle regelverket betydelig, og gi store administrative besparelser, både for skattyterne og likningsmyndighetene.

ØKONOMISKE KONSEKVENSER

For utbytter mellom norske selskaper antar departementet at fritaksmetoden ikke vil ha provenyemessig virkning av betydning. Det skyldes at godtgjørelsesmetoden medfører at utbytte i realiteten er skattefritt også etter dagens system. Forventningsbaserte gevinster og -tap på aksjer i norske selskaper vil imidlertid ikke lenger være skattepliktig eller fradragsberettiget, i motsetning til hva som er tilfelle med det gjeldende systemet. Over tid kan det forventes at gevinster og tap på aksjer som ikke skyldes tilbakeholdt overskudd, vil variere, men ikke systematisk innebære nettotap eller -gevinst. Departementet antar derfor at fritaksmetoden ikke vil medføre provenyendring av betydning knyttet til gevinstbeskatningen mellom norske selskaper.

Utbytter fra utenlandske selskaper til norske selskaper gir ikke rett til godtgjørelsesfradrag. Det knytter seg derfor et potensielt provenytap til denne typen inntekter når fritaksmetoden innføres. Det gis imidlertid etter nærmere regler kreditfradrag i utbytteskatten for kildeskatt og skatt som er betalt på inntekten som ligger til grunn for utbyttet. Retten til slik kredit faller bort når fritaksmetoden innføres. RISK-reglene gjelder ikke aksjer i utenlandske selskaper, slik at opphør av gevinstbeskatning av slike aksjer innebærer et potensielt provenytap. Dette vil i noen grad motsvares av at aksjetap ikke lenger vil være fradragsberettiget. Departementet antar at netto provenytap knyttet til å oppheve realisasjonsbeskatning av utenlandske aksjer ikke vil bli særlig stort. Fritaksmetoden vil ikke komme til anvendelse for inntekt på investeringer i lavskatteland utenfor EØS eller for inntekt på porteføljeinvesteringer utenfor EØS.

Utbytter fra norske selskaper til utenlandske selskaper mv. innenfor EØS vil også omfattes av fritaksmetoden, noe som vil innebære et visst provenytap.

Departementet anslår på svært usikkert grunnlag at provenytapet knyttet til fritaksmetoden kan bli i størrelsesorden 500 mill. kroner påløpt i 2004 og 500 mill. kroner bokført i 2005.

6.13.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

7. MINSTEFRADRAG

7.1 Sammendrag

Departementet foreslår enkelte endringer i minstefradraget for lønnsinntekter. Minstefradraget for pensjonsinntekter opprettholdes uendret, men med en lønnsjustering av øvre grense. Forslaget til endringer er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Minstefradraget for lønnsinntekter økes ved at fradragssatsen settes opp fra 24 pst. til 27 pst. og øvre grense økes fra 47 500 kroner til 56 000 kroner. Nedre grense beholdes uendret. Minstefradraget for lønnsinntekt skal i utgangspunktet kun omfatte lønnsinntekter, men vil fortsatt omfatte trygdeinntekter som knyttes til tiltak for å komme i arbeid, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2005 § 7-2 i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Minstefradraget i pensjonsinntekter foreslås lønnsjustert fra 47 500 kroner til 49 400 kroner.

For personer som har både lønns- og pensjonsinntekter er det nødvendig å samordne fradragene. Samlet minstefradrag skal ikke kunne overstige øvre grense for minstefradraget for lønnsinntekter. Som tidligere kan det velges mellom minstefradrag beregnet av samlet inntekt fra pensjon og lønn, uten at den særskilte nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekter kommer til anvendelse, eller å få minstefradrag beregnet kun av lønnsinntekt, men hvor den særskilte nedre grense for minstefradrag kommer til anvendelse.

Se forslag til endringer i skatteloven § 6-32. Forslag til endringer i nedre og øvre grense for minstefradragene henføres som en del av Stortingets skattevedtak § 7-2 jf. St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

7.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmet fra Senterpartiet, går imot Regjeringens forslag til endring i skatteloven § 6-32 og viser til Innst. S. nr. 1 (2004-2005) punkt 3.3 mht. endringer i nedre og øvre grense for minstefradragene.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet fremmer følgende forslag:

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

§ 6-32 første ledd første punktum skal lyde:

Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 31 pst. av summen av inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd a, c eller d eller annet ledd (lønnsinntekt)."

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Frem-

skrittspartiet, jf. kap. 3.1.2.2 i Budsjett-innst. S. I (2004-2005).

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet mener at i den grad det skal gis skattelette, bør denne komme lavinntektsgruppene til gode. Disse medlemmer går derfor inn for å øke minstefradraget for lønnsinntekter, ved at øvre grense økes til fra 47 500 til 57 400 kroner samtidig som satsen økes fra 24 pst. til 31 pst.

Disse medlemmer viser til sine merknader under avsnitt 2.1.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2 og punkt 3.3 mht. endringer i nedre og øvre grense for minstefradragene og foreslår følgende endringer i skatteloven:

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

I

§ 6-32 nytt første ledd skal lyde:

(1) Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 44 pst. av summen av inntekt som omfattes av § 6-31. Beregningsgrunnlag avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100. Stortinget fastsetter den nedre og øvre grense for minstefradrag. Stortinget kan fastsette en særskilt nedre grense for minstefradrag som beregnes av og gis i inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd a, c eller d eller annet ledd. Skattyter som både har inntekt som nevnt i foregående punktum og inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd b, gis det høyeste av

- a) minstefradrag beregnet med særskilt nedre grense, men uten at minstefradrag beregnes av inntekt omfattes av § 6-31 første ledd b, eller
- b) minstefradrag beregnet av samlet inntekt, men uten at særskilt nedre grense kommer til anvendelse.

II

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

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet, og slutter seg på bakgrunn av dette subsidiært til forslag som følger av avtalen.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet viser til merknad i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005), under

kapittel 2, der det foreslås å øke satsen i bunnfradraget til 26 pst., og kapittel 3.3 der det foreslås å øke øvre grense i minstefradraget til 60 000 kroner og lønnsfradraget til 38 000 kroner.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti fremmer følgende forslag:

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

§ 6-32 første ledd første punktum skal lyde:

Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 29 pst. av summen av inntekt som omfattes av § 6-31."

Komiteens medlem fra Senterpartiet slutter seg til Regjeringens forslag til endring av skatteloven § 6-32.

Dette medlem viser samtidig til at Senterpartiet i sitt alternative statsbudsjett foreslår å fjerne matmomsen fra 1. juli 2005. Dette innebærer en avgiftslettelse på 3,8 mrd. kroner. Forslaget har en god fordelingsmessig effekt, ettersom de med inntekter under 150 000 kroner vil få en lettelse på årsbasis på 1 500 kroner.

8. FRADRAG FOR KOST FOR PENDLERE

8.1 Sammendrag

De fleste pendlerboliger vil i dag ha muligheter for matlaging, og en kan dermed ikke se at det må innebære et dyrere kosthold å opprettholde et vanlig kosthold med de nødvendige måltider fordelt på to boliger (dels i hjemmet, dels i pendlerboligen). Departementet kan derfor ikke se at kostnadene til mat bør være fradragsberettigede merkostnader på grunn av pendlingen. Matkostnadene bør i stedet anses som ordinære privatutgifter.

Departementet legger derfor frem forslag om å fjerne fradragsretten for merkostnader til kost for pendlere som må bo utenfor det faste bostedet.

For å sikre en skattemessig likebehandling foreslås det at også arbeidsgivers dekning av utgifter til kost for pendlere inntil de satser som årlig fastsettes av Skattedirektoratet ikke lenger skal være skattefrie. Forslaget innebærer også at det ikke lenger vil være adgang til å kreve fradrag eller motta skattefrie godtgjørelse til dekning av kost for EØS-pendlere.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-13 første ledd. Forslaget innebærer at det må foretas flere forskriftsendringer og endringer i Skattedirektoratets takseringsregler.

Avviklingen av fradraget for kost og skattefritaket for godtgjørelse til kost, anslås på usikkert grunn-

lag å øke provenyet med i størrelsesorden 180 mill. kroner påløpt og 150 mill. kroner bokført i 2005. De økonomiske virkningene av forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Regjeringen foreslår at lovendringen trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

8.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endring av skatteloven § 6-13 første ledd.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre mener at pendlere i dag bor slik at matutgifter ikke utgjør en ekstrakostnad, men bør ansees som privatutgifter. Disse medlemmer slutter seg derfor til forslaget om å fjerne fradragretten for merkostnader til kost for pendlere som må bo utenfor sitt faste bosted og at arbeidsgivers dekning av slike utgifter blir skattepliktig slik at det blir skattemessig likebehandling.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Senterpartiet og Kystpartiet mener at det skal være fradrag for kostnader til inntekts ervervelse og at pendlerfradraget er et slikt fradrag. Selv om de fleste pendlere i dag har muligheter for matlaging, vil det være en ekstrakostnad knyttet til det å ha to husholdninger. Disse medlemmer ser verdien av et fleksibelt arbeidsliv, der folk er villige til å ta seg jobb på andre steder enn der de bor. Disse medlemmer mener dette også er positivt for bosettingen i distriktene. Disse medlemmer ønsker derfor å beholde fradraget for kost til pendlere, og går imot Regjeringens forslag til endringer av skatteloven § 6-13 første ledd.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til at Fremskrittspartiet i sitt alternative statsbudsjett har gått imot Regjeringens forslag på dette punkt. Disse medlemmer viser videre til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet og at det er på bakgrunn av denne disse medlemmer slutter seg til Regjeringens forslag.

Komiteens medlemmer fra Kystpartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

9. SKATTEFRITAK FOR FRI KOST FOR SOKKELARBEIDERE OG HYRE-TILLEGG FOR SJØFOLK

9.1 Sammendrag

Fri kost

Overfor sokkelarbeidere har det hittil vært praktisert en særordning med skattefritak for fri kost under opphold om bord. Andre arbeidstakergrupper som har helt eller delvis fri kost i arbeidsforhold skatlegges for denne fordelten.

Departementet kan ikke se at det foreligger tungtveiende hensyn som skulle tilsi en videreføring av en slik forskjellsbehandling av sokkelarbeidere sammenlignet med andre arbeidstakergrupper. En opphevelse av skattefritakspraksisen vil videre føre til at regelverket blir mer nøytralt. Departementet foreslår derfor å oppheve praksisen med å gi det særskilte skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere. Avviklingen av skattefritaket for fri kost for ansatte på kontinentalsockelen kan også ses i sammenheng med avviklingen av fradraget for kost og skattefritaket for kostgodtgjørelse ved pendling.

Opphevelsen av skattefritaksordningen kan gjennomføres ved den presiseringen som departementet foreslår i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.

Hyretillegg

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. Det foreligger etter departementets syn ingen prinsipielle eller praktiske grunner til å opprettholde skattefritaket for et slikt kontant tillegg til lønnen. Det foreslås derfor å oppheve bestemmelsen om skattefritak for hyretillegg, jf. forslag til endring av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.

Økonomiske og administrative konsekvenser

En opphevelse av skattefritaksordningene for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv. innebærer bl.a. at slike ytelser må innberettes også for disse arbeidstakergruppene, men antas for øvrig å få små administrative konsekvenser. Opphevelsen vil videre medføre en forenkling av regelverket og større grad av likebehandling.

Samlet sett antas avviklingen av skattefritaket for fri kost for ansatte på sockelen, samt avviklingen av skattefritaket for mottatt hyretillegg for sjøfolk og ansatte på flytende innretninger å gi en provenyøkning på om lag 240 mill. kroner påløpt i 2005.

Ikraftredelse

Departementet foreslår at regelendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

9.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til den særordning som har eksistert for sokkelarbeidere ved at hel eller delvis kost i arbeidsforhold ikke har blitt beskattet og kan ikke se at det er tungtveiende grunner til å opprettholde denne forskjellsbehandling mellom arbeidstakergrupper. Disse medlemmer kan ikke se at skattesystemet er ment å skulle gi godtgjørelser for å være vekk fra hjem og familie og slutter seg derfor til forslaget om å oppheve denne spesielle skattebestemmelsen for en enkelt arbeidstakergruppe og til forslaget om å oppheve bestemmelsen om skattefritak for hyretillegg.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Senterpartiet og Kystpartiet mener at ordningen med skattefritak for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk anses som en del av godtgjørelsen for å oppholde seg lange perioder borte fra hjem og familie. Disse medlemmer mener at skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk bør videreføres, og går imot Regjeringens forslag til skatteloven § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til at Fremskrittspartiet i sitt alternative statsbudsjett har gått imot Regjeringens forslag på dette punkt. Disse medlemmer viser videre til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet og at det er på bakgrunn av denne disse medlemmer slutter seg til Regjeringens forslag.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til at sokkelarbeidere og sjøfolk har liten grad av valgmulighet i forhold til tilbud om fri eller delvis fri kost fra arbeidsgiver. Disse medlemmer mener dette derfor ikke bør sees på som en beskatningspliktig fordel. Disse medlemmer går på denne bakgrunn inn for at skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk videreføres, og går imot Regjeringens forslag.

Komiteens medlemmer fra Kystpartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

10. SÆRFRADRAK FOR FORSØRGELSE

10.1 Sammendrag

Ordningen med særfradrag for forsørgelse medfører store kontrollproblemer i forhold til forsørgelse av personer bosatt i utlandet. Håndhevingen av regelverket forutsetter at ligningsmyndighetene må danne seg et bilde av bo- og slektskapsforhold som i praksis kan være vanskelig å finne ut av. Det kreves dokumentasjon fra skattyter når den forsørgede bor i utlandet. Ofte er slik dokumentasjon vanskelig å fremskaffe, slik at regelverket i mange tilfelle har vist seg å være komplisert å etterleve for skattyterne. Dokumentasjonen som fremlegges fremstår ofte som mangelfull og i en del tilfelle direkte feil. Det kan være vanskelig for ligningsmyndighetene i det enkelte tilfelle å vurdere ektheten av den fremlagte dokumentasjonen. Ligningsmyndighetenes mulighet til å drive kontrollvirksomhet på dette området vil være begrenset, noe som i praksis kan lede til forskjellsbehandling og misbruk av reglene. Intensivert kontroll vil på den annen side være svært ressurskrevende og ikke stå i noe rimelig forhold til de relativt beskjedne beløp som det kreves fradrag for etter denne ordningen.

Særfradrag skal kun gis dersom det anses urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skattlegging av forsørgeren. Ligningsmyndighetene har på denne måten en vid skjønnsadgang ved vurderingen av om fradrag skal gis eller ikke. Særlig i tilfeller der tilstrekkelig dokumentasjon ikke kan fremskaffes vil det kunne skje at fradrag innrømmes eller avvises på urettmessig grunnlag. Slike skjønnsmessige vurderinger fører til usikkerhet for skattyterne og er med på å komplisere regelverket. Det kan også være fare for forskjellsbehandling.

En opphevelse av denne ordningen vil bidra til å forenkle skattesystemet. Departementet foreslår følgende å oppheve skatteloven § 6-80 om særfradrag for forsørgelse.

En opphevelse av fradragsordningen medfører administrative besparelser for ligningsmyndighetene, idet en slipper den krevende oppgaven å kontrollere at dette regelverket blir fulgt, særlig i forhold til skattytere som forsørger personer bosatt i utlandet.

Opphevelsen av fradragsordningen er anslått til å gi en provenyøkning på 45 mill. kroner påløpt.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

10.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til opphevelse av skatteloven § 6-80 samt endringer i skatteloven § 6-90 første ledd bokstav c og § 6-3 fjerde ledd andre punktum.

11. SÆRFRADRAK FOR STORE SYKDOMS-UTGIFTER

11.1 Sammendrag

Departementet foreslår å gjøre enkelte innstramninger i ordningen med særfradrag for store sykdomsutgifter. Etter dagens regler vil en få særfradrag for store sykdomsutgifter dersom en kan dokumentere at en har hatt utgifter på grunn av sykdommen som overstiger 6 120 kroner. Når skattyter har krav på særfradrag, skal standard særfradrag settes til 9 180 kroner. Dagens ordning innebærer således at en skattyter som oppfyller vilkårene for å få særfradraget vil kunne få et "ekstra" fradrag på vel 3 000 kroner for utgifter som skattyter ikke kan dokumentere å ha hatt. Departementet ser ingen god grunn til at skattytere som bare kan dokumentere kostnader i forbindelse med sykdom på drøyt 6 000 kroner skal få fradrag for 3 000 kroner mer enn vedkommende kan dokumentere. Dette samsvarer dårlig med hovedregelen ellers i skattelovgivningingen om at en kun får fradrag for faktiske, dokumenterte utgifter.

Ordningen med at skattytere får særfradrag som er høyere enn de dokumenterte kostnadene, har oppstått gjennom ligningspraksis. Bakgrunnen for innføringen av en lavere størrelse for hva som skal regnes for å være store sykdomsutgifter, synes ikke å ha noen god begrunnelse. Praksisen har imidlertid vært både klar og langvarig, og en endring av denne praksisen bør skje ved lovendring.

Det foreslås derfor en endring i skatteloven § 6-83 første ledd slik at det fremgår klart at det skal være samsvar mellom dokumenterte kostnader og det fradrag som gis.

I 1992 var særfradrag for store sykdomsutgifter 8 460 kroner, og grensen for dokumenterte utgifter var 5 640 kroner. Det har således bare vært en marginal økning av grensebeløpet siden 1992 for hva som anses som usedvanlig store sykdomsutgifter. Departementet ser det derfor ikke som urimelig at en øker minstegrensen for hva som skal anses som store sykdomsutgifter. I samsvar med det som er sagt ovenfor, vil departementet derfor heve grensen, slik at det blir et vilkår for rett til særfradrag for store sykdomsutgifter at en kan dokumentere å ha kostnader som minst tilsvare standardfradraget (på 9 180 kroner). Forslaget innebærer således at utgifter i forbindelse med sykdom eller skade ikke anses som usedvanlig store med mindre de minst tilsvare standardfradraget.

Etter dagens regler får diabetikere automatisk innvilget særfradrag på 9 180 kroner når de kan dokumentere at de lider av diabetes. Diabetikere trenger således ikke dokumentere utgifter på minst 6 120 kroner for å få innvilget fradraget. Som en følge av at en generelt ønsker å innføre samsvar mellom minstegrensen for dokumenterte kostnader og standardfradragets størrelse, finner departementet at dette også må gjelde for diabetikere. I prinsippet er det svakt begrunnet at en hel gruppe skattytere skal kunne få særfradrag for utgifter uten noe dokumentasjonskrav av utgiftsnivå. Diabetikere er en lite ensartet gruppe, og sykdommen kan ramme svært ulikt. Ut fra at diabetikere anbefales å følge de generelle tilrådsningene fra Statens råd for ernæring og fysisk aktivitet, kan et automatisk særfradrag for denne gruppen ikke generelt begrunnes ut fra særlig høye kostnader til diett. Normale levekostnader som også friske har, faller utenfor fradragets formål. Også ut i fra hensynet til likebehandling med andre skattytere som mottar særfradrag for store sykdomsutgifter, bør det derfor stilles krav til at diabetikere må dokumentere sine merkostnader for å få særfradraget. Dokumenterbare merutgifter på minst 9 180 kroner blir det imidlertid fortsatt fradragsrett for. Det vises til forslag til nytt første ledd i skatteloven § 6-83.

Regjeringen ser at foreldre med funksjonshemmede barn kan være i en særegen og vanskelig situasjon som kan begrunne egne regler. Forslaget innebærer at skattytere med funksjonshemmede barn ikke omfattes av minstebeløpet for dokumenterte kostnader på 9 180 kroner for å få særfradrag for tilsynskostnader som vedrører barnet, men at disse vil kunne få særfradrag fra første krone (første 100-kroner på grunn av avrunding av ligningsfastsettelsen) for dokumenterte merutgifter som skyldes barnets helse-tilstand.

Et typisk område for denne fradragsutvidelsen vil være foreldre som på grunn av sitt barns funksjonshemming har større tilsynskostnader enn det som dekkes av foreldrefradraget, men hvor det overskytende kostnadsbeløp isolert sett er så lavt at det ikke kvalifiserer til særfradrag for store sykdomsutgifter etter de nåværende regler. Forslaget innebærer at en får fradrag for sykdomskostnader under minstegrensen dersom disse sammenholdt med merkostnader til tilsyn overstiger minstebeløpet for særfradraget. Dersom kostnadene ikke overstiger minstebeløpet, vil foreldrene likevel få særfradrag for merkostnadene til tilsyn. Begrepet tilsynskostnader tar sikte på de samme utgiftstyper som foreldrefradraget omfatter. Men særfradrag skal bare gis for de ekstra tilsynskostnadene som skyldes barnets helsetilstand. Dokumentasjonskravet omfatter både tilsynsbehovet og kostnadsstørrelsen.

Forslagene antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

Departementet anslår at forslaget om innstramming i særfradagsordningen innebærer økte skatteinntekter på i størrelsesordenen 125 mill. kroner på løpt og 100 mill. kroner bokført i 2005. Merutgiftene som følge av forslaget om særregler for foreldre med funksjonshemmede barn er anslått til 3 mill. kroner på løpt og 2 mill. kroner bokført i 2005.

Regjeringen foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

11.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endring i skatteloven § 6-83 første ledd.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet går imot Regjeringens forslag om å stramme inn ordningen med fradrag for store sykdomsutgifter, ved at grensen for å få fradraget økes fra 6 120 til 9 180 kroner. Denne innstrammingen vil bety at alle personer med utgifter mellom 6 120 og 9 180 kroner mister fradraget. Disse medlemmer anser sykdomsutgifter på over 6 120 kroner som store, og ønsker derfor å beholde denne nedre grensen. Disse medlemmer går også imot den foreslåtte endringen i ordningen for diabetikerne, som innebærer at disse vil måtte dokumentere alle sine ekstrakostnader, i stedet for å få et automatisk fradrag som i dag. Disse medlemmer mener denne endringen vil bety økte administrasjonskostnader, uten å gi noen besparelse, fordi alle i denne gruppen har utgifter som overstiger minstegrensen.

Disse medlemmer støtter Regjeringens forslag om at foreldre med funksjonshemmede barn ikke skal omfattes av minstebeløpene for dokumenterte kostnader for å få særfradrag for tilsynskostnader som berører barnet, men at disse vil kunne få særfradrag fra første krone.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

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

"§ 6-83 første ledd nytt 3. punktum skal lyde:

Kravet til minste kostnads- og fradragnivå gjelder ikke tilsynskostnader på grunn av forsørgt barns sykdom eller annen varig svakhet."

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til at skattytere som kan dokumentere at utgifter pga. sykdom overstiger 6 120 kroner, automatisk har krav på standard særfradrag som settes til 9 180 kroner og at man derfor får et ekstra fradrag selv om ikke man kan dokumentere dette. Disse medlemmer er derfor enige i at det er behov for en innstramming i regelverket slik at prinsippet i skattelovgivningen om fradrag for faktiske, dokumenterte utgifter slår gjennom også i denne ordningen. Disse medlemmer slutter seg også til forslaget om å innføre samsvar mellom minstegrensen for dokumenterte kostnader og standardfradragets størrelse slik at også diabetikere som i dag får særfradrag uten dokumentasjon, blir omfattet av dokumentasjonskravet på linje med alle andre grupper.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til at Fremskrittspartiet i sitt alternative statsbudsjett har gått imot Regjeringens forslag på dette punkt. Disse medlemmer viser videre til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet og at det er på bakgrunn av denne disse medlemmer slutter seg til Regjeringens forslag.

12. BOLIGSPARING MED SKATTEFRADRAK FOR UNGDOM (BSU) - SKATTELOVEN § 16-10

12.1 Sammendrag

Regjeringen la i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer fram forslag om å utvide ordningen med boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU), slik at fradrag også kan oppnås ved sparing på konto i annen EØS-stat. Forslaget ble vedtatt ved lov av 12. desember 2003 nr. 107 med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Fordi likningskontorene har begrensede muligheter til å innhente informasjon fra utenlandske spareinstitusjoner, ble det presisert i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) at skattyter som sparer i utlandet selv må dokumentere at vilkårene for sparing med skattefradrag er oppfylt for hvert enkelt år.

Fradragsbestemmelsen inneholder imidlertid en generell henvisning til at fradrag gis på grunnlag av melding fra vedkommende spareinstitusjon, se femte ledd annet punktum i skatteloven § 16-10. Dette passer ikke på oppgavesystemet ved sparing utenlands. I lovteksten bør derfor dokumentasjonsplikten uttrykkelig legges på skattyteren selv i disse tilfellene. Departementet viser til forslag til nytt tredje punktum i skatteloven § 16-10 femte ledd.

Forslaget innebærer ingen materiell endring av bestemmelsen i forhold til skattefradraget og har så-

ledes ingen innvirkning på provenyet. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

12.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til nytt tredje punktum i skatteloven § 16-10 femte ledd.

13. INNTEKTSFRADRAG FOR GAVER TIL TROSSAMFUNN TILKNYTTET EN SENTRAL REGISTRERINGSENHET

13.1 Sammendrag

En rekke trossamfunn har ikke nasjonalt omfang og er ikke tilknyttet en sentralorganisasjon. Slike trossamfunn faller derfor utenfor dagens fradragsordning. Disse trossamfunnene utgjør en viktig del av det religiøse mangfoldet. Hensynet til religionsfriheten taler for at slike trossamfunn likestilles med trossamfunn som har nasjonalt omfang. Departementet fremmer derfor forslag om at disse trossamfunnene også skal kunne motta gaver under fradragsordningen. Det samme må gjelde ikke-religiøse livssynsorganisasjoner.

For andre organisasjoner opprettholdes dagens krav til nasjonalt omfang. Mange lokale lag er tilsluttet sentralorganisasjoner med nasjonalt omfang som beskrevet over. En rekke lokale lag og foreninger kan derfor etter dagens regler motta gaver under ordningen. Et eksempel er idrettslag tilsluttet Norges idrettsforbund.

Kravet til nasjonalt omfang og kravet om at det er organisasjonens sentrale ledd som skal føre et samlet revidert regnskap og rapportere maskinelt til Skattedirektoratet er viktig for å begrense arbeidsbelastningen for ligningsmyndighetene, herunder å opprettholde effektiviteten av den maskinelle ligningsbehandling. Det åpnes derfor ikke for at alle tros- og livssynssamfunn hver for seg skal kunne motta gaver, føre regnskap og innrapportere gavebeløpene. Det foreslås derfor at slike organisasjoner tillates å opprette og drive en sentral registreringsenhet. Enheten skal motta melding fra den enkelte organisasjon om mottatte gaver og rapportere den enkelte organisasjons gavebeløp maskinelt til Skattedirektoratet. Gavene kan gis til og brukes av de lokale organisasjonene. Opprettelse av en slik sentral registreringsenhet innebærer at det lempes på kravene til formell/organisatorisk binding mellom de enkelte underorganisasjoner, slik at tros- og livssynssamfunn i realiteten likebehandles med organisasjoner som står tilsluttet en sentralorganisasjon. Registreringsenheten må forhåndsgodkjennes av fylkesskattekontoret i det fylke den har sete, som sender melding til Skattedirektoratet.

Mange organisasjoner over hele landet, med forskjellig livssyn, størrelse og interesser vil måtte samarbeide i registreringsenheten, om den praktiske administreringen av fradragsordningen. Det foreslås derfor å tillate opprettet flere slike sentrale registreringsenheter.

På grunn av kostnadene ved å administrere registreringen vil tros- og livssynssamfunnene ha en økonomisk interesse i at registreringsenheten har flest mulig medlemmer og potensielle givere som disse kostnadene kan fordeles på. Departementet foreslår derfor ikke et minstekrav til antallet tilknyttede trossamfunn.

Det må av kontrollhensyn og av hensyn til en entydig avgrensning av fradragsordningen stilles visse minstekrav til trossamfunnene som skal omfattes av ordningen. Slike kontrollhensyn kan ivaretas ved at en krever at organisasjonene fra før er underlagt en offentlig støtteordning. Departementet foreslår derfor at kun trossamfunn som har rett til offentlig støtte etter lov 13. juni 1969 nr. 25 om trudemssamfunn og ymist anna og ikke-religiøse livssynssamfunn som mottar offentlig støtte etter lov om tilskott til livssynssamfunn av 12. juni 1981 nr. 64 skal omfattes av ordningen. I forskift 12. januar 1988 nr. 966 om tilskott til livssynssamfunn stilles det krav om at samfunnet må ha mer enn 500 medlemmer.

Det må i forskrift stilles som krav at organisasjonene har organisasjonsnummer, dvs. at de er registrert i Enhetsregisteret. Dette for å kunne sikre en entydig identifikasjon av hvert trossamfunn egnet til bruk ved den maskinelle innberetningen. I henhold til forskrift av 2. september 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 8 har alle selskaper, foreninger, stiftelser og andre juridiske personer rett til å registrere seg i Enhetsregisteret.

Ved utformingen av kravene til regnskap og revisjon for registreringsenhetene og de tilknyttede organisasjoner må det legges vekt på muligheten til kontroll med bruken av gavemidlene. Det må derfor legges til rette for at skattemyndighetene kan kontrollere at gaver gitt under ordningen med sentrale registreringsenheter, blir brukt innefor de formål som er oppregnet i skatteloven § 6-50 første ledd a-f.

Den enkelte registreringsenhet må derfor føre et samlet regnskap over de mottatte gavene. Regnskapet skal være revidert av revisor og skal vise at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven § 6-50 første ledd bokstavene a-f. Det må stilles krav om at det samlede regnskapet viser forholdet mellom verdien av mottatte gaver og bruk innenfor formålene i hvert tros- og livssynssamfunn som er tilknyttet registreringsenheten. Dette er nødvendig for å kunne kontrollere bruken av pengene. Uten et slikt krav vil-

le gaver til et trossamfunn som ikke bruker tilsvarende midler innenfor formålet gi fradragsrett hvis tilsvarende midler ble brukt innenfor formålet i et annet trossamfunn i samme registreringsenhet. Dette kan praktisk skje ved at hvert tros- og livssynssamfunn fører et regnskap og rapporterer forbruk innenfor formålet og verdien av mottatte gaver til registreringsenheten. Også de enkelte organisasjoner skal ha plikt til å føre et regnskap. Kultur- og kirke departementet har i høringsnotat av 9. juli 2004 foreslått at tros- og livssynssamfunn som mottar mer en 100 000 kroner i statsstøtte må legge frem revisorbekreftet regnskap. Det foreslås derfor ikke særskilt hjemmel om krav til revisjon i ordningen etter skatteloven § 6-50.

Ligningsmyndighetene vil da kunne føre kontroll ved ettersyn av registreringsenhetens regnskap, men kan også kontrollere den enkelte organisasjons regnskap. Kravet til revisjon av registreringsenhetens sentrale regnskap vil innebære en viktig kontroll med bruken av midlene.

Det aktuelle formålet "religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet", jf. skatteloven § 6-50 første ledd bokstav c, omfatter i utgangspunktet den normale aktivitet et tros- eller livssynssamfunn har. Derfor vil kravet til at regnskapet skal vise at pengene er brukt innenfor formålet være lett å oppfylle. Hvis tros- eller livssynssamfunnene også driver aktivitet utenfor formålene i § 6-50 vil det kunne komplisere regnskapsføringen noe, men da vil behovet for kontroll med bruken av midlene være større. Trossamfunn og livssynssamfunn som mottar offentlig støtte etter lov om trdomssamfunn og lov om tilskott til livssynssamfunn plikter i dag å føre regnskap som viser hva den offentlige støtten er brukt til. Departementet antar derfor at kravet til regnskap ikke vil være særlig tyngende for tros- og livssynssamfunnene.

For organisasjoner som er tilknyttet en sentralorganisasjon ved at de er bundet av sentralorganisasjonens vedtekter om formål, holder det at regnskapet samlet for hele organisasjonen viser at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven § 6-50 første ledd bokstavene a-f. Dessuten pålegges ikke den enkelte underorganisasjon regnskapsplikt. Departementet finner imidlertid å måtte stille strengere krav til trossamfunnene fordi organisasjonene som samarbeider i en sentral registreringsenhet ikke oppfyller de minstekrav Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-2 stiller for at organisasjonene som kollektiv skal utgjøre en organisasjon. Det er et selvstendig poeng med registreringsenhetene at trossamfunnene ikke skal måtte knytte seg til en sentral enhet. Konsekvensen av dette er at trossamfunnene behandles som individuelle organisasjoner i forhold til kravet til regnskap. Etter skatteloven § 6-50 tredje ledd

kan mottakerorganisasjonen ved grove brudd på vilkårene fratras retten til å motta gaver etter ordningen for en periode på inntil tre år. Fordi organisasjonene knyttet til hver registreringsenhet ikke er bundet av hverandres vedtekter og derfor ikke kan kontrollere eller styre hverandre, tilsier rimelighetshensyn at det enkelte trossamfunn må stå ansvarlig for grove brudd på vilkårene. Dette taler ytterligere for at trossamfunnene må behandles som selvstendige organisasjoner mht. kravet til regnskap.

Den norske kirke er unntatt fra forskriftens krav om at regnskapet skal revideres og vise at verdier tilsvarende de mottatte gavene er brukt på eller satt av til et godkjent formål, jf. Finansdepartementets skattelovforskrift § 6-50-3 fjerde ledd. I Ot. prp. nr. 1 (2003-2004) kapittel 3 ble det antatt at Den norske kirke overoppfyller kravet til bruk av midlene og at det derfor ikke var behov for en slik kontroll. Dette unntaket foreslås ikke gjort gjeldende for andre trossamfunn. Tros- og livssynssamfunnene varierer i størrelse og har forskjellig formål og aktivitet. Det er derfor vanskelig å skille ut de organisasjoner som overoppfyller kravet og de som ikke gjør det. For de som overoppfyller kravet til bruk av gavene vil det uansett være relativt enkelt å oppfylle regnskapskravet.

Departementet foreslår etter dette at forskriftshjemmelen i skatteloven § 6-50 sjette ledd også skal omfatte kompetanse til departementet til å fastsette særlige krav til registreringsenhetene samt til de organisasjoner som faller inn under forslaget til annet ledd nytt tredje punktum. Det vil herunder kunne stilles krav som nevnt over til regnskap, revisjon, innberetning av gavene og registrering i enhetsregisteret for både de sentrale registreringsenheter og de enkelte tros- og livssynsorganisasjoner.

Innføring av fradragsrett for gaver til registreringsenheter krever også endringer i ligningsloven. Etter ligningsloven § 6-6 bokstav g er selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6-50 pålagt å gi oppgave til ligningsmyndighetene over gaver som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6-50, med opplysning om giverens navn, fødselsnummer/organisasjonsnummer. Registreringsenhetene må også pålegges slik oppgaveplikt. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6-6.

Etter ligningsloven § 6-16 bokstav c kan departementet (delegert Skattedirektoratet, jf. skattelovforskriften § 6-50-3 annet ledd) i forskrift bestemme at bla. oppgaver over gaver til selskap, stiftelser eller sammenslutning etter § 6-6 skal leveres i maskinlesbar form. Denne plikten må også gjelde registreringsenheter. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6-16 bokstav c.

På svært usikkert grunnlag anslås økningen i fradraget til 12 000 kroner og utvidelsen av ordningen til å inkludere trossamfunn uten nasjonalt omfang, å gi et provenytnap på 100 mill. kroner påløpt og 80 mill. kroner bokført i 2005.

Ligningsmyndighetene vil måtte forholde seg noen flere oppgavepliktige dvs. de sentrale registreringsenhetene, som skal sende inn opplysninger om mottatte gaver. Ligningsmyndighetene vil også måtte foreta kontroll av registreringsenhetene og de tilknyttede tros- og livssynssamfunn. Kostnadene ved dette forutsettes dekket innenfor den ordinære budsjett-ramme. Reglene som foreslås er utarbeidet med tanke på å begrense merarbeidet for ligningsmyndighetene i størst mulig grad.

13.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 6-50 annet ledd nytt tredje punktum og sjettede ledd, ligningsloven §§ 6-6 bokstav g og 6-16 bokstav c.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, viser til at skattefradraget for gaver til frivillige organisasjoner er en historisk satsing på frivillig sektor, og slutter seg til Regjeringens forslag om å øke beløpsgrensen og omfanget av fradraget for gaver til frivillige organisasjoner. Flertallet viser til at det har vært en prioritert sak å doble fradraget for gaver til frivillige organisasjoner fra dagens 6 000 kroner til 12 000 kroner som lovet i Sem-erklæringen. I tillegg til å oppfylle Sem-erklæringens mål foreslår Regjeringen å utvide ordningen til også å omfatte trossamfunn og ikke-religiøse livssynsorganisasjoner som ikke har nasjonalt omfang og heller ikke er tilknyttet en sentralorganisasjon med nasjonalt omfang. Flertallet ser positivt på dette.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti viser til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005), kapittel 2.1, og kapittel 2.3.2 i denne innstillingen, der disse medlemmer foreslår å oppheve ordningen med skattefradrag for gaver til frivillige organisasjoner. Disse medlemmer går derfor mot Regjeringens forslag om å utvide ordningen.

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Kystpartiet vil påpeke at det er langt flere organisasjoner enn trossamfunn som bør komme inn under ordningen med sentral registreringsenhet for inntektsfradrag. Det finnes en rekke

organisasjoner innenfor ulike deler av frivillig sektor som ikke er tilknyttet en sentralorganisasjon på linje med de trosorganisasjonene som omtales fra Regjeringens side. Disse medlemmer vil understreke at Senterpartiet ønsker å bruke fradragsordningen for gaver til frivillige organisasjoner til å styrke hele organisasjonslivet og frivillig sektor.

14. PETROLEUMSBESKATNINGEN

14.1 Årlig utbetaling av skatteverdien av undersøkelsesutgifter for selskaper med skattemessig underskudd

14.1.1 Sammendrag

En viktig side ved et nøytralt petroleumsskattesystem er at skattereglene ikke er til hinder for samsøkonomisk ønsket leting på norsk sokkel. Etter departementets vurdering vil reglene om fremføring av underskudd med tillegg av rente, adgangen til overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av virksomhet og fusjon, samt departementets forslag nedenfor om utbetaling av skattemessig verdi av underskudd ved opphør av virksomhet, gi sikkerhet for skattemessig fradrag for leteutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon. Selv om disse selskapene er sikret å få tilbake skatteverdien av leteutgiftene senest ved opphør av virksomheten, kan likevel gjeldende system innebære en likviditetsulempe for selskaper utenfor skatteposisjon. Mindre aktører i en oppbyggingsfase kan ha begrenset kapitaltilgang og dermed svakere evne til å vente på fremtidige skattefradrag selv om selskapet kompenseres verdimesig. Dette kan typisk gjelde nye aktører som ønsker å delta i lete- eller utbyggingsaktivitet på norsk sokkel.

For i større grad å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon, foreslår departementet en ny ordning innenfor petroleumsskatteregimet der selskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter (leteutgifter) i særskattepliktig virksomhet begrenset oppad til skattemessig underskudd i sokkelvirksomheten for det aktuelle inntektsåret. Forslaget er i samsvar med omtalen gitt i St.meld. nr. 2 (2003-2004), jf. Budsjett-innst. S. II (2003-2004).

