



Innst. 273 S

(2015–2016)

**Innstilling til Stortinget
fra finanskomiteen**

Meld. St. 4 (2015–2016)

Innstilling fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst

Innhold

	Side		Side
1. Utfordringer, mål og hovedtrekk	5	6.2 Komiteens merknader	23
1.1 Sammendrag	5	6.2.1 Satser	23
1.1.1 Skatteomlegging for omstilling og vekst	5	6.2.2 Eierskatt	24
1.1.2 Utfordringer, mål og prinsipper	6	7. Enkeltpersonforetak og behandling av ulike virksomhetsformer	27
1.1.3 Regjeringens forslag	6	7.1 Sammendrag	27
1.1.4 Konsekvenser	6	7.1.1 Innledning	27
1.2 Komiteens merknader	7	7.1.2 Sammenligning av skatt for ulike virksomhetsformer	28
1.2.1 Innledning	7	7.1.3 Skjermingsfradraget i foretaksmodellen	28
1.2.2 Overordnet	7	7.2 Komiteens merknader	29
1.2.3 Hovedlinjer	8	8. Tiltak mot overskuddsflytting	29
2. Skatteutvalgets utredning	10	8.1 Sammendrag	29
2.1 Sammendrag	10	8.1.1 Innledning	29
2.2 Komiteens merknader	10	8.1.2 Internasjonalt arbeid	30
3. Mål og prinsipper for skattesystemet	10	8.1.3 Begrensning av rentefradraget	30
3.1 Sammendrag	10	8.1.4 Kildeskatt på renter	31
3.2 Komiteens merknader	11	8.1.5 Kildeskatt på royalty mv.	32
4. Internasjonale utviklingstrekk og rammebetingelser	11	8.1.6 Andre tiltak	33
4.1 Sammendrag	11	8.2 Komiteens merknader	35
4.2 Komiteens merknader	12	9. Grenseoverskridende aksjeinntekter	40
5. Modeller for selskapsbeskatningen ...	12	9.1 Sammendrag	40
5.1 Sammendrag	12	9.1.1 Innledning	40
5.1.1 Innledning	12	9.1.2 Fritaksmetoden	41
5.1.2 Valg av selskapsskattemodell	13	9.1.3 Aksjonærmodellen	41
5.1.3 Nivå på selskapsskattesatsen	14	9.1.4 NOKUS (norsk-kontrollert utenlandsk selskap)	41
5.2 Komiteens merknader	15	9.1.5 Utgående aksjeinntekter	42
6. Inntektsbeskatning av personer	16	9.2 Komiteens merknader	43
6.1 Sammendrag	16	10. Avskrivninger	43
6.1.1 Innledning	16	10.1 Sammendrag	43
6.1.2 Lavere skattesats på alminnelig inntekt for personer	16	10.2 Komiteens merknader	44
6.1.3 Lavere skattesats kun på netto kapitalinntekter	16	11. Beskatning av finanssektoren	45
6.1.4 Uendret skattesats på alminnelig inntekt for personer	17	11.1 Sammendrag	45
6.1.5 Satsstruktur i personbeskatningen	17	11.1.1 Innledning	45
6.1.6 Standard fradrag og skattefradrag for pensjonister	18	11.1.2 Direkte skatt for bank- og forsikringsvirksomhet mv.	45
6.1.7 Særlige inntektsfradrag og særordninger	19	11.1.3 Indirekte skatt på finansielle tjenester	46
6.1.8 Skattlegging av utbytte mv.	19	11.2 Komiteens merknader	47
6.1.9 Andre endringer	23		

	Side		Side
12. Skatt på formue og fast eiendom	48	14.2 Komiteens merknader	50
12.1 Sammendrag	48	15. Forslag fra mindretall	51
12.2 Komiteens merknader	48	16. Komiteens tilråding	53
13. Merverdiavgift	49	Vedlegg	
13.1 Sammendrag	49	Brev fra Finansdepartementet v/statsråden til	
13.2 Komiteens merknader	49	finanskomiteen, datert 10. mai 2016	55
14. Økonomiske og administrative			
 virksomheter	49		
14.1 Sammendrag	49		



Innst. 273 S

(2015–2016)

Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen

Meld. St. 4 (2015–2016)

Innstilling fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst

Til Stortinget

1. utfordringer, mål og hovedtrekk

1.1 Sammendrag

1.1.1 Skatteomlegging for omstilling og vekst

Skatt er ikke et mål, men et middel. Regjeringen vil bruke skatte- og avgiftssystemet til å finansiere fellesgoder, sikre sosial mobilitet, oppnå mer effektiv ressursutnyttelse og gi bedre vilkår for norsk næringsliv. Det private eierskapet skal styrkes, og det skal lønne seg mer å jobbe, spare og investere.

Regjeringens hovedmål i skattepolitikken er å finansiere fellesgoder så effektivt som mulig. Regjeringen vil dessuten redusere skatte- og avgiftsnivået for å øke verdiskapingen og for å gi større frihet for familiene og den enkelte. Skatter og avgifter skal også stimulere til mer miljøvennlig atferd. Forbedringer av skatte- og avgiftssystemet er derfor en sentral del av regjeringens økonomiske politikk og et av de viktigste virkemidlene for å øke produktiviteten.

Norsk økonomi må omstilles etter mange år med sterk vekst i etterspørselen fra petroleumsnæringen. Gradvis må fastlandsøkonomien i større grad bidra til å finansiere økende utgifter til pensjoner, helse og omsorg. I en slik situasjon er det særlig viktig å ha et skattesystem som i minst mulig grad svekker insentivene til å spare, investere og arbeide. Skatteomlegginger som gir positive dynamiske virkninger, vil gjøre omstillingene enklere.

Siden skattereformen i 1992 har Norge hatt et stabilt og velfungerende skattesystem med brede skatte-

grunnlag, relativt lave satser og stor grad av likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og virksomhetsformer. Dette har bidratt til forutsigbare og gode rammebetingelser for næringslivet. Det norske skattesystemet skal derfor bygge videre på hovedprinsippene om likebehandling, brede skattegrunnlag og lave skattesatser.

Skattesystemet må imidlertid tilpasses nye utviklingstrekk. Skattegrunnlagene har blitt mer mobile som følge av økt handel og tettere integrerte markeder. Dette gjelder særlig for selskapsbeskatningen. Internasjonalt går beskatningen i retning av lavere selskapsskattesats samtidig som det gjennomføres tiltak for å beskytte skattegrunnlagene mot uthuling. I årene framover må vi derfor sikre at Norge har et robust skattesystem som er tilpasset stor internasjonal mobilitet av skattegrunnlag.

Skatteutvalget ble satt ned for å vurdere selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen, jf. NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi. Skatteutvalget mener at Norge i store trekk har et godt skattesystem og anbefaler at en viderefører prinsippene fra skattereformen i 1992. Utvalgets hovedforslag er å redusere selskapsskattesatsen fra 27 til 20 pst. og redusere skattesatsen tilsvarende på alminnelig inntekt for personer. Utvalget foreslår at hoveddelen av provenytapet dekkes inn ved å innføre en ny progressiv skatt på personinntekt, som også erstatter dagens toppskatt. For å motvirke at det blir mer lønnsomt å omdanne arbeidsinntekt til utbytte (inntektsskifting), foreslår utvalget at utbytte-skatten på eiers hånd økes. Utvalget foreslår også andre endringer i selskaps- og personbeskatningen og i merverdiavgiften.

Samlet innebærer utvalgets forslag at skattebyrden forskyves fra selskapsskatt, skatt på sparing og skatt på arbeid til blant annet skatt på forbruk og eiendom. Dette er i tråd med internasjonale anbefalinger

fra blant annet OECD for å utvikle et mer effektivt og vekstfremmende skattesystem. Flere av forslagene innebærer at skattegrunnlagene utvides og at satsene settes ned. Det bidrar til å redusere de samlede samfunnsøkonomiske kostnadene ved å krevne inn skatter.

Regjeringen mener at Skatteutvalgets utredning er et godt utgangspunkt for å foreslå en skatteomlegging med positive dynamiske virkninger. Som utvalget påpeker, vil reduksjoner i skatt på alminnelig inntekt for selskap og personer gi positive dynamiske virkninger gjennom økte investeringer, økt arbeids tilbud og økt sparing. Dette vil igjen bidra til økt arbeidsproduktivitet, økte lønninger og økt avkastning på realkapitalen.

Regjeringen anbefaler at en i løpet av treårsperioden 2016–2018 reduserer selskapsskattesatsen til 22 pst. Ytterligere reduksjoner vurderes i lys av utviklingen internasjonalt. Regjeringen foreslår også endringer i personbeskatningen slik at det gis brede lettelse i skatten på arbeid. Grunnlagsutvidelser vil gjøre det mulig med ytterligere reduksjoner av skattesatsene for personer og selskap. Grunnlagsutvidelser kombinert med brede lettelse vil derfor forsterke de positive dynamiske virkningene av reformen.

Skatteutvalget har skissert ett provenynøytralt alternativ og ett alternativ med 15 mrd. kroner i lettelse. For å støtte opp under målet om å øke den økonomiske veksten, lette omstilling og skape nye arbeidsplasser ønsker regjeringen å gjennomføre en skatteomlegging med netto skattelettelse. Regjeringens skisse til reform for treårsperioden 2016–2018 gir en samlet lettelse på om lag 13,8 mrd. kroner.

1.1.2 *Utfordringer, mål og prinsipper*

I Skattemeldingens punkt 1.2 beskrives innledningsvis behov for å møte utfordringene framover (1.2.1) med henvisning til Skatteutvalget;

Utvalget peker på at selskapsskatten står overfor tre hovedutfordringer:

- En relativt høy selskapsskatt gir insentiv til å investere i andre land som har lavere skatt.
- Gjeld og egenkapital behandles ulikt på selskaps hånd ved at finansieringskostnadene er fradragsberettiget når investeringene finansieres med gjeld (renter), men ikke når de finansieres med egenkapital.
- En relativt høy skattesats gir flernasjonale konsern insentiv til å flytte overskudd til andre land.

Det er mange forhold som har betydning for investeringsnivået i Norge, blant annet tilgangen på kvalifisert arbeidskraft, omfanget av naturressurser, fraværet av korrupsjon og et stabilt politisk system. Skattnivået har også betydning for investeringsnivået. Det er særlig uheldig om nivået på selskapsskat-

ten avviker mye fra det som gjelder i land som ellers er sammenlignbare med Norge.

Etter regjeringens oppfatning er det derfor fornuftig å bringe nivået på selskapsskatten i Norge ned mot nivået i sammenlignbare land. Samtidig ønsker vi ikke at Norge skal lede an i en internasjonal skattekonkurranse mellom land om å ha lavest mulig beskatning av selskap. Nivået på beskatningen i Sverige og Danmark vil ha særlig betydning ettersom de ligger nær Norge både samfunnsmessig og geografisk. Effektive skattesatser på investeringer, som både tar hensyn til skattesats og skattegrunnlag, er relativt høye i Norge sammenliknet med de nevnte landene.

Bedre vilkårene for næringsvirksomhet og privat norsk eierskap (1.2.2) og videreføre prinsippene fra skattereformen i 1992 (1.2.3) omtales deretter.

1.1.3 *Regjeringens forslag*

I Skattemeldingens punkt 1.3 omtales valg av bedriftsskattesystem (1.3.1), endringer i inntektsbeskatningen av personer (1.3.2), enkeltpersonforetak og behandling av ulike virksomhetsformer (1.3.3), tiltak mot overskuddsflytting (1.3.4), grenseoverskridende aksjeinntekter (1.3.5), avskrivninger (1.3.6), beskatning av finanssektoren (1.3.7), skatt på formue og eiendom (1.3.8) og merverdiavgift (1.3.9).

1.1.4 *Konsekvenser*

ØKONOMISKE KONSEKVENSER

I Skattemeldingen skisserer regjeringen et skattesystem som fremmer økonomisk vekst, letter omstilling og legger til rette for nye arbeidsplasser. Regjeringen foreslår at selskapsskattesatsen reduseres til 22 pst. over treårsperioden 2016–2018 og at ytterligere reduksjoner vurderes i lys av utviklingen i andre land. Regjeringen foreslår at samlet marginalskattesatsene på personinntekt blir satt med minst 0,8 prosentenheter i løpet av treårsperioden. Skattemeldingens tabell 1.1 gir en oversikt over provenyvirkningene av den foreslåtte skattereformen.

Reduserte satser og riktigere skattegrunnlag er nøkkelen til å få best mulig utnyttelse av ressursene. Et bredere og riktigere skattegrunnlag gir større rom for å redusere skattesatsene. Hvor langt en er villig, til å utvide skattegrunnlaget og fjerne skatteprivilegier, vil derfor ha betydning for hvor langt en kommer i å redusere satsene.

Både Skatteutvalget og OECD argumenterer for at et skifte fra selskapsskatt, skatt på sparing og skatt på arbeid til andre skatter og avgifter fremmer økonomisk vekst. Regjeringen er enig i at selskapsskatten samlet sett bør reduseres, men ser samtidig flere gode grunner til at noe av satsreduksjonen finansieres innenfor selskapssektoren. Tilsvarende bør det gis

skattelettelser for brede grupper av personlige skattytere, men først og fremst slik at marginalskatten på arbeid og sparing reduseres.

Skatteutvalgets analyser viser at forslagene kan ha store positive dynamiske virkninger på lengre sikt. Utvalget antar at mellom 20 og 40 pst. av det opprinnelige provenytapet fra lettelsen i selskaps- og kapitalbeskatningen på lengre sikt vil bli motvirket av høyere skatteinntekter. Det skyldes at omleggingen antas å gi økte investeringer, økt sparing og økt arbeidstilbud. Også de langsiktige virkningene av redusert skatt på arbeid er betydelige. På usikkert grunnlag beregnes en selvfinansieringsgrad på 17 pst. for utvalgets forslag til endringer i inntektsbeskatningen av personer. Dette skyldes at forslagene antas å øke arbeidstilbudet.

ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Regjeringen foreslår å beholde hovedstrukturen i dagens skattesystem. Mange av forslagene vil derfor ha små administrative konsekvenser.

1.2 Komiteens merknader

1.2.1 Innledning

Komiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Lisbeth Berg-Hansen, Tore Hagebakken, Irene Johansen, Marianne Marthinsen, Torstein Tvedt Solberg og Truls Wickholm, fra Høyre, Solveig Sundbø Abrahamsen, Svein Flåtten, Sigurd Hille, Heidi Nordby Lunde og Siri A. Meling, fra Fremskrittspartiet, Hans Andreas Limi, Roy Steffensen og Kenneth Svendsen, fra Kristelig Folkeparti, lederen Hans Olav Syversen, fra Senterpartiet, Trygve Slagsvold Vedum, fra Venstre, Terje Breivik, og fra Sosialistisk Venstreparti, Snorre Serigstad Valen, tar den innledende omtalen til orientering, og viser til at regjeringens vurderinger og forslag er nærmere omtalt i Meld. St. 4 (2015–2016) – benevnt som Skattemeldingen.

Komiteen viser til sine merknader nedenfor under de enkelte punkter i denne innstillingen. I det følgende vil sammendragene hovedsakelig være gjengivelser av regjeringens vurderinger og forslag. For omtale av gjeldende norsk rett, Skatteutvalget (Scheel-utvalget) sin utredning, andre utvalg og utredninger, internasjonale rammebetingelser og utviklingstrekk, utenlandsk rett, høringsuttalelser mv. knyttet til de enkelte vurderinger og forslag, vises det til omtalene av dette i Skattemeldingen og i NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.

1.2.2 Overordnet

Komiteen viser til at det er bred enighet om å videreføre viktige prinsipper i vårt skattesystem fra reformen i 1992 med brede skattegrunnlag, relativt lave satser og stor grad av likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og virksomhetsformer samt symmetrisk behandling av inntekter og kostnader. Komiteen støtter prinsippene denne reformen bygger på, og mener det er viktig å opprettholde og om mulig styrke effektiviteten og symmetriegenskapene i skattesystemet. Komiteen viser til betydningen av at skatt av alminnelig inntekt for arbeidsinntekt og kapitalinntekt er lik. Skattesystemet danner en viktig ramme rundt menneskers privatøkonomi og bedriftenes aktivitet. Komiteen vil derfor understreke betydningen av forutsigbarhet knyttet til skatte- og avgiftspolitikken.

Komiteen vil påpeke at skattesystemet må tilpasses internasjonale utviklingstrekk. Økt globalisering og tettere integrerte markeder gjør at skattegrunnlagene har blitt mer mobile. Dette stiller nye krav til et robust skattesystem, særlig for selskapskatten. Komiteen mener det må være et mål at verdier som er skapt i Norge, skal skatlegges i Norge, men erkjenner samtidig at dette er krevende å oppnå gjennom ensidige norske tiltak, og at det kan ramme virksomheter som ikke foretar overskuddsflytting. Videre vil ulike former for overskuddsflytting medføre en konkurranseulempe for norske bedrifter. Komiteen viser til at Skatteutvalget (Scheel-utvalget) ble nedsatt for å vurdere selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen. Komiteen vil understreke betydningen av at vi har et skattesystem som gjør det mindre attraktivt å bruke store ressurser på internasjonal skattetilpasning som undergraver det norske skattegrunnlaget. Samtidig må skattesystemet bidra til at Norge er et attraktivt og konkurransedyktig land å investere i.

Komiteen vil understreke betydningen av at det norske skattesystemet har stor grad av tillit både i befolkningen og i næringslivet. Dette bidrar til å gi skattesystemet legitimitet og er en verdifull basis for en effektiv skatteinnkreving.

Komiteen viser til at skatte- og avgiftssystemet er viktig for å finansiere fellesgoder, sikre sosial mobilitet og fordeling, oppnå en effektiv og bærekraftig ressursutnyttelse og gi næringslivet gode vilkår i hele landet.

Komiteen tar for øvrig omtalen til etterretning.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmet fra Sosialistisk Venstreparti, vil understreke betydningen av at vi har et skattesystem som oppmuntrer til arbeid, investering, stimulerer riktig spareadferd og som styrker det private eierskapet i Norge. For flertallet er det et mål å gjøre det mer gunstig å

investere i arbeidsplasser i Norge både for norske og utenlandske eiere.