Det vises til forslag til § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven.

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsskatteregimet vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsskatteregimets forekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstill-

telsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

Selv om deler av undersøkelseskostnadene kan lånefinansieres, vil hovedtyngden av finanskostnader knytte seg til kjøp av utvinningstillatelser og utbyggingsaktivitet. Det vil være svært krevende å fordele finanskostnader mellom selskapets undersøkelsesaktivitet og utbyggingsaktivitet/øvrige drift. Departementet foreslår derfor at finanskostnader ikke skal falle innenfor den foreslåtte utbetalingsordningen.

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret. Særskattepliktige selskaper utenfor skatteposisjon som også har virksomhet knyttet til utbygging (og drift) av andre felt på norsk sokkel, må fordele selskapets indirekte kostnader forholdsmessig mellom hhv. undersøkelsesaktiviteten og utbyggingsaktiviteten (og eventuell drift) på grunnlag av egnede fordelingsnøkler.

En slik forholdsmessig fordeling av selskapets indirekte kostnader kan medføre vanskelige avgrensingsproblemer i praksis, og vil kunne være ressurskrevende både for selskapene og ligningsmyndighetene. Det foreslås derfor at departementet i forskrift kan fastsette nærmere hvilke kostnader som er omfattet av utbetalingsordningen, samt hvordan indirekte kostnader skal fordeles mellom selskapets ulike aktiviteter. Departementet legger til grunn at slik forskrift til utfylling og gjennomføring av de nye lovbestemmelsene kan fastsettes med hjemmel i petroleumsskatteloven § 8 tredje ledd.

Selskapets utgifter til undersøkelse og leteboring må avgrenses mot aktiveringspliktige utbyggingskostnader, jf. petroleumsskatteloven § 3 b. Det vises til petroleumsskatteforskriften §§ 2 og 3 og praksis knyttet til nevnte bestemmelser. Departementet foreslår at avgrensingen mellom undersøkelsesutgifter og utbyggingskostnader fastsatt ved lignings- og rettspraksis skal gjelde så langt det passer ved anvendelsen av den foreslåtte § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven.

Departementet foreslår at beløpet staten skal betale beregnes av ligningsmyndighetene ved behandlingen av ligningen for det aktuelle inntektsåret da undersøkelsesutgiftene kommer til fradrag. Departementet antar at det kan være hensiktsmessig at slik

beregning skjer på grunnlag av opplysninger som gis på særskilt skjema for disse formål. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene beregnes separat for alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget. Selskapet kan kreve utbetalt skatteverdien av undersøkelsesutgiftene i inntektsåret begrenset oppad til årets underskudd beregnet etter de alminnelige reglene. Årets underskudd i grunnlaget for særskatt omfatter ikke overskytende friinntekt. Beløpene som skal komme til utbetaling, fremkommer ved å multiplisere undersøkelseskostnadene med henholdsvis skattesatsen for alminnelig inntekt og særskattesatsen. Skatteposisjoner knyttet til undersøkelsesutgifter (udekket underskudd) blir gjort opp med endelig virkning hvis staten utbetaler skatteverdien. Etter utbetaling fra staten vil undersøkelsesutgiftene ikke kunne inngå som udekket underskudd til fremføring, eller kunne overføres til et annet selskap i skatteposisjon ved samlet overdragelse av virksomhet eller ved fusjon. Det vises til forslag til § 3 c femte ledd fjerde punktum.

Departementets forslag om en særlig ordning for utbetaling av skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon, fremmes som et tillegg til gjeldende regler om fremføring av underskudd med rente, overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av virksomhet og fusjon samt departementets forslag til utbetaling av skattemessig verdi av udekket underskudd ved opphør av petroleumsvirksomhet. Det betyr at skattyter kan velge hvilke av disse alternative reglene som skal benyttes.

Retten til utbetaling av skatteverdien av undersøkelsesutgifter foreslås å tre i kraft med virkning for undersøkelsesutgifter som pådras fra og med inntektsåret 2005.

Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

14.1.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven, samt tilhørende ikrafttredelsesbestemmelse.

14.2 Utbetaling av skattemessig verdi av udekket underskudd og overskytende friinntekt ved opphør av virksomhet

14.2.1 Sammendrag

Et viktig tiltak for å oppnå effektiv utvinning av petroleumsressursene, er å legge til rette for mangfold og konkurranse blant aktørene på norsk sokkel. Det er derfor viktig at også skattevilkårene er utformet slik at nye aktører kan konkurrere på like vilkår med eksisterende aktører. Ordningen med beregning av rente på udekket underskudd og overskytende friinntekt som fremføres, og mulighet til å overføre underskudd og friinntekt ved realisasjon av samlet virk-

somhet og fusjon, ble innført fra og med inntektsåret 2002. Etter disse endringene er det i stor grad verdimelessig likhet mellom nye og eksisterende aktører når verdsettingen tar hensyn til den relevante risiko forbundet med skattefradragene.

For ytterligere å legge de skattemessige vilkårene til rette for nye aktører, foreslår departementet å innføre en ny ordning for utbetaling av den skattemessige verdien av selskapenes udekkede underskudd og overskytende friinntekt ved opphør av utvinningsvirksomhet. Andelen som staten skal utbetale, vil etter forslaget være lik ordinær skattesats og særskattesats for henholdsvis underskuddet i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og underskuddet (og overskytende friinntekt) i grunnlaget for særskatt. Det vises også til omtalen av forslaget i St. meld. nr. 2 (2003-2004), jf. Budsjett-innst. S. II (2003-2004).

En utbetalingsordning vil for det første gi aktørene enda større trygghet for verdien av de skattemessige fradragene. Etter gjeldende regler kan skattemessig underskudd og overskytende friinntekt overføres mot vederlag ved realisasjon av samlet virksomhet til et annet oljeselskap eller ved fusjon. Salgsverdien vil da være gjenstand for forhandlinger mellom selskapene. Utbetalingsordningen vil gi nye aktører større sikkerhet ved at motparten (staten) skal utbetale en andel lik skattesatsene. Dessuten kan en utbetalingsordning gi raskere realisering av underskuddet og overskytende friinntekt enn forhandlinger ved realisasjon eller fusjon.

Etter departementets syn vil ordningen også være enklere å kommunisere til potensielle nye aktører som ikke kjenner det norske petroleumsskattesystemet. En slik utbetalingsordning vil sammen med fremføring av underskudd og friinntekt med renter, være et positivt særtrekk ved norsk petroleumskatt for nye aktører, jf. også forslaget foran om årlig utbetaling av skatteverdien av leteutgifter.

Departementet foreslår at utbetalingsordningen innføres som et tillegg til gjeldende regler om overføring av udekket underskudd og overskytende friinntekt ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon. Muligheten til å overføre underskuddet kan fortsatt være hensiktsmessig ved samlet overføring av virksomhet, slik at hele restverdien kan realiseres ved et salg av virksomheten eller ved fusjon. Utbetalingsordningen kan være mer praktisk i situasjoner der andeler i utvinningstillatelser og driftsmidler selges separat, eller er uten verdi, slik at den eneste gjenstående verdi i selskapet er det udekkede underskuddet og overskytende friinntekt. Selskapene vil dermed kunne velge hvordan verdien av det skattemessige underskuddet skal realiseres.

Den foreslåtte utbetalingsordningen medfører at nye aktører vil ha full sikkerhet for å få skattemessig fradrag for utgiftene uavhengig av hvilke aktiva som

ervertes, eller suksessen i lete- eller utbyggingsaktivitet. Som det fremgår av avsnittet foran, foreslår departementet en årlig utbetalingsordning for skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon. Dersom aktiviteten leder til at selskapet kommer i skatteposisjon, vil restunderskuddet komme til fradrag mot fremtidig netto inntekt. Skulle selskapet derimot ikke komme i en overskuddsposisjon, og selskapet bestemmer seg for å opphøre med utvinningsvirksomheten, kan verdien av restunderskuddet realiseres på to måter. Staten kan utbetale verdien av det skattemessige underskuddet og overskytende friinntekt, eller underskuddet kan selges til et annet oljeselskap ved endelig opphør av utvinningsvirksomheten. På denne måten vil aktørene ha full sikkerhet for å realisere skattefradragene, og verdien av fradragene vil være like store som for selskaper i full skatteposisjon. En etablert aktør som ikke er i skatteposisjon, vil ha de samme mulighetene for å realisere verdien av underskuddene. Det vil dermed i utgangspunktet være full skattemessig likestilling mellom selskapene på norsk sokkel.

Den foreslåtte utbetalingsordningen vil være mer gunstig for oljeselskapene enn det som følger av de alminnelige reglene i skatteloven § 14-7 om begrenset adgang til tilbakeføring av underskudd ved opphør av virksomhet. Forslaget om utbetaling av skatteverdien av udekket underskudd og overskytende friinntekt fra staten ved opphør av petroleumsvirksomheten, er imidlertid ikke til hinder for at selskapene i stedet velger å kreve tilbakeført et udekket underskudd etter skattelovens alminnelige bestemmelser. Videre kan selskapene velge å overføre udekket underskudd og overskytende friinntekt til et annet selskap ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon etter de nevnte særreglene i petroleumsskatteloven §§ 3 c tredje ledd og 5 sjette ledd. En eventuell utbetaling av skatteverdien vil da bare være aktuelt for udekket underskudd og overskytende friinntekt som gjenstår etter at de øvrige skattereglene er anvendt.

Departementet foreslår at ligningsmyndighetene fastsetter beløpet som staten skal utbetale til selskapene ved behandlingen av ligningen for opphørsåret. Utbetalingen skjer etter de alminnelige reglene for (tilbake)betaling av skatt ved endelig ligning. Det betyr at det ikke er nødvendig å etablere et eget system for gjennomføringen av utbetalingsordningen.

Skatteverdien av udekket underskudd i utvinningsvirksomheten skal beregnes separat for alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget. Fastsatt underskudd i alminnelig inntekt og underskudd og overskytende friinntekt i særskattegrunnlaget multipliseres med den respektive skattesatsen for henholdsvis alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget. Ligningsmyndighetene må også ta stilling til om virksomheten er opphørt i skattemessig forstand, slik at dette

vilkåret for å få utbetalt skatteverdien er oppfylt. Departementet legger til grunn at spørsmålet om den særskattepliktige virksomheten er opphørt, i utgangspunktet skal vurderes på samme måten etter forslaget som ved anvendelsen av skatteloven § 14-7.

Det foreslås at utbetalingsordningen skal gjelde for udekket underskudd og overskytende friinntekt oppstått fra og med inntektsåret 2002. Ordningen vil dermed omfatte samme underskudd og friinntekt som gir rett til fremføring med rente og rett til overføring til annet selskap ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon. Retten til utbetaling får anvendelse på udekket underskudd og overskytende friinntekt i virksomhet som opphører etter 1. januar 2005 (eller senere).

Dersom det innføres en utbetalingsordning som gjelder generelt for underskudd ved opphør av særskattepliktig virksomhet, er det ikke lenger behov for gjeldende utbetalingsordning i petroleumsskatteloven § 3 c sjette ledd for underskudd som skriver seg særskilt fra fjerningsutgifter. Eventuelt udekket underskudd som skriver seg fra fjerningsutgifter, vil være omfattet av den generelle utbetalingsordningen som foreslås her. Departementet foreslår derfor at gjeldende særregler i petroleumsskatteloven § 3 c fjerde til syvende ledd oppheves. Disse bestemmelsene gjelder for underskudd (som skriver seg fra fjerningsutgifter) oppstått fra og med inntektsåret 2003. Gjennom den generelle utbetalingsordningen som foreslås innført, vil også underskudd som skriver seg fra fjerningsutgifter i 2002, gi rett til utbetaling av skatteverdien.

Det vises til forslag til petroleumsskatteloven §§ 3 c fjerde ledd og 5 syvende ledd, og tilhørende ikrafttredelsesbestemmelse.

14.2.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til opphevelse av petroleumsskatteloven § 3 c fjerde til syvende ledd samt ny § 3 c fjerde ledd og § 5 syvende ledd, og tilhørende ikrafttredelsesbestemmelse.

14.3 Raskere fradragprofil for friinntekten

14.3.1 Sammendrag

Departementet foreslår at friinntekten gis en raskere fradragprofil, ved at den settes til 7,5 pst. i fire år i stedet for 5 pst. i 6 år. Forslaget er i samsvar med omtalen gitt i St.meld. nr. 2 (2003-2004), jf. Budsjettinnst. S. II (2003-2004). Samlet friinntekt skal fortsatt utgjøre til sammen 30 pst. av investeringen. Endringen vil bedre lønnsomheten etter skatt av investeringer bl.a. i haleproduksjon og økt utvinning.

Endringen foreslås å tre i kraft for utgifter pådratt fra og med 1. januar 2005. De samme investeringene som faller innenfor avskrivningsreglene i petro-

leumsskatteloven § 3 b, skal i utgangspunktet omfattes, dvs. både produksjonsanlegg og rørledninger med tilhørende installasjoner. Det foreslås likevel at det i overgangsbestemmelse gis unntak for investeringer foretatt i årene 2005 til 2007 i henhold til plan for utbygging og drift av petroleumforekomst (PUD) eller særskilt tillatelse til anlegg og drift av innretninger for transport og for utnyttelse av petroleum (PAD), jf. petroleumsløven §§ 4-2 og 4-3, som er godkjent av Stortinget i 2004. Videre foreslås at investeringer som faller innenfor de særlige avskrivningsreglene for storskala LNG-utbygginger i petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum foretatt i årene 2005 og 2006, skal følge de gjeldende reglene. Det betyr at investeringer frem til produksjonsstart for Snøhvit og Ormen Lange-prosjektet (inkludert rørledningen Langeled), ikke omfattes av endringen. Dette er investeringer som følger av utbyggingsbeslutninger som allerede er foretatt.

Det vises til forslag til endring av petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd, og tilhørende overgangs- og ikrafttredelsesbestemmelse.

14.3.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd, og tilhørende overgangs- og ikrafttredelsesbestemmelse.

14.4 Beregning av friinntekt ved realisasjon av driftsmiddel

14.4.1 Sammendrag

Forslaget om raskere fradagsperiode for friinntekten krever justering av realisasjonsreglene ved salg av driftsmidler for å opprettholde symmetrien mellom kjøper og selger. Det er både nødvendig å endre den totale realisasjonsgevinsten/-tapet det skal beregnes friinntekt av, samt satsen og perioden for beregning av friinntekt etter realisasjonsreglene.

Symmetriske realisasjonsregler vil for det første kreve en endring i grunnlaget det beregnes friinntekt av etter § 3 f. Forslaget om raskere fradragprofil for friinntekten innebærer at det heretter ikke vil være samsvar mellom beregningsperioden for avskrivninger og friinntekt, slik som tilfellet er etter gjeldende regler (dvs. 6 år). Det betyr at en symmetrisk regel om inntektsføring eller fradagsføring av friinntekt ved realisasjon og uttak, blir noe mer komplisert. Grunnlaget for beregning av friinntekt ved realisasjon vil ikke lenger være gevinsten eller tapet beregnet etter de alminnelige reglene, dvs. realisasjonsvederlaget fratrukket skattemessig verdi. I stedet må det fastsettes et særskilt grunnlag for dette formålet. Departementet foreslår at grunnlaget settes lik realisasjonsvederlaget fratrukket historisk kostpris multiplisert med en justeringsfaktor lik forholdet mellom

gjenværende friinntektsperiode og samlet friinntektsperiode (fire år). For eksempel vil justeringsfaktoren ved realisasjon i år 4 være lik ett gjenværende friinntektsår i forhold til den samlede friinntektsperioden på fire år - altså $\frac{1}{4}$. Grunnlaget for beregning av friinntekt ved realisasjon blir dermed lik realisasjonsvederlaget fratrukket $\frac{1}{4}$ av historisk kostpris. Realisasjonsvederlaget vil dermed bli nedjustert med den forholdsmessige del av historisk kostpris som det ikke er innrømmet friinntekt for ennå.

Videre vil symmetriske realisasjonsregler kreve at satsen og perioden for beregning av friinntekten ved realisasjon og uttak av driftsmiddel etter § 5 femte ledd justeres i overensstemmelse med § 5 tredje ledd.

Av friinntektsgrunnlaget som dermed fremkommer, dvs. ved å trekke korrigerert historisk kostpris fra realisasjonsvederlaget, skal det beregnes friinntekt med 7,5 pst. i fire år. Hvis beregningsgrunnlaget er positivt, skal det skje en inntektsføring av friinntekten i særskattegrunnlaget. Dersom beregningsgrunnlaget er negativt, skal det skje en tilsvarende fradagsføring.

De fleste av driftsmidlene som avskrives etter § 3 b, realiseres sammen med tilhørende utvinnings- eller anleggstillatelse. Dermed omfattes transaksjonen av petroleumsskatteloven § 10. Normalt stilles det vilkår om kontinuitet i departementets samtykke etter § 10, slik at det ikke er aktuelt å anvende bestemmelsene om realisasjon i § 5 femte ledd. Departementet antar derfor at de foreslåtte reglene i praksis ikke vil medføre særlig merarbeid verken for selskapene eller myndighetene.

Det foreslås at endringen i reglene for beregning av friinntekt ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som avskrives etter § 3 b, skal omfatte de samme driftsmidlene (utgiftene) som faller innenfor den foreslåtte endringen i fradagsprofilen for beregning av friinntekt, jf. ovenfor.

Det vises til forslag til petroleumsskatteloven § 5 femte ledd første til syvende punktum og nytt åttende punktum, og tilhørende overgangs- og ikrafttredelsesbestemmelse.

14.4.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til petroleumsskatteloven § 5 femte ledd første til syvende punktum og nytt åttende punktum, og tilhørende overgangs- og ikrafttredelsesbestemmelse.

14.5 Forenkling av skattemessig behandling av incentivkontrakter mv.

14.5.1 Sammendrag

Ulike samarbeidsavtaler mellom oljeselskapene og andre aktører kan bidra til mer effektiv utnyttelse av ressursene på sokkelen. Et oljeselskap kan for ek-

sempel inngå en avtale med utleier av et produksjonsskip om at enkelte elementer i tariffen skal variere med volumet som produseres. Dermed vil utleier ha et incentiv til å få ut mest mulig petroleum fra feltet. Et annet alternativ kan være å legge inn et element i leietariffen som er knyttet til prisen på petroleum, eventuelt i kombinasjon med et volumavhengig element. Avtalene kan for eksempel bidra til at begge partene finner det lønnsomt å fortsette produksjonen mot slutten av et felts levetid. Etter gjeldende rett kan det oppstå uklarhet omkring den skattemessige behandlingen av avtalene.

Departementet ønsker å legge til rette for ulike former for samarbeid mellom aktørene på sokkelen, og anser det uheldig hvis det foreligger vesentlig usikkerhet om hvordan transaksjonene vil bli behandlet skattemessig. Det antas tilstrekkelig for å beskytte skattegrunnlaget at særskatteplikten omfatter deltaker i utvinningsvirksomheten etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd første punktum. Departementet foreslår derfor at § 5 første ledd annet punktum oppheves. Forslaget er i samsvar med omtalen gitt i St.meld. nr. 2 (2003-2004), jf. Budsjett-innst. S. II (2003-2004).

En vesentlig forutsetning for departementets forslag er imidlertid at eventuelle samarbeidsavtaler mellom oljeselskapene og andre aktører er inngått på forretningsmessige vilkår. Hvis en transaksjon inngås mellom selskaper som er i interessefelleskap, må ligningsmyndighetene på vanlig måte kunne sikre seg mot at særskattepliktig inntekt reduseres ved markedsavvikende prissetting, ved å anvende skjønn etter skatteloven § 13-1. Det kan være vanskelig for ligningsmyndighetene å konstatere om vilkårene i det konkrete tilfellet er påvirket av interessefelleskap, særlig hvis det gjelder sammensatte avtaler som inneholder mange elementer. Departementet vil følge utviklingen nøye, for å vurdere om det oppstår behov for nærmere regulering på dette punktet.

Selv om petroleumsskatteloven § 5 første ledd annet punktum oppheves, kan det oppstå tvil om hvilke tilfeller som konkret faller innenfor deltakerbegrepet, jf. ovenfor. Vurderingene antas likevel å bli enklere når det bygges på alminnelige skattemessige prinsipper. Det vil således kunne være mulig å utforme kontrakter der vederlaget til entreprenøren kan variere med produsert volum uten at en slik samarbeidspartner gis andel i oljeselskapets nettoresultat av virksomheten på det aktuelle feltet. Det vises også til petroleumsskatteloven § 6 nr. 5 som gir oljeselskapene anledning til å få avklart de skattemessige virkningene av en konkret forestående transaksjon før den gjennomføres.

Departementet foreslår at petroleumsskatteloven § 5 første ledd annet punktum oppheves straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

14.5.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag om at petroleumsskatteloven § 5 første ledd annet punktum oppheves straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

14.6 *Utgiftsføring av restverdi for driftsmidler med kort levetid*

14.6.1 *Sammendrag*

Etter departementets syn er det uheldig at de alminnelige reglene for realisasjon kan gi en ugunstig skattemessig behandling av driftsmidler som utrangeres på felt med kort produksjonstid. På denne bakgrunn foreslår departementet at driftsmidler som mister sin bruksverdi ved avslutning av petroleumproduksjon, unntas fra reglene om realisasjon i petroleumsskatteloven § 3 bokstav f og § 5 femte ledd. Forutsetningen er at driftsmidlet ikke kan selges eller overføres til bruk på et annet felt, dvs. ikke lenger har noen økonomisk verdi for skattyter. Når det gjelder friinntekten, vises det for øvrig til forslaget om raskere fradragprofil og korresponderende endring av reglene ved realisasjon, jf. ovenfor. En endring av friinntektsperioden fra seks til fire år gjør det mindre sannsynlig at driftsmidlet tas ut av bruk før det er innrømmet fullt fradrag for friinntekt med 30 pst.

Departementet foreslår at skattyter kan føre tap ved utrangering, dvs. restverdi etter avskrivning av investering, til umiddelbart fradrag i utrangeringsåret. Ved umiddelbar utgiftsføring vil skattyter ikke innrømmes rett til eventuell ytterligere friinntekt utover det som allerede er kommet til fradrag frem til utrangeringstidspunktet.

Det vises til forslag til § 3 f nytt femte ledd og § 5 femte ledd nytt niende punktum i petroleumsskatteloven.

Forslaget vil medføre at skattyter får fullt fradrag for tap ved utrangering av driftsmiddel som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b på et tidligere tidspunkt enn det petroleumsskatteloven tillater i dag. Det foreslås at endringen bare skal gjelde for driftsmidler som mister sin bruksverdi i forbindelse med at produksjonen fra feltet opphører.

Departementet foreslår at § 3 f nytt femte ledd og § 5 femte ledd nytt niende punktum i petroleumsskatteloven skal tre i kraft med virkning for driftsmidler som mister sin bruksverdi i inntektsåret 2005 eller senere. Det vises til lovforslagene med tilhørende ikrafttredelsesbestemmelse.

14.6.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til § 3 f nytt femte ledd og § 5 femte ledd nytt niende punktum i petroleumsskatteloven med tilhørende ikrafttredelsesbestemmelse.

14.7 *Administrative og økonomiske konsekvenser*

14.7.1 *Sammendrag*

Årlige provenyeffekter av forslaget om utbetaling av undersøkelsesutgifter er svært usikre, og vil bl.a. avhenge av hvor mange selskaper som vil være utenfor skatteposisjon i fremtiden, og hvor store undersøkelseskostnader disse vil ha. Retningsmessig vil forslaget innebære noe redusert proveny på kort og mellomlang sikt når skatteverdien av undersøkelseskostnader utbetales. Dette vil verdimesig motsvares av økte skatteinnbetalinger på lengre sikt på grunn av reduserte skattefradrag og redusert refusjon av endelig underskudd. Forslaget vil ha små provenyeffekter målt som nåverdi over hele perioden når man legger til grunn at dette er en risikofri forskyvning av fradragene.

Forslaget om opphevelse av petroleumsskatteloven § 5 første ledd annet punktum og fradragføring av restverdi, antas ikke å ha provenyeffekter av betydning.

Den foreslåtte utbetalingsordningen ved opphør av virksomhet på norsk sokkel forventes ikke å ha provenyeffekt i forhold til dagens muligheter for overføring av underskudd og overskytende friinntekt. I en situasjon med overføring av underskudd og overskytende friinntekt, kan en legge til grunn at fradragpostene kommer til fullt fradrag hos det kjøpende selskapet. Usikkerheten knytter seg til hvor mye det kjøpende selskapet vil betale til selger, og er dermed et spørsmål om fordeling av verdier mellom selskapene som ikke påvirker statens proveny. Størrelsen på utbetalingene er forventet å være relativt liten i forhold til statens samlede inntekter fra petroleumsvirksomheten. De fleste selskaper vil over tid få inntekter som underskuddet kan føres mot. Utbetalingsordningen er likevel viktig for å sikre at nye aktører utenfor skatteposisjon ikke står i en mindre gunstig situasjon enn etablerte aktører i skatteposisjon.

Effekten av en raskere fradragprofil for friinntekten er en nåverdigevinst ved at selskapene får tidligere fradrag. De årlige provenyeffektene for staten vil være størst de første årene etter fremskyndingen. Provenytapet vil være i størrelsesorden 200 og 700 mill. kroner for henholdsvis 2005 og 2006. Provenyet for staten over hele fremskrivningsperioden vil være om lag 3 mrd. kroner målt som nåverdi ved en risikofri rente før skatt.

Utbetalingsordningene for leteunderskudd og udekket underskudd og overskytende friinntekt ved opphør av virksomhet, kan medføre noe merarbeid administrativt. Tilsvarende gjelder for forslaget om raskere fradragprofil for friinntekten med tilhørende endring av reglene om beregning av friinntekt ved realisasjon, og forslaget om fradragføring av skattemessig restverdi på felt med kort levetid. I praksis antas det likevel at enkelte av de foreslåtte reglene bare

vil komme til anvendelse på et begrenset antall tilfeller det enkelte år, noe som vil redusere ressursbruken.

14.7.2 *Komiteens merknader*

Komiteen tar dette til orientering.

15. REDERIBESKATNINGEN

15.1 Reduksjon av tonnasjeskatten

15.1.1 *Sammendrag*

Regjeringen har i skipsfartsmeldingen uttalt at man i budsjettet for 2005 skal gå inn for å harmonisere den norske tonnasjeskatten i forhold til europeisk nivå, jf. St.meld. nr. 31 (2003-2004) avsnitt 6.3.2 og kapittel 7.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at satsene for tonnasjeskatten settes til gjennomsnittet av tonnasjeskattensnivået i Storbritannia, Danmark og Nederland. Nivået på satsene vil da tilsvare satsene ved innføringen av rederiskattesystemet i 1996. Satsene for tonnasjeskatt for inntektsåret 2005 foreslås derfor fastsatt til:

- kroner 0 for de første 1 000 nettotonn, deretter
- kroner 18 pr. dag pr. 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- kroner 12 pr. dag pr. 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- kroner 6 pr. dag pr. 1 000 nettotonn.

Departementet går inn for å videreføre reglene om reduksjon i satsene for skip og flyttbare innretninger som tilfredsstillende miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd annet punktum og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 8-16-10 flg.

Det vises til forslag til skattevedtak for 2005 kapittel 5 i St.prp. nr. 1 (2004-2005).

15.1.2 *Komiteens merknader*

Komiteen viser til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005), punkt 3.25.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, slutter seg til Regjeringens forslag til endringer i rederibeskatningen. Endringene er en oppfølging av St.meld. nr. 31 (2003-2004) Vilje til vekst - for norsk skipsfart og den maritime næring (skipsfartsmeldingen), hvor Regjeringen signaliserte et behov for større harmonisering av det norske rederibeskatningssystemet med EU-nivå. Flertallet ser meget positivt på at Regje-

ringen i forslaget til statsbudsjett for 2005 harmoniserer satsene på tonnasjeskatt med nivået i Storbritannia, Danmark og Nederland. Flertallet viser videre til at endringene i regelverket for beskatning av høy egenkapital og fastsettelse av normrente også bidrar til å gjøre det norske rederiskattesystemet mer konkurransedyktig. Flertallet ser også positivt på at reglene om beskatning av valutasingninger og reglene om fristberegning ved oppretting av vilkårsbrudd forbedres.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, viser for øvrig til at Regjeringen vil oppnevne et utvalg som skal gjennomgå den norske rederiskatteordningen. Disse medlemmer er positive til at det gjennomføres et slikt arbeid, og understreker betydningen av å legge til rette for stabile og fremtidsrettede rammevilkår, samt å beholde hovedkontor og eierskap i Norge.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Fremskrittspartiet og Kystpartiet viser til at Regjeringens forslag til endringer i rederibeskatningen er en oppfølging av St.meld. nr. 31 (2003-2004). Disse medlemmer er enige i at det er nødvendig å harmonisere de norske skatte-reglene for rederinæringen med andre lands regler, slik at det norske systemet blir konkurransedyktig.

Disse medlemmer mener det også er nødvendig å gi andre fartøytyper i NOR tilsvarende konkurransebetingelse og foreslår derfor å utvide nettolønnsordningen til å gjelde alle norske sjøfolk om bord på konkurranseutsatte skip i NOR, bl.a. fraktfartøy, lasteskip, brønnbåter, taubåter og slepe- og bergingsfartøy.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet viser samtidig til at det er viktig å arbeide internasjonalt for å hindre uheldig skattekonkurranse.

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Kystpartiet viser til at Regjeringen i skipsfartsmeldingen ble bedt om å oppnevne et utvalg som skal gjennomgå den norske rederiskatteordningen. Disse medlemmer merker seg at det er gått et halvt år uten at noe er skjedd. Dette er uheldig med tanke på ønsket om å oppnå stabilitet knyttet til næringens rammevilkår og ønsket om å legge til rette for at hovedkontor og eierskap kan beholdes i Norge. Disse medlemmer mener derfor det er viktig at dette utvalget blir nedsatt så snart som mulig og at saken etter en høringsrunde kan komme til Stortinget til behandling.

15.2 Beskatning ved høy egenkapital og fastsettelse av normrente

15.2.1 Sammendrag

Departementet foreslår at selskapene gis anledning til å ha en egenkapitalandel opp til 70 pst. av totalkapitalen uten at selskapene blir skattlagt etter reglene i skatteloven § 8-15 syvende ledd. Dersom egenkapitalandelen overstiger 70 pst. av totalkapitalen i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør, skal den delen av egenkapitalen som overstiger 70 pst., multiplisert med en normrente, anses som skattepliktig finansinntekt etter skatteloven § 8-15 annet ledd første punktum. Endringen ivaretar i større grad enn etter gjeldende regler at egenkapitalgraden kan variere mellom de enkelte rederiene.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-15 syvende ledd første punktum.

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Departementet foreslår at metoden for beregning av normrenten fastsettes som årsgjennomsnittet av renten på norske statsobligasjoner med tre års løpetid i det aktuelle inntektsår tillagt et risikotillegg på 0,5 prosentpoeng. Dette tilsvarende metoden som er benyttet for 2004. Departementet foreslår at denne metoden fastsettes i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 8-15-1.

15.2.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, slutter seg til Regjeringens forslag til endring i skatteloven § 8-15 syvende ledd første punktum.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til merknad i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005), kapittel 3.25, og går mot Regjeringens forslag.

15.3 Endring av reglene om beskatning av valutasingninger

15.3.1 Sammendrag

Skatteloven § 8-15 annet ledd første og annet punktum innebærer bl.a. at valutagevinster og -tap knyttet til gjeld i utenlandsk valuta inngår i skattegrunnlaget netto skattepliktige finansinntekter. Det betyr at også valutagevinster og valutatap på gjeld knyttet til erverv og drift av skip skattlegges løpende. Dette til tross for at bare en andel av gjeldsrentene tilsvarende forholdet mellom finansaktiva og totalaktiva i den regnskapsmessige balanse, henføres til finansinntektene, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd fjerde punktum. For å sikre en bedre fordeling av valutasingninger på gjeld mellom finansinntektene og

driftsinntektene, foreslår departementet at det innføres en tilsvarende fordelingsnøkkel som i dag gjelder for gjeldsrenter. Også valutasingninger på fordringer bør etter departementets syn fordeles på tilsvarende måte. Departementets forslag innebærer således at valutasingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta skal fordeles mellom finansinntektene og driftsinntektene tilsvarende forholdet mellom finansaktiva og realaktiva i den regnskapsmessige balanse. Ved beregningen skal eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning. Det vises til forslag til § 8-15 annet ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum.

For øvrige valutagevinster og valutatap som ikke følger sammenslåingsprinsippet vil § 8-15 annet ledd første og annet punktum fortsatt gjelde. Slike valutagevinster og valutatap er ikke direkte knyttet til erverv og drift av skip, og bør derfor inngå i skattegrunnlaget netto skattepliktige finansinntekter. Det betyr bl.a. at gevinster og tap ved realisasjon av kontantbeholdninger i utenlandsk valuta fortsatt vil inngå i skattegrunnlaget netto skattepliktige finansinntekter.

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Departementet vil i forskrift til skatteloven gi overgangsregler til den foreslåtte lovendringen. Overgangsreglene bør sikre at valutasingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta er skattepliktige/fradragsberettigede fram til 1. januar 2005. Valutasingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta etter 1. januar 2005 bør fordeles mellom finansinntektene og driftsinntektene tilsvarende forholdet mellom finansaktiva og realaktiva i den regnskapsmessige balanse, se omtalen av lovforslaget ovenfor.

15.3.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 8-15 annet ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til merknad i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005), kapittel 3.25, og går mot Regjeringens forslag.

15.4 Endring av reglene om fristberegning ved oppretting av vilkårsbrudd

15.4.1 Sammendrag

Etter departementets syn er det i utgangspunktet viktig med en relativt kort rettefrist ved brudd på vilkårene for særskilt rederibeskatning. Skattefriheten innenfor ordningen skal kun gjelde for skipsfarts-

virksomheten og det som naturlig hører til denne. Skattefriheten gir imidlertid skattyter incentiver til å legge også annen virksomhet inn under ordningen. For å unngå slike tilpasninger bør reglene være strenge, og konsekvensene ved brudd på vilkårene for ordningen bør håndheves strengt. Dette må antas å ha en preventiv effekt mot uønskede tilpasninger til ordningen. Etter departementets oppfatning ivaretas disse hensynene av gjeldende regler i § 8-17 tredje ledd.

På grunn av at bruddet må rettes innen to måneder etter at det oppsto, kan det oppstå tilfeller hvor skattyter ikke oppdager brudd på vilkårene før fristen for retting er utløpt. Dette kan gi urimelige utslag dersom vilkårsbruddet er av bagatellmessig art eller vilkårsbruddet ligger utenfor selskapets kontroll. I slike tilfeller må selskapet tre ut av ordningen, og det vil skje et skattemessig inntektsoppgjør etter reglene i § 8-17 annet ledd. Departementet finner at det i slike tilfeller kan være grunn til å myke opp fristberegningens reglene noe. Departementet foreslår at ved uvesentlige vilkårsbrudd og vilkårsbrudd utenfor selskapets kontroll, skal rettefristen først begynne å løpe fra det tidspunktet selskapet burde ha oppdaget bruddet. Et uvesentlig vilkårsbrudd kan for eksempel være at et selskap innenfor ordningen betaler en reiseregning som egentlig skulle være dekket av et nærstående selskap utenfor ordningen. I slike tilfeller vil det foreligge et lån i strid med reglene i § 8-12. Et eksempel på et vilkårsbrudd utenfor selskapets kontroll kan være at selskapet sitter med en minoritetsandel i et underliggende selskap innenfor ordningen, og hvor det underliggende selskapet treffer en avgjørelse som gjør at eierandelen ikke lenger oppfyller kravene i § 8-11. Departementet vil understreke at forslaget er ment som en sikkerhetsventil for å fange opp særlig urimelige utslag av gjeldende fristberegningens regler i § 8-17 tredje ledd første punktum. Det vises til forslag til § 8-17 tredje ledd nytt annet punktum.

Departementet foreslår videre at gjeldende § 8-17 tredje ledd annet punktum om at opprettingsadgangen bare gjelder én gang i løpet av en treårsperiode ved brudd på vilkår i § 8-12 og § 8-13 første og annet ledd, også skal gjelde ved uvesentlige vilkårsbrudd og vilkårsbrudd utenfor selskapets kontroll. Det vises til forslag til § 8-17 tredje ledd nytt fjerde punktum.

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig for selskapene å få solgt en ulovlig eiendel før fristen for retting utløper. Departementet foreslår derfor at ligningskontoret kan gi en fristforlengelse dersom skattyter godtgjør at det vil medføre særlige ulemper å rette feilen innen fristen. Det vises til forslag til § 8-17 tredje ledd nytt tredje punktum.

Nåværende § 8-17 tredje ledd annet og tredje punktum blir nytt fjerde og femte punktum.

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

15.4.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 8-17 tredje ledd nytt tredje punktum.

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til merknad i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005), kapittel 3.25, og går mot Regjeringens forslag.

15.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

15.5.1 Sammendrag

Forslaget under punkt 15.4 medfører at Sentralskattekontoret for storbedrifter må vurdere om det foreligger uvesentlig vilkårsbrudd eller vilkårsbrudd utenfor selskapets kontroll. Kontoret må videre vurdere fra hvilket tidspunkt selskapet burde ha oppdaget vilkårsbruddet. Departementet antar at lovforslaget i noen grad vil øke arbeidsmengden for kontoret. De øvrige forslagene antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

De foreslåtte endringene i rederiskattesystemet anslås på usikkert grunnlag å gi et påløpt provenytap på om lag 110 mill. kroner i 2005. Den bokførte effekten vil i sin helhet komme i 2006.

Reduserte tonnasje-satser anslås isolert sett å redusere provenyet med 50 mill. kroner.

Lempningen i egenkapitalkravet anslås på svært usikkert grunnlag å medføre et provenytap innenfor rederiskatteordningen på om lag 10 mill. kroner i 2005. Rederiskatteordningen gir incentiver til å ta opp lån på aksjonærens hånd utenfor ordningen hvor renteutgifter fullt ut kommer til fradrag, og skyte lånebeløpet inn som egenkapital i rederiselskapet. En endring i egenkapitalkravet vil derfor også innebære et provenytap innenfor det ordinære skattesystemet, som følge av at aksjonærer får fradrag for gjeldsrenter utenfor rederiskatteordningen. Dette provenytapet anslås på svært usikkert grunnlag til 50 mill. kroner.

Endringen i reglene om beskatning av valuta-svingninger antas å være provenynøytral gitt tilfredsstillende overgangsregler.

Oppmykingen i reglene om fristberegning ved oppretting av vilkårsbrudd samt forskriftsfesting av metode for beregning av normrenten antas også å være provenynøytrale endringer.

Rederinæringen vil også bli påvirket av de endringene som foreslås i forbindelse med skattereformen, herunder forslaget om skattefritak for aksjeinntekter i selskapssektoren og redusert formuesskatt. Se nærmere om implementering av fritaksmetoden innenfor rederiskatteordningen i proposisjonens av-

snitt 6.5.8.1. Fritaksreglene vil bl.a. medføre at finansielle aksjeinntekter som i dag skattlegges løpende innenfor ordningen, vil bli fritatt for beskatning. Fritaksreglene vil gjelde alle aksjeinntekter som norske selskapsaksjonærer har fra andre EØS-land. Flere europeiske land har dessuten i de senere år innført tonnasjeskatteregimer, og EU-kommisjonen og ESA har revidert sine retningslinjer om statsstøtte til skipsfartsnæringen. Departementet vil i lys av dette sette ned et utvalg som skal vurdere de særskilte redetriske reglene i Norge.

15.5.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

16. AVVIKLING AV ORDNINGEN MED FRADRAK FOR AVSETNINGER TIL FELLESEID ANDELSKAPITAL I VISSE SAMVIRKEFORETAK

16.1 Sammendrag

I St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skatterreform uttalte Finansdepartementet at det ved utforming av reglene om beskatning av næringsinntekt bør legges avgjørende vekt på hensynet til effektiv ressursbruk. Dette tilsier at inntekter bør skattlegges med samme effektive skattesats, uavhengig av eierform. Regelen om fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital innebærer at for samvirkeforetak som kan benytte seg av hele fradraget, kan den effektive skattesatsen på overskudd reduseres fra 28 pst. 23,8 pst. Dette er ikke i samsvar med det grunnleggende prinsippet om nøytralitet i beskatningen.

Etter departementets oppfatning skiller mulighetene til egenkapitaloppbygging i samvirkeforetakene seg ikke fra mulighetene til kapitaloppbygging i andre foretak på en slik måte at forskjellen kan begrunne den særlige skattesubsidieringen av kapitaloppbygging som visse samvirkeforetak innenfor det etablerte samvirket i dag har. Ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital bryter med det alminnelige prinsipp om at egenkapital skal bygges opp med beskattede midler, enten ved at skattlagt overskudd holdes tilbake eller ved at eiere/medlemmer skyter inn sine beskattede midler. Dette prinsipp bør nå gjøres gjeldende også for alle samvirkeforetak.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslås det at ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital avvikles. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 10-50.

Provenyøkningen som følge av å fjerne det særlige fradraget for visse samvirkeforetak anslås på svært usikkert grunnlag til 30 mill. kroner påløpt i 2005. Fordi samvirkeforetak er etterskuddspliktige,

vil denne endringen ikke gi bokførte inntekter før i 2006.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

16.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endringer i skatteloven § 10-50.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet mener at det fortsatt bør være en skattemessig begunstiging av visse samvirkeforetak, og går derfor imot Regjeringens forslag til endringer i skatteloven § 10-50.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til at hensynet til nøytralitet i beskatningen tilsier at inntekter bør skattlegges med samme effektive skattesats, uavhengig av eierform. Ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital for samvirkeforetak innebærer at den effektive skattesatsen på overskudd kan reduseres til 23,8 pst. Ordningen er dermed i strid med nøytralitetsprinsippet, og disse medlemmer slutter seg på denne bakgrunn til Regjeringens forslag til endringer i skatteloven § 10-50.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til at Fremskrittspartiet i sitt alternative statsbudsjett har gått imot Regjeringens forslag på dette punkt. Disse medlemmer viser videre til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet og at det er på bakgrunn av denne disse medlemmer slutter seg til Regjeringens forslag.

17. OPPHEVELSE AV PROSENTLIGNING FOR BOLIGBYGGELAG

17.1 Sammendrag

Etter departementets vurdering er det ikke særskilte hensyn som tilsier at boligbyggelag skal behandles gunstigere skattemessig enn andre samvirkeforetak eller andre typer foretak. Lagene konkurrerer med andre boligbyggere, og bør ha de samme konkurransevilkår som disse. Det kan etter departementets vurdering ikke være avgjørende at et boligbyggelags midler ikke er eiet av medlemmene på samme måte som i et aksjeselskap. Eierforhold har normalt ikke betydning for om økonomisk virksomhet skal skattlegges fullt ut eller ikke.

Departementet viser også til at det er praktiske problemer knyttet til gjeldende ligningsmåte for bo-

ligbyggelag. I en del tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre hvilken del av lagets virksomhet som skal prosentlignes, og hvilken del som skal regnskapslignes etter ordinære regler.

På denne bakgrunn finner departementet det hensiktsmessig at boligbyggelagenes skattepliktige inntekt fastsettes etter de alminnelige reglene i skatteavgivningen. Dette innebærer at boligbyggelag skattlegges på samme måte som andre virksomheter med begrenset ansvar, dvs. etter de samme reglene og skattesatsene som gjelder for aksjeselskap. Dette vil føre til at valg av organisasjonsform gjøres ut fra andre motiv enn mulige skattefordeler knyttet til en særskilt ligningsmåte.

Særregelen om prosentligning i skatteloven § 10-51 foreslås etter dette opphevet.

For andre samvirkeforetak enn boligbyggelag gjelder særlige regler om fradragsrett for avsetninger til felleseid andelskapital. Boligbyggelagene er ikke omfattet av disse særreglene. Reglene om fradragsrett for avsetninger til felleseid andelskapital foreslås opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2005, jf. kapitlet ovenfor. Forslagene innebærer at boligbyggelag og andre samvirkeforetak vil bli skattemessig likestilt.

En overgang til ordinær beskatning av regnskapsmessig overskudd for boligbyggelag, anslås på usikkert grunnlag å gi økt proveny på i størrelsesorden 50 mill. kroner påløpt i 2005. I og med at boligbyggelag er etterskuddspliktige, vil denne endringen ikke gi bokførte inntekter før i 2006.

Departementet antar at en regelendring som foreslått, vil medføre forenklinger for ligningsmyndighetene. Det blir unødvendig å gjennomføre både prosentinntektsberegning og inntektsberegning på ordinær måte for å undersøke hva som gir lavest inntekt. Betydningen av å trekke et skille mellom omsetning med medlemmer og omsetning med andre blir også redusert. Forslaget innebærer at det er uten betydning for skattleggingen om inntekter skriver seg fra kapital som er plassert innenfor eller utenfor den ordinære virksomheten til boligbyggelaget. Erfaring viser at sistnevnte avgrensning kan være vanskelig å foreta i praksis.

Etter departementets syn innebærer ikke en endring som skissert foran overgangsproblemer av særlig art. Boligbyggelagene kan også i dag skattlegges etter regnskap der dette er mer gunstig enn skattlegging av den inntekten som vinnes av lagets formue. Lagene har derfor normalt ført et ordinært skatte-regnskap i tillegg til beregningene av skattepliktig inntekt etter særreglene i § 10-51. På denne bakgrunn ser departementet ikke behov for særskilte overgangsregler ved omleggingen til ordinær overskuddsbeskatning. Det er de skattemessige, bokførte verdier pr. 31. desember 2004 som skal legges til

grunn som ligningsverdier ved overgangen til obligatorisk regnskapsligning fra 2005.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

17.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag om å oppheve skatteloven § 10-51.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet viser til at Stortinget har vedtatt en ny lov om boligbyggelag som snart skal tre i kraft. Boligbyggelagene vil da få den fulle økonomiske risiko ved utbygging av nye borettslagsprosjekter, og dette forutsetter oppbygging av egenkapital. Den foreslåtte endringen i beskatningen av boligbyggelag vil gjøre slik oppbygging vanskelig, fordi boligbyggelagene ikke har mulighet til å hente inn ny egenkapital fra eierne. Disse medlemmer mener at boligbyggelagenes betydelige rolle som brede medlems eide bedrifter begrunner dagens særskilte skatteregler. Disse medlemmer går imot Regjeringens forslag om å oppheve skatteloven § 10-51.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre mener at det ikke er særskilte hensyn som tilsier at boligbyggelag skal behandles gunstigere skattemessig enn andre samvirkeforetak eller andre typer foretak. Disse medlemmer viser også til at det er praktiske problemer knyttet til gjeldende ligningsmåte for boligbyggelagene. På denne bakgrunn finner disse medlemmer det hensiktsmessig at boligbyggelagenes skattepliktige inntekt fastsettes etter de alminnelige reglene i skatteavgivningen.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til at Fremskrittspartiet i sitt alternative statsbudsjett har gått imot Regjeringens forslag på dette punkt. Disse medlemmer viser videre til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet og at det er på bakgrunn av denne disse medlemmer slutter seg til Regjeringens forslag.

18. RENTE FOR FREMFØRING AV NEGATIV GRUNNRENTEINNTÉKT FOR KRAFTVERK

18.1 Sammendrag

En forutsetning for nøytral grunnrenteskatt er bl.a. at eventuell negativ grunnrenteinntekt kan frem-

føres med rente. Dette er nødvendig for å unngå at ubenyttet negativ grunnrenteinntekt skal tape økonomisk verdi fram til fradragstidspunktet. Dersom negativ grunnrenteinntekt ikke fremskrives med rente, vil ikke kraftforetaket økonomisk sett få fullt fradrag for hele investeringen. Det vises til St.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 2.4.8 for en nærmere vurdering av prinsipper for nøytral grunnrenteskatt.

Ubenyttet negativ grunnrenteinntekt medfører i realiteten at kraftforetakene har en fordring på staten, og fremføringsrenten tilsvarer lånerenten på denne fordringen. Den korrekte renten tilsvarer investorenes alternativavkastning på den ubenyttede negative grunnrenteinntekten. Ettersom det ikke kreves skatt på rentepåslaget ved fremføring av ubenyttet negativ grunnrenteinntekt, er det alternativavkastningen etter skatt som er det relevante sammenligningsgrunnlaget. Følgelig skal det benyttes en rente etter skatt for å fremføre ubenyttet negativ grunnrenteinntekt.

Etter gjeldende regler fastsettes renten for fremføring av negativ grunnrenteinntekt til en rente før skatt, jf. forskrift til skatteloven § 18-8-4. Ettersom det korrekte sammenligningsgrunnlaget for fremføringsrenten er alternativavkastningen etter skatt, har kraftforetakene isolert sett blitt overkompensert med mellom 2,5 og 2,9 prosentpoeng for fremføring av negativ grunnrenteinntekt siden grunnrenteskatten ble innført i 1997.

Basert på innsamlede tall fra ECON/EBL for inntektsåret 2002 anslår departementet at effekten av denne overkompenseringen tilsvarer en akkumulert skatteverdi på vel 1 mrd. kroner i 2002. En del av overkompensasjonen er imidlertid gitt til kraftverk som uansett ikke kommer i grunnrenteskatteposisjon i løpet av levetiden, slik at det samlede provenytapet for staten av for høy rente er lavere enn dette.

Etter departementets syn skaper en slik overkompensering av ubenyttet negativ grunnrenteinntekt uheldige skjevheter i grunnrenteskatten. Isolert sett vil dette innebære at et prosjekt med positiv nåverdi (dvs. hvor det er en grunnrente), men med negativ grunnrenteinntekt i deler av levetiden, blir skattlagt lavere enn et tilsvarende prosjekt med identisk nåverdi, men som ikke er i negativ grunnrenteposisjon i løpet av levetiden. Er perioden med negativ grunnrenteinntekt tilstrekkelig lang, kan overkompensasjon i fremføringsrenten også innebære at grunnrenten ikke blir beskattet i det hele tatt. Skattebelastningen, og dermed investorenes avkastningskrav, vil derfor avhenge av inntektsprofilen i et prosjekt, selv om nåverdien er den samme. Dette kan skape uheldige vridninger i investeringsincentivene i kraftproduksjon.

Departementet foreslår at renten for fremføring av negativ grunnrenteinntekt, jf. forskrift til skatteloven § 18-8-4, endres slik at den tilsvarer en rente etter

skatt. Videre kreves endring av skatteloven § 18-3 fjerde ledd annet punktum. I dag gir bestemmelsen anvisning på at normrenten for beregning av friinntekt skal avvendes som fremføringsrente. Endringen foreslås gitt virkning fra og med 1. januar 2005.

Forslaget vil ha begrenset påløpt provenyrvirkning ettersom det kun vil ha virkning for de kraftverkene som i 2005 uansett går fra en negativ til en positiv grunnrenteskatteposisjon. Slike kraftverk vil i utgangspunkt dessuten ha relativt lite akkumulert negativ grunnrenteinntekt som renteendringen vil gi utslag for. Dette skyldes at akkumulert negativ grunnrenteinntekt må være mindre enn positiv grunnrenteinntekt i 2005 for at forslaget skal ha virkning dette året.

På lengre sikt vil endret fremføringsrente innebære at samlet fradrag for fremført negativ grunnrenteinntekt blir mindre enn etter gjeldende regler. Følgelig vil kraftverk som i dag er i negativ grunnrenteskatteposisjon komme i skatteposisjon på et tidligere tidspunkt. Kraftforetak med mange slike verk vil over tid få økt skattebelastning som følge av endringen. Dette må imidlertid ses i sammenheng med at disse kraftverkene hittil er overkompensert ved for høy rente som reduserer den samlede skattebelastningen på investeringen. Endringen vil ikke ha betydning for kraftverk som enten allerede er i eller aldri kommer i grunnrenteskatteposisjon.

Forslaget vil ikke ha vesentlige administrative konsekvenser. Det vises til forslag om endring i skatteloven § 18-3 fjerde ledd annet punktum og i forskrift til skatteloven § 18-8-4.

18.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag om endring av skatteloven § 18-3 fjerde ledd andre punktum.

19. SKATTEPLIKT FOR UNDERKURS VED FØRTIDIG INNFRIELSE AV FASTRENTELÅN

19.1 Sammendrag

Etter gjeldende rett er underkurs ved førtidig innfrielse av fastrentelån alltid fradragsberettiget hos profesjonelle, næringsdrivende långivere, men ikke skattepliktig inntekt hos låntaker (forbruker) som har tatt opp lånet uten tilknytning til næringsvirksomhet. Samtidig vil slike låntakere ha full fradragsrett ved eventuell innfrielse av fastrentelånet mot overkurs.

De asymmetriske løsninger etter gjeldende rett benyttes aktivt, og antagelig også effektivt, i finansnæringens markedsføring av tilbud om fastrentelån. En førtidig innfrielse av fastrentelån til underkurs er attraktiv for begge parter. Långiver får fradrag for tapet og kan låne ut pengene på nytt til høy-

ere rente. Låntaker utenfor næringsvirksomhet motar underkursen skattefritt. Den foreliggende asymmetri leder også til at førtidig innfrielse av fastrentelån utenfor næring blir skattemessig fordelaktig for låntaker uansett hvordan markedsrenten utvikler seg.

Låntakers manglende skatteplikt for underkurs ved innfrielse av fastrentelån uten tilknytning til låntakers næringsvirksomhet synes utilsiktet og ubegrunnet.

Departementet foreslår derfor å innføre skatteplikt for underkurs som långiver godtgjør låntaker ved førtidig innfrielse av fastrentelån også utenfor næring.

Forslaget innebærer at man oppnår symmetrisk skattemessig behandling av inntekt og utgift knyttet til førtidig innfrielse av fastrentelån mellom profesjonelle långivere og låntakere som tar opp fasterentelån utenfor næring (forbrukere). Samtidig innføres symmetrisk behandling av låntakere generelt, slik at førtidig innfrielse av fastrentelån alltid vil medføre krav om inntektsføring av eventuell underkurs eller rett til fradrag for overkurs.

Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra 1. januar 2005. Det vises til utkast til skatteloven § 5-1 nytt tredje ledd.

Underkurs ved innfrielse av fastrentelån oppstår når markedsrenten øker sett i forhold til fastrenten som lånet er avtalt til. Med den siste tids rentereduksjoner antar departementet at innfrielse av fastrentelån til underkurs foregår i svært begrenset omfang. Forslaget anslås derfor å ha en begrenset provenyeffekt. Over tid vil innføring av skatteplikt på dette punktet imidlertid kunne gi en viss provenyøkning, da låntakerne ikke lenger vil kunne motta en skattefri gevinst.

Forslaget kan enkelt innarbeides i administrative rutiner og antas ikke å medføre administrative ulemper av betydning verken for långiverne, låntakerne eller ligningsmyndighetene.

19.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til skatteloven § 5-1 nytt tredje ledd.

20. ENDRINGER I SKATTEREGLENE FOR LANDBRUKET

20.1 Føderåd

20.1.1 Sammendrag

Føderåd er en form for pensjonsordning ved eierskifter innen landbruket, og innebærer at overdrageren betinger seg løpende naturalytelser i form av jordbruksprodukter, ved, fritt hus, strøm og lignende.

Også kontantytelser kan være aktuelt. Overdrageren bli inntektsbeskattet for verdien av de løpende ytelsene. Den som yter føderåd får tilsvarende fradrag for kostnadene forbundet med føderådsvytelsene. I henhold til forskrift 5. mars 1984 nr. 1256 § 3 fjerde og femte ledd, tillegges den kapitaliserte verdi av de årlige ytelsene eiendommens kostpris og fordeles som kostpris for øvrig. Dette innebærer at det gis dobbelt fradrag for den del av føderådsverdien som legges på avskrivbare driftsmidler, og når føderådsverdien tillegges ikkeavskrivbare driftsmidler som senere gevinstbeskattes ved realisasjon. Ordningen med dobbelt fradrag er prinsipielt uheldig, og bør oppheves. Den løpende fradragrett for føderådsvytelser bør videreføres, mens den kapitaliserte verdi av føderådsvytelsene ikke lenger tillates tillagt den nye eiers kostpris for eiendeler i næringen. Dette bør for øvrig også gjelde for føderåd som består av bruksretter og naturalia som representerer uttak/inntektsavståelser, uten å være noen reell utgift for den nye eieren.

Det bemerkes for ordens skyld at den foreslåtte omleggingen ikke innebærer noen endring i adgangen til å regne den kapitaliserte verdi av føderådsvytelser som en del av oppgjøret for eiendomsoverdragelsen. Endringen medfører bare at erververens kostpris til fordeling på de enkelte eiendeler som deres nye skattemessige inngangsverdi, skal være eksklusive kapitalisert verdi av føderådet.

Siden dagens ordning følger av langvarig og fast likningspraksis, bør innstrammingen skje ved en lovendring. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8-1 niende ledd. Endringen foreslås å tre i kraft fra og med inntektsåret 2005.

20.1.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endring av skatteloven § 8-1 niende ledd.

Flertallet viser til at det etter dagens ordning gis dobbelt fradrag for den del av føderådsverdien som legges på avskrivbare driftsmidler, og når føderådsverdien tillegges ikke avskrivbare midler som senere gevinstbeskattes ved realisasjon. Flertallet mener at dobbelt fradrag er prinsipielt uheldig og slutter seg derfor til forslaget til endringer i skattelovens § 8-1 niende ledd.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet viser til at dagens ordning følger av langvarig og fast likningspraksis, og at den foreslåtte endringen vil gi en skatteskjerpelse.

Disse medlemmer mener dette er uheldig og går imot Regjeringens forslag til skatteloven § 8-1 niende ledd.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser for øvrig til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

20.2 Gevinstbeskatning ved realisasjon av landbrukseiendom

20.2.1 Sammendrag

Realisasjon av landbrukseiendom kan skje uten gevinstbeskatning når eieren har eid eiendommen i mer enn 10 år, jf. skatteloven § 9-3 sjette ledd. For realisasjon før det er gått 10 år, men etter fem år, gis fritak for en femdel av gevinsten for hvert hele år ut over fem. Skattefritaket omfatter gevinst på grunn og bygninger. Også avskrivbare bygninger omfattes, men ikke løsøre. Bare dersom våningshuset realiseres separat med en naturlig arrondert tomt, kommer skatteloven § 9-3 annet ledd til anvendelse med sin ettårsfrist for skattefritak for boliggevinst. I normaltilfellene der våningshuset følger jordbrukseiendommen for øvrig, gjelder den strengere tiårsregelen derfor også boligdelen av eiendommen.

Hovedregelen i skatteloven er at gevinst ved realisasjon av næringseiendom er skattepliktig inntekt. For næringsdrivende følger dette av skatteloven § 5-1 første ledd. Realisasjon av fast eiendom i andre næringer enn i landbruket vil være skattepliktig uavhengig av eiertiden. I forhold til dette har skattefritaket for landbrukseiendommer en svak begrunnelse, og innebærer en favorisering i forhold til andre næringsdrivende som selger seg ut av virksomheten. Fritaket gjelder for øvrig også gevinst som skyldes verdistigning ved fradragsførte investeringer på næringseiendommen, for eksempel nydyrking av jord, veibygging og planting av skog, samt avskrivninger ut over verdifall på driftsbygninger.

Finansdepartementet foreslår at den generelle tiårsregel i landbruket avvikes fra 2005, slik at de vanlige gevinstskattereglene for næringseiendom og boligeiendom blir gjeldende fullt ut. Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 9-3 sjette ledd.

VÅNINGSHUS

Ved en opphevelse av skattefritaket ved 10-års eiertid bør våningshus på gårdsbruk med passende tomt kunne skilles ut og følge reglene om gevinstbeskatning av bolig eller fritidsbolig etter de generelle reglene. I dag kan boligeiendom selges skattefritt dersom eieren har brukt boligen som fast bolig i minst ett av de siste to årene før realisasjonen (ettårsregelen, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd). Fritidsbolig er unntatt fra skatteplikt når eieren har brukt bygningen som egen fritidsbolig i minst fem av de siste åtte

årene før realisasjonen (femårsregelen, jf. skatteloven § 9-3 fjerde ledd). Bønder bør likestilles skattemessig med andre som eier og selger egen bolig og fritidsbolig. Finansdepartementet legger derfor opp til at de generelle fritaksreglene for egen bolig- og fritidsbolig gjøres anvendelige også i landbruket.

Forslaget innebærer at ettårsregelen, evt. femårsregelen også skal omfatte våningshuset med en naturlig arrondert tomt. Departementet kan ikke se avgjørende praktiske eller ligningstekniske problemer knyttet til en slik avgrensning. Hva som anses som en naturlig tomt vurderes konkret i det enkelte tilfellet. Ved en slik vurdering tas det hensyn til bebyggelsen, atkomst, topografi og lignende. Ved en gevinstberegning der boligdelen har skattefritak, mens næringsdelen ikke har det, må både en felles kostpris og et felles salgsvederlag for de to delene fordeles forholdsmessig etter verdien av hver av delene (på henholdsvis ervervs- og salgstidspunktet).

Ved realisasjon av bare ubebygd del av eiendommen, f.eks. av jordarealet, vil boligbeskatningsregimet ikke gjelde. Boligregimet vil heller ikke gjelde for ubebodd eiendom eller for bygning som bebos av andre enn eieren, for eksempel en føderådsbygning.

Departementet bemerker for øvrig at det bare er fast bolig på jordbrukseiendom som regnskapslignes og som anses som en integrert del av landbrukseiendommen. En bondes egen, privatbrukte hytte i utmarken, og skogeiers våningshus i skogen, blir altså prosentlignet og faller allerede i dag inn under gevinstskattereglene for hytter og boliger, dersom de selges separat fra den samlede eiendom. Ved samlet salg av hele eiendommen inklusive slik hytte eller fast skogsbolig, anvendes i dag tiårsregelen på hele eiendommen. Ved en opphevelse av tiårsregelen vil femårsregelen kunne anvendes på hyttedelen, og ettårsregelen på skogsboligdelen, også ved samlet eiendomsalg.

Etter ligningspraksis kan inntil to utleiehytter inngå i jordbruks- eller skogbruksvirksomheten, mens flere enn to utleiehytter regnes som egen næring. Bare førstnevnte tilfelle blir påvirket av omleggingen.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 9-3 annet ledd.

FAMILIEOVERDRAGELSER

Departementet har ikke funnet grunn til å unnta familieoverdragelser eller lignende fra den nye gevinstskatteplikt etter lengre eiertid.

OPPREGULERING AV INNGANGSVERDI SOM OVERGANGSORDNING

For å beregne selgers gevinst ved realisasjonen må det fastsettes en inngangsverdi på eiendommen. Det må her tas stilling til om det skal åpnes for opp-

regulering per 1. januar 2005 for eier som kunne ha solgt skattefritt etter de gamle reglene. Problemstillingen er langt på vei om urealisert verdistigning under et skattefritt regime skal vernes mot gevinstbeskatning også etter innstrammingen av dette regimet, slik at innstrammingen bare vil gjelde verdistigning etter regimeskiftet.

Departementet foreslår at det gis adgang til en sjablonmessig oppregulering for tidsrommet fra nåværende eiers erverv frem til 31. desember 2004, og at departementet får hjemmel til å fastsette nærmere bestemmelser. I Ot.prp. nr. 16 (1991-1993) ble det i avsnitt 3.2.2 foreslått en sjablonmessig oppregulering i samsvar med den generelle prisutvikling for gårdsbruk og skogbruk. Departementet mener dette kan være en hensiktsmessig løsning, og tar sikte på å fremskaffe nødvendig grunnlagsmateriale for utarbeidelse av oppreguleringssatser for tiden fra de aktuelle ervervsår til 2004. Fordelen med oppregulering i samsvar med dette er at en, i motsetning til en oppregulering til en skjønnsmessig markedspris pr. 31. desember 2004, kan bruke tidligere kostpris som utgangspunkt, samt at en unngår behov for taksering av den enkelte eiendom.

Departementet legger til grunn at bl.a. likhets-hensyn tilsier at slik oppregulering som foreslått, ikke bør omfatte boligdelen. En slik avgrensning vil ha ligningstekniske fordeler. I tillegg kommer den omstendighet at en oppregulering i forhold til våningshuset bare ville være relevant i et fåtall av unntakstilfeller der huset ikke kan realiseres skattefritt på grunn av manglende botid, jf. ettårsregelen.

For avskrivbare driftsbygninger vil en alminnelig oppskrivning av kostpris gi en uønsket adgang til avskrivning om igjen av de samme driftsmidler. Slike bør derfor ikke kunne oppskrives.

Det vises til utkast til overgangsregel til skatteloven § 9-3 sjette ledd.

20.2.2 Komiteens merknader

Komiteen går imot Regjeringens forslag til opphevelse av skatteloven § 9-3 sjette ledd.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag om endring av skattelovens § 9-3 annet ledd, samt overgangsregel til skattelovens § 9-3 sjette ledd.

Flertallet viser til at det kan være grunn til å unnta familieoverdragelser av landbrukseiendommer fra gevinstbeskatning slik at den nåværende tiårsregel videreføres i slike tilfeller. Flertallet viser til at aktuelle avgrensninger kan være ut fra bare slektskap eller ut fra odelsrett eller åsetesrett. Flertallet mener at unntak fra gevinstbeskatning bare bør

gjøres i forhold til de aktuelle, nevnte avgrensninger, at overdragelsen går inn under arveavgiftsloven, og at det finner sted en underprisoverføring i en personkrets som er angitt i arveloven kapittel 1 eller 2. Flertallet viser til at et krav om rabatt som tilsvarende det normale åsetesavslag som etter arveavgiftsloven er fritatt for avgift bør være retningsgivende, og flertallet mener en slik form på et unntak vil stimulere ytterligere til rimelige generasjonsskifter på ikke-kommersielle vilkår.

Flertallet fremmer derfor følgende forslag:

"I skatteloven gjøres følgende endringer:

§ 9-3 sjette ledd første punktum skal lyde:

Gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk *til personer som er arveberettiget etter lov av 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. kapittel 1 eller 2*, er fritatt for skatteplikt når *vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi*, og eieren har eid eiendommen i minst ti år når realisasjonen finner sted eller avtales."

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet mener at de foreslåtte endringene av gevinstbeskatning ved realisasjon av landbrukseiendom kan føre til at generasjonsskifter blir dyrere og innebære at næringen tappes for kapital.

Disse medlemmer går også imot Regjeringens forslag om endring av skatteloven § 9-3 annet ledd samt overgangsregel til skatteloven § 9-3 sjette ledd.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser for øvrig til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

20.3 Inntektsbeskatning av våningshus på gårdsbruk

20.3.1 Sammendrag

Det vises til kapittel 3 foran der departementet har foreslått en avvikling av inntektsbeskatningen av fordel ved egen bolig og fritidseiendom fra 1. januar 2005.

Etter gjeldende regler blir eierens bolig på gårdsbruk (våningshus) normalt regnskapslignet. Dette innebærer at gårdbrukeren lignedes for brutto utleieverdi av huset samtidig som det gis fullt fradrag for vedlikeholdsutgifter mv.

Departementet finner at en opphevelse av fordelsbeskatningen for bolig også bør omfatte våningshus på gårdsbruk, slik at gjeldende ordning med regnskapsligning av slik bygning oppheves fra 2005. At beskatningen av slik inntekt opphører, innebærer

også at fradragsretten for driftsutgifter (vedlikehold, forsikring osv.) på våningshuset faller bort.

Ved regnskapsligning av våningshus har eierne ikke kunnet benytte seg av skattefritakene for utleieinntekter som gjelder eiere av prosentlignede boliger. Ved avvikling av prosentligning er det forutsatt at disse begrensede skattefritakene for kontante utleieinntekter skal videreføres. Denne ordningen vil da også gjelde egen bolig i jordbruket. Det vises til kapittel 3 ovenfor.

Det vises til lovforslag vedrørende skatteloven §§ 6-11, 6-15 og 8-1 fjerde ledd.

20.3.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag vedrørende skatteloven §§ 6-11, 6-15 og 8-1 fjerde ledd.

Flertallet viser til Regjeringens strålende forslag om å oppheve fordelsbeskatningen på bolig og finner det naturlig at et slikt fritak også omfatter våningshus på gårdsbruk.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet viser til at disse partier går imot Regjeringens forslag til avvikling av inntektsbeskatningen av fordel ved egen bolig og fritidseiendom. Disse medlemmer finner det da logisk å også gå imot forslaget om å oppheve ordningen med regnskapsligning for våningshus på gårdsbruk.

Disse medlemmer går imot Regjeringens forslag vedrørende skatteloven §§ 6-11, 1-15 og 8-1 fjerde ledd.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser for øvrig til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

Komiteens medlem fra Kystpartiet viser for øvrig til sine merknader og forslag i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) og til sitt forslag vedrørende boligs katt, jf. kap. 35 i denne innstillingen.

20.4 Avvikling av gjennomsnittsligning i skogbruket

20.4.1 Sammendrag

GENERELT

Som hovedregel skal inntekt av skogbruk fastsettes til det beløp som utbyttet har utgjort i gjennomsnitt for de siste fem årene, jf. skatteloven § 14-81.

Finansdepartementet foreslår at ordningen med gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt oppheves.

BEGRUNNELSE FOR FORSLAGET

Det er flere begrunnelser for å avvikle gjennomsnittsligningen i skogbruket. Det antas å være et sted mellom 35 000 og 40 000 særskilt lignet skogeierdommer her i landet. Gjennomsnittsligning av disse er en administrativt og skjemamessig tung ordning, og en fjerning av regelverket vil derfor medføre betydelige lettelser for skatteetaten. Behovet for utjevning som ble lagt til grunn da ordningen ble opprettet, falt mer eller mindre bort gjennom avviklingen av det progressive skattesystem i forbindelse med skattereformen av 1992. Den flate, alminnelige sats på 28 pst. inntektsskatt, behøver ingen utjevning. Snarere er det slik at en prosentvis flat skattebelastning bør svinge med inntektens størrelse, slik at skatten av årets inntekt gjøres opp fullt ut for hvert år.

I dagens bruttoskattesystem med personinntekt (delingsmodellen) er det en viss progressivitet. Det samme gjelder den foreslåtte skjermingsmodellen i skattereformen. Men heller ikke dette kan begrunne en alminnelig gjennomsnittsligning i skogbruket. Ved ujevn avvirkning vil skogeieren (både i delingsmodellen og i skjermingsmodellen) samtidig spare opp negativ personinntekt til fremføring mot senere års positiv personinntekt. Denne fremføringen, som gjelder uten tidsbegrensning, vil så begrense bruttoskattegrunnlaget i de(t) år da den oppsamlede tilvekst avvirket. Valg av avvirkningstakt vil dermed, ved adgang til å fremføre negativ personinntekt, ikke påvirke beskatningen dersom kontantstrømmen ved produksjonen uansett er den samme.

Kontantstrømmen kan imidlertid variere ved valg av ulik avvirkningstakt, typisk gjennom stordriftsfordeler ved en sjelden avvirkning. Dette kan eventuelt gi bruttobeskatning etter bortfall av gjennomsnittsligningen. Slik ekstragevinst som følge av utnyttelse av stordriftsfordeler bør imidlertid ikke utjevnes gjennom skattesystemet. Dette er heller ikke tilfelle for andre næringer.

Skogeierne har også adgang til å velge hvor mye som skal settes av med fradragsrett på skogavgiftskonto (mellom 4 og 40 pst. av virkesomsetningen). I praksis kan også dette utnyttes i utjevningssøyemed, ved at inntektsbeskatning flyttes fra avvirkningsåret til senere år da det skjer godkjent utbetaling fra kontoen.

For nye skogeiere, som ennå ikke har opparbeidet fremførbar, negativ personinntekt, kan forsert avvirkning i noen tilfeller gi bruttobeskatning dersom gjennomsnittsligningen faller bort, f.eks. ved avvirkning av oppsamlet tømmertilvekst fra forrige eiers eiertid for å skaffe finanskapital til finansiering av eiendomsovertakelsen. Selv om behovet for finansiering medfører forsert avvirkning, bør ikke slike tilpasninger ut fra likviditetsbehov legge føringer for skattesystemet. Det vises til at ordningen med varia-

bel avsetning av skogavgift kan gi en betydelig utjevningseffekt også for helt ferske skogeiere. Allerede i dag er det adgang til å få utbetalt innestående midler på skogavgiftskonto uten å anvende dem til investeringer, dersom investeringsbehovet for tiden anses oppfylt på skogeiendommen. Utjevningseffekten oppnås ved at beskatningen av tilsvarende driftsoverskudd forskyves fra avsetningsåret til utbetalingsåret.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 14-81.

UNDERSKULD

På grunn av gjennomsnittsligningen gjelder det særregler for underskudd i skogbruket. Årets underskudd inngår som et negativt beløp i gjennomsnittsberegningen, og netto underskudd etter gjennomsnittsligning et år kan trekkes fra i andre inntekter som skogeieren måtte ha samme år. Men det er ingen fremføringsadgang utover det som gjennomsnittsligningen selv gir adgang til. Årets underskudd etter gjennomsnittsligning kan altså ikke fremføres til fradrag i senere års inntekter.

Etter avvikling av gjennomsnittsligningen legger Finansdepartementet til grunn at de vanlige underskuddsregler skal gjelde også for skogbruksunderskudd. Det vil si at årets underskudd fra og med 2005 kan fremføres på vanlig måte.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 14-6 første ledd siste punktum, § 14-6 femte ledd og § 14-7 tredje ledd.

OVERGANGSORDNING

En oppheving av skogbrukets gjennomsnittsligning fra 2005 vil medføre at de aller fleste skogeiere i overgangen, etter at ligningen for 2004 er fullført, vil ha enten et gjennomsnittsoverheng eller et gjennomsnittsunderheng. Med gjennomsnittsoverheng menes at summen av de siste (inntil fire) års skattlagte årsinntekter etter gjennomsnittsligning overstiger summen av de faktiske årsinntektene fra skogsdrift i de samme årene. Beskatningen i disse årene (2001-2004) har da i sum vært høyere enn de faktiske årsinntektene i samme periode. Med gjennomsnittsunderheng menes det omvendte, nemlig at sum skattlagt inntekt etter gjennomsnittsligning er lavere enn sum faktiske årsinntekter i samme periode.

Ved avbrudd av gjennomsnittsligning i dag, f. eks. for den gamle eier ved generasjonsskifte, går de gjeldende regler ut på at beskatningen ved gjennomsnittsoverheng ikke kompenseres ved noen fradragadgang. Dette gjelder uansett beløpets størrelse. Underbeskatningen i form av gjennomsnittsunderheng blir heller ikke reversert ved noe inntektstillegg, så lenge underhenget utgjør inntil 15 000 kroner. Gjelder

der underhenget 15 001 kroner eller mer, tas hele beløpet med som et inntektstillegg. Dette tillegget fordeles på de inntil fire årene som underbeskatningen gjelder, og fordrer en administrativt krevende endring av ligning bakover i tid. Terskelvirkningen på nivået 15 000 kroner i gjennomsnittsunderheng medfører utstrakt skatteplanlegging forut for overdragelse av skogeiendom, for å utnytte det skattefritaket på 15 000 kroner som ligger i dette regelverket.

Finansdepartementet legger til grunn at ved en lovbestemt avvikling av gjennomsnittsligningen bør det verken bli noe overheng uten fradragrett eller noe underheng uten skatteplikt. Flere hensyn gjør det svært lite hensiktsmessig å utarbeide detaljerte overgangsreglene. Disse bør derfor enkelt utformes slik at gjennomsnittsoverheng blir et inntektsfradrag for 2005, med vanlig fremføringsadgang når skattyteren ikke har inntekt til å utnytte fradraget med en gang. Gjennomsnittsunderheng blir et inntektstillegg for 2005, uten noe skattefritt beløp.

Det vises til forslag til overgangsregel til skatteloven § 14-81.

20.4.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag vedrørende skatteloven §§ 8-1 tredje ledd, 8-3, 14-6, 14-7 og 14-81 samt overgangsbestemmelse til § 14-81 for inntektsåret 2005.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet mener at dagens system der inntekt av skogbruk fastsettes til det beløp som utbyttet har utgjort i gjennomsnitt for de fem siste årene, fungerer godt. Det vises til at bortfall av gjennomsnittsligningen kan gi bruttobeskatning ved sjelden avvirkning. Også for nye skogeiere, som ennå ikke har opparbeidet fremførbar, negativ personinntekt, kan forsert avvirkning i noen tilfeller gi bruttobeskatning dersom gjennomsnittsligningen faller bort. Disse medlemmer mener at dette vil kunne gi uheldige konsekvenser, og går imot forslaget om å avvikle ordningen med gjennomsnittsligning.

Disse medlemmer går imot Regjeringens forslag vedrørende skatteloven §§ 8-1 tredje ledd, 8-3, 14-6, 14-7 og 14-81, samt overgangsbestemmelse til § 14-81 for inntektsåret 2005.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser for øvrig til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2.

20.5 Økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene

20.5.1 Sammendrag

Samlet anslås de foreslåtte endringene i skattereglene for landbruket å gi en lettelse for næringen og et provenyutap for det offentlige på om lag 30 mill. kroner. Endringene må også sees i sammenheng med øvrige skatteendringer i budsjettet for 2005.

En avvikling av regnskapsligningen av våningshus anslås isolert sett å gi en lettelse for næringen.

En oppheving av de særskilte realisasjonsreglene for gårds- og skogbruk vil generelt gi en innstramning. Dette skyldes økt skatt ved realisasjon av næringseiendommen. Våningshus med arrondert tomt foreslås beskattet etter de alminnelige reglene for realisasjon av boliger, noe som isolert gir en lempning.

Det er ikke kjent hvor stor andel av føderådssytelsene som kapitaliseres og dermed avskrives, men samlet skatteeffekt (bl.a. på grunn av lave avskrivningssatser og få skattepliktige realisasjoner) antas å være beskjeden.

Å oppheve gjennomsnittsligningen vil gi en innstramning for skogbruksnæringen. Dette skyldes hovedsakelig at gjennomsnittsligningen åpner for tilpasninger ved avbrudd og ved påbegynnelse og ordninger i tillegg innebærer en skattekreditt.