1.2.3 Hovedlinjer

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmet fra Sosialistisk Venstreparti, viser til enighet mellom Arbeiderpartiet, Høyre, Fremskrittspartiet, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre om hovedlinjene i Skattemeldingen og følgende punkter:

1. Utbytteskatten holdes om lag på dagens nivå i tråd med regjeringens forslag når vi ser utbytteskatt og selskapskatt i sammenheng.
2. Det innføres en verdsettingsrabatt på 20 pst. i formuesskatten innen 2018 for aksjer og driftsmidler. Tilsvarende reduksjon i verdsetting av tilordnet gjeld gjøres sjablongmessig.
3. Satsen i alminnelig inntekt for selskap og person reduseres til 23 pst. innen 2018. Ytterligere reduksjoner vurderes i lys av utviklingen internasjonalt, og spesielt i våre naboland.
4. Regjeringen bes i forbindelse med statsbudsjettet for 2017 gi en vurdering av problemet med formuesskatt i forbindelse med likviditetsutfordringer for eiere og bedrifter når bedriftene går med underskudd og det ikke er grunnlag for å betale utbytte. Det bes om en vurdering av hvordan midlertidige likviditetsproblemer eventuelt kan avhjelpes uten at det skapes en omgåelsesmulighet for formuesskatten.
5. Regjeringen bes i forbindelse med statsbudsjettet for 2017 vurdere muligheten for en ordning med tidsbegrenset rabatt i formuesskatten for gründere ved børsintroduksjon av det respektive selskap.
6. Det innføres en finansskatt fra 2017. Dette er en skatt på merverdien i finansiell tjenesteyting, og sees i lys av at sektoren er unntatt fra merverdiavgift.
7. Skjermingsrenten økes til et nivå som bedre reflekterer risikofri avkastning. Regjeringen bes komme tilbake i statsbudsjettet for 2017 med forslag til hvordan en økt skjermingsrente bør fastsettes.
8. Det gis en status for hvordan det norske lovverket er rustet for stadig mer komplekse finansielle instrumenter og selskapsstrukturer, med tanke på inntektsskifting i flernasjonale selskaper.
9. Det vises til at advokater og andre tredjeparter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra ligningsmyndighetene plikter å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattyter. Det skal opprettes et ekspertutvalg som skal vurdere om det bør gjøres ytterligere begrensninger i skatte-
rådgiveres, herunder advokaters, taushetsplikt på skatteområdet. I forlengelsen av dette skal det vurderes om skattyteres og deres rådgiveres plikt til å gi kontrollopplysninger bør utvides til å gjelde informasjon om selskapsstrukturer og formålet med finansielle transaksjoner. Det skal også vurderes om skatterådgiveres skatteplanleggingspakker skal pålegges opplysningsplikt.
10. Regjeringen skal påse en rask og mest mulig fullstendig implementering av BEPS-anbefalingene i det norske regelverket.
11. I forbindelse med de vurderinger som skal gjøres etter den pågående høringen om omgåelsesregelen, bør det foretas en vurdering om å utvide opplysningsplikten til også å omfatte hensikten med transaksjoner.
12. Effekten av forskriften for land-for-land-rapportering (LLR) på å synliggjøre uønsket skattetilpasning samt å sikre at relevante opplysninger knyttet til LLR fra datterselskaper og støttestrukturer fremkommer i regnskapet, skal gjennomgå slik Stortinget har bedt om. Det vurderes også hvordan det kan etableres et tilsyn med rapporteringspliktige etter LLR-regelverket.
13. Et norsk offentlig eierskapsregister skal legge til rette for åpenhet om eierskap i norske selskap, og det tas sikte på å innrette det slik at det blir lettere å finne frem til selskapenes ultimate rettighetshavere i tråd med FATFs anbefalinger og EUs fjerde hvitvaskingsdirektiv.
14. Den foreslåtte økningen av formuesskatten i skogbruket ved økning av skogfaktoren gjennomføres ikke. Videre beholdes dagens avskrivningssats for husdyrbygg.
15. Regjeringen bes gjennomgå og forbedre systemet for verddivurdering av fritidseiendom.
16. Rentebegrensingsregelen for selskaper bør utvides til også å omfatte eksterne renter for å treffe en større del av rentefradrag som skyldes overskuddsflytting. Regelen bør utformes på en måte som i minst mulig grad rammer ordinære låneforhold.
17. Regjeringen bes i forbindelse med budsjettet for 2017 foreslå en ordning for langsiktig sparing i børsnoterte aksjer og aksjefond som innebærer at gevinster ikke beskattes løpende.

Flertallet viser til enighetspunkt 16 og vil understreke at ordinære låneforhold i størst mulig grad må skjermes. Flertallet er spesielt opptatt av at små bedrifter og oppstartsbedrifter kan ha høy gjeldsgrad uten at dette er knyttet til overskuddsflytting.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet ber regjeringen vurdere å heve terskelbelø-

pet for rentebegrensingsregelen for å unngå at små bedrifter rammes.

Komiteens medlem fra Senterpartiet vil vise til at enigheten om hovedlinjene i skattemeldingen begrenses til de 17 enighetspunktene i forliket, samt de fellesmerknader som samtlige forlikspartnere inngår i.

Dette medlem vil understreke at forslag fremmet i meldingen som ikke omtales i de 17 enighetspunktene, ikke inngår som en del av forliket.

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti ønsker å uttrykke støtte til punkt 3, punkt 6, punkt 8, punkt 9, punkt 10, punkt 11, punkt 12, punkt 13, punkt 15 og punkt 16 i avtalen mellom de andre partiene.

Dette medlem viser til at skatte- og avgiftssystemet er viktig for å finansiere fellesgoder, sikre sosial mobilitet og jevnere fordeling, oppnå en effektiv ressursutnyttelse og gi næringslivet gode vilkår i hele landet. Dette medlem vil understreke betydningen av et skattesystem som utjevner økonomisk ulikhet og oppmuntrer til arbeid, investering og omstilling.

Dette medlem påpeker at beskatningen av bolig behandles svært asymmetrisk. Etter fjerning av fordelsbeskatningen av å bo i egen bolig har denne asymmetrien blitt forsterket. Dette medlem mener det er uheldig at det ikke gjøres grep for å rette opp denne asymmetrien, og frykter for konsekvensene det vil ha for investering, fordeling, gjeldsoppbygging og den finansielle stabiliteten i Norge.

Dette medlem vil i tillegg trekke fram at hemmelighold i skatteparadis og skatteunndragelsen og hvitvaskingen av midler som dette legger opp til, er et tett beslektet fenomen av aggressiv internasjonal skattetilpasning, og det er viktig med et skatte- og rettssystem som minimerer forekomsten av dette. Dette medlem vil trekke fram den norske velferdsstatens, utdanningssystemets, infrastrukturens og rettsapparatets betydning for at Norge er et attraktivt og konkurransedyktig land å investere i.

Dette medlem påpeker at Norge står overfor flere langsiktige utfordringer. Overskuddsflytting og skatteunndragelser undergraver skattegrunnlaget. Eldrebølgen vil kreve finansiering av en større helse- og omsorgssektor og pensjoner. Norsk næringsliv må gjennom en stor omstilling, fra petroleum og over til grønne næringer med større innslag av automatisering og digitalisering. En slik omstilling krever økt politisk vilje og innsats for å opprettholde sysselsettingen, den norske spredte bosettingen og de små økonomiske forskjellene.

Samtidig er norske husholdninger sterkt forgjeldet, og den manglende beskatningen på eiendom hindrer både omstilling og truer den finansielle stabi-

liteten. Dette medlem ser tendenser til en polarisering av arbeidsmarkedet, som vil presse mot økte lønnsforskjeller og et mindre organisert arbeidsliv.

Flertallet i Stortinget og forlikspartnere svarer ikke på disse utfordringene. Tvert imot vil de samlede endringene flertallet går inn for begrense skattegrunnlaget, skape større forskjeller og heller hindre enn stimulere til grønn omstilling.

Dette medlem merker seg at skatteuttene, særlig til de formuende, er det mest konkrete bindende i flertallets innstilling. Forslag til økt proveny, omstilling og progressivitet er derimot betydelig vagere. Det er påfallende for dette medlem at en finansminister fra et parti som omtaler seg for folk flest er så lite interessert i skatteregningen disse betaler. Dette medlem mener Stortinget har et ansvar for å unngå at arbeider- og middelklassen stadig må ta en større del av regningen etter hvert som utgiftene øker, og de største økonomiske aktørene trekker mer overskudd ut av landet.

Stortinget har lenge vært stolte av nøytralitets-egenskapene i det norske skattesystemet. Dette medlem mener flertallet med sitt samlede forslag svekker disse egenskapene. Forskjellen på skatt på aksjeinntekt og samlet toppmarginalskatt på arbeidsinntekt er betydelig og opprettholdes av flertallet. Dette medlem peker på behovet for likebehandling mellom eiendom og annen formue i skattesystemet, og merker seg at en slik forbedring av skattesystemet ikke har vært uaktuelt for flertallet å se på. Dette medlem mener det er betenkelig at faglige argumenter fra samfunnsøkonomisk forskning tillegges så liten vekt når komiteen reformerer skattesystemet.

Dette medlem merker seg at flertallet heller vil gjøre formuesskatten mer uoversiktlig gjennom en bukett av verdsettingsrabatter. Dette medlem mener det er lite logisk at f.eks. en sekundærbolig eid gjennom aksjeselskap kan få dobbel verdsettelsesrabatt. Videre ønsker flertallet flere forskjellige kompliserte ordninger for utsettelse av betaling både ved underskudd i bedrifter og børsintroduksjon. Dette medlem mener det kan finnes grunner til å se på formuesskattens utforming ved børsintroduksjon i tilfeller med rask økning i antatt verdi, men frykter effekten av slike skatteuthulende særordninger og hvordan slike grep vil legge til rette for utstrakt skattetilpasning og forskjellsbehandling. Dette medlem vil påpeke at det i dagens system allerede er et problem med oppkjøp av bedrifter med fremførbare underskudd av skattemessige grunner.