Etter at det fra 2003 bare skal leveres en næringsoppgave fra hver næringsdrivende, er det på grunn av de spesielle reglene for jord- og skogbruk, blitt nedlagt store ressurser med hensyn til å lage nødvendige innrapporteringsmuligheter for disse. Fjerning av en eller flere av spesialordningene vil gi betydelige forenklinger i forhold til skjemaverk og datasystemer.

Når det gjelder våningshus innebærer regnskapsligningen bl.a. at skattyter kan kreve fradrag for faktiske vedlikeholdsutgifter. Ligningen i denne forbindelse medfører et betydelig arbeid. En omlegging som bl.a. innebærer at det ikke lenger kan kreves fradrag for konkrete vedlikeholdsutgifter vil gi administrative forenklinger. Dette gjelder selv om denne fradragssavskjæringen for våningshus vil medføre visse kontrollproblemer i forhold til den fortsatte fradragrett for vedlikehold på driftsbygninger.

Jord- og skogbrukseiendommer kan i dag selges skattefritt etter 10 års eiertid. Ordningen legger beslag på ikke ubetydelige ressurser, og den økte konsesjonsgrense som trådte i kraft per 1. januar 2004, vil øke antall tilfeller som krever kontroll og oppfølging. Det er derfor grunn til å anta at en opphevelse av ordningen vil innebære merkbare ressursbesparelser. Det samme gjelder en avvikling av ordningen med gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt. En omlegging i forhold til fradrag for føderådssytelser vil imidlertid bety lite med hensyn til administrative besparelser.

Utvidet gevinstskatteplikt vil medføre behov for fastsetting av selgers kostpris, samt evt. fordeling av kostpris og vederlag på næringsdel og boligdel i flere tilfeller enn tidligere.

20.5.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

21. TEKNISK TILPASNING AV SKATTELOVGIVNINGEN I TILKNYTNING TIL TILBAKEFØRING AV EN ANDEL AV SELSKAPSSKATTEN TIL KOMMUNENE

21.1 Sammendrag

I proposisjonen fremmes forslag om lovtekniske tilpasninger for å hjemle at en andel av skatten fra etterskuddspliktige skal kunne tilføres kommunene. Det vises til nærmere omtale av saken i stortingsmeldingen om tilbakeføring av en andel av selskapsskatten til kommunene.

Formålet med de forslag som fremmes er å etablere et formelt grunnlag for at kommunen skal kunne tilføres en andel av skatten som innbetales fra etterskuddspliktige. Kommunene får i dag, med unntak for naturressursskatt, ikke skatteinntekter fra etterskuddspliktige skattytere. Etterskuddspliktige skattytere er de selskaper mv. som er unntatt fra plikten til å svare forskuddsskatt i medhold av skattebetalingsloven § 2. Dette gjelder bl.a. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper, allmenningskasser og selskaper og innretninger med eget styre. De endringer som foreslås vil ikke påvirke disse selskapenes skattemessige stilling. Det er bare den etterfølgende fordelingen av den skatt som utlignes på disse selskapene som vil bli påvirket om forslaget vedtas.

Departementet foreslår at det etableres en ny felles kommunal skattekreditor - det felleskommunale skattefondet. Kommunene vil bli tilført skatteinntekter fra denne skattekreditoren i begynnelsen av året etter ligningsåret. Det vil si at for inntektsåret 2005 vil midlene kunne bli tilført kommunene i begynnelsen av 2007. Det felleskommunale skattefondet vil bli tilført midler etter hvert som de etterskuddspliktige innbetaler skatten. Midlene foreslås overført en konto i Norges Bank, hvor de vil bli stående frem til fordeling mellom kommunene. Begrunnelsen for dette er at kommunene skal få tilført midler fra de etterskuddspliktige gjennom en fordelingsnøkkel basert på fordelingen av arbeidsplasser i private foretak. For årene 2005 og 2006 vil kommunene få tilført midler gjennom at det legges inn et element i rammetilskuddssystemet. Systemet vil dermed kunne innføres allerede fra 2005.

Det er Stortinget som skal vedta den andelen av skatten fra etterskuddspliktige som skal tilføres det

felleskommunale skattefondet. I skatteloven § 1-2 er det fastsatt hvem som pålegges skatt til henholdsvis kommunen, fylkeskommunen og staten. Da man tidligere hadde skattefordelingsfondet, var det Stortinget som fastsatte den satsen som skulle legges til grunn ved utlikning av fellesskatten. Det vil ikke være praktisk at noen andre enn Stortinget skal fastsette hvilken andel av etterskuddsskatten som skal tilfalle kommunene. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 1-2 tredje ledd endres slik at det fremgår at Stortinget pålegger skatt til staten og det felleskommunale skattefondet. Vedtak om fastsettelse av hvilken andel av skatten fra etterskuddspliktige som skal overføres det felleskommunale skattefondet bør fremgå av skatteloven § 15-2 i et nytt annet ledd.

Skattebetalingsloven inneholder i § 44 en bestemmelse om fordeling mellom skattekreditorene av innbetalt skatt fra etterskuddspliktige skattytere. Det felleskommunale skattefondet skal som nevnt være en selvstendig skattekreditor, og dette må fremkomme av skattebetalingsloven § 44 nr. 1 første punktum. Nærmere regler om gjennomføringen av fordelingen til fondet vil bli fastsatt i forskrift i medhold av skattebetalingsloven § 44 nr. 1 andre punktum.

Departementet foreslår videre at skattebetalingsloven § 44 nr. 1 gis et tillegg som fastsetter at Stortinget vedtar hvordan midlene på det felleskommunale skattefondet skal fordeles mellom kommunene.

Det vises til utkast til endringer i skatteloven § 1-2 og § 15-2 og skattebetalingsloven § 44. Endringene bør tre i kraft fra og med inntektsåret 2005.

I skattevedtaket foreslås også endringer i flere bestemmelser for å innpasse det felleskommunale skattefondet i vedtaket. Det vises til nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts-, og tollvedtak.

21.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endringer i skatteloven § 1-2 og § 15-2 og skattebetalingsloven § 44 og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. nr. 1 (2004-2005) punkt 3.28.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet viser til sine merknader i Budsjett-innst. S. I (2004-2005) punkt 2.3.2, og går imot Regjeringens forslag til endringer i skatteloven § 1-2 og § 15-2 og skattebetalingsloven § 44.

Komiteens medlem fra Kystpartiet støtter forslaget om at selskapskatten skal tilfalle kommunene der produksjonen skjer, og som et steg

på veien støtter dette medlem forslaget fra Regjeringen subsidiært.

22. FRITAK FOR GEVINSTBESKATNING VED FØRTIDIG INNLØSNING AV STATENS GRUNNKJØPS-OBLIGASJONER

22.1 Sammendrag

Departementet fremmer forslag om at innløsning av statens grunnkjøpsobligasjoner innen 31. desember 2004 ikke skal utløse beskatning for den underliggende gevinsten knyttet til realisasjon av grunneiendom, selv om den avtalte forfallstid fortsatt løper. Forslaget innebærer at den overgangsregel til skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd som ble fastsatt ved lov 20. juli 1991 nr. 54 må endres.

Forslaget er begrenset til grunnkjøpsobligasjoner som omfattes av overgangsregelen til skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd, dvs. som er ervervet ved realisasjon av grunneiendom før 1. januar 1992. Det er bare i disse tilfellene eventuell førtidig innløsning av obligasjonene kunne utløse den betingede skatteplikt for gevinsten ved den forutgående grunnavståelsen.

Forslaget omfatter ikke overkurs ved innløsning av obligasjonene. Spørsmålet om skatteplikt for overkurs ved innløsning av obligasjonene er ikke eksplisitt regulert i ovennevnte overgangsregel. Spørsmålet er heller ikke omhandlet i forarbeidene. Bruken av ordene "gevinst" og "gevinsten" i overgangsregelen til skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd må imidlertid forstås slik at det siktes til gevinsten ved realisasjonen av den faste eiendommen, og ikke en senere gevinst knyttet til innløsning av obligasjonene. Spørsmålet reguleres da av de generelle regler for beskatning av overkurs på obligasjoner. Standpunktet underbygges gjennom henvisning til at lovgiver har forutsatt at de alminnelige regler skal gjelde ved beskatning av løpende avkastning på obligasjonene (kupongrente).

For obligasjoner eid i virksomhet vil gevinst være skattepliktig i henhold til skatteloven § 5-1 første ledd. Utenfor virksomhet skilles det mellom mengdegjeldsbrev og øvrige typer, jf. skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c. Departementet legger til grunn at statens grunnkjøpsobligasjoner er å anse som mengdegjeldsbrev. Dette innebærer at kursgevinsten ved realisasjon av obligasjonen vil være skattepliktig inntekt også utenfor virksomhet, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd.

Forslaget vil ikke ha provenymessige virkninger, og vil innebære administrative besparelser.

Det vises til utkast til endringer i overgangsregel til skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd i lov 20. juli 1991 nr. 54.

22.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endringer i overgangsregel til skatteloven 1911 § 42 tolvte ledd i lov 20. juli 1991 nr. 54.

23. LAVERE VERDSETTELSE AV BØRSNOTERTE AKSJER OG VERDIPAPIRFONDSANDELER VED FORMUES-SKATTELIGNINGEN

23.1 Sammendrag

Departementet har kommet til at nedtrappingen av formuesskatten bør innledes allerede i 2005, ved at det innføres en felles reduksjonsfaktor ved formuesverdsettelsen av alle aksjer og verdipapirfondsandeler. Dette betyr at alle børsnoterte aksjer skal verdsettes til 65 pst. av kursverdien per 1. januar i ligningsåret, og ikke til 100 pst. av kursverdien per 1. januar i ligningsåret som etter den någjeldende hovedregelen for børsnoterte aksjer. Verdipapirfondsandeler skal etter forslaget verdsettes til 65 pst. av andelsverdien per 1. januar i ligningsåret, mot tidligere 100 pst. av andelsverdien per 1. januar i ligningsåret. For ikke-børsnoterte aksjer, aksjer notert på SMB-listen ved Oslo Børs og grunnfondsbevis medfører forslaget ingen endring.

Som nevnt i St.meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereform må nedtrappingen av formuesskatten ses i sammenheng med innføringen av aksjonærmodellen. En styrking av privat norsk eierskap gjennom en reduksjon av formuesskatten er en viktig del av forslaget til skattereform som legges fram i denne proposisjonen.

En felles reduksjonsfaktor ved formuesskatteligningen for alle aksjer vil også sikre likebehandling av norske og utenlandske aksjer. I denne sammenhengen nevnes det at EFTAs overvåkningsorgan (ESA) i åpningsbrev av 19. mars 2004 har uttalt at regelen om reduksjon ved formuesverdsettelse av aksjer notert på SMB-listen ved Oslo Børs er i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri bevegelse av kapital, jf. avtalens artikkel 40 og artikkel 1 i direktiv 88/361/EEC. Departementet har i svarbrev til ESA av 6. juli 2004 argumentert for at den gjeldende verdsettelsesregelen ikke er i strid med EØS-avtalen. På bakgrunn av at departementet ut fra andre hensyn foreslår en felles reduksjonsfaktor ved formuesskatteligningen for alle aksjer, finner en ikke grunn til å gå nærmere inn på de gjeldende verdsettelsesreglens forhold til EØS-reglene her.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 4-12.

Forslaget om å innføre rabatt ved verdsettelse av alle børsnoterte aksjer anslås å innebære et proveny- tap på 110 mill. kroner påløpt og 90 mill. kroner bokført i 2005.

En verdsettelse av verdipapirfondsandeler til 65 pst. av kursverdien anslås på svært usikkert grunnlag å gi et proveny- tap på om lag 240 mill. kroner påløpt og 190 mill. kroner bokført i 2005.

Det ovennevnte innebærer at forslagene samlet anslås å gi et proveny- tap på 350 mill. kroner påløpt og 280 mill. kroner bokført i 2005.

Forslagene antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

23.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endringer i skatteloven § 4-12.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, vil peke på at EFTAs overvåkningsorgan ESA i brev av 19.03.04 har uttalt at regelen om formuesreduksjon av verdiene av aksjer notert på SMB-listen ved Oslo Børs er i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri bevegelse av kapital. Flertallet slutter seg derfor til verdsettingsreduksjonen på aksjer og fondsandeler.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti mener at børsnoterte aksjer og verdipapirfondsandeler fortsatt bør verdsettes til 100 pst. av hhv. kursverdien og andelsverdien pr. 1. januar i ligningsåret. Den foreslåtte reduksjonen i formuesskatten vil først og fremst innebære lettelse til grupper med høye inntekter og store formuer.

Disse medlemmer går derfor imot Regjeringens forslag til endringer i skatteloven § 4-12.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre mener at styrking av det private norske eierskap er en sentral målsetting og en viktig del av forslaget til skattereform som omhandles i denne proposisjonen. Nedtrapping av formuesskatten er viktig og nødvendig i sammenheng med innføring av aksjonærmodellen, og den foreslåtte verdsettelse av alle aksjer og verdipapirfondsandeler vil sikre likebehandling av norske og utenlandske aksjer.

Komiteens medlem fra Senterpartiet går imot Regjeringens forslag og mener at skattesystemet for næringslivet må utformes slik at det styrker det private norske eierskapet. I den sammenheng vil dette medlem foreslå å fjerne formuesskatten på arbeidende kapital etter svensk modell. Dette

medlem viser til svar fra Finansdepartementet på spørsmål nr. 62 fra Senterpartiets stortingsgruppe, der departementet mener at det er administrative problemer med den svenske modellen.

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Kystpartiet registrerer denne innsigelsen og at departementet ikke vil bidra med forslag til lovtekst. Derfor fremmer disse medlemmer forslag om å be Regjeringen utrede og fremme forslag om fritak for formuesskatt og arveavgift på arbeidende kapital etter den svenske modellen i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) punkt 3.14.

24. OPPHEVELSE AV KRAVET OM ETABLERING I NORGE FOR UTENLANDSKE SELSKAPER SOM TILBYR PENSJONSORDNINGER ETTER LOV OM FORETAKSPENSJON OG INNSKUDDSPENSJONSLOVEN

24.1 Sammendrag

Etter departementets syn knytter det seg en viss usikkerhet til om kravet til etablering i Norge for å kunne tilby skattefavorede pensjonsordninger er i tråd med EØS-avtalen artikkel 36. En slik usikkerhet er etter departementets syn uheldig. Departementet foreslår derfor at filialkravet i lov om foretakspensjon og innskuddspensjonsloven oppheves for selskaper mv. hjemmehørende i EØS-området. Det vises til forslaget om endring av lov om foretakspensjon § 1-1 annet ledd og innskuddspensjonsloven § 2-2. Forslaget innebærer at det gis samme rett til fradrag etter skatteloven §§ 6-46 og 6-47 for innbetalinger til pensjonsordninger i henhold til de to pensjonslovene i selskaper i annen stat innen EØS-området som for innbetalinger til selskaper som er etablert i Norge.

Det vises til proposisjonens kapittel 24 for en nærmere redegjørelse vedrørende skattemessig kontroll, kontroll med innbetalinger, kontroll med utbetalinger, trekkplikt, tilsyn med pensjonsordningene og flytting av pensjonsordning.

Departementet antar at en opphevelse av etableringskravet i utgangspunktet er noe mer ressurskrevende kontrollmessig sett for ligningsmyndighetene og Kredittilsynet. Det antas imidlertid at forslaget til endring av skatteloven kan avhjelpe situasjonen for ligningsmyndighetene.

Det antas at forslaget ikke har provenymessig betydning.

24.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av lov om foretakspensjon § 1-1 annet

ledd og innskuddspensjonsloven § 2-2 samt forslag til skatteloven § 6-46 nytt fjerde ledd.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet viser til at departementet mener at det er hensiktsmessig med en mer generell gjennomgang av behovet for kontroll og kontrollmuligheter fordi omfanget av skattefavorede pensjonsordninger er antatt å øke framover, og fordi tilbudet av ulike pensjonsordninger har blitt mer omfattende. Disse medlemmer ber om at departementet benytter denne anledningen til å utvikle kontrollrutiner som er tilstrekkelige når tjenestepensjon blir obligatorisk. Disse medlemmer forutsetter at de nødvendige forbedringene i kontrollrutinene er på plass før etableringskravet oppheves.

25. OPPHEVELSE AV SKATTEREGLENE FOR AKSJONÆRBIDRAG

25.1 Sammendrag

Kapitaltilførsel i form av innskudd av aksjekapital gir vanligvis ikke umiddelbar fradragsrett for aksjonæren. Eventuelt tap gir i utgangspunktet rett til fradrag først når aksjen realiseres. Aksjonærbidraget er en måte å fremskynde fradragsretten for aksjonæren på. I prinsippet er det ikke sterke grunner til en slik fremskynding av aksjonærens fradragsrett.

Det er et vilkår etter aksjonærbidragsreglene at selskapet som mottar bidraget driver ny virksomhet. I dette ligger det at ordningen gjelder underskudd i aksjeselskapet i stiftelsesåret og de påfølgende fire inntektsår. Dersom selskapets virksomhet anses å være en videreføring av tidligere drevet næringsvirksomhet, er vilkåret ikke oppfylt. Det samme gjelder hvis selskapet i en periode etter stiftelsen viderefører eldre virksomhet før det starter opp ny virksomhet.

Det er særlig vurderingen av hva som er ny virksomhet som kan være vanskelig å foreta i praksis.

Ordningen med aksjonærbidrag har gjennomgående vært benyttet i svært liten grad.

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at ordningen med aksjonærbidrag oppheves. Lovendringen vil medføre at midler som aksjonæren skyter inn i selskapet skal behandles på vanlig måte som innbetaling av aksjekapital eller overkurs, selv om selskapet driver ny virksomhet. Selskapets plikt til å inntektsføre innbetalingen, som motpost til aksjonærens fradragsføring, faller da bort.

Skatteloven § 10-23 inneholder bestemmelser om bortfall av fradragsrett og tilbakeføring av fradrag. Aksjonærens rett til fradrag bortfaller i dag ved fusjon eller fisjon i stiftelsesåret eller de påfølgende fire kalenderår. Videre skal innrømmede fradrag delvis tilbakeføres til skatlegging dersom en aksjonær

overdrar aksjeposten helt eller delvis eller tar bopel utenfor riket innen tre år etter utløpet av det siste året da fradrag er innrømmet, eller selskapet fusjonerer eller fisjonerer i etableringsperioden eller innen tre år etter utløpet av etableringsperioden.

Departementet foreslår at reglene om tilbakeføring av innrømmede fradrag videreføres i form av overgangsbestemmelser til skatteloven § 10-23, slik at innrømmede fradrag ikke forblir endelige dersom vilkårene, slik de er utformet i dag, må anses brutt.

Forslaget antas å kunne gi en provenyøkning på 15 mill. kroner påløpt og 12 mill. kroner bokført i 2005. Det vil videre innebære administrative forenklinger for skatteetaten.

Lovendringene foreslås å tre i kraft straks med virkning for underskudd fra og med inntektsåret 2005.

25.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til opphevelse av skatteloven §§ 8-18 annet ledd, 10-20 til og med 10-25, samt endring av skatteloven § 12-12 annet ledd bokstav d og tredje ledd bokstav d og tilhørende overgangsregler.

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til at de nåværende regler om aksjonærbidrag er en måte å fremskynde en fradragsrett for aksjonærer på, og at det rent prinsipielt ikke er sterke grunner til å fremskynde et slikt fradrag. Disse medlemmer støtter derfor de foreslåtte endringer i skattelovens regler for aksjonærbidrag.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2 og går mot de foreslåtte endringene om opphevelse av skattereglene om aksjonærbidrag i skatteloven.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til budsjettavtalen mellom regjeringens partiene og Fremskrittspartiet, og slutter seg på bakgrunn av dette subsidiært til forslag som følger av avtalen.

26. INNFØRING AV BINDEDE FORHÅNDSUTTALELSER FRA LIGNINGSKONTORENE

26.1 Sammendrag

Innledning

Bakgrunnen for forslaget om å innføre en ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedi-

rektoratet var at skatte- og avgiftspliktige har behov for å få avklart de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av disposisjoner de planlegger å foreta, samt at dagens praksis med ikkebindende forhåndsuttalelser ikke skaper god nok forutberegnelighet for den skatte- og avgiftspliktige.

Det er den samme begrunnelsen som ligger til grunn for departementets forslag om å innføre en adgang for ligningskontorene til å avgi bindende forhåndsuttalelser. De erfaringer som er gjort under Skattedirektoratets ordning, har vist at det også er behov for en ordning hvor ligningskontorene innen forholdsvis korte frister og til relativt lave gebyrer kan avgi bindende uttalelser om enkle skattemessige forhold. Dette vil styrke skattyternes rettssikkerhet og forutberegnelighet.

Ordningen vil være et supplement til ligningskontorenes alminnelige veiledningsplikt etter ligningsloven § 3-1 og Skattedirektoratets ordning med bindende forhåndsuttalelser. Det må derfor foretas en grenseoppgang mellom ligningskontorenes og Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser.

Nærmere om ligningskontorenes kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser

Etter gjeldende rett er vilkårene for at Skattedirektoratet skal kunne avgi en bindende forhåndsuttalelse, at skattyters anmodning gjelder "de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den gjennomføres". Videre må det være "av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningene av disposisjonen før den igangsettes", eventuelt at direktoratet finner at spørsmålet er av "allmenn interesse", jf. ligningsloven § 3A-1. Forhåndsuttalelsen skal legges til grunn som bindende dersom skattyter krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i tråd med forutsetningene i uttalelsen.

Departementet foreslår at ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene utformes på samme måte som dagens ordning, men slik at ligningskontorenes kompetanse begrenses noe i forhold til direktoratets kompetanse. Blant annet foreslår departementet at anmodninger som gjelder spørsmål av allmenn interesse, alltid skal behandles av direktoratet.

Departementet vil peke på at formålet med den foreslåtte ordningen er å skape forutsigbarhet og rettssikkerhet for skattyter, for så vidt gjelder de skattemessige virkningene av disposisjoner som skattyter planlegger å foreta.

Etter gjeldende rett er det et vilkår at spørsmålet som anmodningen gjelder, er av "vesentlig betydning" for skattyter, eventuelt at spørsmålet har "allmenn interesse". Departementet vil peke på at det skal legges en lav grense til grunn for så vidt gjelder

vurderingen av hva som har vesentlig betydning for skattyter. Et spørsmål kan ha vesentlig betydning selv om det er enkelt. Vilkåret er tatt inn for å avskjære ligningsmyndighetene fra å svare på spørsmål som er rent hypotetiske og av mindre betydning for skattyter. Departementet legger til grunn at vilkåret bare helt unntaksvis skal medføre at en anmodning avvises.

Departementet foreslår at ligningsloven § 3A-1 nr. 1 endres slik at det fremgår at også ligningskontorene, og ikke bare Skattedirektoratet, kan avgi bindende forhåndsuttalelser.

Avgrensningen mot Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser

Det vises til proposisjonens punkt 26.5.3.

Administrativ klageadgang

Departementet vil peke på at det er viktig at ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene administrativt gjøres så enkel som mulig. Dette taler etter departementets oppfatning mot å innføre en administrativ klage- og omgjøringsadgang. Departementet foreslår derfor at en bindende forhåndsuttalelse ikke skal kunne påklages administrativt av den skattepliktige. Det foreslås imidlertid at spørsmålet om innføring av en administrativ klageordning vurderes på nytt når man har høstet erfaring med den foreslåtte ordningen.

I samsvar med gjeldende ordning skal det heller ikke være anledning til å bringe uttalelsen i egen sak inn for domstolene. Skattyter har imidlertid full adgang til domstolsprøving av en etterfølgende ligning, avgitt i samsvar med forhåndsuttalelsen.

Etter § 3A-3 nr. 1 kan Skattedirektoratets avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse ikke påklages. Departementet foreslår at ordlyden endres slik at det fremgår at heller ikke ligningskontorenes avvisningsavgjørelse skal kunne påklages.

Saksbehandlingsregler

SAKSBEHANDLINGSFRIST

Etter en nærmere vurdering har departementet kommet til at saksbehandlingsfristen i ordningen bør settes til fire uker. Dersom ligningskontoret unntaksvis ikke kan avgi uttalelse innen fristen, skal ligningskontoret innen samme frist gi skattyter en begrunnet underretning om forsinkelsen og angi når forhåndsuttalelsen kan forventes å foreligge. Dette vil bli regulert i forskriften. Departementet vil peke på viktigheten av at saksbehandlingsfristen som den helt klare hovedregel blir overholdt.

PUBLISERING AV UTTALELSENE

Departementet er kommet til at bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene ikke bør inngå i en automatisk publiseringsordning. Skatteetaten vil som før kunne publisere anonymiserte avgjørelser og uttalelser som anses å ha mer allmenn interesse. I oppstartsfasen av ordningen vil det kunne være behov for at fylkesskattekontorene følger med at like tilfeller behandles likt av de ulike ligningskontor. Departementet foreslår derfor at uttalelsene i en overgangsperiode på to år skal oversendes de respektive fylkesskattekontorene for slikt tilsyn.

Gebyr

Ligningsloven § 3A-2 bestemmer at det skal betales gebyr for en bindende forhåndsuttalelse. Gebyrsatsene er i hovedsak to ganger rettsgebyret for anmodninger som gjelder fysisk person, dennes bo, enkeltpersonsforetak og ikke regnskapspliktig juridisk person, åtte ganger rettsgebyret for andre og femten ganger rettsgebyret for anmodninger som gjelder andre. Det er foreslått at de samme gebyrsatser skal gjelde i ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene, bortsett fra for lønnstakere og pensjonister og deres bo. Her foreslås gebyrsatsen satt til et halvt rettsgebyr, som for tiden utgjør 370 kroner.

I den grad personlige skattytere som er næringsdrivende, sender en anmodning om bindende forhåndsuttalelse som ikke er relatert til næringsvirksomheten, bør gebyrsatsen også for disse utgjøre et halvt rettsgebyr.

Tidsbegrensning av uttalelsenes bindende virkning

Etter gjeldende regelverk skal en forhåndsuttalelse legges til grunn som bindende ved ligningen dersom skattyter krever det, og den faktiske disposisjon er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen. Videre inntreder den bindende virkning bare for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter det år forhåndsuttalelsen er avgitt. Videre følger det at den bindende virkning bare gjelder "under forutsetning av at rettstilstanden ikke er endret ved lov eller forskrift som vil omfatte den aktuelle disposisjonen."

Departementet ser at det kan være behov for å klargjøre forståelsen av gjeldende forskriftsbestemmelse om virkningen av en bindende forhåndsuttalelse, særlig om hvor mange inntektsår fremover uttalelsen skal kunne påberopes som bindende for. En slik klargjøring og vurdering vil bli gjort i forbindelse med departementets videre forskriftsarbeid.

Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at en ordning med bindende forhåndsuttalelser vil kreve noe mer arbeid enn dagens ordning med ikkebindende uttalelser. Etter dagens ordning kan ligningskontorene, utover den utbetingede plikten til å veilede om utfylling av selv-angivelsen og vedlegg til denne, i stor grad selv avgjøre i hvilken grad denne typen henvendelser skal besvares. For så vidt gjelder bindende forhåndsuttalelser, vil ligningskontorene ha en plikt til å besvare disse når vilkårene er oppfylt og gebyr er betalt. Departementet ser at det er vanskelig å si noe sikkert om antallet henvendelser i den nye ordningen, men finner det sannsynlig at ordningen vil kunne begrense antallet saker hvor det skal gis veiledning av annen type, samt antallet klager etter ordinær ligning.

Det legges til grunn at gebyret vil dekke kostnadene ved ordningen. Det antas videre at gebyret vil avskjære henvendelser av bagatellmessig karakter.

Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft fra den tid departementet bestemmer. Det tas sikte på ikrafttreden tidligst mulig våren 2005, etter at nødvendige forberedelser er på plass.

26.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av ligningsloven §§ 3A-1 nr. 1 og 3A-3 nr. 1.

27. ENDRINGER I LIGNINGSLOVENS FRISTREGLER FOR SAKER SOM SIVILOMBUDSMANNEN HAR AVGITT UTTALELSE I

27.1 Sammendrag

Etter ligningsloven § 9-6 nr. 2 er endringsfristen tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke er uriktig eller ufullstendig. Regelen er begrunnet i tungtveiende administrative hensyn.

Ligningsloven har ingen særskilte endringsfrister for saker som Sivilombudsmannen uttaler seg om. Når treårsfristen er utløpt er derfor endringsadgangen utløpt, selv om Sivilombudsmannen uttaler seg om ligningsmyndighetenes avgjørelse i en bestemt sak og anmoder om at ligningen endres eller vurderes på nytt. En skattyter som får medhold i sin klage til ombudsmannen, vil naturlig nok kunne oppfatte det som urimelig at ligningsmyndighetene, på grunn av fristreglene, ikke kan endre sin avgjørelse i tråd med ombudsmannens anbefaling. Departementet fremmer

derfor forslag om endring i ligningsloven § 9-6 nr. 5 slik at det i ny bokstav d fremgår at spørsmål om endring av ligning kan tas opp uavhengig av fristreglene, når Sivilombudsmannen har anbefalt endring eller ny vurdering i en konkret sak.

En slik lovendring vil også bidra til å gjøre ombudsmannsordningen mer effektiv i skattesaker.

Etter ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c er de ordinære fristene ikke til hinder for at spørsmål om endring tas opp innen ett år som følge av en domstolsavgjørelse. Denne særregelen for domstolstilfelle gjelder bare i forhold til den eller de skattytere som er part i rettssaken, og som dommen derfor blir rettskraftig overfor. Etter departementets syn må tilsvarende gjelde for saker som Sivilombudsmannen uttaler seg i. Den utvidete endringskompetansen i sivilombudsmannssaker vil derfor kun gjelde den eller de skattytere som er part i klagesaken. I tilfelle der ligningsmyndighetene mer generelt tilpasser sin regelforståelse og praksis til ombudsmannens syn i en enkelt sak, vil en slik tilpasning for øvrige skattytere normalt virke fremover, og ikke eller bare i liten grad, bakover.

I Sivilombudsmannens uttalelser vil det ikke alltid være utformet en entydig konklusjon om den rettslige løsningen i den konkrete sak. Ligningsmyndighetene vil derfor ha behov for tid til å vurdere saken på nytt. Dette tilsier at det kan ta noe tid før ligningsmyndighetene kan treffe et nytt vedtak. Departementet finner derfor ikke grunn til å foreslå en særskilt frist for ligningsmyndighetene til å endre ligningen i ombudsmannssaker. Departementet vil likevel påpeke at den oppfølgende behandlingen av saker som ombudsmannen har avgitt uttalelse i, bør prioriteres.

På grunn av den ettårsfristen som gjelder for klageadgangen til ombudsmannen, vil den utvidete endringsadgangen for ligningsmyndighetene normalt ikke få virkning for svært gamle skattesaker.

Ikrafttredelse av lovendringen

Departementet foreslår at forslaget til lovendring gis virkning for klagesaker som ombudsmannen har avgitt uttalelse i fra og med år 2000. Ved dette vil de få konkrete sakene som departementet er kjent med, hvor problemstillingen har vært oppe de siste årene, finne sin løsning.

Administrative og økonomiske konsekvenser

Departementet legger til grunn at den foreslåtte lovendringen ikke vil innebære økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning for ligningsmyndighetene. Forslaget vil ha positive økonomiske konsekvenser for de skattyterne som omfattes av forslaget.

27.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c og d samt tilhørende ikrafttredelsesbestemmelse.

28. ENDRINGER SOM FØLGE AV OMLEGGING TIL ETTERSKUDDSVIS BETALING AV DOKUMENTAVGIFT OG TINGLYSINGSGEBYR

28.1 Sammendrag

Som en oppfølging av Stortingets vedtak om å overføre tinglysningsmyndigheten fra tingrettene til Statens kartverk, foreslår Finansdepartementet endringer i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift, lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr og lov 16. juni 1989 nr. 53 om eiendomsmegling.

Forslagene innebærer bl.a. at meglerforetak som bistår med oppgaver som nevnt i eiendomsmeglingsloven § 3-9 første ledd nr. 1, 2 eller 4, blir ansvarlig for riktig betaling av dokumentavgift og tinglysningsgebyr. Videre foreslås at andre som begjærer et skjøte tinglyst på vegne av hjemmelshaver blir ansvarlig for riktig betaling av dokumentavgiften. Ansvar for tinglysningsrekvirenten for betaling av tinglysningsgebyr følger i dag av rettsgebyrloven § 2.

Det foreslås også etablert lovhjemler som gir Statens innkrevingsentral særnamsmannskompetanse for dokumentavgiften og tinglysningsgebyrene. Det foreslås videre en hjemmel i dokumentavgiftsloven til å gi forskrifter om innbetalingsordningen og bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

Endringene er i hovedsak foranlediget av at dagens betalingsordning for dokumentavgift og tinglysningsgebyr foreslås lagt om fra forskuddsvis betaling til etterskuddsvis betaling ved tinglysing sentralt hos Statens kartverk.

Det antas at omleggingen fra forskuddsvis til etterskuddsvis betaling av dokumentavgiften og tinglysningsgebyrene, ikke vil gi betydelig provenytap på grunn av manglende innbetaling. Som følge av at dokumentavgiften og tinglysningsgebyrene betales etterskuddsvis vil det imidlertid bli et rentetap. I omleggingsfasen vil det føre til en forskyving av tidspunktet inntektene regnskapsføres i statsregnskapet. I og med at etterskuddsvis betaling bare skal gjelde for tinglysningsbaser som er overført til Statens kartverk, vil rentetapet og forskyving av bokførte inntekter skje gradvis. Tapets størrelse vil bl.a. være avhengig av hvor langt frem i tid forfallsfristen settes. Bestemmelser om dette vil bli fastsatt i forskrift. Forutsatt forfallsfrist på 14 dager, at provenyet for avgiften er vel 3,65 mrd. kroner og med en rentesats på 5 pst. per år, er det beregnet et rentetap på 7 mill. kroner per år for dokumentavgiften når overgangsperioden er over

(2008). Rentetapet i 2005 er anslått til 2 mill. kroner, og forskyvning av bokførte inntekter i 2005 er anslått til 40 mill. kroner. De provenymessige konsekvenser for tinglysningsgebyret i 2005 er anslått til vel 13,4 mill. kroner som følge av forskyvninger av bokførte inntekter og ca. 0,6 mill. kroner i tapte renteinntekter.

Statens kartverk vil være ansvarlig for utstedelse av faktura og purring, mens det er forutsatt at Statens innkrevingsentral skal ha særnamsmannskompetanse til innfordring av misligholdte krav. Det er stor usikkerhet knyttet til hvor store kostnadene vil bli som følge av omleggingen. Driftskostnadene knyttet til innkrevingen vil være bestemt av flere forhold. Det gjelder bl.a. kravmengde, antall krav som må purres og tvangsinnkreves, hvor stor andel av kravene som kan samfaktureres, og hvor stor andel av brukerne som velger å benytte elektroniske betalingsmåter fremfor å få tilsendt papirfaktura. Engangskostnadene vil hovedsakelig være knyttet til tekniske tilpasninger. Ut fra en kravmengde på 540 000 krav, og at 20 000 krav må purres og 1000 krav tvangsinnkreves, er de samlede engangskostnader anslått til 1,1 mill. kroner, og årlige driftskostnader anslått til 7,2 mill. kroner.

Forslagene til endringer i dokumentavgiftsloven, rettsgebyrloven og eiendomsmeglingsloven foreslås å tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Ikrafttredelsen vil bli samordnet med den praktiske overføringen av tinglysnings- og avgiftsmyndigheten til Statens kartverk.

28.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av lov om dokumentavgift §§ 2, 5 og 6, lov om rettsgebyr §§ 2 og 3 og lov om eiendomsmegling § 3-9.

29. MODERNISERING AV REGLENE FOR TEKNISK SPRIT

29.1 Sammendrag

Finansdepartementet foreslår opphevelse av spritloven (lov 4. juni 1954 nr. 2) og endringer i særavgiftsloven (lov 19. mai 1933 nr. 11). Videre foreslås i samråd med Sosialdepartementet, en endring i alkoholloven (lov 2. juni 1989 nr. 27). Bakgrunnen for opphevelsen og endringene er behovet for å modernisere regelverket for teknisk sprit, samtidig som det legges vekt på å sikre kontroll med omsetningen og hindre at denne varen blir utnyttet ulovlig, for eksempel til drikk. De nærmere bestemmelsene vil bli innarbeidet i Finansdepartementets særavgiftsforskrift (forskrift 11. desember 2001 nr. 1451).

I dette opplegget ligger også et forslag om å avvikle dagens monopolordninger knyttet til teknisk sprit. Flere av de berørte høringsinstansene har i den

forbindelse anmodet om en overgangsperiode på ett år, noe departementet finner rimelig, med mindre aktørene i denne perioden misbruker sin markedsposisjon. De aktuelle forslagene til endringer i avgiftsvedtakene vil derfor først bli omtalt og fremmet i budsjettet for 2006.

Videre foreslås å avvikle reguleringen av isopropanol fordi faren for misbruk av denne alkoholtypen er svært liten.

Det nye systemet vil basere seg på etablerte registreringsordninger som i dag ligger til grunn for særavgiftsordningene, herunder ordningen for alkoholholdig drikk. Det tas sikte på å innarbeide reglene for produksjon, innførsel, omsetning og bruk i særavgiftsregelverket. Dette innebærer at spritloven og en rekke forskrifter kan oppheves. Det nye systemet vil i stor grad være i samsvar med systemet i Sverige.

Forslagene vil ikke i nevneverdig grad påvirke provenyet. Departementet vil legge fram konkrete forslag til avgiftsendringer i budsjettet for 2006.

Enkelte spørsmål vil bli vurdert nærmere i det kommende forskriftsarbeidet som vil pågå frem mot iverksettelsen 1. januar 2006. Dette gjelder bl.a. hvilke aktører som skal underlegges registreringsplikt, kontroll mv. Departementet vil om nødvendig forelegge disse spørsmål for berørte instanser før endelig vedtakelse. Det vises til proposisjonens punkt 29.6 for en nærmere redegjørelse av departementets vurderinger og forslag, herunder sosiale/helsemessige hensyn, straffebestemmelser og økonomiske og administrative konsekvenser.

29.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av lov om særavgifter §§ 1 og 2, opphevelse av lov om sprit, brennevin, vin og isopropanol til teknisk og vitenskapelig bruk mv., og til endring av lov om omsetning av alkoholholdig drikk mv. § 8-5 samt tilhørende ikrafttredelsesbestemmelser.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet, viser til at oppheving av dagens monopolordning for teknisk sprit er viktig for å sikre konkurranse og bedre prisfastsettelse i dette markedet. Avmonopoliseringen av dette markedet har vært kjent lenge. Disse medlemmer ser at videreføring av monopolordningen i ytterligere ett år kan være belastende for andre aktører i markedet, og ber på denne bakgrunn Regjeringen fjerne monopolordningen senest 1. juli 2005.