Dette medlem vil påpeke hvor lite treffsikkert verdsettingsrabatt er for å sikre en sosial profil på formuesskatten. Ved å verdsette primærbolig til 25 pst. av estimert markedsverdi subsidierer man samtlige primærboliger uavhengig av verdi. Betydelige

delers av disse subsidiene går da til boligeiere som ikke trenger støtte for å komme seg inn på boligmarkedet. Dette medlem vil heller utrede andre muligheter for en mer progressiv beskatning av formue og eiendom, og ønsker bl.a. å utrede å gi enkelte formuesobjekter særskilte konstante fradrag, mot å øke verdsettingen. Ved for eksempel et primærboligfradrag på 1 mill. kroner per person vil et par som eier en nedbetalt primærbolig sammen, være fritatt formuesskatt opp til 4,8 mill. kroner. Samtidig vil investering på marginen for dem med boligverdier utover dette fradraget ikke bli påvirket av skattesystemet. Samme logikk kunne brukes om en f.eks. ønsker å skjerme fritidsboliger, skogbruk og gårdsbruk. Dette medlem savner at flertallets vilje til å endre formuesskatten hadde blitt brukt til mer konstruktive og nyttige endringer for samfunnet.

Dette medlem viser til regjeringens omtale av økt skjermingsrente på side 63 i Skattemeldingen. Dette medlem vil slutte seg til denne vurderingen i sin helhet. Særlig vil dette medlem trekke frem følgende:

«Samlet sett mener departementet at skjermingsrenten fortsatt bør være en risikofri rente. Insentivene til tilpasninger som følger av en markert høyere skjermingsrente, kan lett uthule ekstraskatten på utbytte ved at eiere opparbeider seg store skjermingsfradrag. Det kan reise spørsmålet om dagens system med skjermingsfradrag i det hele tatt er bærekraftig.»

Dette medlem mener det er synd at regjeringen ikke har blitt hørt i denne saken, ikke engang av partiene den utgår fra. Dette medlem mener, blant annet basert på departementets egen vurdering, at skjermingsfradraget bør avvikles eller i det minste begrenses.

Dette medlem vil peke på hvordan verdsettingsrabatten på aksjer og økningen av skjermingsrenten hindrer omstilling framfor å legge til rette for den. Kutt i formuesskatt og økt skjermingsrente går til dem med allerede etablerte formuer. Det tar vanligvis lang tid før de som starter opp nye bedrifter kommer i betydelig netto formuesposisjon med betydelig framført skjerming. Dette medlem vil uttrykke skepsis mot et verdensbilde der en tror at å øke de allerede rikstes formuer vil føre til at det drypper mer på unge og nye bedrifter som vil bidra til omstilling.

Dette medlem viser til Norges forpliktelser i bærekraftsmålene, som statsminister Erna Solberg er ambassadør for. Dette medlem mener statsministerens engasjement for bærekraftsmålene er svært positivt. Derfor skulle dette medlem ønske at flertallet delte det samme engasjementet. Blant bærekraftsmålene er at de 40 pst. med lavest inntekt skal ha høyere inntektsvekst enn resten. Dette gjelder for alle land. Dette medlem mener flertallets entydige

fokus på skatteuttak på toppen av inntektsfordelingen vil gi motsatt effekt. Dette medlem vil etterlyse at Norges internasjonale forpliktelser blir tatt mer på alvor enn det flertallet legger opp til i denne behandlingen.

Dette medlem viser til kampen mot overskuddsflytting og skatteunndragelse i OECD, EU-kommisjonen, G20 og avsløringene i de såkalte Panama-papirene. Dette var også hovedtema for Scheel-utvalgets utredning. Internasjonal overskuddsflytting og skatteunndragelse er et finmasket tema, der kompliserte forslag kan ha uønskede effekter og det må gjøres avveininger. Likevel er det foreslått flere konkrete tiltak fra Scheel-utvalget, Økokrim, Skatteetaten, academia og sivilsamfunnet som dette medlem mener burde kunne innføres rimelig raskt.

2. Skatteutvalgets utredning

2.1 Sammendrag

Skattemeldingens kapittel 2 omtaler Skatteutvalgets utredning med innledende omtale av bakgrunn og prinsipielt utgangspunkt (2.1) før en oppsummering av Skatteutvalgets forslag (2.2); selskapskattens nivå og utforming (2.2.1), beskatning av grenseoverskridende aksjeinntekter (2.2.2), tiltak for å motvirke overskuddsflytting og uthuling av selskapskattgrunnlaget (2.2.3), begrensning av rentefradraget for å motvirke overskuddsflytting (2.2.4), beskatning av finanssektoren (2.2.5), avskrivninger (2.2.6), endringer i inntektsbeskatningen av personer (2.2.7), skatt på formue og eiendom (2.2.8), endringer i merverdiavgiften (2.2.9) og kortsiktige provenyvirknin-ger av utvalgets forslag (2.2.10). Deretter omtales høringsrunden (2.3).

2.2 Komiteens merknader

Komiteen tar Skatteutvalgets utredning til orientering.

3. Mål og prinsipper for skattesystemet

3.1 Sammendrag

Generelt om skatte- og avgiftssystemets rolle og utforming

Departementet deler utvalgets syn på hvordan skatte- og avgiftssystemet bør utformes for å begrense de samfunnsøkonomiske kostnadene. I Norge har skatte- og avgiftssystemet langt på vei vært bygget på disse prinsippene siden skatterefor- men i 1992. Grunnrenteskattene innenfor petroleum og kraftverk er utformet for å virke nøytralt på investeringsbeslutningene og trekker inn store skatteinn-

tekter. Videre er det todelt inntektsskattesystemet, med lavere skattesats på kapitalinntekter enn arbeidsinntekter, bl.a. begrunnet med at kapital er mer mobil over landegrensene enn arbeidskraft, jf. første retningslinje for utformingen av vridende skatter.

Regjeringen legger stor vekt på at de skattemessige rammebetingelsene bør være mest mulig stabile og forutsigbare. Særlig for næringsvirksomhet og investeringer kan hyppige og svakt begrunnede endringer i skattereglene være skadelig. Regjeringen mener at et nødvendig utgangspunkt for stabile skattemessige rammebetingelser er å basere skattemessigheten på gode, gjennomgående prinsipper, som de ovennevnte prinsippene.

Prinsipper for kapitalbeskatningen

GENERELT OM KAPITALBESKATNINGEN

Departementet mener nøytralitet bør være førende for utformingen av kapitalbeskatningen. Likebehandling av investeringer, virksomhetsformer og finansieringsmåter har vært et grunnleggende prinsipp ved de to siste skattereformene i Norge. Følgende prinsipper har ligget til grunn siden skattereformen i 1992:

- Nøytralitet. Likebehandling av bl.a. ulike eierformer, spareformer og investeringer.
- Symmetri. Inntekter og tilhørende kostnader bør behandles likt.
- Kontinuitet. Kapitalens skattemessige stilling bør ikke endres ved arv, gave, fusjon mv.
- Samordning. Resultatutjevning over tid og mellom ulike virksomheter (underskudd bør kunne føres til fradrag mot overskudd).
- Lave skattesatser for å redusere effektivitetstapet ved beskatning, motivet til skatteomgåelser og lønnsomheten av skatteplanlegging.
- Brede skattegrunnlag som samsvarer med faktiske inntekter. Det bidrar til effektiv ressursbruk.

Departementet er enig med utvalget i at næringsnøytralitet i utgangspunktet bør prioriteres framfor konkurransenøytralitet.

SÆRLIGE PROBLEMSTILLINGER I EN ÅPEN ØKONOMI

Departementet mener det er fornuftig å basere skattesystemet på residensprinsippet. Det gjør at verken nordmenn eller utlendinger blir motivert til å investere utenlands framfor å investere i Norge. Gis det i tillegg fullt kreditfradrag (fradrag i skatt) for betalt skatt i kildelandet ved utenlandske investeringer, vil en oppnå kapitaleksportnøytralitet. Det innebærer at norske investorer står overfor samme effektive beskatning ved investeringer i alle land, og at

investoren dermed fordeler investeringene mellom land ut fra hva som gir høyest avkastning før skatt.

Departementet mener residensprinsippet og kapitaleksportnøytralitet er gode idealer, men at det i en del tilfeller ikke er mulig eller ønskelig å etterleve disse idealene. Eksempelvis krever kapitaleksportnøytralitet at det gis fullt kreditfradrag, uavhengig av skattenivået i utlandet. Det vanlige er imidlertid å begrense kreditfradraget oppad til beregnet skatt i bostedslandet. Ubegrenset kreditfradrag vil gi kildelandene sterke insentiver til å skatlegge utlendingers inntekt høyt. På den måten kan kildelandet tiltrekke seg skatteinntekter fra bostedslandet uten at selskapenes samlede skattebelastning øker. For å unngå slik overføring av skatteinntekter til utlandet er det nødvendig å begrense kreditfradraget, slik de fleste land gjør.

En bør også avvike fra residensprinsippet når det foreligger landspesifikk grunnrente (f.eks. tilgang på verdifulle naturressurser), noe utvalget selv nevner. Slik grunnrente kan skatlegges uten at det går ut over lønnsomheten av investeringene. Potensialet for å innhente grunnrente bør derfor utnyttes i størst mulig grad. Det vil redusere behovet for å innføre andre vridende skatter.

3.2 Komiteens merknader

Komiteen vil understreke betydningen av at vi har et effektivt skatte- og avgiftssystem som begrenser de samfunnsøkonomiske kostnadene. Komiteen vil videre peke på at både Skatteutvalget og regjeringen støtter de prinsippene som er lagt til grunn for dagens skattesystem, nemlig likebehandling av investeringer, virksomhetsformer og finansieringsmåter. Komiteen er enig i at skattereglene bør være mest mulig stabile og forutsigbare, og tar for øvrig omtalen om mål og prinsipper for skattesystemet til etterretning.

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti skulle ønske de andre partiene tok konsekvensen av støtten til prinsippene for kapitalbeskatningen om likebehandling av investeringer, og turte å endre beskatningen av eiendom deretter.

4. Internasjonale utviklingstrekk og rammebetingelser

4.1 Sammendrag

De siste to tiårene har Norge gradvis blitt knyttet enda tettere sammen med andre land gjennom handel, arbeidsinnvandring og kapitalstrømmer. Dette har bidratt til at skattenes innvirkning på bedriftenes investeringer, finansiering og eierskap har endret seg. Flere skattegrunnlag er mer mobile enn før. Dels ser

man økt fysisk mobilitet for både selskap og personer, og dels en økt digitalisering av økonomien som gjør fysisk tilstedeværelse mindre relevant. Handlingsrommet for skattetilpasning, over landegrensene, både lovlige og ulovlige, har blitt større. Selv om det er gjort lite forskning på dette i Norge, er det mye som tyder på at skattyterne utnytter mulighetene i større grad nå enn tidligere. EØS-avtalen bidrar også til at slike grenseoverskridende transaksjoner lettere kan gjennomføres innenfor EØS, og begrenser samtidig Norges muligheter til å iverksette tiltak mot overskuddsflytting. Selv om økt mobilitet er positivt for verdiskapingen, er det en utfordring for beskatningen.

Departementet mener at skattesystemet må tilpasses nye utviklingstrekk. Internasjonalt går det i retning av lavere selskapsskattesats samtidig som det gjennomføres tiltak for å beskytte skattegrunnlagene mot uthuling. Mange land har dessuten innført egne skatteregimer som tiltrekker seg særlig mobil kapital, for eksempel renteinntekter og inntekter fra immaterielle eiendeler. Departementet legger vekt på at en i årene framover sikrer at Norge har et robust skattesystem som er tilpasset stor internasjonal mobilitet i skattegrunnlag.

Det er mange forhold som har betydning for investeringsnivået i Norge, blant annet tilgangen på kvalifisert arbeidskraft, omfanget av naturressurser, fraværet av korrupsjon og et stabilt politisk system. Selskapsskatten har også betydning, for investeringsnivået. Det er særlig uheldig dersom skattenivået avviker mye fra det som gjelder i land som ellers er sammenlignbare med Norge.

Departementet mener det er viktig at skattesystemet blir innrettet slik at det i størst mulig grad bygger opp om vekst og verdiskaping. Konklusjonene fra Skatteutvalget og resultater fra ulike nasjonale og internasjonale studier viser at selskapsskatten har større betydning for investeringene enn residensbaserte kapitalskatter. Departementet er enig med utvalget i at det er en fare for at investeringsnivået blir redusert dersom de effektive skattesatsene over tid er vesentlig høyere enn i land som er relativt like på andre måter. Etter departementets oppfatning er det derfor fornuftig å bringe den effektive beskatningen av selskap i Norge ned mot nivået i sammenlignbare land. Samtidig er det ikke ønskelig at Norge leder an i en internasjonal skattekonkurranse mellom land.

Overskuddsflytting var en viktig grunn til at Skatteutvalget ble nedsatt. Overskuddsflytting uthuler skattegrunnlaget og fører til lavere skatteinntekter for staten. Samtidig vris konkurransen i disfavør av nasjonale selskap som blir gjenstand for høyere effektiv beskatning enn de flernasjonale. Departementet mener at dette over tid vil kunne svekke selskapsskattens legitimitet.

For å møte utfordringene i selskapsskatten mener departementet at det er nødvendig å senke selskapsskattesatsen. Det vil øke investeringsinsentivene og gi grunnlag for økt vekst. Lavere selskapsskattesats vil også gjøre overskuddsflytting mindre lønnsomt. Blant annet vil det redusere effekten av forskjellsbehandlingen av gjeld og egenkapital på selskapets hånd. Redusert selskapsskatt vil imidlertid ikke løse problemet. Departementet mener derfor at det er viktig å iverksette særskilte tiltak for å motvirke overskuddsflytting der det er mulig.

4.2 Komiteens merknader

Komiteen tar omtalen av internasjonale utviklingstrekk og rammebetingelser til etterretning.

5. Modeller for selskapsbeskatningen

5.1 Sammendrag

5.1.1 Innledning

Det norske skattesystemet har en solid prinsipiell forankring. Siden skattereformen i 1992 har Norge hatt et stabilt og velfungerende skattesystem med brede skattegrunnlag og relativt lave satser. Dette har bidratt til gode rammebetingelser for næringslivet. I utformingen av den norske selskapsbeskatningen har det vært lagt stor vekt på nøytralitet og effektiv ressursbruk. Hensynet til effektiv ressursbruk tilsier at det skattemessige resultatet bør sammenfalle med faktisk økonomisk resultat og at skattesatsen bør være lav.

Skattesystemet må tilpasses nye utviklingstrekk. Skattegrunnlagene har blitt mer mobile som følge av økt handel og tettere integrerte markeder. Dette gjelder særlig selskapsbeskatningen. Internasjonalt går beskatningen i retning av lavere selskapsskattesats samtidig som det gjennomføres tiltak for å beskytte skattegrunnlagene mot uthuling. Skatteutvalget ble satt ned for å vurdere selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen. Målet med utredningen var å sikre at Norge i årene som kommer har et robust skattesystem som er tilpasset stor internasjonal mobilitet av skattegrunnlag.

I mandatet ble utvalget bedt om å vurdere om forskjellen i skattemessig behandling av gjeld og egenkapital fra utenlandske eiere skaper rom for tilpasning, og i så fall vurdere tiltak. Utvalget ble særlig bedt om å vurdere om et tiltak for å beskytte det norske selskapsskattegrunnlaget kan være å likebehandle gjeld og egenkapital. Mandatet viste til at dette enten kan gjøres ved å fjerne retten til å trekke fra renteutgifter i selskapsskatten i sin helhet eller ved å gi selskapene fradrag for alternativ avkastning på egenkapital i tillegg til fradrag for gjeldsrenter.

Utvalget ble også bedt om å vurdere om selskapskattesatsen bør endres.

Utvalget peker på tre hovedutfordringer i selskapskatten. For det første gir en relativt høy selskapskatt insentiv til å investere i andre land som har lavere skatt. For det andre behandles gjeld og egenkapital ulikt på selskapets hånd. For det tredje gir en relativt høy skattesats flernasjonale konsern insentiv til å flytte overskudd til andre land. Utvalget har drøftet ulike utforminger av selskapskatten ut fra virkninger på investeringene, finansieringsnøytralitet og mulighetene for å motvirke overskuddsflytting.

På bakgrunn av en samlet vurdering anbefaler utvalget at gjeldende selskapsmodell videreføres, men selskapskattesatsen bør reduseres og skattegrunnlaget bør utvides slik at skattegrunnlaget i størst mulig grad gjenspeiler faktisk økonomisk resultat. Utvalget mener dette vil bidra til økte investeringer, økt arbeidstilbud og økt sparing som igjen vil bidra til økt arbeidsproduktivitet, økte lønninger og økt avkastning på kapital.

I Skattemeldingens punkt 5.2 gis det en nærmere omtale av utvalgets vurderinger av selskapskattemodell, mens i punkt 5.3 vurderes nivået på selskapskattesatsen. Punkt 5.3 omhandler også tilpasninger i beskatningen av grunnrentenæringer ved redusert selskapskattesats.

5.1.2 Valg av selskapskattemodell

Departementet deler utvalgets syn om at gjeldende utforming av selskapskatten i grove trekk har gitt et stabilt og velfungerende skattesystem. Det bør derfor bygges videre på prinsippene fra skattereformen i 1992 om nøytralitet og symmetri med brede grunnlag og lave satser for å bidra til effektiv ressursbruk. Dette tilsier at skattesystemet i størst mulig grad bør likebehandle ulike investeringer, finansieringsformer og virksomhetsformer. Departementet slutter seg samtidig til at det er behov for å tilpasse skattesystemet til den internasjonale utviklingen.

Departementet er enig med utvalget i at skattemodeller som skjermer kostnaden ved å binde kapital fra beskatning har noen attraktive egenskaper. Slike modeller bidrar til å likebehandle gjeld og egenkapital på selskapets hånd. De påvirker heller ikke marginale investeringsbeslutninger og investorenes avkastningskrav, i prinsippet uavhengig av selskapskattesats (for en nøytralt utformet skatt). I slike modeller påvirker heller ikke avskrivningsprofilen lønnsomhet og avkastningskrav. Utvalget peker derfor på en variant av slike modeller, ACE-modellen, som et aktuelt alternativ dersom en ønsker å styrke investeringsinsentivene. ACE-modellen bygger på det samme faglige grunnlaget som aksjonærmodellen, grunnrenteskatten på vannkraftverk og særskatten på petroleumsvirksomhet.