30. ENDRINGER I MERVERDIAVGIFTSLOVEN

30.1 Merverdiavgift på infrastrukturtenester - lufthavner og jernbane

30.1.1 Sammendrag

Etter gjeldende rett vil de fleste infrastrukturtenester knyttet til bruk av lufthavner og jernbane være unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Dette fremgår av merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd som unntar omsetning og utleie av rettigheter til fast eiendom fra merverdiavgiftsplikten. I forarbeidene til denne bestemmelsen er det uttrykkelig forutsatt at unntaket knyttet til fast eiendom skal omfatte omsetning av rett til å benytte veier, tunneler, broer og annen fast eiendom mot oppkreving av bompenger, havneavgifter og luftfartsavgifter, se Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) avsnitt 7.2.12.

Dette betyr at store deler av lufthavnenes virksomhet etter gjeldende rettsstilstand er unntatt fra merverdiavgift. På tilsvarende måte vil store deler av Jernbaneverkets virksomhet være utenfor merverdiavgiftsområdet.

Denne rettsstilstanden har flere uheldige konsekvenser. Den umiddelbare virkningen av at slike infrastrukturtenester er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten er at yterne av disse tjenestene ikke skal beregne utgående merverdiavgift av vederlaget som oppkreves (for eksempel luftfartsavgifter). Motstykket til dette er at de heller ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten.

Den manglende fradragsretten gjør at lufthavnene må betrakte merverdiavgiftsinnbetalingene som en ordinær kostnad. Dette betyr altså at deres merverdiavgiftsbelastning på anskaffelser til bruk i virksomheten vil bli innkalkulert som en kostnad i deres krav på vederlag (luftfartsavgifter). Denne merverdiavgiften kan ikke spesifiseres på fakturaen, og kalles derfor skjult merverdiavgift. Siden kun spesifisert merverdiavgift er fradragsberettiget, vil heller ikke kjøperne av infrastrukturtenestene, for eksempel et flyselskap, kunne trekke fra denne merverdiavgiften i sitt merverdiavgiftsoppgjør med staten. På denne måten oppstår det kumulasjon av merverdiavgift. Dette bryter med prinsippet om at merverdiavgiften skal være en generell skatt på forbruk, og at anskaffelser til bruk i næringsvirksomhet som utgangspunkt ikke skal skattlegges.

Manglende fradragsrett på dette området gir dessuten de som yter infrastrukturtenester et økonomisk motiv til å produsere enkelte tjenester med egne ansatte (egenproduksjon) som ikke utløser merverdiavgift, fremfor å kjøpe dem fra andre med merverdi-

avgift. Dette kan være uheldig i den grad det fører til at tjenestene ikke blir produsert på en mest mulig effektiv måte. Det har heller ikke vært hensikten at merverdiavgiften skulle påvirke denne vurderingen.

Som det følger av omtalen ovenfor er det flere problemer knyttet til merverdiavgiftsregelverket for infrastrukturjenester i transportsektoren. Disse systemmessige uheldige virkningene er imidlertid redusert gjennom ulike ordninger på enkelte områder.

Når det gjelder offentlige veier er merverdiavgiften og problemet knyttet til egenproduksjon i stor grad nøytralisert gjennom en ordning med fritak for merverdiavgift på leveranser av tjenester til offentlig vei, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13. Bakgrunn for denne bestemmelsen var å likestille Statens vegvesen med private entreprenører i konkurranse om bygging av offentlige veier. I den senere tid er imidlertid entreprenørvirksomheten skilt ut i et eget selskap (Mesta) og problemet med egenproduksjon i Statens vegvesen er derfor mindre aktuelt. Disse endringene gjør at det kan vurderes å fjerne regelen om merverdiavgiftsfritak for tjenesteleveranser til offentlig vei.

En eventuell ny merverdiavgiftsplikt på dette området bør også ses i sammenheng med merverdiavgift på bompenger. Dette krever ytterligere utredninger av bl.a. provenymessig konsekvenser. Dessuten reiser slik merverdiavgiftsplikt kompliserte juridiske spørsmål, bl.a. knyttet til hvilken virksomhet og hvilke tjenester det eventuelt merverdiavgiftspliktige vederlaget (bompengene) skal knyttes til. Det er derfor behov for å vurdere merverdiavgift på infrastrukturjenester knyttet til vei nærmere, før det eventuelt kan legges fram et forslag her.

For så vidt gjelder de kommunale havnene vil problemene knyttet til det å være utenfor merverdiavgiftsområdet for store deler av virksomheten langt på vei kunne løses ved at disse omfattes av kompensasjonsordningen for merverdiavgift.

I denne sammenheng vises det til at lov 8. juni 1984 nr. 51 om havner og farvann mv. (havneloven) § 23 gir havnevesenet hjemmel til å kreve opp havneavgifter. Det er reist spørsmål om disse avgiftene (anløpsavgift, kaiavgift og vareavgift) skal betraktes som betaling for utleie av fast eiendom. I så fall foreligger det ikke adgang til å kreve kompensasjon for merverdiavgift når det gjelder utgifter til denne virksomheten. Dette skyldes at lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven) avskjærer retten til kompensasjon hvor det foretas utleie av fast eiendom. Etter den begrensede kompensasjonsordningen som ble avvirket 1. januar 2004 var de kommunale havnevesenene kompensasjonsberettiget.

Den generelle kompensasjonsordningen som ble innført 1. januar 2004 medfører at når en kommune oppfører et bygg, vil merverdiavgiften på byggekostnadene være kompensasjonsberettiget. Omsetning og utleie av fast eiendom er ikke merverdiavgiftspliktig. Kommunen ville dermed få en betydelig konkurransefordel i forhold til private ved salg og utleie av fast eiendom. For å avhjelpe denne konkurransevridningen følger det av kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3 at kompensasjonsordningen ikke omfatter tilfeller hvor kommune eller private kompensasjonsberettigete virksomheter leier ut eller selger bygg, anlegg eller annen fast eiendom. Det har ligget utenfor siktemålet til denne begrensningen å ramme havnevesenets rett til kompensasjon på virksomhetsområder hvor det kreves inn havneavgift. Det vises til Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer kapittel 20.8.3.

Den generelle kompensasjonsordningen finansieres ved at overføringene til kommunene reduseres tilsvarende den økonomiske fordel ordningen antas å innebære. Ved beregning av reduserte overføringer på den enkelte kommunes økonomi har Finansdepartementet og Kommunal- og regionaldepartementet inkludert antatte kompensasjonskrav fra de kommunale havnene. Det er i denne forbindelse lagt til grunn at anskaffelser gjort av havnevesenet på virksomhetsområder hvor det oppkreves havneavgift, er kompensasjonsberettiget.

Ut fra formålet med kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3 og de forutsetninger som er lagt til grunn ved beregning av trekket i statens overføringer til kommunesektoren, er det departementets oppfatning at de kommunale havnene skal ha rett til kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til de områdene som er finansiert ved havneavgifter. Anskaffelser til ordinær merverdiavgiftspliktig virksomhet som utføres av havnene vil ikke gi rett til kompensasjon.

Departementet har merket seg at et flertall i samferdselskomiteen i forbindelse med stortingsbehandlingen av Nasjonal transportplan 2006-2015, jf. Innst. S. nr. 240 (2003-2004), uttalte at

"Komiteen vil peke på at regelverket for merverdiavgift medfører ulik behandling for infrastrukturjenester i de ulike transportgrenene. Veg-, T-bane og trikkeinfrastruktur er i hovedsak fritatt for merverdiavgift, men må svare avgift for tiltak til miljø og trafikksikkerhet. Når det gjelder jernbane og luftfart, må på disse transportgrenene i hovedsak betale 24 pst. merverdiavgift på kjøp av infrastrukturjenester. Denne forskjellsbehandlingen fremstår som urimeelig."

Komiteens flertall ba derfor Regjeringen i statsbudsjettet for 2005 om å vurdere endringer i regelverket for merverdiavgift som fjerner forskjellsbehand-

lingen på kjøp av infrastruktur tjenester mellom ulike transportgrener.

Departementet er enig i at det er uheldig at infrastruktur tjenester for jernbane og luftfart er utenfor merverdiavgiftssystemet. For å skape større likhet på dette området foreslår departementet at infrastruktur tjenester knyttet til bruk av lufthavner og jernbane blir merverdiavgiftspliktig. Som det fremgår ovenfor har departementet også vurdert om det bør innføres merverdiavgiftsplikt på infrastruktur tjenester knyttet til offentlige veier og offentlige havner.

Departementet har imidlertid kommet til at problemene som merverdiavgiften skaper på disse områdene, særlig på grunn av de ulike ordningene som er beskrevet ovenfor, er mindre aktuelle enn for lufthavner og jernbane. Det vil dessuten være behov for en nærmere utredning før det eventuelt legges fram forslag om merverdiavgift på offentlige veier og offentlige havner.

Etter dette foreslår departementet at bare infrastruktur tjenester knyttet til bruk av lufthavner og jernbane skal være omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten fra 1. januar 2005. Det vises til proposisjonens punkt 30.1.3.2 og 30.1.3.3 for en nærmere redegjørelse av forslaget.

Ved å innføre merverdiavgift på rett til å disponere lufthavner og jernbanenettet skal for det første de som yter slike tjenester (Avinor/lufthavnene og Jernbaneverket) beregne merverdiavgift på vederlaget for denne bruken. Samtidig vil de kunne trekke fra all inngående merverdiavgift på kjøp av varer og tjenester til bruk i den nye merverdiavgiftspliktige virksomheten. Jernbaneverket, som har store merverdiavgiftspliktige anskaffelser kombinert med store generelle offentlige tilskudd som ikke skal merverdiavgiftsberegnes, vil kunne få de største fordelene av forslaget. De statlige overføringene til Jernbaneverket er imidlertid blitt foreslått redusert som følge av dette. En nærmere omtale av de budsjettmessige konsekvenser av forslaget som fremmes, følger av St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Når det gjelder de administrative konsekvensene for lufthavnene og Jernbaneverket, er disse allerede registrert i merverdiavgiftsmanntallet fordi de allerede driver annen merverdiavgiftspliktig virksomhet. Lufthavnene vil for eksempel kunne ha noe merverdiavgiftspliktig salg av reklame og serveringstjenester, mens Jernbaneverket også omsetter enkelte varer og tjenester som de allerede vil være merverdiavgiftsregistrert for. Det antas således at virksomhetene i stor grad allerede er kjent med de administrative oppgavene med å sende inn merverdiavgiftsoppgaver etc. og at de administrative konsekvensene knyttet til dette vil være mindre.

Det antas også at forslaget vil ha mindre administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene.

30.1.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av § 5a annet ledd nr. 7 og ny § 5a annet ledd nr. 8 og 9 i merverdiavgiftsloven og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) under punkt 4.4.

30.2 Innføring av merverdiavgift for kino- og filmbransjen

30.2.1 Sammendrag

INNLEDNING

Under behandlingen av St.meld. nr. 25 (2003-2004) Økonomiske rammebetingelser for filmproduksjon, se Innst. S. nr. 228 (2003-2004) fra familie-, kultur- og administrasjonskomiteen fattet Stortinget følgende vedtak 9. juni 2004 (vedtak nr. 410):

"Stortinget ber Regjeringen legge fram sak om innføring av 6 pst. merverdiavgift for kino- og filmbransjen og nødvendige lovendringer med innføring fra 1. januar 2005."

Departementet legger frem forslag til endringer i merverdiavgiftsloven slik at kino- og filmbransjen kan komme inn i merverdiavgiftssystemet fra 1. januar 2005.

Budsjettkonsekvensene av forslagene er beskrevet i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Der fremmes det også forslag om å øke merverdiavgiftssatsene. Regjeringen foreslår å øke den generelle merverdiavgiftssatsen fra 24 til 25 pst., samt at de øvrige satsene økes med ett prosentpoeng. Dette innebærer bl.a. at den laveste satsen økes fra 6 til 7 pst.

Siden den laveste satsen foreslås økt, fremmer departementet forslag om at tjenester i form av rett til å overvære kinoforestillinger blir merverdiavgiftspliktig med en sats på 7 pst. med virkning fra 1. januar 2005. I denne sammenheng vil departementet særlig fremheve at det ikke bør innføres mer en to reduserte satser i det norske merverdiavgiftssystemet. Flere satser vil innebære et lite hensiktsmessig system med større administrative kostnader. Departementet viser også til at innen EU er det to reduserte satser.

Departementet foreslår videre at virksomhet med omsetning av rettigheter til film, for eksempel produsenter og distributører av filmer, blir avgiftspliktige med ordinær sats (25 pst.). Departementet har ikke funnet noen tungtveiende grunner for å innføre overgangsordninger for kino- og filmbransjen, se omtale av problemstillingen knyttet til mulige overgangsordninger for persontransport i kapittel 19 i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004).

Departementet vil bemerke at det pågår et arbeid med å gå nærmere gjennom unntakene fra merverdiavgiftsplikten på kulturområdet. Stortinget er tidligere blitt varslet om denne gjennomgangen i bl.a. St.prp. nr. 1 (2002-2003) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, se også Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) Skatte- og avgiftsopplegget for 2002 - lovendringer. Gjennomgangen er krevende og reiser flere kompliserte spørsmål, særlig knyttet til den avgiftsmessige behandlingen av opphavsrettslig beskyttet materiale. Arbeidet vil derfor ta noe tid. Departementet ser problematiske sider ved å innføre merverdiavgift for kino- og filmbransjen uten å samtidig vurdere merverdiavgiftsregelverket for resten av kultursektoren. Merverdiavgiftsplikten på kulturområdet bør ses på under ett for å sikre løsninger som gir klare avgrensninger og som sikrer nøytraliteten i systemet. En egen behandling av ett område gjør at det vil oppstå nye problemstillinger som følge av at store deler av kulturområdet fremdeles er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette kan medføre fare for konkurransevridninger og avgiftsmessige tilpasninger. En egen behandling av en bestemt bransje nå, vil også kunne skape ytterligere press fra andre bransjer som også ønsker særordninger i tiden før den fullstendige gjennomgangen er ferdig.

Departementet ser likevel isolert sett klare systemmessige fordeler med å ta kino- og filmbransjen inn i merverdiavgiftssystemet. Filmbransjen selv har anført at det har vært flere uklarheter knyttet til praktiseringen av regelverket. Regelverket medfører også at flere næringsdrivende driver delt virksomhet, noe som medfører kompliserte fordelinger av inngående og utgående merverdiavgift. Innføring av merverdiavgift på dette området vil kunne forenkle avgiftsbehandlingen både for de næringsdrivende og for avgiftsmyndighetene. På bakgrunn av Stortingets vedtak fremmer departementet forslag til endringer i merverdiavgiftsloven i proposisjonen.

NÆRMERE OM FORSLAG TIL LOVENDRINGER

Innledning

Stortinget har som nevnt vedtatt at kino- og filmbransjen skal være avgiftspliktig fra 1. januar 2005 med laveste sats. Det er ikke gitt noen detaljerte føringer for hva vedtaket nærmere innebærer. Det er mange ulike aktører i kino- og filmbransjen, og det må vurderes nærmere hvilke konsekvenser Stortingets vedtak skal ha for de ulike aktørene.

Departementet vil bemerke at Stortingets vedtak oppfattes slik at dette ikke berører virksomheter innen kino- og filmbransjen som allerede er avgiftspliktige etter dagens regelverk. Dette gjelder også med hensyn til sats, slik at de aktuelle aktørene fortsatt skal være avgiftspliktige med ordinær sats. Reduserte satser må forbeholdes spesielle tilfeller, og

den generelle satsen bør være utgangspunktet. Dette vil også ha betydning for de ulike aktørene som vil bli avgiftspliktige fra 1. januar 2005. Det bør etter departementets mening foreligge særlige grunner for en redusert sats. Omsetning som fremdeles vil være avgiftspliktig med ordinær sats etter 1. januar 2005 vil for eksempel være betalings-tv, video- og dvd-utleie, omsetning av digitale versjoner av en film på Internett og omsetning av produksjonstjenester. I tillegg har for eksempel kinoer i dag avgiftspliktig omsetning fra kiosk. Slik alminnelig vareomsetning vil naturligvis heller ikke berøres av Stortingets vedtak.

Videre vil departementet gjøre oppmerksom på at de næringsdrivende som blir avgiftspliktige etter 1. januar 2005 vil kunne ha underleverandører som fremdeles er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Bakgrunnen for dette er at store deler av kulturområdet fremdeles er unntatt fra merverdiavgiftsområdet. For eksempel vil en del tjenesteytere som skuespillere, musikere, samt lyd- og lysteknikere kunne være unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 14 som unntar tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk, samt integrerte tjenester. Andre tjenester kan være unntatt etter bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a som omfatter omsetning fra opphavsmannen ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk. Dette vil for eksempel kunne gjelde for forfattere, herunder av filmmanuskripter, regissører, koreografer mv.

Slike aktuelle underleverandører vil ikke ha fradragrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Merverdiavgiftsbelastningen på anskaffelsene til virksomheten vil derfor innkalkuleres som en ordinær kostnad i deres krav på vederlag. Denne merverdiavgiften kan ikke spesifiseres på fakturaen, og kalles derfor skjult merverdiavgift. Siden kun spesifisert merverdiavgift er fradragberettiget, vil heller ikke neste kjøper, for eksempel en filmprodusent, kunne føre denne merverdiavgiften til fradrag i sitt avgiftsoppgjør. Filmprodusenter må etter forslagene til lovendringer i denne proposisjonen beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning, og da vil den skjulte merverdiavgiften som framkommer ved kjøp av unntatte tjenester inngå i beregningsgrunnlaget for den utgående merverdiavgiften. Dette medfører kumulasjon av merverdiavgift. Slike utslag av regelverket er prinsipielt uheldig, og strider mot prinsippene om et godt merverdiavgiftssystem.

Disse konsekvensene kan også i noen grad medføre konkurransevridninger og avgiftsmessige tilpasninger. For eksempel vil skjult avgiftsbelastning og kumulasjon av merverdiavgift kunne være en konkurranseulempe for næringsdrivende som konkurrerer med utenlandske bedrifter innenlands og utenlands. Videre kan virksomheter få økonomiske inci-

tamenter til å produsere enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester med egne ansatte fremfor å etterspørre dem i markedet. Dette er uheldig da merverdiavgiften ideelt sett ikke skal medføre andre markedsløsninger enn de som ville blitt valgt uten merverdiavgiften.

På bakgrunn av den generelle gjennomgangen som er i gang på kulturområdet, vil departementet ikke fremme forslag til lovendringer i forhold til avgiftsplikten til slike underleverandører nå. De problemstillingene som her er angitt er nettopp hovedtema ved denne gjennomgangen, og forutsetter en vurdering av størsteparten av bestemmelsene på kulturområdet. Det har derfor heller ikke vært tidsmessig rom for å vurdere avgiftsplikten til disse underleverandørene i denne omgang dersom Stortingets vedtak for kino- og filmbransjen skal kunne iverksettes som forutsatt fra 1. januar 2005.

KINOER OG ANDRE FREMVISERE

Stortingets vedtak medfører at virksomhet som omsetter tjenester i form av rett til å overvære kino-forestillinger skal omfattes av merverdiavgiftssystemet fra 1. januar 2005. Departementet foreslår derfor en endring av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Denne bestemmelsen gjør unntak fra merverdiavgiftsplikten for tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett-, kino- og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra. Unntaket omfatter også formidling av slike tjenester. Det foreslås at den delen av bestemmelsen som angir unntak for rett til å overvære kinoforestillinger oppheves. Da vil hovedregelen om avgiftsplikt i merverdiavgiftsloven § 13 gjelde for omsetning og formidling av rett til å overvære kinoforestillinger. Kinoer skal følgelig registreres i merverdiavgiftsmanntallet når omsetningen overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på 12 måneder. Det skal da beregnes utgående merverdiavgift av omsetningen samtidig som kinoene får fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten på vanlig måte etter merverdiavgiftsloven §§ 21 flg. Når det gjelder satsen for beregning av utgående merverdiavgift på vederlaget (kinobilletten) vil denne foreslås å være på 7 prosent, se forslag til vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen for 2005 i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Kinoer har etter dagens regelverk også annen omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette kan være omsetning av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer, se merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav c. Ved innføring av merverdiavgift på kinobilletten, vil hensynet bak denne bestemmelsen etter departementets mening ikke lenger være oppfylt. Departementet foreslår derfor at

denne bestemmelsen endres. Departementet mener i denne forbindelse at annen omsetning enn kinobilletten ikke bør omfattes av den reduserte satsen på 7 pst. Når kinoer omfattes av merverdiavgiftssystemet, er det naturlig at de må forholde seg til regelverket på samme måte som andre næringsdrivende i forhold til varesalg. Departementet foreslår derfor at kinoers eventuelle særskilte omsetning av kataloger, programmer etc. blir avgiftspliktig med ordinær sats.

Når det gjelder annen fremvisning av film, angir forskrift 19. desember 1975 nr. 1 om hva som anses som omsetning og utleie av retten til kinematografisk film (forskrift nr. 68), at foruten offentlig fremvisning i kinoer omfattes også fremvisning i læresteder, militærforlegninger og ellers for en ubestemt krets av personer utenfor private hjem, på lukkede fester eller foreningsmøter. Departementet foreslår at i utgangspunktet skal også slike fremvisere som er unntatt etter dagens regelverk, omfattes av merverdiavgiftssystemet fra 1. januar 2005. Departementet vil i denne forbindelse påpeke at vilkåret til næringsvirksomhet ofte ikke vil være oppfylt i disse situasjonene, slik at fremvisningen likevel ikke blir avgiftspliktig. Hensynet til nøytralitet tilsier videre at andre fremvisere enn kinoer kun bør være omfattet av merverdiavgiftssystemet i den grad de ikke bare driver leilighetsvis fremvisning. I tillegg vil også andre unntak kunne komme til anvendelse, for eksempel unntaket for undervisningstjenester, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3, og for ideelle organisasjoner og foreningers omsetning som dekkes av medlemskontingenten, se merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f. På denne bakgrunn vil offentlig fremvisning utenom kinoer sannsynligvis fremdeles i stor grad være utenfor merverdiavgiftssystemet. De lovendringene som departementet foreslår på bakgrunn av Stortingets vedtak, vil likevel kunne medføre at enkelte offentlige fremvisninger utenom kinoer også blir merverdiavgiftspliktige dersom dette drives i næring. Slik fremvisning vil være omfattet av den reduserte satsen på 7 prosent.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav c og § 5 b første ledd nr. 5. Det foreslås at endringene trer i kraft fra 1. januar 2005. Departementet viser også til forslag til vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen for 2005, se St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

OMSETNING AV RETTIGHETER TIL FILM

Departementet legger til grunn at det er Stortingets intensjon at en del aktører innen kino- og filmbransjen som er en del av omsetningskjeden fram til kinoer og som i dag er utenfor systemet, også skal bli avgiftspliktige. Departementet foreslår derfor at virksomhet med omsetning av rettigheter til film, for ek-

sempel produsenter og distributører av filmer, blir avgiftspliktige. Dette vil innebære en betydelig forenkling for slike næringsdrivende. Filmprodusenter driver for eksempel etter dagens regelverk både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Der som all deres omsetning omfattes av merverdiavgiftssystemet, slipper produsentene å foreta kompliserte fordelinger av inngående og utgående merverdiavgift.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 som unntar omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm oppheves. Omsetning av rettigheter til filmer vil da forutsetningsvis omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten. Produksjonsselskaper og distributører mv. vil dermed i utgangspunktet bli merverdiavgiftspliktige for all sin virksomhet, med plikt til å beregne utgående merverdiavgift på vederlaget for omsetningen og rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten.

Departementet foreslår at denne typen omsetning skal være avgiftspliktig med ordinær sats. Utgangspunktet bør etter departementets mening som nevnt være at den generelle satsen gjelder for all omsetning, med mindre særlige grunner taler for noe annet. For de aller fleste aktørene som direkte berøres av innføring av avgiftsplikt ved omsetning av rettigheter til film, vil den økonomiske betydningen av avgiftsplikten være den samme uavhengig av satsen. Bakgrunnen for dette er at slik omsetning i all hovedsak skjer til mottakere som har fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Departementet antar i denne forbindelse at ikkemerverdiavgiftspliktige i liten grad kjøper filmrettigheter. Det foreligger derfor slik departementet ser det, ingen særlige grunner som tilsier en redusert sats for denne typen omsetning.

Selv om forutsetningen for de foreslåtte lovendringene er at bl.a. omsetning av filmrettigheter skal være avgiftspliktig fra 1. januar 2005, vil produsenters omsetning av rettighetene til en film fremdeles kunne være utenfor merverdiavgiftssystemet. Bakgrunnen for dette er det generelle unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a som omfatter omsetning fra opphavsmann ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk. Ved en opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 som unntar omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm fra den generelle avgiftsplikten (dvs. bl.a. produsenter og distributører av rettigheter til filmer), vil produsentenes (og andre opphavsmenns) omsetning i forhold til egen opphavsrett reguleres av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Andre ledd i omsetningskjeden, for eksempel

distributører av filmer, omfattes ikke av denne bestemmelsen, den gjelder kun opphavsmannen. Sett på bakgrunn av den generelle gjennomgangen av unntakene på kulturområdet, hvor denne bestemmelsen vil være sentral, mener departementet at det ikke vil være hensiktsmessig å gjøre endringer i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a på nåværende tidspunkt. Departementet forutsetter likevel at unntaket i denne bestemmelsen etter 1. januar 2005 ikke omfatter det som etter dagens regelverk omfattes av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2. Dette vil medføre at filmprodusenters egen utnyttelse av rettigheter til egne filmer, etter 1. januar 2005 er omfattet av merverdiavgiftssystemet uavhengig av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Departementet antar at dette vil være i tråd med Stortingets intensjoner.

Departementet viser til forslag til opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2. Det foreslås at endringen trer i kraft fra 1. januar 2005.

PROVENYKONSEKVENSER

Innføring av merverdiavgiftsplikt for kino- og filmproduksjon er anslått til å redusere statens merverdiavgiftsinntekter med om lag 10 mill. kroner på løpt og om lag 8 mill. kroner bokført. Dette skyldes at verdien av fradragsretten som filmprodusenter, distributører og kinoer oppnår ved avgiftsplikt er større enn verdien av merverdiavgiften som betales til staten ved en merverdiavgiftssats på 7 pst. på kinobilletter.

Det er anslått at filmprodusentene kan oppnå en avgiftslettelse på om lag 15 mill. kroner årlig ved at de blir avgiftspliktige. Denne lettelsen må ses i sammenheng med forslag om reduksjon i filmstøtten på om lag samme nivå. For mer detaljert informasjon om provenykonsekvensene se omtale i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

30.2.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av merverdiavgiftsloven §§ 5 første ledd nr. 1 bokstav c og 5 b første ledd nr. 5, samt opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) under punkt 4.4.

30.3 Merverdiavgift ved omsetning av brukte varer

30.3.1 Sammendrag

Da omsetning av varer fra bruktbutikker med allmennnyttig formål kan utløse plikt til å beregne merverdiavgift, foreslås det et unntak for slik omsetning.

Unntak svekker merverdiavgiften som en generell forbruksavgift, og kan dessuten medføre konkur-

ransevriddinger i disfavør av andre næringsdrivende. Av den grunn er det nødvendig å sette strenge vilkår for at unntaket skal komme til anvendelse. I tråd med et tilsvarende unntak i Danmark settes det derfor krav om at overskuddet av omsetningen fullt ut må anvendes til det veldedige og allmenntilgode formål. Butikken må i tillegg kun selge brukte varer som er mottatt vederlagsfritt, samt benytte frivillig, ulønnet arbeidskraft. Det vil ikke foreligge fradragsrett for inngående avgift for disse butikkene. Bruktbutikker med et allmenntilgode formål, men som ikke baserer seg på frivillig, ulønnet arbeidskraft, vil dermed ikke omfattes av unntaket. Sistnevnte butikker vil ha et langt mer profesjonelt preg enn de butikker som foreslås unntatt.

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil gi vesentlige provenyvirksomheter eller administrative virkninger.

Departementet viser til forslag til endring av § 5 første ledd nr. 1 ny bokstav e) i merverdiavgiftsloven. Det foreslås at lovendringen trer i kraft 1. januar 2005.

30.3.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av § 5 første ledd nr. 1 ny bokstav e) i merverdiavgiftsloven.

30.4 Merverdiavgift på utleie og leasing av elbiler

30.4.1 Sammendrag

I budsjettet for 2004 ble det gitt en omtale av muligheten for å utvide gjeldende merverdiavgiftsfritak (0-sats) ved omsetning av elbiler til også å omfatte utleie og leasing. Omtalen ble gitt på bakgrunn av en anmodning fra Stortinget om å foreta en utredning av merverdiavgiftsfritak for utleie og leasing av 0-utslippsbiler, se Innst. S. nr. 86 (2002-2003), jf. Dokument nr. 8:11 (2002-2003). Det ble konkludert med at spørsmålet om å utvide fritaket til også å omfatte utleie og leasing burde utsettes til de EØS-rettslige sider av saken er avklart. Stortinget sluttet seg til dette.

Foruten fritak for merverdiavgift ved omsetning, er elbiler fritatt for både årsavgift og engangsavgift. For en ordinær småbil med forbrenningsmotor utgjør disse avgiftene om lag halvparten av hva bilen koster. Avgiftsfritakene gjør det mulig for elbiler å konkurrere prismessig med ordinære personbiler. Når det i dag likevel ikke selges flere elbiler har dette sannsynligvis sammenheng med andre forhold enn pris og avgiftsbelastning. Det kan i denne sammenheng bl.a. vises til at elbiler har begrensede kjørelengde, og at det tar tid og lade opp batteriene på elbiler. Antakeligvis vil andre virkemidler være mer målrettede for å oppnå økt bruk av elbiler i Norge, enn ytterligere lempinger i merverdiavgiften. Det kan i denne sam-

menheng vises til gjeldende prøveordning i Oslo og Akershus, hvor elbiler tillates å benytte kollektivfeltene.

Merverdiavgiften er ment som en generell forbruksavgift på varer og tjenester, og fritak fra den generelle avgiftsplikten som ikke er begrunnet ut fra avgiftsmessige hensyn bør derfor i størst mulig grad unngås. Et fritak fra plikten til å beregne utgående merverdiavgift ved omsetning av elbiler, samtidig som den avgiftspliktige har fradragsrett for all inngående merverdiavgift (0-sats) medfører dessuten indirekte en form for subsidiering gjennom avgiftssystemet. Det er etter departementets mening ikke hensiktsmessig å utvide bruken av merverdiavgiftssystemet til å tilgodese spesielle formål ved bruk av 0-sats, og departementet mener at det ikke er gode nok argumenter for å utvide det eksisterende fritaket slik at også utleie/leasing av slike biler omfattes.

Subsidielementet som ligger i bruk 0-satser i merverdiavgiftsregelverket har også en side til EØS avtalens bestemmelser om statsstøtte. Det har foreløpig ikke vært noen saker som direkte berører bruk av 0-satser i merverdiavgiftsregelverket i forhold til statsstøtte, og rettstilstanden på dette området er derfor uklar.

På denne bakgrunn vil departementet ikke anbefale at gjeldende merverdiavgiftsfritak for omsetning av elbiler utvides til også å omfatte utleie og leasing.

30.4.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

30.5 Taxfree-salg ved ankomst på flyplass

30.5.1 Sammendrag

Det vises til omtale i St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak med forslag om å tillate salg av taxfree-varer til passasjerer som ankommer Norge med luftfartøy. Forslaget fremmes forutsatt tilfredsstillende kontrollordninger og nødvendig lov-messig avklaring. Regelendringene gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Departementet viser til forslag til ny merverdiavgiftslov § 16 første ledd nr. 15.

30.5.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til ny merverdiavgiftslov § 16 første ledd nr. 15 og viser samtidig til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) under punkt 4.1.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til Regjeringens forslag om tilretteleggelse for tax-free salg ved ankomst til Norge. Det er mange gode argumenter for dette. Samtidig vil disse medlemmer be om at ordningen utformes slik at den ikke virker konkurransevridende mel-

lom de ulike aktører som opererer på norske flyplasser. Charterselskapene har en del av sine inntekter fra tax-free salg om bord, og disse medlemmer finner det rimelig at det legges til rette slik at charterselskapene får muligheten til å fortsette sin virksomhet. Dette vil øke konkurransen til fordel for forbrukerne.

31. ENDRINGER I LOV OM KOMPENSASJON FOR MERVERDIAVGIFT TIL KOMMUNER, FYLKESKOMMUNER MV.

31.1 Sammendrag

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 for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven). Etter departementets vurdering er det ønskelig å gjøre enkelte mindre endringer i denne loven.

Det er for det første ønskelig å utvide kommunenes foreldelsesfrist ved innsendelse av kompensasjonskrav til fylkesskattekontoret noe. Ifølge kompensasjonsloven § 7 første ledd skal kompensasjonsoppgaven være kommet fram til fylkesskattekontoret innen en måned og ti dager etter utløpet av hver periode. Kompensasjonsloven § 10 angir særlige regler i forhold til foreldelsesloven om når et kompensasjonskrav som ikke er fremsatt innen fristen i § 7 første ledd foreldes. For virksomheter som nevnt i kompensasjonsloven § 2 bokstav a, det vil si kommuner og fylkeskommuner, vil kompensasjonskravet være foreldet når det ikke er fremsatt innen den frist for innsendelse som følger av § 7 første ledd.

Den strenge foreldelsesfristen for kommuner og fylkeskommuner har sin bakgrunn i behovet for utberednelighet med hensyn til størrelsen på kompensasjonskravene fra disse virksomhetene. Slik fristen er utformet medfører den imidlertid at kommunene og fylkeskommunene kan miste enkelte krav.

For å avhjelpe denne situasjonen går departementet inn for at foreldelsesfristen i kompensasjonsloven § 10 tredje ledd utvides slik at den sammenfaller med fristen for å sende inn kompensasjonskrav for neste periode. Dette vil innebære at dersom en kommune unnlater å sende inn et kompensasjonskrav som etter kompensasjonsloven § 6 siste ledd skal henføres til én periode, vil ikke dette kravet være foreldet før en måned og ti dager etter utløpet av den påfølgende periode. Siden kommunens og fylkeskommunens utelatelse ved denne ordningen vil bli rettet i neste periode og slike feil etter kort tid vil fordele seg jevnt over periodene, vil det fortsatt foreligge for-

utberednelighet med hensyn til de krav som fremsettes.

Utvidelsen av foreldelsesfristen for kommunesektoren gjør det nødvendig å også gjøre en endring i kompensasjonsloven § 9 tredje punktum, slik at det fremgår at med de begrensninger som følger av foreldelsesreglene i § 10 gjelder adgangen til å ta krav med på neste oppgave også for kommuner og fylkeskommuner. For å klargjøre når utbetaling av kompensasjon skal skje i tilfeller hvor krav tas med i oppgaven for en senere periode, foreslår departementet videre et nytt fjerde punktum i § 9 hvor det fremgår at utbetaling skal skje innen tre uker etter at fristen for denne perioden er utløpt.

Det er også behov for å gjøre en endring i kompensasjonsloven § 3 der det i annet ledd bl.a. fremgår at det ytes kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet. Ifølge merverdiavgiftsloven § 65 bokstav a kan departementet gi forskrift om at det skal betales avgift av tjenester som innføres fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen. Det foreslås at kompensasjonsloven § 3 annet ledd presiseres slik at det, i tillegg til tjenester kjøpt fra utlandet, også gis kompensasjon for tjenester kjøpt fra Svalbard og Jan Mayen. Slik forskrift er gitt 15. juni 2001, jf. forskrift (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet.

Departementet legger til grunn at endringene i kompensasjonsloven ikke gir vesentlige provenyvirkninger eller administrative virkninger.

Departementet viser til forslag til endring av annet ledd i kompensasjonsloven § 3, nytt tredje og fjerde punktum i § 9 og til forslag til endring av tredje ledd i § 10.

Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2005. Dette innebærer at utvidelsen av foreldelsesfristen for kommunesektoren gjelder for anskaffelser som foretas etter dette tidspunkt.

31.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av annet ledd i kompensasjonsloven § 3, nytt tredje og fjerde punktum i § 9 og til forslag til endring av tredje ledd i § 10.

32. OPPRETTING AV LOVTEKST

32.1 Ligningsloven § 6-10

32.1.1 Sammendrag

Ved vedtak 14. mai 2004 ba Stortinget Regjeringen om innen 1. juni 2004 å legge frem forslag til lov hjemmel som utvider rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker til å gjelde alle utenlandske arbeidstakere innen alle bransjer. I Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) om lov om endringer i ar-

beidsmiljøloven, ligningsloven, utlendingsloven og allmenngjøringsloven (fremmet av Kommunal- og regionaldepartementet) ble det foreslått å endre ligningsloven § 6-10 ved å ta bort henvisningen til bygge- og anleggsbransjen. På den måten ble rapporteringsplikten ikke lenger begrenset til en bransje, men vil gjelde for alle bransjer. Lovendringen trådte i kraft 1. oktober 2004.

Rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker etter ligningsloven § 6-10 har inn- til lovendringen vært begrenset til kontinentalsokke- len og bygge- og anleggsbransjen. Dette er bransjer som er basert på oppdrag og spørsmålet om rapporte- ring av utenlandske arbeidstakere som ikke er til- knyttet oppdragsforhold har vært lite aktuelt. Når rapporteringsplikten nå utvides til alle bransjer, er det behov for å presisere at plikten til å rapportere også skal omfatte utenlandske arbeidstakere i bransjer som ikke er oppdragsbasert. Dette fremgår ikke ut- trykkelig av lovteksten i § 6-10 slik den nå lyder. De- partementet foreslår derfor at lovteksten endres slik at det klart kommer fram at også arbeidstakere som ikke har tilknytning til et oppdragsforhold i utgangs- punktet skal rapporteres.

Etter ligningsloven § 10-7 kan oppdragsgiver på- legges ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiver- avgift og forskuddstrekk dersom rapporteringsplik- ten i § 6-10 er misligholdt. Departementet legger til grunn at det ikke er behov for endring av denne an- svarsbestemmelsen, selv om rapporteringsplikten et- ter § 6-10 også skal omfatte ansettelsesforhold uten- for oppdragsforhold. Når det foreligger et ansett- sesforhold, vil arbeidsgiver etter gjeldende regler være ansvarlig for at forskuddstrekk blir gjennomført og at beløpet blir betalt, jf. lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt § 49.

Utvidelsen av rapporteringsplikten til Sentral- skattekontoret for utenlandssaker nødvendiggjør også endringer i forskrift 30. desember 1983 nr. 1980 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysnings- plikt. Departementet har i Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) foreslått at unntak fra rapporteringsplikten fastsettes i forskrift og pekt på behovet for å samordne den ut- videde rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6- 10 med øvrige offentlige oppgaveplikter for å unngå unødvendige dobbeltrapporteringer. Som det frem- går av Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) anser departemen- tet det som usikkert om den anmodede utvidelsen av rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker er forenlig med EØS-regelverket. Dette spørsmålet har blitt ytterligere aktualisert i for- bindelse med en klagesak over ilagt gebyr for mang- lende rapportering. Departementet ser derfor behov for å utrede forholdet til EØS-regelverket nærmere.