Departementet vil i likhet med utvalget likevel ikke foreslå å innføre en ACE-modell. Departementet legger vekt på at ACE-modellen vil kreve en høyere skattesats enn en standard selskapskatt for et gitt proveny. Dette øker isolert sett insentivet til å flytte overskudd ut av Norge. Videre kan også høyere selskapskattesats isolert sett føre til at investorer velger å lokalisere prosjekter som genererer ekstraordinær avkastning (såkalte mobile renprofitter) i andre land, jf. omtale i kapittel 4. I tillegg vil beregningen av ACE-fradrag komplisere beskatningen på selskapsnivå.

Departementet legger også stor vekt på at modellen er krevende å integrere med personbeskatningen. Uten særskilt tilpasning av personbeskatningen, dvs. at skjermingsfradraget i utbytteskatten videreføres, vil den gi forskjellig skattemessig behandling av ulike kapitalplasseringer. For eksempel vil alternativavkastningen fra investeringer i selskap ikke bli beskattet, verken på selskapets eller på personens hånd, mens alternativavkastningen fra låneinstrumenter beskattes.

Denne forskjellsbehandlingen kan motvirkes ved å fjerne skjermingsfradraget i utbytteskatten. I så fall vil det oppstå insentiver til å holde kapital tilbake i selskap for å spare skatt (innlåsing). Dette skyldes at investor rentefritt kan utsette beskatningen av avkastningen ved å holde kapitalen tilbake i selskapssektoren. Nåverdien av skattebelastningen blir da lavere (skattekreditt). Utvalget har utviklet modeller for også å motvirke denne vridningen. Det kan for eksempel innføres et særlig tillegg i skattepliktig inntekt på personlig hånd som utligner fordelene (i tillegg til ordinær utbytteskatt), eller en kapitalinntektsskatt i kombinasjon med et justert skjermingsfradrag i aksjonærmodellen. Modellene er administrativt kompliserte, og de kan i noen grad omgås. Skattetillegget skal tilordnes personlige eiere, og i kompliserte konsernstrukturer (som også kan inkludere utenlandske selskap) kan det for skattemyndighetene bli administrativt krevende å finne fram til den ultimate eieren.

NHO argumenterer for at utvalget ikke har vurdert hvor stort problemet med innlåsing faktisk er. NHO mener det neppe er mulig å påvise en like stor negativ effekt på investering og skattegrunnlag som følge av innlåsing, som den positive effekten utvalget legger til grunn at ACE-modellen har. Departementet ser at ACE-modellen kan innføres uten en særskilt og komplisert tilpasning av personbeskatningen, dvs. med en ordinær utbytteskatt (uten skjerming). Departementet mener likevel det vil være problematisk å utforme et skattesystem som gir insentiv til å holde kapital tilbake i selskapssektoren for å spare skatt. Skattesystemet bør i størst mulig grad utformes nøytralt slik at investorer har insentiv til å plassere kapital

der den kaster mest av seg. Dette har vært et hovedhensyn i skattesystemet siden 1992-reformen.

Departementet vil heller ikke foreslå ulike varianter av modeller som fjerner fradrag for finansieringskostnader i selskapsskatten. Som utvalget påpeker, vil CBIT-modellen medføre betydelige utfordringer når en ser personbeskatningen i sammenheng med selskapsbeskatningen. CBIT-modellen vil også reise betydelige utfordringer i beskatningen av finanssektoren. En variant av CBIT-modellen der netto finansieringskostnader avskjæres, slik det svenske skatteutvalget har foreslått, er også komplisert å integrere med personbeskatningen, og den kan skape vridninger internt i selskapssektoren.

Regjeringen legger på denne bakgrunn opp til at dagens modell for selskapsbeskatningen bør videreføres.

5.1.3 Nivå på selskapsskattesatsen

SELSKAPSSKATTESATS

Selskapsskatten i Norge er relativt høy sammenlignet med andre land, og internasjonalt går det i retning av lavere selskapsskattesats. I 2015 ligger den formelle selskapsskattesatsen i Norge 1,9 prosentpoeng over gjennomsnittet i OECD og 4,5 prosentpoeng over gjennomsnittet i EU. I likhet med utvalget mener også departementet at det er en fare for at investeringsnivået i Norge vil reduseres dersom de effektive skattesatsene over tid er vesentlig høyere enn i våre nærmeste naboland. Den effektive beskatningen av selskap i Norge bør derfor reduseres. Departementet er samtidig enig med utvalget i at Norge ikke bør lede an i en internasjonal konkurranse om å tilby lave skattesatser.

Departementet anbefaler at en i løpet av perioden 2016–2018 tar sikte på å redusere selskapsskattesatsen ned til 22 pst. Ytterligere reduksjoner vurderes i lys av utviklingen internasjonalt. Både Storbritannia, Finland og Island har en selskapsskattesats på 20 pst., mens Sverige har en skattesats på 22 pst. Danmark skal redusere satsen til 22 pst. I statsbudsjettet for 2016 foreslås det at en som et første skritt reduserer selskapsskattesatsen ned til 25 pst.

Provenytapet fra redusert selskapsskatt bør delvis finansieres gjennom grunnlagsutvidelser. Etter departementets vurdering er det rom for forbedringer i skattegrunnlagene som gir grunnlag for satsreduksjon og et mer vekstvennlig skattesystem. For at en skal kunne redusere skattesatsen ned til 22 pst. i de årlige budsjettene, forutsettes det derfor at flere av utvalgets forslag til innstramminger i selskapsskatte-reglene gjennomføres. Særlig er det viktig å gjennomføre grunnlagsutvidelser som bidrar til at skattegrunnlaget gjenspeiler faktisk økonomisk resultat.

Dette gjør at selskapsskatten i minst mulig grad vil påvirke selskapenes investeringsbeslutninger.

GRUNNRENTENÆRINGER

Lavere selskapsskattesats vil isolert sett redusere beskatningen også i grunnrentenæringene. Grunnrentenæringene er basert på naturressurser som tilhører fellesskapet, og næringsaktiviteten er stedbunden. Bekymringen for at høy norsk selskapsskattesats kan motivere til flytting av selskap og skattegrunnlag til utlandet, gjør seg ikke gjeldende for disse næringene på samme måte som for annen næringsvirksomhet. I en åpen økonomi med mobile skattegrunnlag er det spesielt viktig å verne om provenyet fra skatt på stedbundne naturressurser. Samtidig bør selskapsskattesatsen være lik for alle næringer. Det vil legge til rette for at ressursene brukes der de gir høyest avkastning for samfunnet. Dette tilsier at den samlede beskatningen av grunnrentenæringene ikke reduseres som følge av redusert selskapsskattesats. Regjeringen anbefaler derfor at lavere selskapsskatt kombineres med en justering av grunnrentebeskatningen.

I Prop. 1 LS (2015–2016) foreslår regjeringen at grunnrenteskattesatsene i 2016 økes med 2 prosentenheter, tilsvarende reduksjonen i selskapsskattesats. Det fører til et visst provenytap fordi grunnlagene for grunnrenteskattene er smalere enn selskapsskattegrunnlaget, blant annet på grunn av et særskilt fradrag (friinntekt). Når selskapsskatten settes videre ned, bør grunnrenteskatten justeres slik at det samlede provenyet fra grunnrentenæringene ikke reduseres ytterligere. En provenynøytral omlegging er i tråd med hensynet til forutsigbarhet for selskapene.

I likhet med utvalget ser departementet at det finnes andre stedbundne potensielle renprofitter i norsk økonomi. Dette gjelder blant annet fiskeri- og havbrukssektoren og frekvensressurser i telesektoren. Også mineralnæringen kan potensielt gi ekstraordinær avkastning. Reduksjon av selskapsskattesatsen vil styrke behovet for skattlegging av slik ekstraordinær avkastning. Eventuell grunnrente fra disse næringene kan imidlertid alternativt hentes inn gjennom andre virkemidler enn grunnrenteskatter, herunder auksjoner og konsesjonsvederlag. For eksempel har det blitt hentet inn betydelige inntekter til staten gjennom auksjon av frekvenstillatelser i enkelte tilfeller. Regjeringen har også det klare utgangspunkt at nye tillatelser innenfor havbruksnæringen som hovedregel skal tildeles gjennom auksjon. Samtidig har regjeringen satt ned et utvalg som bl.a. vurderer hvordan ressursrenten i fiskerinæringen skal benyttes i framtiden, herunder alternativer for ressursrente-beskatning. Regjeringen vil løpende vurdere hvilke virkemidler som er mest hensiktsmessig for å hente inn eventuelle grunnrenter fra stedbundne ressurser i Norge.

5.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til at siden skattereformen i 1992 har Norge i grove trekk hatt et stabilt og velfungerende skattesystem med brede skattegrunnlag og relativt lave skattesatser. Dette har bidratt til gode rammebetingelser for næringslivet. Komiteen vil understreke betydningen av at det i skattesystemet har vært lagt vekt på nøytralitet og effektiv ressursbruk, og vil understreke betydningen av at de samme prinsipper legges til grunn videre. Komiteen vil derfor legge til grunn at dagens modell for selskapsbeskatningen videreføres.

Økt globalisering gjør at bedrifter og kapital flyttes lettere over landegrensene. Komiteen viser til at dette gir noen hovedutfordringer i selskapskatten. En relativt høy selskapskatt gir bedrifter insentiv til å investere i andre land som har lavere skatt. I tillegg gir en relativt høy skattesats flernasjonale selskaper motiv til å flytte overskudd til andre land med lavere skatt. Komiteen vil understreke betydningen av at skattesystemet tilpasses nye utviklingstrekk og bidrar til konkurransedyktige rammebetingelser for næringsliv og arbeidsplasser.

Komiteen viser til at satsen for selskapskatt i Norge etter hvert har blitt høyere enn i landene rundt oss. Komiteen vil peke på at i 2015 lå den formelle selskapskatten i Norge 1,9 prosentpoeng over gjennomsnittet i OECD og 4,5 pst over gjennomsnittet i EU. Komiteen legger til grunn at Norge verken bør eller skal være ledende på et lavt skattnivå, men ser behovet for en større grad av harmonisering av selskapskatten i forhold til de andre nordiske landene og land det er naturlig å sammenligne oss med. Komiteen støtter regjeringens forslag om å redusere selskapskatten og mener at denne skal reduseres til 23 pst i løpet av perioden 2017–2018, og at eventuelle ytterligere reduksjoner vurderes i lys av utviklingen internasjonalt og spesielt i våre naboland.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmet fra Sosialistisk Venstreparti, viser til høringsinnspill fra vannkraftbransjen der det pekes på at lave kraftpriser i kombinasjon med beskatning av denne sektoren medfører at det er krevende å foreta nødvendige investeringer og vedlikehold.

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti, viser videre til at det i forbindelse med den nylig fremlagte Meld. St. 25 (2015–2016) Kraft til endring. Energi-politikk mot 2030 er varslet at det tas sikte på å etablere en ekspertgruppe som skal se nærmere på hvordan vi kan oppnå en mer effektiv og samfunnsmessig rasjonell utnyttelse av vannkraftressursene. Videre vil dette flertallet vise til at det i den nylig fremlagte Meld. St. 29 (2015–2016) Finansmarkedsme-

lingen 2015 varsles at regjeringen vil vurdere lempinger i regelverket for å fjerne det som eventuelt hindrer pensjonskasser og livselskaper i å investere private pensjonsmidler i infrastruktur. Dette flertallet vil understreke betydningen av at lokalsamfunn som avstår naturressurser kompenseres for dette.

Et tredje flertall, alle unntatt medlemmene fra Senterpartiet og Venstre, viser til at det i en åpen økonomi med mobile skattegrunnlag er spesielt viktig å verne om provenyet fra stedbundne naturressurser. Denne type aktivitet er ikke mobil på samme måte som annen type næringsvirksomhet. For å opprettholde provenyet på om lag det samme nivået som tidligere støtter dette flertallet regjeringens syn om at lavere selskapskatt kombineres med en justering av grunnrentebeskatningen.

Komiteens medlem fra Senterpartiet vil understreke betydningen av at lokalsamfunn som har avstått og avstår naturressurser, kompenseres for dette.

Komiteens medlem fra Venstre støtter ikke flertallets syn på at lavere selskapskatt må kombineres med en justering av grunnrentebeskatningen. En slik politikk gjør det skattemessig mindre lønnsomt å investere i fornybar energi som vannkraft og mer skattemessig lønnsomt for petroleumssektoren. Det er stikk i strid med den utviklingen dette medlem ønsker, og går også i motsatt retning av det som regjeringspartiene, Venstre og Kristelig Folkeparti uttrykte i forliket om statsbudsjettet for 2016, hvor disse partiene forpliktet seg til en framtidig skatteomlegging som skal «være av en størrelse som forsterker klimaforliket og gir betydelige reduksjoner i klimautslippene».

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti vil påpeke at hovedtrusselen mot det norske skattegrunnlaget kommer fra skatteparadisene og overskuddsflytting gjennom smutthull til disse.

Dette medlem vil understreke at justering av grunnrentebeskatningen bør innebære en reversering av skatteuttene på 630 mill. kroner til petroleumssektoren og 85 mill. kroner til vannkraftsektoren i statsbudsjettet for 2016, da friinntekten ikke ble justert opp for å kompensere for lavere alminnelig selskapskatt.

Dette medlem fremmer følgende forslag:

«Stortinget ber regjeringen foreslå å redusere friinntekten i særskatten for å nøytralisere skatteuttene gitt til petroleumssektoren og vannkraftsektoren på

henholdsvis 630 mill. kroner og 85 mill. kroner og at den justeres videre i tråd med endringer i satsen på selskapsskatt og skatt på aksjeutbytte.»

«Stortinget ber regjeringen utrede grunnrente-beskatning innen gruvevirksomhet og havbruk.»

6. Inntektsbeskatning av personer

6.1 Sammendrag

6.1.1 Innledning

I det norske skattesystemet er det mange tilknytningspunkter mellom selskaps- og personbeskatningen. Endringer i selskapsbeskatningen vil også få konsekvenser for personbeskatningen.

I dette kapitlet drøftes hvordan personbeskatningen bør tilpasses redusert selskapsbeskatning. Følgende temaer vurderes i denne sammenheng:

- Ulike metoder for å tilpasse personbeskatningen til redusert selskapsskattesats, jf. Skattemeldingens punkt 6.4 (og nedenfor i innstillingens punkt 6.1.2–6.1.4).
- Satsstrukturen i personbeskatningen, jf. meldingens punkt 6.5 (og innstillingens punkt 6.1.5).
- Inntekts- og skattefradrag i personbeskatningen, jf. meldingens punkt 6.6 og 6.7 (behandlet nedenfor i innstillingens punkt 6.1.6 og 6.1.7).
- Skattlegging av utbytte mv., jf. meldingens punkt 6.8 (og innstillingens 6.8.1).
- Andre endringer knyttet til beskatning av selskapsdeltakere, jf. punkt 6.9 i meldingen (behandlet i punkt 6.1.9 i innstillingen).

Innledningsvis i kapitlet gis en sammenfattende oversikt over utvalgets forslag og høringsinstansenes synspunkter, jf. punkt 6.2 og 6.3. En mer detaljert gjengivelse av utvalgets forslag og høringsuttalelsene gis ved gjennomgangen av de ulike temaene i de etterfølgende punktene i kapitlet.

6.1.2 Lavere skattesats på alminnelig inntekt for personer

Departementet mener det er klare fordeler med å bevare alminnelig inntekt som ett netto skattegrunnlag og redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer like mye som for selskap. Det gjør systemet transparent og enkelt å forholde seg til for skattyterne og skattemyndighetene. Blant annet behøver en ikke å ta stilling til hvilke inntekter hvert enkelt fradrag skal kunne føres mot. Systemet med ett nettogrunnlag har bestått siden 1992-reformen, og hensynet til stabilitet bør tale for å bevare alminnelig inntekt som ett nettogrunnlag for personer og selskap. Hvis en skal gå inn for alternative løsninger, bør det etter

departementets mening foreligge tungtveiende grunner for dette.

Forutsatt at en skal bevare alminnelig inntekt som ett nettogrunnlag, er en lavere skattesats på alminnelig inntekt også for personer den eneste løsningen for å unngå satsforskjeller mellom kapitalinntekter innenfor og utenfor selskap. Det hindrer skattemotiverte overføringer av kapitalinntekter og kapitalkostnader mellom person og selskap. Departementet mener ensartet beskatning av netto kapitalinntekter innenfor og utenfor selskap er en god egenskap ved det norske skattesystemet som det er verdt å verne om.

Det brede grunnlaget alminnelig inntekt innebærer imidlertid at det ikke er mulig å redusere skattesatsen på enkelte inntektstyper, f.eks. kapitalinntekter, uten at dette direkte berører andre inntektstyper, f.eks. lønnsinntekter, eller skatteverdien av fradragene. Alminnelig inntekt omfatter alle skattepliktige inntekter, og derfor vil alle skattytere som har inntekt over summen av personfradraget og minstefradraget, påvirkes av lavere skattesats. Hvis intensjonen er å redusere skattesatsen på netto kapitalinntekter, f.eks. renteinntekter, kan ikke dette gjennomføres uten at skatteverdien av fradrag med liten tilknytning til kapitalinntektene, som f.eks. foreldrefradraget, går ned. For en gitt bruttoinntekt vil lavere skattesats på alminnelig inntekt omfordele fra skattytere med mange fradrag til skattytere med relativt få fradrag, med mindre en samtidig øker fradragene.

Samlet er departementet enig med utvalget i at lavere skatt på alminnelig inntekt for personer er den beste løsningen for å tilpasse personbeskatningen til lavere selskapsskattesats.

Regjeringen mener på denne bakgrunn at det i utgangspunktet skal være felles skattesats på alminnelig inntekt for personer og selskap. Regjeringen legger til grunn en skattesats på alminnelig inntekt på 22 pst. i skisse til reform. Hoveddelen av provenytapet fra satsreduksjonen dekkes inn ved å innføre en ny bruttoskatt på personinntekt, trinnskatten, som erstatter toppskatten, jf. Skattemeldingens punkt 6.5.

6.1.3 Lavere skattesats kun på netto kapitalinntekter

Departementet har også vurdert om det kan være hensiktsmessig å skille ut netto kapitalinntekter (eksklusive såkalte eierinntekter) fra alminnelig inntekt. Netto kapitalinntekter kan da skattlegges med samme sats som selskapsoverskudd, mens dagens system for skattlegging av f.eks. lønnsinntekter kan bevares. Formålet med en slik utskillelse vil være å ha anledning til å skattlegge kapitalinntekter innenfor og utenfor selskap på en ensartet måte uten å gripe inn i beskatningen av andre inntekter for personer, bl.a. lønns- og pensjonsinntekter.