Departementet foreslår etter dette at presiserin- gen av lovteksten til å omfatte ansettelsesforhold tre

i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Rapportering av arbeidstakere som ikke har tilknytning til opp- dragsforhold vil ikke bli krevd før dette.

32.1.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av ligningsloven § 6-10 nr. 1.

32.2 Folkeregisterloven § 14

32.2.1 Sammendrag

Opplysninger i folkeregistrene om noens private forhold er underlagt taushetsplikt, jf. lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering § 13. Men etter lo- vens § 14 kan det i medhold av lov eller regler fast- satt av Kongen, uten hinder av taushetsplikten gis opplysninger fra folkeregisteret eller Sentralkontoret for folkeregistrering til offentlige myndigheter til bruk i deres virksomhet. Kongens myndighet er dele- gert til Finansdepartementet. Bestemmelsen er prak- tisert slik at det er adgang til å utlevere opplysninger til utenlandske offentlige myndigheter uten hinder av lovbestemt taushetsplikt når det foreligger overens- komst med vedkommende stat om utlevering av slike opplysninger. Utlevering av opplysninger skjer i dag bl.a. til folkeregistermyndighetene i de andre nordis- ke landene i medhold av overenskomst 8. mai 1989 mellom Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige om folkeregistrering.

I tilknytning til et pågående arbeid i regi av Nor- disk Ministerråd om ny nordisk overenskomst om folkeregistrering, finner Finansdepartementet det hensiktsmessig å klargjøre hjemmelsgrunnlaget for utlevering av folkeregisteropplysninger til andre sta- ters offentlige myndigheter. Det foreslås derfor at da- gens praksis lovfestes ved at det inntas en bestem- melse i folkeregisterloven § 14 om at det i overens- komst med fremmed stat kan bestemmes at norske folkeregistreringsmyndigheter kan gi opplysninger til denne stats offentlige myndigheter til bruk i deres virksomhet, uten hinder av taushetspliktreglene i fol- keregisterloven § 13. Hvilke opplysninger som kan gis vil fremgå av den enkelte overenskomst. Bestem- melsen foreslås inntatt som nytt annet ledd i § 14. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

32.2.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til nytt annet ledd i folkeregisterloven § 14.

32.3 Skatteloven § 2-30 første ledd bokstav k

32.3.1 Sammendrag

Ved lov 25. juni 2004 nr. 44 ble lov 6. desember 1996 nr. 75 om sikringsordninger for banker og of- fentlig administrasjon m.v. av finansinstitusjoner endret slik at Sparebankens sikringsfond og Forret-

ningsbankenes sikringsfond ble slått sammen til ett felles fond: Bankenes sikringsfond. Endringene er gitt virkning fra 1. juli 2004, jf. kgl.res. 25. juni 2004 nr. 982.

Etter skatteloven § 2-30 første ledd bokstav k nr. 1 og 2 er henholdsvis Sparebankenes sikringsfond og Forretningsbankenes sikringsfond fritatt for skatteplikt. Ved lovendringen ble det ikke foretatt noen vurdering av skattelovens bestemmelser. Departementet foreslår at skatteloven endres tilsvarende.

32.3.2 *Komiteens merknader*

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav k.

32.4 Arveavgiftsloven § 3

32.4.1 *Sammendrag*

Ved lov 12. desember 2003 nr. 101 ble arveavgiftsloven § 2 endret med virkning fra 1. januar 2004, slik at avgiftsgrunnlaget ved gave til selskap hvor givers arvinger er medeiere, begrenses til den forholdsmessige del av gaven som tilsvarer arvingenes samlede eierandel i selskapet. Etter tidligere praksis ble hele gaven regnet med i avgiftsgrunnlaget uansett eierandel. Det ble ikke gjort endringer i reglene for gave til stiftelse eller annen formuesmasse.

Før lovendringen regulerte arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav e avgiftsplikten for gave til selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse. Ved lovendringen ble lovens bokstav e delt opp i ny bokstav e og f. Bokstav e regulerer avgiftsplikten ved gave til selskap og bokstav f regulerer avgiftsplikten ved gave til stiftelse (legat) eller annen formuesmasse.

Arveavgiftsloven § 3 annet ledd har en særregel for hvem som skal regnes som mottaker av gave eller arvemidlene. Arveavgiftsloven § 3 annet ledd første punktum lyder:

"Hvor et selskap, legat, stiftelse eller annen formuesmasse er avgiftspliktig, jfr. § 2, første ledds bokstav e) og annet ledd, og det vesentlige av midlene antas å skulle tilfalle høyst fire personer, skal midlene regnes å være ervervet av disse."

Lovendringen i 2003 gjorde ingen endring i anvendelsesområdet for § 3. Siden den gamle bokstav e i § 2 nå er splittet opp i ny bokstav e og f, må også § 3 annet ledd første punktum ha en henvisning til bokstav f.

I nye bokstav f i arveavgiftsloven § 2 er ordet le- gat strøket som overflødig ved siden av ordene stiftelse og annen formuesmasse. Den samme korrigeringen bør skje i § 3.

Det vises til forslag til endring av arveavgiftsloven § 3 annet ledd første punktum. Lovendringen innebærer ikke endring av gjeldende rett.

32.4.2 *Komiteens merknader*

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Kystpartiet, slutter seg til Regjeringens forslag til endring av arveavgiftsloven § 3 annet ledd første punktum.

Komiteens medlem fra Kystpartiet går inn for å avvikle arveavgiften i sin helhet.

Dette medlem ønsker sterke familier som klarer seg selv og som har mulighet til å gi barna en trygg oppvekst. Det enkelte familiemedlems eiendom bør forvaltes på en slik måte at den kan overleveres til neste generasjon i bedre stand enn da vedkommende selv overtok den. Det gjelder både bolig, feriebolig og næringsseiendom. Dette er kjernen i det norske selveierdemokratiet.

Dette medlem viser til sine merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005), og fremmer følgende forslag:

"Lov av 19. juni 1964 nr. 14 oppheves.

Endringen trer i kraft fra 1. oktober 2005."

32.5 Ligningsloven § 10-1 nr. 1 bokstav d

32.5.1 *Sammendrag*

Ved lov 12. desember 2003 nr. 105 ble ligningsloven § 4-7 om selvangivelsesfrister endret med virkning fra 2004. Endringene var en konsekvens av innføringen av ny årssyklus for ligning av næringsdrivende. Etter endringen oppstiller ligningsloven og tilhørende forskrift tre ulike frister for levering av selvangivelse. Næringsdrivende som leverer selvangivelsen på papir, har leveringsfrist innen utgangen av mars, jf. 4-7 nr. 8. Skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse, og skattytere som leverer selvangivelse til Oljeskattekontoret, har leveringsfrist innen utgangen av april, jf. § 4-7 nr. 2 og 3. Øvrige skattytere, i hovedsak næringsdrivende som leverer selvangivelsen elektronisk, har leveringsfrist innen utgangen av mai, jf. § 4-7 nr. 1. I tillegg har skattytere som ligned etter svalbardskatteloven, leveringsfrist innen utgangen av februar, jf. svalbardskatteloven § 4-4.

Etter ligningsloven § 10-1 nr. 1 skal skattytere som leverer selvangivelse eller næringsoppgave for sent til de kommunene som han er skattepliktig til, svare forsinkelsesavgift. Etter nr. 1 siste punktum bokstav a er forsinkelsesavgiften 1 promille av nettoformuen uansett forsinkelsens lengde. I tillegg skal det svares forsinkelsesavgift av nettoinntekten. Satzene for denne graderes etter forsinkelsens lengde.

Paragraf 10-1 nr. 1 bokstav d om forsinkelsesavgift med høy sats bygger på leveringsfristene for selvangivelse slik disse var før ovennevnte lovendring. Det er derfor nødvendig å tilpasse bestemmelsen de nye leveringsfristene.

Etter gjeldende rett skal forsinkelsesavgiften være 2 pst. av nettoinntekten når forsinkelsen er over to måneder og levering skjer etter utgangen av mai måned for skattytere med leveringsfrist innen utgangen av februar, jf. § 10-1 nr. 1 bokstav d første punktum. I praksis innebærer dette at forsinkelsesavgift med høy sats først ilegges når leveringsfristen er oversittet med tre måneder hvis det ikke er gitt fristutsettelse.

Å videreføre gjeldende bestemmelse med nødvendige tilpasninger som følge av de nye leveringsfristene, vil gjøre lovbestemmelsen unødvendig lang og tungt tilgjengelig. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen forenkles vesentlig slik at forsinkelsesavgift med høy sats - som en generell regel - først ilegges når forsinkelsen overstiger tre måneder regnet fra de lovbestemte leveringsfrister. Dette innebærer at man ikke tar hensyn til en eventuell fristutsettelse. På den annen side er det svært sjelden ligningskontorene gir fristutsettelse med mer enn en måned. Departementet legger derfor til grunn at den foreslåtte endringen i praksis ikke vil innebære noen skjerpelse av betydning.

Når det gjelder skattytere som leverer forhåndsfylt selvangivelse, ilegges forsinkelsesavgift med høy sats når forsinkelsen overstiger to måneder og levering skjer etter utgangen av august, jf. § 10-1 nr. 1 bokstav d annet punktum. I praksis innebærer dette at høy sats først benyttes etter fire måneders fristoversittelse. Departementet foreslår at også bestemmelsen for denne skattytergruppen forenkles, slik at forsinkelsesavgift med høy sats ilegges når forsinkelsen er over fire måneder regnes fra leveringsfristen.

Regelen om høy sats i § 10 - 1 nr. 1 bokstav d vil gå foran reglene om lavere satser i bokstav b og c, selv om den faktiske fristoversittelse er kort på grunn av forlenget frist. Dette kan ses som et uttrykk for at skattytere som får en lengre fristutsettelse, må være særlig nøye med å overholde den utsatte fristen

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 10-1 nr. 1 bokstav d. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2005.

32.5.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag til endring av ligningsloven § 10-1 nr. 1 bokstav d.

33. OMTALE AV SAKER OM SKATTEFRITAK PÅ NÆRMERE VILKÅR ETTER SKATTELOVEN §§ 11-21 OG 11-22

33.1 Sammendrag

I medhold av den tidligere omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 15 avsnitt II, nå 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. Etter fast praksis gis det ikke endelig skattefritak, men utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet. Skatteloven § 11-21 gir departementet hjemmel både til å fastsette forskrift og til å fatte enkeltvedtak vedrørende overføringer innenfor konsern med mer enn 90 pst. eierfelleskap.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

"Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven."

Regjeringen la fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997-98) om departementets praksis til og med 1996 etter den tidligere omdanningsloven. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1.

Omtalen i proposisjonens kapittel 33 gjelder enkelt saker som er avgjort av departementet i 2003 etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Totalt er 49 søknader avgjort i 2003, mot 57 året før. 15 av sakene gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene.

Departementet har i tidligere orienteringer til Stortinget uttalt at 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. Dette vil bl.a. bidra både til å redusere problemet med saksbehandlingstid, øke forutberegneligheten for næringslivet og avlaste departementet. Dette er et krevende arbeid som har høy prioritet, men som nødvendig vis tar noe tid.

For øvrig vises til avsnitt 6.5.10 Reglene om skattefrihet ved omorganisering og fritaksmetoden. Departementet vil komme tilbake til spørsmål om konsekvenser av innføring av fritaksmetoden for de skattemessige kontinuitetsmekanismer som oppstilles bl.a. i lempningspraksis etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22.

Det vises til proposisjonens kapittel 33 for en nærmere redegjørelse.

33.2 Komiteens merknader

Komiteen tar omtalen i proposisjonens kapittel 33 til orientering.

34. OVERSIKT OVER FRADRAGSBELØP OG BELØPSGRENSER I SKATTE- OG AVGIFTSLOVGIVNINGEN MED TILHØRENDE FORSKRIFTER

34.1 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 til proposisjonen følger en oversikt over fradragsbeløp i skatteloven og beløpsgrenser i sentrale skatte- og avgiftslover med tilhørende forskrifter, med årstall for ikrafttredelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år kombinerer avsnitt II og III i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III sist ble behandlet i skatteopplegget for 2001.

34.2 Komiteens merknader

Komiteen tar oversikten i vedlegg 1 til proposisjonen til orientering.

35. ANDRE FORSLAG OG MERKNADER

35.1 Skattefradrag for arbeidsgiverbetalt sykebehandling og forsikring

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet ønsker å fjerne ordningen med skattefritak for arbeidsgivers dekning av behand-

lingsforsikringer og direkte behandlingsutgifter. Disse medlemmer mener at ordningen innebærer en uakseptabel forskjellsbehandling. Noen få arbeidstakere får dekket utgifter til privat behandling skattefritt, mens andre må velge mellom enten å betale tilsvarende behandling med egne, skattlagte midler, eller å vente på behandling i det offentlige helsevesen.

På denne bakgrunn fremmer disse medlemmer følgende forslag:

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

I

§ 5-15 andre ledd fjerde punktum oppheves.

II

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

35.2 Engangsutbetaling av erstatning

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet viser til at engangsutbetaling av erstatning for fremtidig økonomisk tap av inntekt ikke er skattepliktig, f.eks. trafikkskadde. Det fremkommer i dag ulike vurderinger og vedtak fra skattemyndighetenes side i forhold til formuesbeskatningen i slike saker.

Disse medlemmer ber Regjeringen gjennomgå dagens regelverk, slik at engangsutbetaling av erstatning fortsatt blir behandlet likt (fortsatt skattefritt) fra myndighetenes side.

35.3 Utbytteskatt

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet viser til at Arbeiderpartiet og sentrumspartiene i statsbudsjettet for 2001 ble enige om å innføre en skatt på utbytte på mottakers hånd. Denne skatten skulle være midlertidig, inntil et nytt system for nærings- og kapitalbeskatning var på plass. Til tross for at et slikt system fortsatt var under utredning, valgte regjeringen Bondevik II å fjerne utbytteskatten i 2002-budsjettet. Disse medlemmer går inn for å gjeninnføre en midlertidig utbytteskatt inntil et nytt system for nærings- og kapitalbeskatning er på plass. Skattesatsen settes til 16 pst., og det gis et grunnfradrag på 10 000 kroner. Ingen annen inntektsart er så skjevt fordelt mellom ulike grupper som aksjeinntekter. En liten gruppe mennesker med høy inntekt mottar mesteparten av utbetalt aksjeutbytte. Internasjonalt er det også vanlig med en egen skatt på utbetalt utbytte.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

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

I

§ 10-12 første ledd og nytt annet ledd skal lyde:

(1) Godtgjørelse fastsettes til mottatt utbytte multiplisert med 12/28 av aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt.

(2) I følgende tilfeller fastsettes likevel godtgjørelsen til mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats:

- c) Mottaker av utbyttet er et aksjeselskap eller likestilt selskap etter § 10-1 første ledd.
- d) Mottatt utbytte til aktiv aksjonær, så langt utbyttet ikke overstiger den beregnede personinntekt som tilordnes aksjonæren fra selskapet i det inntektsår utbyttet utdeles.
- e) For den del av samlet utbytte til aksjonæren som ikke overstiger 10 000 kroner (bunnfradrag).

Nåværende annet, tredje og fjerde ledd blir henholdsvis tredje, fjerde og femte ledd.

§ 10-32 annet ledd skal lyde:

(2) Inngangsverdien settes til anskaffelsesverdien, eventuelt med opp- eller nedregulering med et beløp fastsatt etter § 10-34 eller § 10-35. Er beløp fastsatt etter § 10-34 positivt, skal inngangsverdien ved realisasjon som nevnt i § 10-37, og realisasjon ved overføring av aksje til selskapet som har utstedt aksjen, reguleres med 12/28 av beløpet. Forrige punktum får ikke anvendelse på realisasjon foretatt av aksjeselskap og likestilt selskap etter § 10-1 første ledd, ved realisasjon av andel i verdipapirfond, eller ved realisasjon som nevnt i § 2-5 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav a. Anskaffelsesverdien settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen dersom annet er bestemt.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for realisasjon og for utbytte besluttet utdelt fra og med 2. november 2004."

Komiteens medlemmer fra Sosialistisk Venstreparti viser til sine merknader til Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005), der det foreslås å innføre skatt på aksjeutbytte på 17 pst.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

I

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

§ 10-12 første ledd og nytt annet ledd skal lyde:

(1) Godtgjørelse fastsettes til mottatt utbytte multiplisert med 11/28 av aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt.

(2) I følgende tilfeller fastsettes likevel godtgjørelsen til mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats:

- a. Mottaker av utbytte er et aksjeselskap eller likestilt selskap etter § 10-1 første ledd.
- b. Mottatt utbytte til aktiv aksjonær, så langt utbyttet ikke overstiger den beregnede personinntekt som tilordnes aksjonæren fra selskapet i det inntektsår utbytte utdeles.

Nåværende annet, tredje og fjerde ledd blir henholdsvis tredje, fjerde og femte ledd.

§ 10-32 annet ledd skal lyde:

(2) Inngangsverdien settes til anskaffelsesverdien, eventuelt med opp- eller nedregulering med et beløp fastsatt etter § 10-34 eller § 10-35. Er beløp fastsatt etter § 10-34 positivt, skal inngangsverdien ved realisasjon som nevnt i § 10-37, og realisasjon ved overføring av aksje til selskapet som har utstedt aksjen, reguleres med 11/28 av beløpet. Forrige punktum får ikke anvendelse for realisasjon foretatt av aksjeselskap eller likestilt selskap etter § 10-1 første ledd, for realisasjon av andel i verdipapirfond, eller ved realisasjon som nevnt i § 2-5 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav a. Anskaffelsesverdien settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen dersom ikke annet er bestemt.

II

Endringene under I trer i kraft straks og med virkning fra og med 10. november 2004."

35.4 Aksjerabatt

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti viser til at ved beregning av formuesskatt på unoterte aksjer verdsettes disse til 65 pst. av aksjenes skattemessige verdi. Formuesverdien, som er basert på den skattemessige verdien av eiendelene, vil normalt være vesentlig lavere enn aksjens reelle verdi. Aksjer notert på SMB-listen ved Oslo Børs verdsettes til 65 pst. av kursverdien. Disse medlemmer går inn for å heve verdsettingen til 100 pst. av skattemessig verdi på ikke-børsnoterte selskaper og 100 pst. av kursverdien på aksjer notert på SMB-listen. Også grunnfondsbevis skal verdsettes til 100 pst. av kursverdien.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

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

I

§ 4-12 andre, tredje, fjerde og sjette ledd skal lyde:

(2) Aksje notert på SMB-listen ved Oslo Børs verdsettes til kursverdien 1. januar i ligningsåret.

(3) Ikke børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret fordelt etter pålydende.

(4) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til aksjens antatte salgsverdi 1. januar i ligningsåret. Aksjen skal verdsettes etter tredje ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(6) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til kursverdien 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

§ 4-13 første ledd skal lyde:

(1) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før ligningsåret, settes aksjeverdien til summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs. Er stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, legges verdien 1. januar i ligningsåret til grunn, fastsatt i samsvar med § 4-12 tredje ledd.

II

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

35.5 Fradrag for fagforeningskontingent

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Kystpartiet mener det er viktig å ha et velorganisert arbeidsliv med høy organisasjonsgrad. Disse medlemmer går inn for å øke fradraget for fagforeningskontingent fra 1 800 til 2 200 kroner, og fremmer følgende forslag:

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

I

§ 6-20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 2 200 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

II

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

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjettinnst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2 om fjerning av fradragsreglene for fagforeningskontingent i skatteloven og fremmer følgende forslag:

"I skatteloven gjøres følgende endring:

I

§ 6-20 oppheves.

II

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

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet, og slutter seg på bakgrunn av dette subsidiært til forslag som følger av avtalen.

35.6 Delingsreglene

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet viser til at inntekter fra næringsvirksomheter hvor eierne deltar aktivt, er dels avkastning på arbeid og dels avkastning på kapital, uten at dette skillet kommer fram i regnskapet. Fordi skattesatsen for arbeidsinntekt (personinntekt) er høyere enn satsen for kapitalinntekt (alminnelig inntekt), er det nødvendig med regler for næringsdrivende som bestemmer hvordan den samlede inntekten skal fordeles på arbeid og kapital. Med dagens regler for begrensning av personinntekt for ikke-liberale foretak klassifiseres en for liten del av inntekten som arbeidsinntekt. Disse medlemmer går inn for å fjerne takreglene for ikke-liberale foretak, og fremmer følgende forslag:

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

I

§ 12-16 annet ledd oppheves.

Nåværende tredje ledd blir nytt annet ledd.

§ 12-17 oppheves.

II

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

35.7 Arbeidsgiverperiode ved permittering

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Senterpartiet og Kystpartiet, går derfor inn for å redusere arbeidsgivers periode med lønnsplikt fra 10 til 5 dager, og fremmer følgende forslag:

"I lov 6. mai 1988 nr. 22 om lønnsplikt under permittering gjøres følgende endring:

I

§ 3 første ledd skal lyde:

Arbeidstaker har krav på lønn og annet arbeidsvederlag fra arbeidsgiver i en arbeidsgiverperiode den første tid etter at permittering er iverksatt. Arbeidsgiverperioden løper fra og med den første arbeidsdag permitteringen omfatter. Arbeidsgiverperiodens lengde er

- a) 5 arbeidsdager ved hel permittering og ved minst 40 pst. reduksjon av arbeidstiden
- b) 15 arbeidsdager ved mindre enn 40 pst. reduksjon av arbeidstiden.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med 1. januar 2005."

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti mener at i en situasjon med høy ledighet er det viktig å redusere arbeidsgivernes kostnader ved permitteringer, for å forhindre ytterligere oppsigelser og at bedrifter på den måten mister verdifull kompetanse.

Komiteens medlem fra Senterpartiet viser til eget forslag i Budsjett-innst. S. I (2004-2005) punkt 3.2.7.2.5.

35.8 Dagpengeordningen

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet viser til at Regjeringen i 2003 foreslo flere kutt i dagpengeordningen, og fikk flertall for dette sammen med Fremskrittspartiet. Som en følge av dette ble ytelsene strammet betydelig inn og langt færre har nå krav på dagpenger. Arbeidsledighet skaper ofte økonomiske problemer for dem som rammes, og disse medlemmer vil bidra til at det ikke blir verre enn nødvendig. Disse medlemmer vil derfor bedre dagpengeordningen ved å redusere kravet til minsteinntekt fra 1,5G til 1,25G og redusere antall ventedager fra 5 til 3 dager.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

"I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-4 punkt a) og b) skal lyde:

For å få rett til dagpenger må medlemmet

- a) i det siste avsluttede kalenderåret før det søkes om stønad ha hatt utbetalt en arbeidsinntekt som minst svarer til 1,25 ganger grunnbeløpet på søknadstidspunktet, eller
- b) i løpet av de siste tre avsluttede kalenderårene før det søkes om stønad ha hatt utbetalt en arbeidsinntekt som minst svarer til 3 ganger grunnbeløpet på søknadstidspunktet.

§ 4-9 skal lyde:

Det kan ytes dagpenger når medlemmet har vært arbeidsløs og stått tilmeldt Aetat som reell arbeidssøker (se § 4-5) i minst tre av de siste femten dager. Lørdag og søndag regnes ikke med. Dagpengene løper fra dagen etter at ventetiden etter første punktum er avsluttet. Dagpenger ytes likevel ikke fra et tidligere tidspunkt enn søknadstidspunktet."

35.9 Avskrivningssatser

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2 om økte avskrivningssatser i skatteloven og fremmer følgende forslag:

"I skatteloven gjøres følgende endring:

I

§ 14-43 første ledd litra d. skal lyde:

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

II

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

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet, og slutter seg på bakgrunn av dette subsidiært til forslag som følger av avtalen.

35.10 Inntektstaket for pensjonister

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2 om fjerning av inntektstaket på 2 G for pensjonister i Folketrygdloven og fremmer følgende forslag:

"I folketrygdloven gjøres følgende endring:

I

§ 19-6 tredje ledd nytt første punktum skal lyde:

Alderspensjonen skal ikke reduseres selv om alderspensjonisten har pensjonsgivende årsinntekt i tillegg til pensjonen.

II

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

35.11 Skattefradrag for enslige

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Kystpartiet viser til at aleneboende utgjør en stor del av antall husholdninger i landet. Aleneboende får i dag en forholdsvis mye større belastning som følge av høye grunnavgifter for eksempel på vann og renovasjon. Derfor mener disse medlemmer at det er rett å gi et særskilt fradrag i skatt på 1 000 kroner for enpersonshusholdninger med inntekt under 180 000 kroner.

Disse medlemmer fremmer derfor følgende forslag:

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

§ 16-1 skal lyde:

§ 16-1 Fradrag i skatt for enslige

(1) Enslig personlig skattyter som ikke bor i husstandsfellesskap med andre, gis fradrag i skatt og trygdeavgift når alminnelig inntekt ikke overstiger et beløp på 180 000 kroner.

(2) Fradrag som nevnt i forrige ledd skal være 1 000 kroner.

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf. Når særlige hensyn tilsier det, kan departementet utvide eller begrense kretsen av personer som har krav på fradrag etter denne paragraf."

35.12 Særfradrag for alder og uførhet

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet viser til merknader i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005) kapittel 2 og fremmer følgende forslag:

"I skatteloven gjøres følgende endring:

I

§ 6-81 skal lyde:

§ 6-81 Særfradrag for alder og uførhet m.v.

(1) Særfradrag for alder gis etter følgende regler:

Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 697 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.

Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19-6 i folketrygdloven. Tar skattyteren bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.

Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

(2) Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførestønad etter folketrygdloven § 12-16 eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 697 kroner pr. påbegynt måned.

(3) Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt rehabiliteringspenger, foreløpig uførestønad eller attføringspenger etter folketrygdloven eller uførepensjon etter nevnte lov eller andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter første ledd a første punktum.

(4) Reglene om ektefeller i denne paragraf gjelder tilsvarende for samboere som omfattes av § 2-16.

(5) Departementet kan gi forskrift om fordelingen av særfradrag etter denne paragraf.

II

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

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet viser til budsjettavtalen mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet, og slutter seg på bakgrunn av dette subsidiært til forslag som følger av avtalen.

35.13 Bunnfradrag i boligbeskatningen

Komiteens medlem fra Kystpartiet viser til merknad om økning av bunnfradraget i boligbeskatningen i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005).

Dette medlem fremmer derfor følgende forslag:

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

§ 7-11 første ledd bokstav d første punktum skal lyde:

Ved beregning av nettoinntekt etter bokstav a skal det gjøres et fradrag på 200 000 kroner i ligningsverdien.

Endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005."

35.14 Fondsavsetning for eiere av fiskefartøy

Komiteens medlem fra Kystpartiet viser til merknad om skattlegging av fiskefartøyer i Budsjett-innst. S. nr. 1 (2004-2005).

Dette medlem mener at man må ta hensyn til fiskerienes spesielle karakter når skattesystemet utformes. Fiskeryrket er fortsatt avhengig av vær og vind, i tillegg til omfattende reguleringer - reguleringer som kan iverksettes på kort tid etter nye analyser fra forskerne - og som kan føre til sterkt reduserte kvoter, stenging av fiskefelt og stopp i fisket. Fiskerne er med andre ord underlagt reguleringsregimer som kan føre til uventede og dramatiske variasjoner i inntektene. Det er både i landets og fiskernes interesse at vi har en streng forvaltningspolitikk - og fiskerne selv er svært interessert i en bærekraftig utvikling i våre fjord- og havområder.

Dette medlem har registrert at man fra Stortingets side har stor forståelse for fiskernes situasjon - og stor forståelse for nødvendigheten av strenge reguleringer som kan iverksettes på kort tid. Det må også påpekes at fiskerierne er en internasjonal næring, og at prisene her i landet blir fastsatt ut fra de internasjonale markedene og markedsprisene, et forhold fiskerne i liten grad kan påvirke. Stortingets medlemmer er nok innforstått med at dette betyr at fiskerne ikke kan regne med en jevn og sikker inntekt. Det betyr også at fiskerne på grunn av statlige reguleringer ikke har mulighet til å øke sin inntjening gjennom bedre utnyttning av investert kapital og økt arbeidsinnsats, de kan ikke øke inntektene ved å fiske så mye de bare vil - der kommer reguleringene inn i bildet. De kan heller ikke styre prisene i særlig grad, der kommer internasjonale prismetriser inn i bildet. Det er forhold fiskerne ikke kan gardere seg imot. Det betyr også at de ikke kan gjennomføre en langsiktig planlegging av fremtidige inntekter og avkastning. Derfor kan også svingningene i inntektene bli store, og særlig dramatisk blir det hvis både fiskepriser faller og reguleringene strammes til, eller hvis fiskerne opplever "svart hav". År om annet opplever man slike situasjoner i fiskerinæringen. Slike situasjoner er dramatiske for både fiskebåtreidere, fiskere og små og store fiskerisamfunn langs kysten, og har ført til økonomiske kollaps og tragedier for de som rammes, både yrkesutøvere og lokalsamfunn. Det er også en situasjon som bankene tar med i sine vurderinger når de får forespørsel om å bidra til finansiering av nybygg i fiskeflåten. De store økonomiske svingningene i fiskerinæringen bør tilsi at næringsaktørene må få en mulighet til å gjøre fondsavsetninger i gode tider. De må få anledning til å bygge opp egenkapital

og reserver til å møte dårlige tider og de må få en mulighet til å bygge opp kapital til investeringer i nye fartøyer og utstyr, som er særdeles kapitalkrevende.

Dette medlem vil på nytt påpeke at fiskerne er underlagt reguleringer som blir iverksatt av staten gjennom kvoteforhandlinger og forskernes vurderinger av bestandssituasjonen. Fiskerne og fiskernes organisasjoner har arbeidet for en sterk forvaltning av våre fiskeressurser. Men dette, sammen med store svingninger i vind- og værforhold, gjør fiskerinæringen til en usikker næring, med store økonomiske svingninger fra år til år. Som medspiller i dette samarbeidet bør også staten bidra til å få mer stabile økonomiske forhold i fiskerinæringen.

Dette medlem fremmer derfor følgende forslag:

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

Ny § 8-7 skal lyde:

§ 8-7 Fondsavsetning for eiere av fiskefartøy:

Skattyter som driver fiskerivirksomhet med eget fiskefartøy, eller som leier ut slikt fartøy til andre som benytter fartøyet i fiskerivirksomhet, kan kreve fradrag i alminnelig inntekt for avsetning til fond etter reglene i denne bestemmelse.

Avsetningen er begrenset oppad til 30 pst. av årets alminnelig inntekt av virksomhet som nevnt i foregående ledd.

Krav om avsetning må fremmes innen utløpet av selvangivelsesfristen.

Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene foran, skal legges til skattyterens inntekt for det året midlene dispensereres, og senest ved ligningen for det femte året etter at det ble gitt fradrag for beløpet.

Departementet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.

Endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005."

36. FORSLAG FRA MINDRETALL

Forslag fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Senterpartiet og Kystpartiet:

Forslag 1

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

"§ 6-83 første ledd nytt 3. punktum skal lyde:

Kravet til minste kostnads- og fradragnivå gjelder ikke tilsynskostnader på grunn av forsørget barns sykdom eller annen varig svakhet.

Forslag fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet:

Forslag 2

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

I

§ 5-15 andre ledd fjerde punktum oppheves.

II

Endringene under trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Forslag fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti:

Forslag 3

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

I

§ 6-50 oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning f.o.m. inntektsåret 2005.

Forslag 4

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

I

§ 4-12 andre, tredje, fjerde og sjette ledd skal lyde:

- (2) Aksje notert på SMB-listen ved Oslo Børs verdsettes til kursverdien 1. januar i ligningsåret.
- (3) Ikke børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret fordelt etter pålydende.
- (4) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til aksjens antatte salgsverdi 1. januar i ligningsåret. Aksjen skal verdsettes etter tredje ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.
- (6) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til kursverdien 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

§ 4-13 første ledd skal lyde:

(1) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før ligningsåret, settes aksjeverdien til summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs. Er stiftelsen skjedd ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, legges verdien 1. januar i ligningsåret til grunn, fastsatt i samsvar med § 4-12 tredje ledd.

II

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

Forslag fra Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Kystpartiet:

Forslag 5

I skatteloven gjøres følgende endring:

I

§ 14-43 første ledd litra d. skal lyde:

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

II

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

Forslag fra Arbeiderpartiet og Kystpartiet:

Forslag 6

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

I

§ 6-20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 2 200 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

II

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

Forslag fra Arbeiderpartiet:

Forslag 7

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

I

§ 10-12 første ledd og nytt andre ledd skal lyde:

(1) Godtgjørelse fastsettes til mottatt utbytte multiplisert med 12/28 av aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt.

(2) I følgende tilfeller fastsettes likevel godtgjørelsen til mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats:

- a) Mottaker av utbyttet er et aksjeselskap eller likestilt selskap etter § 10-1 første ledd.
- b) Mottatt utbytte til aktiv aksjonær, så langt utbyttet ikke overstiger den beregnede personinntekt som tilordnes aksjonæren fra selskapet i det inntektsår utbyttet utdeles.
- c) For den del av samlet utbytte til aksjonæren som ikke overstiger 10 000 kroner (bunnfradrag).

Nåværende annet, tredje og fjerde ledd blir henholdsvis tredje, fjerde og femte ledd.

§ 10-32 annet ledd skal lyde:

(2) Inngangsverdien settes til anskaffelsesverdien, eventuelt med opp- eller nedregulering med et beløp fastsatt etter § 10-34 eller § 10-35. Er beløp fastsatt etter § 10-34 positivt, skal inngangsverdien ved realisasjon som nevnt i § 10-37, og realisasjon ved overføring av aksje til selskapet som har utstedt aksjen, reguleres med 12/28 av beløpet. Forrige punktum får ikke anvendelse på realisasjon foretatt av aksjeselskap og likestilt selskap etter § 10-1 første ledd, ved realisasjon av andel i verdipapirfond, eller ved realisasjon som nevnt i § 2-5 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav a. Anskaffelsesverdien settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen dersom ikke annet er bestemt.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for realisasjon og for utbytte besluttet utdelt fra og med 2. november 2004.

Forslag 8

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

I

§ 12-16 andre ledd oppheves.

Nåværende tredje ledd blir nytt andre ledd.

§ 12-17 oppheves.

II

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

Forslag 9

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-4 punkt a) og b) skal lyde:

For å få rett til dagpenger må medlemmet

- a) i det siste avsluttede kalenderåret før det søkes om stønad ha hatt utbetalt en arbeidsinntekt som minst svarer til 1,25 ganger grunnbeløpet på søknadstidspunktet, eller
- b) i løpet av de siste tre avsluttede kalenderårene før det søkes om stønad ha hatt utbetalt en arbeidsinntekt som minst svarer til 3 ganger grunnbeløpet på søknadstidspunktet.

§ 4-9 skal lyde:

Det kan ytes dagpenger når medlemmet har vært arbeidsløs og stått tilmeldt Aetat som reell arbeidssøker (se § 4-5) i minst tre av de siste femten dager. Lørdag og søndag regnes ikke med. Dagpengene løper fra dagen etter at ventetiden etter første punktum er avsluttet. Dagpenger ytes likevel ikke fra et tidligere tidspunkt enn søknadstidspunktet."

Forslag fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet:

Forslag 10

I folketrygdloven gjøres følgende endring:

I

§ 23-3 nytt fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn 40 000 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst. av den del av inntekten som overstiger 40 000 kroner.

II

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

Forslag 11

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

I

§ 6-32 nytt første ledd skal lyde:

- (1) Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 44 pst. av summen av inntekt som omfattes av § 6-31. Beregningsgrunnlag avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100. Stortinget fastsetter den nedre og øvre grense for minstefradrag. Stortinget kan fastsette en særskilt nedre grense for minstefradrag som beregnes av og gis i inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd a, c eller d eller annet ledd. Skattyter som både har inntekt som nevnt i foregående punktum og inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd b, gis det høyeste av
 - a) minstefradrag beregnet med særskilt nedre gren-

- se, men uten at minstefradrag beregnes av inntekt omfattet av § 6-31 første ledd b, eller
- b) minstefradrag beregnet av samlet inntekt, men uten at særskilt nedre grense kommer til anvendelse.

II

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

Forslag 12

I skatteloven gjøres følgende endring:

I

§ 6-81 skal lyde:

§ 6-81. Særfradrag for alder og uførhet m.v.

(2) Særfradrag for alder gis etter følgende regler:

Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 697 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.

Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19-6 i folketrygdloven. Tar skattyteren bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.

Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

(2) Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførestønad etter folketrygdloven § 12-16 eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 697 kroner pr. påbegynt måned.

(3) Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt rehabiliteringspenger, foreløpig uførestønad eller attføringspenger etter folketrygdloven eller uførepensjon etter nevnte lov eller andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter første ledd a første punktum.

(4) Reglene om ektefeller i denne paragraf gjelder tilsvarende for samboere som omfattes av § 2-16.

(5) Departementet kan gi forskrift om fordelingen av særfradrag etter denne paragraf.

II

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

Forslag fra Fremskrittspartiet:*Forslag 13*

I skatteloven gjøres følgende endring:

I

§ 6-20 oppheves.

II

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

Forslag 14

I folketrygdloven gjøres følgende endring:

I

§ 19-6 tredje ledd nytt første punktum skal lyde:

Alderspensjonen skal ikke reduseres selv om alderspensjonisten har pensjonsgivende årsinntekt i tillegg til pensjonen.

II

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

Forslag fra Sosialistisk Venstreparti:*Forslag 15*

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endring:

I

§ 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn 34 600 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst. av den del av inntekten som overstiger 34 600 kroner.

II

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

Forslag 16

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

§ 6-32 første ledd første punktum skal lyde:

Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 29 pst. av summen av inntekt som omfattes av § 6-31.

Forslag 17

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

§ 10-12 første ledd og nytt annet ledd skal lyde:

(1) Godtgjørelse fastsettes til mottatt utbytte multiplisert med 11/28 av aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt.

(2) I følgende tilfeller fastsettes likevel godtgjørelsen til mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats:

- c. Mottaker av utbytte er et aksjeselskap eller likestilt selskap etter § 10-1 første ledd.
- d. Mottatt utbytte til aktiv aksjonær, så langt utbyttet ikke overstiger den beregnede personinntekt som tilordnes aksjonæren fra selskapet i det inntektsår utbytte utdeles.

Nåværende annet, tredje og fjerde ledd blir henholdsvis tredje, fjerde og femte ledd.

§ 10-32 annet ledd skal lyde:

(2) Inngangsverdien settes til anskaffelsesverdien, eventuelt med opp- eller nedregulering med et beløp fastsatt etter § 10-34 eller § 10-35. Er beløp fastsatt etter § 10-34 positivt, skal inngangsverdien ved realisasjon som nevnt i § 10-37, og realisasjon ved overføring av aksje til selskapet som har utstedt aksjen, reguleres med 11/28 av beløpet. Forrige punktum får ikke anvendelse for realisasjon foretatt av aksjeselskap eller likestilt selskap etter § 10-1 første ledd, for realisasjon av andel i verdipapirfond, eller ved realisasjon som nevnt i § 2-5 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav a. Anskaffelsesverdien settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen dersom ikke annet er bestemt.

II

Endringene under I trer i kraft straks og med virkning fra og med 10. november 2004.

Forslag fra Senterpartiet og Kystpartiet:*Forslag 18*

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

§ 16-1 skal lyde:

§ 16-1 Fradrag i skatt for enslige

(1) Enslig personlig skattyter som ikke bor i husstandsfellesskap med andre, gis fradrag i skatt og trygdeavgift når alminnelig inntekt ikke overstiger et beløp på 180 000 kroner.

(2) Fradrag som nevnt i forrige ledd skal være 1 000 kroner.

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf. Når særlige hensyn tilsier det, kan departementet utvide eller begrense kretsen av personer som har krav på fradrag etter denne paragraf.

Forslag fra Kystpartiet:*Forslag 19*

I

Lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver oppheves.

II

Endringen trer i kraft fra 1. oktober 2005.

Forslag 20

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

§ 7-11 første ledd bokstav d første punktum skal lyde:

Ved beregning av nettoinntekt etter bokstav a skal det gjøres et fradrag på 200 000 kroner i ligningsverdien.

Endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Forslag 21

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

Ny § 8-7 skal lyde:

§ 8-7 Fondsavsetning for eiere av fiskefartøy:

Skattyter som driver fiskerivirksomhet med eget fiskefartøy, eller som leier ut slikt fartøy til andre som benytter fartøyet i fiskerivirksomhet, kan kreve fradrag i alminnelig inntekt for avsetning til fond etter reglene i denne bestemmelse.

Avsetningen er begrenset oppad til 30 pst. av årets alminnelig inntekt av virksomhet som nevnt i foregående ledd.

Krav om avsetning må fremmes innen utløpet av selvangivelsesfristen.

Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene foran, skal legges til skattyterens inntekt for det året midlene dispensereres, og senest ved ligningen for det femte året etter at det ble gitt fradrag for beløpet.

Departementet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.

Endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

37. KOMITEENS TILRÅDING

Komiteen viser til proposisjon og til det som står foran, og rår Odelstinget til å gjøre slike

vedtak til lover:

A.

vedtak til lov

om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

I

I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endringer:

§ 1 nytt annet punktum skal lyde:

Gjelder særavgiften etanol til teknisk bruk, fastsetter departementet forskrifter om forbud, produksjon, innførsel, utførsel og omsetning.

Nåværende annet punktum blir nytt tredje punktum.

§ 2 annet ledd skal lyde:

Når en overtredelse av første ledd er særlig grov, er straffen bøter eller fengsel inntil 2 år, men fengsel inntil 6 år ved forsettlig eller grovt uaktsom overtredelse.

§ 2 nytt tredje ledd skal lyde:

Ved avgjørelsen av om en overtredelse skal regnes som særlig grov, legges vekt på om overtredelsen har et stort omfang, om inn- og utførsel eller bruk er forbudt eller underlagt særlige vilkår, om de varer overtredelsen gjelder var bestemt til å omsettes av lovovertrederen, om denne tidligere er dømt for overtredelse av avgiftslovgivningen eller om det foreligger andre omstendigheter av særlig skjerpende art.

II

I lov 21. november 1952 nr. 1 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 44 nr. 1 første punktum skal lyde:

Innbetalt skatt fra etterskottspliktige skattytere for et inntektsår blir å fordele mellom staten, *det felleskommunale skattefondet*, fylkeskommunen og kommunen på grunnlag av den samlede utlikning av skatt til staten, *skatt til det felleskommunale skattefondet*, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende inntektsår på etterskottspliktige skattytere.

§ 44 nr. 1 nytt tredje punktum skal lyde:

Stortinget fastsetter fordelingen mellom kommunene av den skatt som er tilført det felleskommunale skattefondet.

III

Lov 4. juni 1954 nr. 2 om sprit, brennevin, vin og isopropanol til teknisk og vitenskapelig bruk mv. oppheves.

IV

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

§ 3 annet ledd første punktum skal lyde:

Hvor et selskap, stiftelse eller annen formuesmasse er avgiftspliktig, jfr. § 2, første ledds bokstaver e), f) og annet ledd, og det vesentlige av midlene antas å skulle tilfalle høyst fire personer, skal midlene regnes å være ervervet av disse.

§ 14 nytt femte ledd skal lyde:

Når et dødsbo, arving eller gavemottaker trer inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksje eller andel etter reglene i skatteloven § 10-33, skal det ved verdsettelsen av aksjen eller andelen gjøres et tillegg med et beløp som tilsvarer 20 prosent av latent tapsfradrag ved realisasjon av aksjen eller andelen.

§ 15 nytt sjette ledd skal lyde:

Når et dødsbo, arving eller gavemottaker trer inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksje eller andel etter reglene i skatteloven § 10-33, skal det ved verdsettelsen av aksjen eller andelen gjøres et fradrag med et beløp som tilsvarer 20 prosent av latent gevinst ved realisasjon av aksjen eller andelen.

V

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 5 første ledd nr. 1 bokstav c skal lyde:

Museer, *teatre*, arrangører av utstillinger, konserter og stevner, av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer.

§ 5 første ledd nr. 1 ny bokstav e skal lyde:

Veldedige og allmennyttige organisasjoner, av varer fra bruktbutikker når overskuddet helt ut anvendes til veldedige eller allmennyttige formål. Det

er en forutsetning at butikkene kun omsetter brukte varer som er mottatt vederlagsfritt, og at det benyttes frivillig, ulønnet arbeidskraft.

§ 5 første ledd nr. 2 oppheves.

§ 5 første ledd nr. 3 blir ny nr. 2.

§ 5 a annet ledd nr. 7 og ny nr. 8 skal lyde:

7. omsetning av rett til å ta ut jord, stein og andre naturalier av grunn, samt rett til jakt og fiske,
8. omsetning av rett til å disponere lufthavn for luftfartøy,

§ 5 a annet ledd ny nr. 9 skal lyde:

omsetning av rett til å disponere jernbanenettet til transport.

§ 5 b første ledd nr. 5 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 og opplevelsesentra. Unntaket omfatter også formidling av slike tjenester.

§ 16 første ledd ny nr. 15 skal lyde:

Alkoholholdige drikkevarer, tobakkvarer, sjokolade- og sukkervarer, parfymen, kosmetikk og toalett-preparater i transithall ved lufthavn.

VI

I lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering gjøres følgende endringer:

§ 14 nytt annet ledd skal lyde:

I overenskomst med fremmed stat kan det bestemmes at det kan gis opplysninger til denne stats offentlige myndigheter uten hinder av taushetsplikten etter § 13.

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

VII

I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift gjøres følgende endringer:

§ 2 bokstav e og ny bokstav f skal lyde:

- e. betaling av renter av avgift som blir erlagt for sent og rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av avgift,

- f. innbetalingsordningen og om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

§ 5 skal lyde:

Krav på avgift og tilleggsavgift er tvangsgrunnlag for utlegg.

Når Statens innkrevingsentral er pålagt å innkreve avgift, tilleggsavgift og renter, kan den inndrive kravene ved trekk i lønn og lignende ytelser etter reglene i dekningsloven § 2-7. Innkrevingsentralen kan også inndrive kravene ved å stifte utleggs pant for kravet dersom panteretten kan gis rettsvern ved registrering i et register eller ved underretning til en tredjeperson, jf. panteloven kapittel 5, og utleggsforretningen kan holdes på Innkrevingsentralens kontor etter tvangsfullbyrdsloven § 7-9 første ledd.

§ 6 skal lyde:

Avgiftsplikten inntreder ved tinglysingen av dokumentet.

Erververen av grunnbokshjemmel og meglerforetak som bistår med oppgaver som nevnt i lov 16. juni 1989 nr. 53 om eiendomsmegling § 3-9 første ledd nr. 1, 2 eller 4, er i forhold til avgiftsmyndigheten ansvarlig for at riktig avgift, tilleggsavgift og renter blir betalt. Det samme gjelder andre som på vegne av erververen av grunnbokshjemmel begjærer et dokument tinglyst. Arbeidstakere hos erververen av grunnbokshjemmelen eller hos et foretak som på vegne av erververen begjærer tinglysing, har ikke slikt ansvar. Avgiftskravet sendes først til den av de ansvarlige som har begjært dokumentet tinglyst.

Den som er ansvarlig for betaling av avgift etter annet ledd er også ansvarlig for betaling av etterberegnet avgift. Ansvar for etterberegnet avgift for andre enn erververen av grunnbokshjemmelen, er likevel begrenset til de tilfeller hvor vedkommende visste eller burde visst at opplysningene for fastsettelsen av avgiften var mangelfulle eller feilaktige.

Erververen av grunnbokshjemmelen har i forhold til avgiftsmyndigheten krav på eventuell avgiftsrefusjon.

VIII

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3A - 1 nr. 1 skal lyde:

1. Skattedirektoratet og ligningskontorene kan på anmodning fra en skattyter avgi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningene

før igangsetting eller *spørsmålet er av allmenn interesse.*

§ 3A - 3 nr. 1 skal lyde:

1. Skattedirektoratets og *ligningskontorenes* avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

§ 6-4 nr. 5 skal lyde:

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilte selskap og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 10-1, med gjeld til personlig skattyter, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger, spesifisert slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned fremgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev. Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten.

§ 6-5 nr. 3 skal lyde:

Verdipapirregistre skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave over forhold som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte investor ved *utdeling av utbytte fra, og realisasjon av, aksjer. Likt med aksje regnes grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av skatteloven § 10-1.* Det skal blant annet gis opplysninger om erverv og avganger i løpet av inntektsåret, om utdelt utbytte og om beholdning ved utgangen av inntektsåret. Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år.

§ 6-6 bokstav g skal lyde:

- g. selskaper, stiftelser, *sammenslutninger og registreringsenheter* som nevnt i skatteloven § 6-50 gi oppgave til ligningsmyndighetene over gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn, fødselsnummer/organisasjonsnummer.

§ 6-10 nr. 1 skal lyde:

Næringsdrivende og offentlig organ som har gitt noen et oppdrag *eller ansettelse* i riket eller på kontinentalsokkelen, skal ukrevet gi ligningsmyndighetene følgende opplysninger om oppdraget *eller ansettelsesforholdet* og om enhver oppdragstaker og *arbeidstaker* som i tilknytning til hovedoppdraget eller underoppdrag utfører oppdrag innen riket eller på kontinentalsokkelen:

- a. oppdragstakernes navn, adresse, eventuelt arbeidsgivernummer, tidspunkt da oppdragene forutsettes påbegynt og avsluttet, stedet der oppdra-

get skal utføres, samt kontraktsbeløpet i kontrakter oppdragsgiveren har inngått,

- b. *arbeidstakernes navn*, fødselsdata og eventuelt personnummer, adresse, nasjonalitet, sivilstand, tidspunkt for arbeidets begynnelse og antatte avslutning samt arbeidsgiverens navn og arbeidsgivernummer.

§ 6-11 nr. 1 bokstav b skal lyde:

- b. eiere av aksjer pr. 1. januar i ligningsåret, identifisert ved *fødselsnummer, organisasjonsnummer eller D-nummer, endringer* av aksjonærsammensetningen i løpet av inntektsåret, utdelt utbytte, og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer.

§ 6-11 nr. 4 skal lyde:

4. Bestemmelsene i nr. 1-3 gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, lov om forsikringsvirksomhet § 4-2 annet ledd og lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, *unntatt boligselskaper hvor andelshaverne lignes etter skatteloven § 7-3.*

§ 6-11 nr. 4 bokstav b skal lyde:

- b. *boligselskaper hvor andelshaverne lignes etter skatteloven § 7-3.*

§ 6-16 bokstav c skal lyde:

- c. *i forskrift bestemme at følgende oppgaver skal leveres i maskinlesbar form: Lønnsoppgaver mv. etter § 6-2, saldo- og renteoppgaver ved årsskifte eller ved oppgjør av konti i løpet av det siste inntektsåret etter § 6-4 og § 6-13 nr. 2 d, kontrolloppgaver etter § 6-3 nr. 5, kontrolloppgaver fra verdipapirregistre etter § 6-5, livsforsikringspremie, pensjonsforsikringspremie, innskudd etter innskuddspensjonsloven og innskudd i individuell pensjonsavtale (IPA) mv., spare- og fondsinnskudd, tilskudd til forskningsinstitutter mv. og betaling for pass og stell av barn mv. og gaver til selskaper, stiftelser, sammenslutninger eller registreringsenheter etter § 6-6, utbetalinger mv. fra forsikringsselskaper, banker og forvaltnings-selskaper for verdipapirfond etter § 6-7, aksjonær oppgaver etter § 6-11, oppgaver fra Trygdeetatens *innkrevingsentral* og Statens *innkrevingsentral* etter § 6-13 nr. 4, fordelingsoppga-*

ver over inntekter, *kostnader* og formue i boligselskap som omfattes av skatteloven § 7-3, samt tilsvarende fordelingsoppgaver fra boligsameier, jf. skatteloven § 7-11.

§ 9-6 nr. 5 bokstav c og d skal lyde:

- c. at spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig eller
- d. at spørsmål om endring tas opp som følge av uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen, i sak der skattyteren er part.

§ 10-1 nr. 1 bokstav d skal lyde:

- d. 2 pst. av nettoinntekten når forsinkelsen er over tre måneder regnet fra de leveringsfrister som følger av § 4-7 og svalsordskatteloven § 4-4. For skattyter som leverer forhåndsutfylt selvangivelse gjelder tilsvarende når forsinkelsen er over fire måneder regnet fra leveringsfristen i § 4-7 nr. 2.

IX

I lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr gjøres følgende endringer:

§ 2 tredje ledd skal lyde:

Er en forretning begjært av en person eller myndighet på vegne av en annen, blir begge ansvarlige for gebyret. *Ved tinglysning av skjøte og andre dokumenter som har sammenheng med salg av fast eiendom er meglerforetak som bistår avtalepartene med oppgaver som nevnt i lov 16. juni 1989 nr. 53 om eiendomsmegling § 3-9 første ledd nr. 1, 2 eller 4, også ansvarlig for gebyret uavhengig av om meglerforetaket har begjært forretningen.* Har staten begjært en forretning på vegne av noen, kan staten kreve refusjon av denne med mindre noe annet følger av lov.

§ 3 nytt fjerde ledd skal lyde:

Når Statens innkrevingsentral er pålagt å innkreve tinglysningsgebyr under Statens kartverk, kan den inndrive kravene ved trekk i lønn og lignende ytelser etter reglene i dekningsloven § 2-7. Innkrevingsentralen kan også inndrive kravene ved å stifte utleggspant for kravet dersom panteretten kan gis rettsvern ved registrering i et register eller ved en underretning til en tredjeperson, jf. panteloven kapittel 5, og utleggsforretningen kan holdes på Innkrevingsentralens kontor etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-9 første ledd.

Nåværende § 3 fjerde ledd blir nytt femte ledd.

X

I lov 16. juni 1989 nr. 53 om eiendomsmegling gjøres følgende endring:

§ 3-9 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Meglerforetak som bistår med oppgaver som nevnt i første ledd nr. 1, 2 eller 4 er etter lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift og lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr, ansvarlig for at avgifter, gebyrer og renter knyttet til tinglysning av skjøte og andre dokumenter som har sammenheng med salget, blir betalt.

XI

I lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk m.v. gjøres følgende endring:

§ 8-5 skal lyde:

Forbud mot apparater for tilvirking av brennevin m.v.

Uten tillatelse av departementet er det forbudt å ha i besittelse, innføre eller omsette apparater, herunder deler og utstyr, som er bestemt for eller som finnes tjenlige for tilvirking eller omdestillering av sprit eller brennevin.

XII

I lov 20. juli 1991 nr. 54 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt på formue og inntekt gjøres følgende endring:

VI. Overgangsregler til § 42 tolvte ledd skal lyde:

I den utstrekning skattyteren har mottatt Statens grunnkjøpsobligasjoner for et beløp tilsvarende gevinsten og blir sittende med obligasjonene til forfallstid. *Fritak for skattelegging etter foregående punktum gjelder også dersom skattyter innløser grunnkjøpsobligasjonene innen 31. desember 2004 selv om den avtalte forfallstid fortsatt løper.* Skal det etter lånevilkårene betales avdrag på obligasjonene og skattyteren krever innløsning før alle avdrag er betalt, innrømmes skattefrihet for den del av gevinsten som svarer til de betalte avdrag. For øvrig blir ved innløsning den del av gevinsten som svarer til de innløste obligasjoner å medregne ved inntektslikningen for det år innløsningen skjer. Foretas innløsning etter eierens død av dødsbo, arving eller ektefelle, skal gevinsten på tilsvarende måte regnes som inntekt for innløseren.

XIII

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav f oppheves.

§ 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er *inntil 29 600 kroner*. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst av den del av inntekten som overstiger 29 000 kroner.

XIV

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

§ 1-2 tredje ledd skal lyde:

(3) Stortinget pålegger skatt til staten og *det felleskommunale skattefondet*.

§ 2-30 første ledd bokstav k nr. 1 og 2 skal lyde:

k. følgende sikringsfond m.v.:

1. Bankenes sikringsfond
2. - - -

Ny § 2-38 skal lyde:

§ 2-38. *Skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eierandeler*

(1) *Følgende skattytere er fritatt for skatteplikt av inntekt og har ikke fradragsrett for tap etter bestemmelsene i denne paragraf:*

- a. *selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd a til d,*
- b. *aksjefond,*
- c. *interkommunalt selskap,*
- d. *selskap mv. som er heleid av staten,*
- e. *forening,*
- f. *stiftelse,*
- g. *kommune og fylkeskommune,*
- h. *konkurs- og administrasjonsbo etter debitor som omfattes av dette ledd,*
- i. *utenlandske selskaper mv. som tilsvarende selskaper mv. som omfattes av dette ledd.*

(2) *Inntekter og tap som omfattes av første ledd er:*

- a. *gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap mv. som nevnt i første ledd a til c eller tilsvarende utenlandsk selskap mv., samt lovlig utdelt utbytte som nevnt i § 10-11 annet ledd, jf. tredje ledd på slik eierandel,*
- b. *gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av finansielt instrument med eierandel i selskap mv. som nevnt i dette ledd a som underliggende objekt.*

(3) *Følgende inntekter og tap er likevel ikke omfattet av første ledd:*

- a. *inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, jf. § 10-63, og finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt,*
- b. *gevinst på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS eller finansielt instrument*

med slik eierandel som underliggende objekt, dersom skattyteren ikke sammenhengende de to siste årene frem til innvinningstidspunktet har eid minst 10 prosent av kapitalen og hatt minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.,

- c. *tap på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS eller finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt, dersom skattyteren og hans nærstående til sammen ikke på noe tidspunkt de to siste årene frem til oppførelsestidspunktet har eid 10 prosent eller mer av kapitalen eller hatt 10 prosent eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.,*

- d. *utbytte på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS, dersom skattyteren ikke sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningstidspunktet eier minst 10 prosent av kapitalen og har minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.*

(4) *Som nærstående etter tredje ledd c regnes:*

- a. *selskap mv. som skattyteren har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i,*
- b. *person eller selskap mv. som har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i skattyteren,*
- c. *selskap mv. som nærstående etter b har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i,*
- d. *nærstående person etter b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap mv. som disse har betydelig eierinteresse i, og*
- e. *selskap mv. som nærstående etter d har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i.*

Betydelig eierinteresse foreligger ved eie av minst 10 prosent av kapitalen eller innehavelse av minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv.

(5) *Første ledd fritar ikke skattytere hjemmehørende i land utenfor EØS for skatteplikt etter § 10-13.*

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

§ 4-12 første ledd skal lyde:

Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 65 prosent av kursverdien 1. januar i ligningsåret.

§ 4-12 annet ledd oppheves. Nåværende tredje til sjette ledd blir nytt annet til femte ledd.

Nåværende § 4-12 sjuende ledd blir nytt sjette ledd og skal lyde:

Andel i verdipapirfond verdsettes til 65 prosent av andelsverdien 1. januar i ligningsåret.

§ 5-1 nytt tredje ledd skal lyde:

Som skattepliktig inntekt anses underkurs som långiver godtgjør låntaker ved førtidig innfrielse av fastrentelån.

§ 5-2 nytt annet ledd skal lyde:

Skatteplikten etter første ledd gjelder ikke gave hvor mottaker trer inn i givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen etter reglene i § 10-33.

§ 5-13 første og annet ledd skal lyde:

(1) Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil fastsettes til 30 prosent av bilens listepriis som ny inntil 235 000 kroner og 20 prosent av overskytende listepriis. For biler eldre enn 3 år pr. 1. januar i inntektsåret, regnes det bare med 75 prosent av bilens listepriis. Vederlag for bruk av arbeidsgivers bil påvirker ikke fordelsfastsettelsen. Tilsvarende gjelder når arbeidstaker selv dekker bilkostnader.

(2) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av første ledd. Herunder kan det gi forskrift om særregler for biler med særlig omfattende yrkeskjøring og for el-biler.

§ 5-15 første ledd bokstav e nr. 1 skal lyde:

1. 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 § 5-22 skal lyde:

§ 5-22 Skattlegging av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper mv.

(1) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for renter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap og allmennaksjeselskap, samt likestilt selskap og sammenslutning etter § 10-1, og tilsvarende utenlandsk selskap. Bestemmelsene gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev. Beskatning etter denne bestemmelsen kommer i tillegg til den alminnelige beskatning av renteinntekter, jf. § 5-20.

(2) Renteinntekter som omfattes av denne bestemmelsen, regnes som skattepliktig inntekt for mottaker. Skattepliktig renteinntekt settes til 72 prosent av faktisk påløpte renter, etter fradrag for skjerming. Nærmere bestemmelser om beregning av skjerming og skattepliktig renteinntekt etter denne paragraf, fastsettes av departementet i forskrift.

§ 6-3 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Foreldrefradrag etter § 6-48 og særfradrag etter §§ 6-81 til 6-85 tas ikke i betraktning ved fastsettelse av underskudd til fremføring.

§ 6-11 skal lyde:

Det gis fradrag for kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel. Det gis ikke fradrag ved skattefrie bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7.

§ 6-12 annet ledd skal lyde:

(2) Reduksjon etter første ledd skal ikke overstige 75 prosent av de beregnede samlede kostnadene ved bilholdet. Kostnadene fastsettes til driftskostnader med et tillegg for verdiforringelse beregnet ut fra 17 prosent årlige saldoavskrivninger med utgangspunkt i bilens listepriis som ny.

§ 6-13 første ledd skal lyde:

(1) Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet. Det gis ikke fradrag for kost ved pendleropphold. Fradrag gis etter satser som fastsettes av departementet. Dersom skattyter godtgjør å ha hatt større kostnader, kan det kreves fradrag for disse. Skattyter som ikke legitimerer arten av bosted slik departementet har bestemt, gis fradrag etter laveste sats. Fradrag for reisekostnader ved besøk i hjemmet gis etter § 6-44.

§ 6-15 skal lyde:

Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke. Det gis ikke fradrag ved skattefrie bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7.

§ 6-32 første ledd skal lyde:

(1) Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 31 prosent av summen av inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd a, c eller d eller annet ledd (lønnsinntekt). Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 24 prosent av summen av inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd b (pensjonsinntekt). Beregningsgrunnlag avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100. Stortinget fastsetter den nedre og øvre grense for minstefradrag. Stortinget kan fastsette en særskilt nedre grense for minstefradrag som kun beregnes av og gis i inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd a, c eller d eller annet ledd. Skattyter som både har inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd a, c eller d eller annet ledd og inntekt som omfattes av § 6-31 første ledd b, gis det høyeste av

- a) minstefradrag beregnet med særskilt nedre gren-

- se, men uten at minstefradraget beregnes av inntekt omfattet av § 6-31 første ledd b, eller
- b) minstefradrag beregnet *etter både første og annet punktum*, men uten at særskilt nedre grense *etter femte punktum* kommer til anvendelse.

§ 6-44 første ledd annet punktum skal lyde:

Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 12 800 kroner.

§ 6-46 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Fradrag etter første, annet og tredje ledd gis bare hvis arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innberetter opplysninger om ubetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven.

§ 6-50 annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Trossamfunn som mottar offentlig støtte etter lov 13. juni 1969 nr. 25 om trdomssamfunn og ymist anna og livssynssamfunn som mottar offentlig støtte etter lov 12. juni 1981 nr. 64 om tilskott til livssynssamfunn, som ikke omfattes av første og annet punktum, må være tilknyttet og registrere gavene i en registreringsenhet.

§ 6-50 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 12 000 kroner årlig.

§ 6-50 sjette ledd skal lyde:

(6) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, og kan herunder gi regler om krav til vedtekter, regnskap, revisjon, registrering i Enhetsregisteret, maskinell innberetning og særlige krav til registreringsenhet for gaver til organisasjoner som nevnt i annet ledd tredje punktum, herunder særlige krav til organisasjoner nevnt i annet ledd tredje punktum.

§ 6-80 oppheves.

§ 6-83 første ledd skal lyde:

(1) Skattyter som i inntektsåret har hatt usedvanlig store kostnader på grunn av egen eller forsørget persons sykdom eller annen varig svakhet, gis særfradrag i alminnelig inntekt så langt kostnadene kan dokumenteres og minst utgjør seks ganger månedsfradraget etter § 6-81 første ledd bokstav a. Kravet til minste kostnads- og fradragnivå gjelder ikke tilsynskostnader på grunn av forsørget barns sykdom eller annen varig svakhet.

§ 6-90 første ledd bokstav c skal lyde:

c. *Særfradrag etter §§ 6-81 til 6-83,*

Kapittel 7 skal lyde:

Kapittel 7. Særregler om inntekt fra egen bolig eller fritidsbolig

Skattefri fordel ved bruk av egen bolig eller fritidsbolig

§ 7-1 Skattefritak for egen bruk

(1) Fordel ved at eier helt eller delvis bruker eiendom som egen bolig er ikke skattepliktig. Fritaket omfatter:

- a. *selveid enebolig, to- eller flermannsbolig, rekkehus, leilighet, mv.,*
- b. *boenhet i boligselskap, jf. § 7-3,*
- c. *våningshus på gårdsbruk.*

(2) Fordel ved at eier helt eller delvis bruker fritidsbolig selv er ikke skattepliktig.

§ 7-2 Utleieinntekt mv.

(1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når

- a. *eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.*
- b. *eiendommen er tomannsbolig og eieren oppfyller vilkårene i a for den ene leiligheten.*
- c. *hele eller en større del av boligen leies ut mindre enn halve inntektsåret.*

(2) Bruk i eierens ervervsvirksomhet regnes ikke som skattepliktig inntekt når eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien. Det gis fradrag for ervervsbruken etter regler som fastsettes av departementet.

(3) Dersom boligen leies ut mv. i større utstrekning enn det som følger av første og annet ledd, er leieinntektene mv. skattepliktige.

(4) For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt. Forrige punktum gjelder ikke for utleiehytter.

§ 7-3 Andelshavere i boligselskaper

(1) Boligselskaper lignede ikke som selskaper. I stedet lignede andelshaverne etter denne paragraf.

(2) Boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap) er selskap med delt eller begrenset ansvar og med hovedformål å gi andelshaverne bolig i hus eid av selskapet.

(3) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder for boligselskap hvor enten

- a. *minst 85 prosent av leieinntektene kommer fra*
 - *andelshavere eller aksjonærer, eller*
 - *elever og studenter som er tildelt bolig gjennom elev- eller studentsamskipnad, eller*

- leietakere i boligselskap opprettet som ledd i organisert fornyelse av tettbygde strøk.

b. en kommune

- sammen med personer som har bolig i vedkommende eiendom, innehar minst 85 prosent av andelskapitalen, eller
- alene innehar over 50 prosent av andelskapitalen.

(4) Bestemmelsene i denne paragraf gjelder selv om vilkårene i tredje ledd ikke er oppfylt, når ligningsmyndighetene finner at dette vil gi et resultat som stemmer bedre med det virkelige forhold enn ordinær ligning etter regnskap ville gjøre. Departementet kan gi nærmere regler om gjennomføring av forrige punktum, herunder gi nærmere regler om beregning av leieinntekt.

(5) Inntekt fastsettes på den enkelte andelshavers hånd, med skattefritak for egen bruk etter § 7-1 første ledd b. Den skattepliktige inntekten beregnes slik:

- a. Bruttoinntekt fastsettes til summen av andel av
 - selskapets renteinntekter
 - andre inntekter som ikke har tilknytning til selve eiendommen
 - gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer.
- b. Til fradrag i inntekt kommer andel av
 - selskapets rentekostnader
 - tilskudd til privat tjenestepensjonsordning for ansatte i hovedstilling i selskapet
 - selskapets kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen
 - tap ved realisasjon av selskapets eiendommer.
- c. Departementet gir nærmere regler om hvordan den enkelte andelshavers andel av selskapets inntekter og kostnader fastsettes.
- d. Fordeling av inntekt etter a til c foretas fra og med det inntektsåret da halvparten av leilighetene er ferdigstilt pr. 1. januar. For tidligere inntektsår skal inntekter og kostnader som nevnt summeres og senere fordeles til skattlegging hos andelshaverne over fire år, med en fjerdedel hvert år. Byggelånsrenter behandles på samme måte.
- e. I tillegg til inntekt som nevnt foran, skattlegges andelshaverne for netto utleieinntekt mv. av egen boenhet når inntekten ikke er fritatt for skatt etter § 7-2.

Forskjellige bestemmelser

§ 7-10 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte

Ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter mv., jf. § 7-2, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år utleieinntekt har vært fritatt for beskatning.

§ 7-11 Forskrift

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette kapittel, herunder om skattlegging i boligsameier og levering av ligningsoppgaver fra slike.

§ 8-1 tredje ledd siste punktum skal lyde:

Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14-82.

§ 8-1 fjerde ledd oppheves.

Nåværende § 8-1 femte til niende ledd blir nytt fjerde til åttende ledd.

§ 8-1 nytt niende ledd skal lyde:

Den kapitaliserte verdi av føderådsytelser anses ikke som en del av kostprisen ved erverv av fast eiendom og eiendeler knyttet til denne ved fordeling av inngangsverdi på de enkelte eiendeler som følger overdragelsen.

§ 8-3 annet ledd første punktum skal lyde:

Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av rein-drift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14-81 blir fastsatt til.

§ 8-3 femte ledd første punktum skal lyde:

Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene foran, skal legges til skattyterens inntekt - eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14-81 - for det året eller de årene midlene på bankkontoen heves.

§ 8-15 annet ledd første punktum skal lyde:

Renteinntekter, gevinster ved realisasjon av aksjer, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter er skattepliktige, med mindre skattefritak følger av § 2-38.

§ 8-15 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Skatteplikten eller fradragsretten gjelder likevel ikke gevinst eller tap ved realisasjon av aksje eller andel som nevnt i § 8-11 første ledd d-g.

§ 8-15 annet ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum skal lyde:

En andel av gevinster som følge av kurssvingninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital er skattepliktig. En tilsvarende andel kostnader og tap som følge av kurssving-

ninger på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta er fradragsberettiget. Ved beregningen skal eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning.

Nåværende § 8-15 annet ledd fjerde til syvende punktum blir § 8-15 annet ledd nytt syvende til tiende punktum.

§ 8-15 tredje ledd femte og nytt sjette punktum skal lyde:

Konto for skattlagt inntekt skal reguleres med finansinntekter og -tap som er unntatt fra beskatning eller fradragsføring etter § 2-38, jf. annet ledd. Kontoen skal videre reguleres med gevinst eller tap ved realisasjon av aksje som nevnt i § 8-11 første ledd g.

§ 8-15 tredje ledd nytt syvende til niende punktum skal lyde:

Gevinst ved overføring til nærstående skal ikke medregnes ved regulering etter femte og sjette punktum. Som nærstående regnes person eller selskap med direkte eller indirekte eierinteresse i det overdragende selskapet, samt slik persons foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre. Videre medregnes selskaper som selskaper og personer som nevnt i forrige punktum har direkte eller indirekte eierinteresse i.

§ 8-15 tredje ledd nytt tiende punktum skal lyde:

Ved beregning av gevinst eller tap etter sjette punktum skal utgangsverdien reduseres med aksjens andel av netto konsernbidrag bestående av ubeskattet inntekt, som underliggende selskap har mottatt for de to siste regnskapsårene.

§ 8-15 syvende ledd første punktum skal lyde:

Dersom selskap som nevnt i § 8-10 har en egenkapitalandel som utgjør mer enn 70 prosent av summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør, skal den delen av egenkapitalen som overstiger 70 prosent, multiplisert med en normrente, anses som skattepliktig inntekt etter annet ledd første punktum.

§ 8-17 annet ledd annet og tredje punktum skal lyde:

Utgangsverdien ved dette inntektsoppgjøret fastsettes til summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler som ville vært fritatt fra beskatning ved realisasjon etter § 2-38, jf. § 8-15 annet ledd, kostpris av selskapets aksjer som nevnt i § 8-11 første ledd g og markedsverdien av selskapets øvrige eiendeler, fratrukket gjeld. Inngangsverdien fastsettes til saldo-

en på kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet ved utredelsesårets begynnelse, tillagt tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs.

§ 8-17 tredje ledd skal lyde:

Selskapet anses ikke trådt ut etter første ledd b dersom brudd på vilkårene etter § 8-11, § 8-12 og § 8-13 første og annet ledd rettes innen to måneder etter at bruddet oppsto. Dersom bruddet er uvesentlig eller skyldes forhold utenfor selskapets kontroll, anses ikke selskapet trådt ut av ordningen dersom bruddet rettes innen to måneder etter det tidspunktet selskapet burde ha oppdaget bruddet. Ligningskontoret kan forlenge fristen for retting dersom selskapet godtgjør at det vil medføre særlige ulemper å rette bruddet innen fristen. Første og annet punktum gjelder ikke ved gjentatt brudd på vilkår i § 8-12 og § 8-13 første og annet ledd innen tre år regnet fra det tidspunktet forrige brudd ble rettet. Denne bestemmelse forlenger ikke fristene etter § 8-11 fjerde og femte ledd.

§ 8-18 annet ledd oppheves.

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

§ 8-19 oppheves.

§ 9-3 annet ledd innledningen skal lyde:

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, herunder våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret, er unntatt fra skatteplikt når følgende betingelser er oppfylt:

§ 9-3 sjette ledd første punktum skal lyde:

Gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk til personer som er arveberettiget etter lov av 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. kapittel 1 eller 2, er fritatt for skatteplikt når vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, og eieren har eid eiendommen i minst ti år når realisasjonen finner sted eller avtales.

§ 10-10 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 10-11 til 10-13 gjelder for aksjonærer og deltakere i likestilt selskap og sammenslutning etter § 10-1, samt i tilsvarende utenlandske selskaper mv.

§ 10-12 skal lyde:

§ 10-12 Fradrag for skjerming

(1) Personlig skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte, gis fradrag for

skjerming i alminnelig inntekt. Dette gjelder bare dersom utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet. Fradraget kan ikke overstige aksjonærens utbytte for det aktuelle år, knyttet til den enkelte aksje. Dersom skjermingen overstiger årets utbytte, kan ubenyttet skjerming fremføres til fradrag i senere års utbytte på samme aksje. Fremføringsretten omfatter ikke skjermingsfradrag som ikke er benyttet som følge av at utbyttet er fritatt for skatteplikt etter § 10-11 syvende ledd. Utdeling fra obligasjonsfond gir ikke rett til fradrag for skjerming.

(2) Skjermingen beregnes for den enkelte aksje, og settes til aksjens skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsgrunnlaget settes til aksjens inngangsverdi, jf. § 10-32 annet ledd, tillagt aksjens ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år. Skjermingsrenten fastsettes av departementet i forskrift. Skjermingen tilordnes eier av aksjen 31. desember i inntektsåret.

(3) Første ledd gjelder tilsvarende for dødsbo, samt for konkursbo der konkursdebitor er en fysisk person.

(4) Departementet kan ved forskrift bestemme at andelskapital i samvirkeforetak under en viss beløpsgrense, ikke kan danne grunnlag for skjerming etter denne bestemmelsens første og annet ledd.

§§ 10-20 til og med 10-25 oppheves.

§ 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.

§ 10-31 første ledd skal lyde:

(1) Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt, jf. §§ 5-20, 5-30 og kapittel 9. Ubenyttet skjerming, jf. § 10-12, kan føres til fradrag i gevinst ved realisasjon av aksjen.

§ 10-31 tredje ledd oppheves.

§ 10-32 annet ledd skal lyde:

(2) Dersom ikke annet er bestemt, settes aksjens inngangsverdi til det beløp skattyter har betalt for aksjen, tillagt eventuelle kostnader som skattyter har

hatt til mekler eller lignende ved anskaffelse av aksjen.

§ 10-32 fjerde, femte og sjette ledd oppheves.

Ny § 10-33 skal lyde:

§ 10-33 Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av visse aksjer og andeler

(1) Ved arv eller gave av aksje og andel i selskap som nevnt i § 10-10, jf. § 10-1, fra person omfattet av § 10-12 til arving eller gavemottaker som omfattes av § 10-12, trer arvingen eller gavemottakeren inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen.

(2) Dødsbo skal tre inn i arvelaters inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen. Det samme gjelder for gjenlevende ektefelle som overtar boet uskiftet, i den utstrekning aksjene eller andelen skal anses som arvet. Den som erverver aksje eller andel ved utlodning av dødsbo, trer inn i inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen som gjaldt for dødsboet.

(3) Gevinst på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker, legges til den inngangsverdi mottaker trer inn i etter reglene i første og annet ledd.

§ 10-34 annet ledd annet punktum skal lyde:

Endringen settes til årets skattepliktige inntekt før mottatt konsernbidrag som er skattepliktig etter § 10-3 første ledd første punktum, fratrukket avsatt utbytte, utlignet skatt på selskapets alminnelige inntekt etter fradrag av utlignet skatt som faller på mottatt skattepliktig konsernbidrag, godtgjørelse etter § 10-12, refusjon etter § 16-50, utlignet skatt på grunnrenteinntekt etter § 18-3 og utlignet skatt etter petroleumsskatteloven § 5.

§ 10-34 annet ledd femte til syvende punktum oppheves.

§ 10-34 sjette ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om at inngangsverdien på fondsandeler i nærmere fastsatte tilfeller skal reguleres med endring i skatlagt kapital også i aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper som fondet eier aksjer i.

§ 10-34 skal lyde:

(1) Den enkelte aksjes kostpris og ubenyttet skjerming fra tidligere år skal endres i følgende tilfeller:

- a. ved fondsemisjon med økning av antall aksjer i selskapet,
- b. når antall aksjer i selskapet økes ved at den enkelte aksje splittes i flere aksjer,
- c. når antall aksjer i selskapet reduseres ved at et antall aksjer gjøres om til en ny aksje,
- d. ved skattefri fusjon for så vidt gjelder kostpris og skjerming for aksjene i det overdragende selskapet, som skal omfordeles på vederlag i form av aksjer i det overtakende selskap eller i det overtakende selskaps morselskap,
- e. ved skattefri fisjon for så vidt gjelder kostpris og skjerming for innløste aksjer i det overdragende (fisjonerende) selskapet, som skal omfordeles på vederlag i form av aksjer i det eller de overtakende (utfisjonerte) selskap eller i overtakende selskaps morselskap,
- f. for skattefri fisjon som gjennomføres uten innløsning av aksjer, for så vidt gjelder kostpris og skjerming for aksjene i det overdragende selskap som skal omfordeles på vederlag i form av aksjer i det eller de overtakende selskap eller i overtakende selskaps morselskap.

(2) Når det har skjedd en slik omfordeling, skal selskapet uten ugrunnet opphold, og senest ved utgangen av omfordelingsåret, sende melding om omfordelingen til ligningskontoret for selskapets konorkommune. Dette gjelder likevel ikke selskap som omfattes av ligningsloven § 6-11 nr. 1-3. Selskaper som er vedtatt overført til sentral ligning, skal sende melding om omfordelingen til Sentralskattekontoret for storbedrifter. Departementet kan gi nærmere regler om omfordelingsmelding etter denne bestemmelse.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om omfordeling av aksjers kostpris og ubenyttet skjerming fra tidligere år.

Overskriften i § 10-50 skal lyde:

Bonus fra samvirkeforetak

§ 10-50 første ledd annet punktum oppheves. Nåværende tredje og fjerde punktum blir nytt annet og tredje punktum.

§ 10-51 oppheves.

§ 10-67 første ledd skal lyde:

For deltaker som ikke omfattes av § 10-12 første og tredje ledd, er mottatt utbytte ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt i medhold av § 10-65.

§ 10-67 nytt annet ledd skal lyde:

For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd, skal 72 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte ved beskatningen.

§ 10-68 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Ved realisasjon av aksje skal aksjens inngangsverdi opp- eller nedreguleres med endring i selskapets beskattede inntekt gjennom deltakerens eier-tid.

§ 10-68 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Første ledd gjelder ikke deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd.

§ 11-7 fjerde ledd oppheves. Nåværende femte ledd blir fjerde ledd.

§ 11-8 annet ledd annet punktum skal lyde:

Det samme gjelder tillegg til fradragsramme i henhold til overgangsregler til skattereformen, fremførbart underskudd etter oppfylt fradragsramme i kommandittselskapet, jf. § 10-43 fjerde ledd, differansesaldoer knyttet til driftsmidler som nevnt i § 14-41 første ledd a-d og differanse som nevnt i § 11-7 fjerde ledd første punktum.

§ 12-12 annet ledd bokstav d skal lyde:

d. avgitt fradragsberettiget konsernbidrag,

§ 12-12 tredje ledd bokstav d skal lyde:

d. mottatt skattepliktig konsernbidrag,

§ 14-6 første ledd siste punktum oppheves.

§ 14-6 femte ledd oppheves.

§ 14-7 tredje ledd oppheves.

§ 14-81 oppheves.

Nåværende § 14-82 og § 14-83 blir § 14-81 og § 14-82.

Ny § 14-90 med deloverskrift skal lyde:

Generelle skatteposisjoner og skattemotiverte transaksjoner

§ 14-90. Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenlutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har

skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. *falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller*
- b. *inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.*

§ 15-2 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Stortinget fastsetter hvert år satsen for skatt til det felleskommunale skattefondet.

§ 16-10 femte ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Ved sparing på boligsparekonto i annen EØS-stat gis fradrag på grunnlag av dokumentasjon fra skattyter.

§ 16-30 første ledd siste punktum skal lyde:

Eier- og stemmekravet må være oppfylt sammenhengende i en periode på to år som omfatter tidspunktet morselskapet innvinner utbytte fra datterselskapet.

§ 18-3 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Differansen fremføres med rente fastsatt av departementet i forskrift.

XV

I lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon gjøres følgende endring:

§ 1-1 annet ledd skal lyde:

(2) Pensjonsordning etter loven her kan opprettes ved avtale med

- a. *selskap som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som livsforsikringsselskap,*
- b. *selskap som er hjemmehørende i en annen stat innenfor EØS-området og som har adgang til å drive livsforsikringsvirksomhet i Norge,*
- c. *pensjonskasse som er forsikringsteknisk oppbygget og godkjent av Kredittilsynet,*
- d. *pensjonskasse etablert i annen stat innenfor EØS-området etter nærmere bestemmelser gitt av Kongen.*

XVI

I lov 24. november 2000 nr. 84 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven) gjøres følgende endring:

§ 2-2 skal lyde:

Pensjonsordning etter loven her kan opprettes ved avtale med

- a. *institusjon som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som bank, livsforsikringsselskap, pensjonskasse eller forvaltningsselskap for verdipapirfond,*
- b. *kredittinstitusjon, livsforsikringsselskap eller forvaltningsselskap for verdipapirfond som er hjemmehørende i en annen stat innenfor EØS-området og som har adgang til å drive tilsvarende virksomhet som nevnt i bokstav a her i riket,*
- c. *pensjonskasse etablert i annen stat innenfor EØS-området etter nærmere bestemmelser gitt av Kongen.*

XVII

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endringer:

§ 3 annet ledd skal lyde:

Det ytes også kompensasjon for merverdiavgift betalt ved innførsel av varer fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen og for merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen.

§ 9 skal lyde:

Kompensasjon etter denne lov skal utbetales innen 3 uker etter at fristen etter § 7 for å sende inn oppgave er utløpt. Dersom kompensasjonsoppgaven mottas etter utløpet av fristen i § 7 skal kravet avvises. Med de begrensninger som følger av § 10 kan kravet tas med i oppgaven for en senere periode. For krav som tas med i oppgaven for en senere periode, skal kompensasjon utbetales innen 3 uker etter at fristen for denne perioden er utløpt.

§ 10 tredje ledd skal lyde:

For virksomheter som nevnt i § 2 bokstav a er foreldelsesfristen sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode.

XVIII

Ikrafttredelse

Endringene under VIII § 9-6 nr. 5 bokstav c og d trer i kraft straks med virkning for klagesaker som Sivilombudsmannen har avgitt uttalelse i fra og med 1. januar 2000.

Endringene under XIV § 8-15 annet ledd første punktum og tredje punktum, § 8-17 annet ledd annet og tredje punktum, § 8-19, § 10-34 annet ledd annet punktum og femte punktum og sjette ledd, trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2004.

Endringene under XIV § 10-34 annet ledd sjette og syvende punktum trer i kraft straks med virkning for realisasjoner som skjer fra og med 26. mars 2004.

Endringene under XIV ny § 2-38 og § 8-15 tredje ledd femte punktum og nytt sjette punktum trer i kraft straks med virkning for utbytte som innvinnes fra og med inntektsåret 2004 og gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004.

Endringene under XIV § 8-15 tredje ledd nytt syvende til tiende punktum, § 11-7 fjerde ledd, § 11-8 annet ledd annet punktum og ny § 14-90 trer i kraft straks med virkning fra og med 6. oktober 2004.

Endringene under IV § 3 annet ledd første punktum, VI, VIII § 6-6 bokstav g, XII, XIV § 2-30 første ledd bokstav k nr. 1 og 2 trer i kraft straks.

Endringene under VIII § 6-11 nr. 1 bokstav b og nr. 4 bokstav b og § 6-16 bokstav c, XIII, XIV § 4-12, § 5-13 første og annet ledd, § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1, § 6-3 fjerde ledd annet punktum, § 6-11, § 6-12 annet ledd, § 6-13 første ledd, § 6-15, § 6-32 første ledd, § 6-44 første ledd annet punktum, § 6-50 annet ledd nytt tredje punktum, fjerde ledd annet punktum og sjette ledd, § 6-80, § 6-83 første ledd, § 6-90 første ledd bokstav c, kapittel 7, § 8-1 tredje ledd siste punktum, fjerde ledd og nytt niende ledd, § 8-3 annet ledd først punktum og femte ledd første punktum, § 8-15 annet ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum og syvende ledd første punktum, § 8-17 tredje ledd, § 8-18 annet ledd, § 9-3 annet ledd innledningen og sjette ledd, §§ 10-20 - 10-25, § 10-50, § 10-51, § 12-12 annet ledd bokstav d og tredje ledd bokstav d, § 14-6 første ledd siste punktum og femte ledd, § 14-7 tredje ledd, § 14-81, § 16-10 femte ledd nytt tredje punktum, § 16-30 første ledd siste punktum og § 18-3 fjerde ledd annet punktum trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under II, XIV § 1-2 tredje ledd og § 15-2 nytt annet ledd trer i kraft straks med virkning for skatt fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under V § 5 første ledd nr. 1 bokstav c og ny bokstav e, nr. 2 og nr. 3, § 5 a annet ledd nr. 7, ny nr. 8 og ny nr. 9, § 5 b første ledd nr. 5, VIII § 10-1 nr. 1 bokstav d, XIV § 5-1 nytt tredje ledd og XVII trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2005.

Endringene under I, III, V § 16 første ledd ny nr. 15, VII, VIII § 6-10 nr. 1, IX, X, XI, XIV § 6-46 nytt fjerde ledd, XV og XVI gjelder fra den tid Kongen bestemmer.

Endringene under VIII § 3A-1 nr. 1 og § 3A-3 nr. 1 trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

Endringene under VIII § 6-4 nr. 5, § 6-5 nr. 3, § 6-11 nr. 4, XIV § 5-2 nytt annet ledd, ny § 5-22, § 10-10 første ledd første punktum, § 10-12, § 10-30, § 10-31, § 10-32 annet, fjerde, femte og sjette ledd, ny § 10-33, § 10-34, § 10-67 første ledd og nytt annet

ledd, § 10-68 første punktum og § 10-68 nytt annet ledd trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Endringene under IV § 14 nytt femte ledd og § 15 nytt sjette ledd trer i kraft straks, med virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 1. januar 2006 eller senere.

XIX

Overgangsregler

Ved ikrafttredelse av endringer under XIV § 2-38 gjelder følgende overgangsregler:

Overgangsregel A:

For inntekt som innvinnes og tap som oppofres i tidsrommet fra 6. oktober 2004 til 6. oktober 2006, skal perioden for måling av kapital- og stemmeandel etter § 2-38 tredje ledd b til d strekke seg fra 6. oktober 2004 til tidspunktet for innvinningen eller oppofrelsen. For inntekt som innvinnes eller tap som oppofres før 6. oktober 2004, skal kapital- og stemmeandelen på tidspunktet for innvinning eller oppofrelse være avgjørende. Denne overgangsregelen skal bare anvendes dersom det er til gunst for skattyter.

Overgangsregel B:

(1) Selskap som nevnt i skatteloven § 2-38 første ledd kan kreve å få fastsatt skattepliktig gevinst for inntektsåret 2004 på aksjer og andre eiendeler som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd, etter en nettberegning slik at skattepliktig gevinst settes lik netto gevinst fratrukket netto tap beregnet som angitt i a og b nedenfor.

a. Selskapets netto gevinst fremkommer ved beregning av selskapets samlede gevinst innvunnet i perioden 1. januar til 26. mars 2004 med fradrag for samlede tap ved realisasjon i samme periode av aksjer mv. som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd.

b. Selskapets netto tap fremkommer ved beregning av selskapets samlede tap ved realisasjon i perioden 26. mars til 31. desember 2004 av aksjer mv. som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd som selskapet eide 25. mars 2004, med fradrag for selskapets samlede gevinst innvunnet i perioden 26. mars til 31. desember 2004 av aksjer mv. som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd som selskapet eide 25. mars 2004. Netto tap som nevnt i forrige punktum beregnes etter de regler som gjaldt 25. mars 2004.

(2) Netto tap etter første ledd b kan ikke trekkes fra i andre inntektskilder enn netto gevinst etter første ledd a. Netto tap som overstiger netto gevinst etter første ledd faller bort med mindre det benyttes etter reglene i tredje ledd.

(3) Netto tap som overstiger netto gevinst ved beregning av skattepliktig gevinst etter første ledd, kan trekkes fra i mottatt konsernbidrag med beløp tilsvarende skattepliktig gevinst beregnet etter første ledd hos giverselskapet. Anvendelse av reglene i dette ledd er betinget av at giver og mottaker pr. 1. januar 2004 tilhørte samme konsern, jf. skatteloven § 10-4.

(4) Tap som nevnt i første ledd b som skyldes overføring mellom selskap som på realisasjonstidspunktet tilhører samme konsern, jf. skatteloven § 10-4, skal ikke tas i betraktning ved beregning av skattepliktig gevinst etter disse regler. Retten til å ta hensyn til tap som nevnt i første ledd b ved beregning av skattepliktig gevinst etter første ledd, er betinget av at selskapet ikke innen 31. desember 2005 erverver aksjer eller andre eiendeler som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd i det selskap den tapsutløsende realisasjon gjelder. Erverv som nevnt i foregående punktum skal medføre omberegning av skattepliktig gevinst etter første og tredje ledd, med virkning for inntektsåret 2005.

(5) Selskap mv. som nevnt i skatteloven § 2-38 første ledd kan kreve fradrag for tap på aksjer som er realisert i perioden 26. mars 2004 til 31. desember 2005 ved likvidasjon av aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller tilsvarende selskap hjemmehørende i andre EØS-land, dersom likvidasjonen var vedtatt av det likviderende selskapets generalforsamling, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 16-1, før 26. mars 2004. Likestilt med generalforsamlingsvedtak i forrige punktum er beslutning om oppløsning fattet av tingretten etter aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 16-15 og dom i medhold av aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 16-19. Tap ved likvidasjon etter første punktum, jf. annet punktum, som realiseres i perioden 26. mars til 31. desember 2004 inngår i eventuell beregning av netto tap etter første ledd bokstav b. I den utstrekning tap ved likvidasjon etter første punktum, jf. annet punktum, ikke kommer til fradrag i netto gevinst etter første ledd bokstav a, kan tapet føres til fradrag etter skattelovens alminnelige regler.

(6) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.

Overgangsregel C:

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som har alminnelig skatteplikt til Norge, skal foreta inntektsføring i 2005 etter denne overgangsregel når selskapets generalforsamling i dette inntektsåret har truffet beslutning om utdeling av ubeskattet inntekt, som nedenfor bestemt. Overgangsregelen skal, så langt den passer, også gjelde for likestilt selskap og sammenslutning som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd b-e.

(2) Inntektsføring skal foretas når det oppstår underdekning ved at selskapets egenkapital i henhold til balansen i årsoppgjøret for 2004 er lavere enn summen av:

- innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdiene som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier. Ved beregningen etter første punktum gjelder annet til fjerde punktum i skatteloven § 10-5 annet ledd og overgangsregel D tilsvarende.
- netto gevinst, etter fradrag for tap, som er innvunnet etter 25. mars 2004 og som ville vært skattepliktig etter de regler som gjaldt 25. mars 2004, i den utstrekning gevinst ikke skatlegges og tap ikke kommer til fradrag etter skatteloven § 2-38. Netto gevinst etter første punktum beregnes etter de regler som gjaldt 25. mars 2004. Beløpet som fastsettes etter første og annet punktum skal reduseres med skatten på det beløpet som er inntektsført etter denne overgangsregel.

(3) Inntektsføring skal bare foretas så langt underdekningen skyldes at:

- selskapet har avsatt til utbytte i selskapets årsoppgjør for 2004, eller
- selskapet har gitt konsernbidrag med virkning for inntektsåret 2004, som overstiger selskapets alminnelige inntekt i 2004, eller
- selskapet i 2005 har besluttet å dele ut utbytte, jf. skatteloven § 10-11, som overstiger avsetningen til utbytte i årsregnskapet for 2004, eller
- selskapet i 2005 har besluttet å dele ut mer enn aksjens forholdsmessige andel av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, ved nedsettelse av aksjekapitalen med innløsning av enkeltaksje.

(4) Inntekten settes til et bruttobeløp som, etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, tilsvarende det utbyttet eller konsernbidraget som er avsatt eller utdelt ut over grensen etter annet ledd, jf. tredje ledd. Inntekten skal likevel settes ned i samsvar med bestemmelsene i femte og sjette ledd.

(5) Inntekten reduseres med korreksjonsinntekt som selskapet må inntektsføre i 2004 og 2005 på grunn av utdelinger som selskapets generalforsamling har besluttet i 2005.

(6) Inntekten som fremkommer etter fjerde og femte ledd, reduseres forholdsmessig med andelen av den samlede utdeling, jf. tredje ledd, som tilfaller aksjonærer som ikke har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10-12 for det mottatte beløp. Det skal likevel ikke foretas inntektsreduksjon ved utdeling til aksjonær som nevnt i foregående punktum, i den utstrekning slik aksjonær lar inntekten strømme gjennom ett eller flere ledd i en eierkjede, og inntekten i 2005 innvinnes som utbytte av aksjonærer som har

rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10-12 for det mottatte beløp.

(7) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.

Overgangsregel D:

For inntektsårene 2004 og 2005 skal følgende gjelde for selskap mv. som er omfattet av skatteloven § 10-5:

(1) Differansen mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi på aksjer og andre eiendeler som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd, og som er i behold i selskapet ved utløpet av inntektsåret, skal anses som en midlertidig forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi i forhold til skatteloven § 10-5 annet ledd. Skattemessig verdi etter første punktum beregnes etter de regler som gjaldt 25. mars 2004.

(2) Ved anvendelse av skatteloven § 10-5 annet ledd annet punktum, skal det ved beregning av egenkapitalandelen av slike midlertidige forskjeller som omfattes av første ledd, ikke gjøres fradrag for en beregnet skatteforpliktelse knyttet til differansen mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.

Overgangsregel E:

(1) Det skal ikke foretas realisasjonsoppgjør når personlig skattyter etter denne overgangsregel overfører samtlige av sine aksjer i samme selskap mot vederlag i aksjer i nystiftet aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller tilsvarende selskap i andre EØS-land, når det i henhold til stiftelsesdokumentet skjer en overføring av aksjene til dekning av hele eller deler av aksjekapitalen. Selskapet kan bare stiftes med innskudd av aksjer og kontanter. Ved stiftelsen må det mottakende selskap bli eier av minst 90 prosent av aksjekapitalen i de overførte selskaper.

(2) Skattemessig inngangsverdi på overdragende skattyters vederlag i aksjer settes lik skattyters inngangsverdi på de overførte aksjer med tillegg av eventuelt kontantinnskudd. Overdragende skattyters øvrige skatteposisjoner knyttet til de overførte aksjer, herunder ervervstidspunkt og skattemessig innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, videreføres på vederlagsaksjene. Mottakende selskap må videreføre overdragende aksjonærs skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt knyttet til de overførte aksjer.

(3) Denne overgangsregel kommer bare til anvendelse ved overføring av aksje hvor mottakende selskap er stiftet og melding om dette er sendt Foretaksregisteret innen 31. desember 2005.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.

Ved ikrafttredelse av endringene under XIV § 10-10 første ledd første punktum, § 10-12, § 10-30, § 10-31 første og tredje ledd og § 10-32 annet ledd gjelder følgende overgangsregler:

Avvikling av reglene om beregnet personinntekt for aksjonærer

Bestemmelsene i skatteloven §§ 12-10 til 12-17 om beregnet personinntekt, får ikke anvendelse for aksjonær i aksjeselskap, herunder allmennaksjeselskap.

Rett til fremføring av ubenyttet godtgjørelse

Godtgjørelse som er opptjent før 1. januar 2006, men som ikke er kommet til fradrag i utlignet skatt av alminnelig inntekt, kan fremføres til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i ti år etter at godtgjørelsen er opptjent.

Følgende overgangsregel til de samme endringene trer i kraft straks, med virkning fra 1. januar 2005:

Fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag

(1) Aksjens skjermingsgrunnlag etter §§ 10-12 og 10-31, jf. § 10-32, settes til aksjens historiske kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp fra det tidsrommet aksjonæren har eid aksjen.

(2) For aksjer med samlet negativt RISK-beløp som overstiger aksjens opprinnelige kostpris (negativ inngangsverdi), settes aksjens skjermingsgrunnlag lik aksjens negative inngangsverdi. Det skal ikke beregnes skjerming av negativt skjermingsgrunnlag.

(3) For ikke-børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapskatteloven 20. juli 1991 nr. 65 § 10-2 nr. 4 annet og tredje ledd, settes aksjens skjermingsgrunnlag til aksjens opprinnelige kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp knyttet til aksjen, eller til aksjens forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi pr. 1. januar 1992 tillagt eventuelle RISK-beløp knyttet til aksjen. Fordelingen av selskapets formuesverdi foretas etter aksjenes pålydende beløp. Ved realisasjon av ikke-børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapskatteloven 20. juli 1991 nr. 65 § 10-2 nr. 4 annet og tredje ledd, kan aksjens takstverdi pr. 1. januar 1992, eller aksjens forholdsmessige andel av selskapets regnskapsmessige egenkapital pr. 1. januar 1992, likevel benyttes som inngangsverdi ved gevinstberegningen.

(4) For børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapskatteloven 20. juli 1991 nr. 65 § 10-2 nr. 2 eller 3, settes aksjens skjermingsgrunnlag til aksjens oppre-

gulerte verdi tillagt eventuelle RISK-beløp knyttet til aksjen, eller til aksjens opprinnelige kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp knyttet til aksjen.

(5) Skattyter som eier aksjer i aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, plikter å gi opplysninger om aksjens inngangsverdi i ligningsårene 2005 og 2006. Likt med aksje regnes grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av skatteloven § 10-1. Departementet kan i forskrift unnta enkelte grupper fra opplysningsplikten, og gi nærmere regler om gjennomføringen av plikten.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 6-12 annet ledd gjelder følgende overgangsregel:

Til § 6-12 annet ledd:

Saldoavskrivningsgrunnlag pr. 1. januar 2005 for biler registrert første gang før dette tidspunkt, settes til det beløp saldo hadde vært dersom listepriisen som ny hadde vært avskrevet med 17 % årlig saldoavskrivning fra registreringstidspunkt.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 8-15 tredje ledd femte punktum og nytt sjette punktum gjelder følgende overgangsregler:

Overgangsregel A:

Ved beregning av aksjegevinst eller aksjetap som realiseres i perioden fra og med 26. mars 2004 til og med 31. desember 2005, og som skal føres på konto for skattlagt kapital, skal aksjens inngangsverdi ikke reguleres i medhold av skatteloven § 10-32 fjerde og femte ledd eller § 10-34.

Overgangsregel B:

(1) *Selskap innenfor ordningen skal foreta inntektsføring i 2005 etter denne overgangsregel, når selskapets generalforsamling i dette inntektsåret har besluttet utdeling av utbytte eller konsernbidrag som nedenfor bestemt.*

(2) *Inntektsføring skal foretas ved utdeling av netto gevinst, etter fradrag for tap, som er tillagt selskapets konto for skattlagt inntekt etter skatteloven § 8-15 tredje ledd femte og sjette punktum, når netto gevinst også er korrigeret for reguleringsbeløp som ikke tas i betraktning etter overgangsregel A. Ved utdeling fra selskapets konto for skattlagt inntekt, skal annen skattlagt inntekt anses utdelt før inntekt som nevnt i første punktum.*

(3) *Inntekten settes til et bruttobeløp som, etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, svarer til utdeling som nevnt i annet ledd første punktum.*

(4) *Inntekten som fremkommer etter tredje ledd, reduseres forholdsmessig med andelen av den samlede utdeling, jf. annet ledd første punktum, som tilfal-*

ler aksjonærer som ikke har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10-12 for det mottatte beløp. Det skal likevel ikke foretas inntektsreduksjon ved utdeling til aksjonær som nevnt i foregående punktum, i den utstrekning slik aksjonær lar inntekten strømme gjennom ett eller flere ledd i en eierkjede, og inntekten i 2005 innvinnes som utbytte av aksjonærer som har rett til godtgjørelse etter skatteloven § 10-12 for det mottatte beløp.

(5) *Inntekt etter denne overgangsregel skal ikke legges til selskapets konto for skattlagt inntekt etter skatteloven § 8-15 tredje ledd tredje punktum.*

(6) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregel.*

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 8-15 tredje ledd nytt tiende punktum gjelder følgende overgangsregel:

Konsernbidrag som er besluttet før 6. oktober 2004 skal ikke tas i betraktning ved anvendelsen av skatteloven § 8-15 tredje ledd tiende punktum.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 8-18 annet ledd, §§ 10-20 - 10-25, § 12-12 annet ledd bokstav d, § 12-12 tredje ledd bokstav d gjelder følgende overgangsregel:

- a) *30 prosent av innrømmede fradrag for aksjonærbidrag tilbakeføres til skattlegging dersom en aksjonær overdrar aksjer eller tar bopel utenfor riket innen tre år etter utløpet av det siste året da fradrag er innrømmet, eller selskapet fusjonerer eller fisjonerer i etableringsperioden eller innen tre år etter utløpet av etableringsperioden.*
- b) *Overdras bare en del av en aksjepost, tilbakeføres en forholdsmessig andel av innrømmede fradrag svarende til de aksjene som er overdratt.*
- c) *Tilbakeførte beløp skattlegges som inntekt i det året da overdragelse, utflytting, fusjon eller fisjon fant sted.*

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 9-3 sjette ledd og § 14-81 gjelder følgende overgangsregler:

a) Til § 9-3 sjette ledd:

Ved realisasjon i 2005 eller senere av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk fastsettes skattyters inngangsverdi med utgangspunkt i historisk kostpris med tillegg av senere aktiverte kostnader og fradrag for foretatte avskrivninger. Den del av kostpris og tillegg som etter fordeling ikke faller på avskrivbare driftsmidler eller våningshus, oppreguleres etter prisstigningen i eiertiden etter regler og satser som fastsettes av departementet.

b) Til § 14-81:

Dersom summen av de inntil fire siste års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverheng komme til fradrag i skogbruksinntekten for 2005. Dersom summen av de inntil fire siste års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsendring tas til inntekt for inntektsåret 2005.

Ved ikrafttredelse av endringen under XIV § 16-30 første ledd siste punktum gjelder følgende overgangsregel:

For utbytte som innvinnes i tidsrommet fra 1. januar 2005 til 6. oktober 2006, skal perioden for måling av kapital- og stemmeandel strekke seg fra 6. oktober 2004 til tidspunktet for innvinningen. Denne overgangsregelen skal bare anvendes dersom det er til gunst for skattyter.

B.

Vedtak til lov

om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. gjøres følgende endringer:

I

§ 3 bokstav c femte ledd skal lyde:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsår. Når skatteverdien av undersøkelsesutgifter kreves utbetalt etter dette ledd, skal utgiftene ikke inngå i underskudd som behandles etter andre bestemmelser i § 3 c.

II

§ 3 bokstav c sjette og syvende ledd oppheves.

§ 3 bokstav c åttende ledd blir § 3 bokstav c sjette ledd.

§ 3 bokstav f nytt femte ledd skal lyde:

Gjenværende kostpris for driftsmiddel som mister sin bruksverdi ved avslutning av produksjon fra petroleumsforekomst, kan føres til fradrag i avslutningsåret.

§ 5 første ledd annet punktum oppheves.

§ 5 første ledd tredje og fjerde punktum blir § 5 annet og tredje punktum.

§ 5 femte ledd nytt niende punktum skal lyde:

Friinntekt beregnes ikke av gjenværende kostpris som fradragsføres etter § 3 f femte ledd.

§ 5 syvende og åttende ledd blir § 5 åttende og nytt niende ledd.

III

§ 3 bokstav c fjerde ledd skal lyde:

Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger et udekket underskudd, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av slik underskudd. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt med gjeldende satser på opphørstidspunktet. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det året den særskattepliktige virksomheten opphører.

§ 5 syvende ledd skal lyde:

Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger overskytende friinntekt, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av slik friinntekt. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere overskytende friinntekt med gjeldende sats for særskatt på opphørstidspunktet. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det året den særskattepliktige virksomheten opphører.

IV

§ 5 fjerde ledd skal lyde:

Friinntekten settes til 7,5 pst. av kostpris for driftsmiddel som nevnt i § 3 b. Kostprisen for driftsmidlet medregnes ved beregning av skattbar inntekt etter annet ledd i 4 år fra og med det året det er påbegynt avskrevet. Friinntekten fradragsføres ved beregning av særskatt.

§ 5 femte ledd første til syvende punktum og nytt åttende punktum skal lyde:

Ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i § 3 b, skal skattyter beregne friinntekt som tas til inntekt eller føres til fradrag ved beregning av særskatt.

Grunnlaget for beregning av friinntekt ved realisasjon settes lik realisasjonsvederlaget fratrukket historisk kostpris multiplisert med en justeringsfaktor. Justeringsfaktoren settes til forholdet mellom gjenværende friinntektsperiode og samlet friinntektsperiode, jf. fjerde ledd. Friinntekten settes til 7,5 pst. av beregningsgrunnlaget, og medregnes i 4 år fra og med realisasjonsåret. Hvis beregningsgrunnlaget er negativt, skal friinntekten fradragsføres ved beregning av særskatt. Uttak av driftsmiddel som nevnt fra særskattepliktig virksomhet, jf. § 3 f, likestilles med realisasjon etter bestemmelsene i foregående punktum. Tilsvarende gjelder når driftsmidlet ikke lenger kvalifiserer til avskrivninger etter § 3 b. Ved anvendelsen av bestemmelsen i sjette og syvende punktum, settes realisasjonsvederlaget på uttakstidspunktet til omsetningsverdi.

V

Ikrafttredelse

Endringen under I trer i kraft straks med virkning for undersøkelsesutgifter som pådras fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning for udekket underskudd og overskytende friinntekt oppstått fra og med inntektsåret 2002 i særskattepliktig virksomhet som opphører 1. januar 2005 eller senere.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning for utgifter pådratt fra og med 1. januar 2005.

VI

Overgangsbestemmelse

Endringene under IV gjelder ikke for utgifter pådratt i inntektsårene 2005 til 2007 i henhold til plan

eller tillatelse etter petroleumsloven §§ 4-2 og 4-3 som er godkjent av Stortinget i 2004. Videre omfatter endringene under IV ikke utgifter som omfattes av petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum, og som er pådratt i inntektsårene 2005 og 2006.

C.

Vedtak til lov

om endring i lov 6. mai 1988 nr. 22 om lønnsplikt under permittering

I lov 6. mai 1988 nr. 22 om lønnsplikt under permittering gjøres følgende endring:

I

§ 3 første ledd skal lyde:

(1) (Arbeidsgiverperiode)

Arbeidstaker har krav på lønn og annet arbeidsvederlag fra arbeidsgiver i en arbeidsgiverperiode den første tid etter at permittering er iverksatt. Arbeidsgiverperioden løper fra og med den første arbeidsdag permitteringen omfatter. Arbeidsgiverperiodens lengde er

- a) 5 arbeidsdager ved hel permittering og ved minst 40 pst. reduksjon av arbeidstiden
- b) 15 arbeidsdager ved mindre enn 40 pst. reduksjon av arbeidstiden,

Skyldes permitteringen brann, ulykker eller naturomstendigheter, gjelder ingen arbeidsgiverperiode.

II

Endring under I trer i kraft straks med virkning fra og med 1. januar 2005.

Oslo, i finanskomiteen, den 19. november 2004

Siv Jensen

leder

Tore Nordtun

ordfører

Vedlegg 1**Brev fra Finansdepartementet v/statsråden til finanskomiteen, datert 5. november 2004****Feil i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer og i St.prp. nr. 1 (2004-2005) skatte-, avgifts- og tollvedtak****I*****I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer er det oppdaget enkelte feil:***

KAPITTEL 3, SIDE 15, OM AVVIKLING AV FORDELINGSBESKATNINGEN AV EGEN BOLIG OG FRITIDSBOLIG

Jeg viser til forslaget om skattefritak for visse leieinntekter fra egen bolig og fritidsbolig i forbindelse med avvikling av fordelsbeskatningen, jf. forslag til skatteloven § 7-2.

I forslaget til skatteloven § 7-2 mangler annet ledd. Tredje, fjerde og femte ledd bør derfor endres til *annet, tredje og fjerde* ledd. Det som da blir § 7-2 tredje ledd henviser til første til tredje ledd, og dette bør endres til første og *annet* ledd.

Videre vil det være en språklig forbedring at betegnelsen "rene utleiehytter" i forslaget til skatteloven § 7-2 femte ledd annet punktum endres til "utleiehytter". Dette innebærer i realiteten ingen endring utover det språklige. Teksten kan da bli da slik:

Forrige punktum gjelder ikke *for utleiehytter*.

KAPITTEL 5 SIDE 38 OM AKSJONÆRMODELLEN

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) avsnitt 5.6.2.1 Skjermingsgrunnlaget uttales det:

"For børsnoterte aksjer som kunne vært avhendet skattefritt før 1992, foreslås det at skjermingsgrunnlaget settes til oppregulert verdi fra 1992, eventuelt aksjens opprinnelige kostpris dersom denne kan dokumenteres, tillagt eventuelle RISK-beløp."

I overgangsregelen om aksjens skjermingsgrunnlag (overgangsregel til endringene i skatteloven § 10-10 første ledd første punktum, § 10-12, § 10-30, § 10-31 første og tredje ledd og § 10-32 annet ledd) har imidlertid overgangsregelen for børsnoterte aksjer falt ut ved en feiltagelse.

Overgangsregelen om aksjens skjermingsgrunnlag fjerde ledd bør lyde:

(4) For børsnoterte aksjer hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapskateloven 20. juli 1991 nr 65 § 10-2 nr. 2 eller 3, settes aksjens skjermingsgrunnlag til aksjens oppregulerte verdi tillagt eventuelle RISK-beløp knyttet til aksjen, eller til aksjens opprinnelige kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp knyttet til aksjen.

Nåværende fjerde ledd blir da nytt femte ledd.

KAPITTEL 18 PUNKT 18.4

I punkt 18.4 er det feilaktig vist til forslag om endring i skatteloven § 18-4. Det korrekte er forslag til endring i skatteloven § 18-3 fjerde ledd annet punktum, slik det fremkommer i punkt 18.3 og i det aktuelle forslag til lovtekst. Her er det altså ikke behov for justering i selve lovforslaget.

KAPITTEL 20 OM ENDRINGER SKATTEREGLENE FOR LANDBRUKET

I avsnitt 20.3.2 har departementet foreslått at det alminnelige gevinstfritaket i skatteloven § 9-3 sjette ledd for jord- og skogbrukseieendom eiet i mer enn 10 år oppheves fra og med inntektsåret 2005. Som en del av dette forslaget er det lagt opp til at det skal kunne kreves sjablonmessig oppregulering av inngangsverdien per 31. desember 2004 i samsvar med den generelle prisutvikling for landbrukseieendommer. Denne adgangen er etter forslaget nærmere regulert i forslag til en overgangsregel til skatteloven § 9-3 sjette ledd. Det er i nest siste avsnitt under avsnitt 20.3.2 i proposisjonen lagt til grunn at våningshus og avskrivbare driftsbygninger ikke skal kunne oppskrives. I utkastet til nevnte overgangsbestemmelse er dette regulert i annet punktum.

Første punktum i utkastet til overgangsregel til skatteloven § 9-3 sjette ledd sier at skattyters inngangsverdi skal fastsettes med utgangspunkt i historisk kostpris med tillegg av senere aktiverte kostnader. Dette blir riktig for eiendeler som ikke kan avskrives, typisk for jord- og skogarealer som oppreguleringsordningen er myntet på. For eiendeler som kan avskrives, kan utkastet, slik det er formulert, oppfattes i retning av at foretatte avskrivninger ikke skal komme til fradrag ved beregning av inngangsverdi. Det blir sterkt misvisende. For driftsmidler som kan avskrives skal inngangsverdien alltid være *skattemessig nedskrevet verdi*, evt. med tillegg av senere aktiverte kostnader.

På denne bakgrunn henstiller departementet til komiteen om å overveie en justering av ordlyden i utkastet til første punktum i overgangsbestemmelse til skatteloven § 9-3 sjette ledd. Med justering kan overgangsbestemmelsen lyde slik:

"Ved realisasjon i 2005 eller senere av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk fastsettes skattyters inngangsverdi med utgangspunkt i historisk kostpris med tillegg av senere aktiverte kostnader og *fradrag for foretatte avskrivninger*. Den del av kostpris og til-

legg som etter fordeling ikke faller på avskrivbare driftsmidler eller våningshus, oppreguleres etter prisstigningen i eiertiden etter regler og satser som fastsettes av departementet."

KAPITTEL 26 SIDE 166

I høyre spalte annet avsnitt står det 1 million kroner, det korrekte er 10 millioner kroner.

FORSLAG TIL LOVER, SIDE 231, NY § 14-90 I SKATTELOVEN OM BORTFALL ELLER OPPGJØR AV GENERELLE SKATTEPOSISJONER VED SKATTEMOTIVERTE TRANSAKSJONER

Jeg viser til forslaget i avsnitt 6.5.7 om tiltak for å motvirke skattemotiverte overføringer av selskaper med generelle skatteposisjoner, samt tilhørende forslag til endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven) romertall XIV, side 231.

I proposisjonen på side 231 har departementet foreslått ny § 14-90 i skatteloven med følgende ordlyd:

"Denne paragraf gjelder selskap eller sammenlutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a) falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b) inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse."

Dessverre har det her blitt et komma i lovforslaget i stedet for et punktum. Forslaget skulle derfor hatt følgende ordlyd:

"Denne paragraf gjelder selskap eller sammenlutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a) falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b) inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse."

Jeg henstiller til komiteen om å overveie en slik oppretting i sin innstilling.

II

St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak - feil som ikke ble tatt med i det egne rettbrevet som ble sendt tidligere om St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak:

I St.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak er det etter avsendelse av eget rettbrev av 20. oktober 2004 oppdaget en redigeringsfeil i § 2-1 i forslaget til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2005, jf. side 106. I forslaget til bestemmelse er det tatt inn en henvisning til skatteloven § 6-80, men denne bestemmelsen er foreslått opphevet fra og med inntektsåret 2005. Forslaget til vedtak § 2-1 første ledd annet punktum skulle hatt følgende ordlyd:

"Skattyter i klasse 1 som får særfradrag i alminnelig inntekt etter skatteloven § 6-81 til 6-83, henføres til klasse 2 når det gjelder formuesskatt."

Jeg henstiller til komiteen om også å overveie denne opprettingen i sin innstilling.

Vedlegg 2**Brev fra Finansdepartementet v/statsråden til finanskomiteen, datert 15. november 2004****Feil i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer**

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer er det oppdaget en feil i forslag til lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumskomster mv. (petroleumsskatteloven).

Jeg viser til forslagene i kapittel 14 Petroleumsbeskatningen om forenkling av skattemessig behandling av incentivkontrakter mv. (pkt. 14.6), utgiftsføring av restverdi for driftsmidler med kort levetid (pkt. 14.7), samt enkelte lovtekniske tilpasninger til nye bestemmelser § 3 bokstav c og § 5 i petroleumsskatteloven. Det er foreslått at endringene skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Jeg er blitt oppmerksom på en trykkfeil i forslag til ikrafttredelsesbestemmelse vedrørende det ovennevnte (s. 237 i odelstingsproposisjonen romertall V Ikrafttredelse, annet avsnitt). Forslag til ikrafttredelsesbestemmelse lyder:

"Endringene under II trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2005."

I samsvar med departementets vurderinger og forslag i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kapittel 14, skulle bestemmelsen hatt følgende ordlyd:

"Endringene under II trer i kraft straks med virkning *fra og med* inntektsåret 2005."

Jeg ber komiteen om å ta hensyn til dette i sin innstilling.