Det er imidlertid en rekke spørsmål knyttet til en slik løsning. Det må spesifiseres hvilke fradrag som skal kunne føres mot hvilke grunnlag ettersom skatteverdien av fradragene vil være ulik i de to grunnlagene. I tillegg oppstår det spørsmål om samordning mellom netto kapitalinntekter og den resterende delen av alminnelig inntekt. I dag er det full samordning innenfor alminnelig inntekt, det vil si at f.eks. negative netto kapitalinntekter kan føres mot lønnsinntekter. Det gjør systemet oversiktlig og enkelt. I utgangspunktet vil denne samordningsadgangen opphøre med ulike grunnlag. Adgangen kan bevares ved hjelp av skattefradrag mellom grunnlagene, som skisseres av utvalget, men det vil komplisere systemet.

Samlet sett kan heller ikke departementet se at fordelene ved en utskillelse av netto kapitalinntekter er store nok.

6.1.4 Uendret skattesats på alminnelig inntekt for personer

En tredje mulighet kunne vært å holde skattesatsen på alminnelig inntekt for personer uendret og akseptere en satsforskjell mellom kapitalinntekter innenfor og utenfor selskap.

Departementet støtter utvalgets syn om at skattesatsen på kapitalinntekter i utgangspunktet bør være den samme innenfor og utenfor selskap. Dette har vært en bærebjelke i det norske skattesystemet siden 1992-reformen. Som utvalget framhever, er det økonomisk sett en nær sammenheng mellom person- og selskapsbeskatningen. Selskap er konstruksjoner som i siste instans er opprettet av personer. For enkeltpersoner er det som regel av mindre betydning om et kapitalobjekt eies direkte eller indirekte gjennom et (heleid) selskap. For ikke å uthule den personlige inntektsbeskatningen av kapital bør derfor person- og selskapsbeskatningen ses i nær sammenheng. Etter departementets syn bør det framsettes gode argumenter for å fravike prinsippet om lik skattesats på kapitalinntekter innenfor og utenfor selskap.

En særskilt, lavere sats for selskap vil gi insentiver til å opptjene kapitalinntekter i selskap til lav sats og føre kapitalutgifter mot høy sats på personlig hånd for å spare skatt. Dette kan gjennomføres ved å flytte eksisterende gjeld og egenkapital mellom person- og selskapssektoren. Skattyter kan også utnytte satsforskjellen gjennom nye arrangementer mellom person og selskap. Departementet mener skattesystemet ikke bør gi slike muligheter for tilpasninger (arbitrasje).

Flere av høringsinstansene, bl.a. Den Norske Advokatforening, peker på at kapitalinntekter innenfor og utenfor selskap står overfor ulike satser i mange andre land. Departementet kan imidlertid ikke se at dette i seg selv er en god begrunnelse for å innføre en

satsforskjell i Norge. Begrunnelsen for en satsforskjell måtte vært at det er for store ulemper ved å holde fast på felles sats når selskapskatten reduseres. Departementet kan ikke se at det er tilfellet.

Med uendret skattesats for personer vil ikke deltakerlignede selskap og enkeltpersonforetak uten videre ta del i den samme skattelettelsen som aksjeselskap. Slike virksomheter er ikke egne skattesubjekter, det vil si at inntekter fra slik virksomhet skattlegges sammen med øvrige inntekter hos personlig deltaker/eier. En tilsvarende lettelse for deltakerlignede selskap og enkeltpersonforetak som for aksjeselskap vil derfor kreve særregler i personbeskatningen. Det vil være krevende å gi den nøyaktig samme lettelsen for slike virksomheter uten å komplisere systemet for mye.

Samlet sett mener departementet at det ikke er en god løsning å redusere selskapskattesatsen uten en korresponderende satsreduksjon for personer.

6.1.5 Satsstruktur i personbeskatningen

Departementet er enig med utvalget i at hoveddelen av provenytapet ved lavere skattesats på alminnelig inntekt for personer bør dekkes inn ved en ny skatt på personinntekt som også erstatter dagens toppskatt. I praksis betyr dette en viss veksling fra nettobeskatning til bruttobeskatning. Deloitte Advokatfirma AS og Skattebetalerforeningen påpeker at dette kan være problematisk ut fra et skatteevneperspektiv. I utgangspunktet er departementet enig i at en overveiende vektlegging av bruttoskattlegging kan være uheldig ut fra et skatteevneperspektiv.

Det er imidlertid flere forhold som taler for at økt vekt på bruttoskatt ikke nødvendigvis er et problem. For det første foreslår utvalget at den nye skatten på personinntekt kun skal gjelde for inntekt over et visst nivå (140 000 kroner i 2013-verdi), og at satsen skal øke med inntekten over tre eller fire trinn. Det betyr at skattesatsen øker med skatteevnen. Slikt sett opprettholdes hensynet til skatteevne i det samlede skattesystemet. Det vil også være mulig å justere innslagspunktene i den nye skatten på personinntekt slik at man sikrer den ønskede fordelingsprofilen.

For det andre gis det allerede i dag betydelige fradrag i alminnelig inntekt som ofte går langt utover de reelle kostnadene til inntektens erverv (blant annet minstefradraget og jordbruksfradraget), eller som har svak sammenheng med tilhørende inntekt (blant annet rentefradraget og ulike særfradrag). For eksempel var minstefradraget i utgangspunktet ment som et sjablongfradrag for kostnader til inntektens erverv. Likevel har fradraget siden 1992 blitt økt en rekke ganger slik at det nå er vesentlig høyere enn de faktiske kostnadene til inntektens erverv for de aller fleste. Ingen av disse oppjusteringene har vært begrunnet med at kostnadene til inntektens erverv har

økt. I tillegg kommer en rekke særskilte fradrag som for mange reduserer netto skattbar inntekt langt utover reell nettoinntekt. Nettoinntekten (alminnelig inntekt fratrukket særlige fradrag) er derfor i dag ikke nødvendigvis et spesielt godt mål på reell skatteevne for den enkelte. En noe større vektlegging av bruttoskatt med fornuftige innslagspunkter kan derfor faktisk trekke i retning av en mer riktig beskatning etter skatteevnen.

For det tredje er det en relativt begrenset forskyvning av skattleggingen fra nettoskatt til bruttoskatt utvalget foreslår. For en lønnsinntekt på om lag 550 000 kroner og med 40 000 kroner i fradrag utover standard fradrag utgjør nettoskatten i dag om lag 64 pst. av samlet inntektsskatt. Med utvalgets skattelettealternativ vil denne andelen synke til om lag 54 pst. Det vil si at over halvparten av inntektsskatten fremdeles vil være skatt på nettoinntekt.

Etter en samlet vurdering mener regjeringen at utvalgets forslag om en ny bruttoskatt på personinntekt, som erstatter toppskatten, virker hensiktsmessig. Målet må imidlertid være å utforme skatten slik at den sammen med lavere skattesats på alminnelig inntekt reduserer marginalskatten på arbeid. Empirisk forskning indikerer at dette vil bidra til økt arbeidstilbud, jf. Skattemeldingens kapittel 14.

Regjeringen foreslår å innføre den nye bruttoskatten på personinntekt (trinnskatt) i skatte- og avgiftsopplegget for 2016, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) Skatter, avgifter og toll 2016. Forslaget innebærer at trinnskatten innføres i fire trinn. For 2016 starter trinn 1 på 158 800 kroner, noe som er litt høyere enn utvalget foreslo. Satsen i trinn 1 foreslås satt til 0,8 pst. Trinn 2 starter på 224 900 kroner med en sats på 1,6 pst. Trinn 3 og 4 tilsvarer dagens toppskatt. For 2016 foreslås det at satsen settes til 10,6 pst. for personinntekt over 565 400 kroner (trinn 3) og til 13,6 pst. for personinntekt over 909 500 kroner (trinn 4).

Regjeringen foreslår at satsene i trinnskatten økes gradvis i takt med reduksjonen i skattesatsen på alminnelig inntekt, til 2,1 pst. i trinn 1, 4,2 pst. i trinn 2, 13,2 pst. i trinn 3 og 16,2 pst. i trinn 4. Dette innebærer en reduksjon i marginalskatten på lønn på 0,8 prosentenheter for de fleste lønnstakere.

6.1.6 Standard fradrag og skattefradrag for pensjonister

Departementet antar at økt sats i minstefradraget eller øvre grense i minstefradraget ikke vil gjøre det mer lønnsomt å gå fra trygd til arbeid. Det skyldes at minstefradraget er det samme for trygdeinntekter som for lønnsinntekter. SSBs mikrosimuleringsmodell LOTTE-Arbeid anslår at ulike varianter av økt minstefradrag for lønnsinntekter heller ikke har betydelig virkning på arbeidstilbudet blant lønnstakere.

Selvstendig næringsdrivende får fradrag for faktiske kostnader og påvirkes ikke av endring i minstefradraget med mindre de har lønnsinntekt eller lignende i tillegg til næringsinntekten.

Hvis bunnfradragene skal kunne bidra til bedre arbeidsinsentiver, må strukturen i disse fradragene endres. Fradragene må da innrettes slik at det lønner seg å gå fra trygd til arbeid for dem som har muligheten til det. Regjeringen signaliserte i tilleggsproposisjonen til budsjettforslaget for 2014 at strukturen i inntektsfradragene for personer vil bli vurdert med sikte på å forenkle og gjøre det mer lønnsomt å arbeide framfor å være trygdet. Det vises til Sundvolden-erklæringens punkt om å «gjøre det mer lønnsomt å jobbe, spesielt for personer med lave inntekter, blant annet ved å heve minstefradraget i inntektsbeskatningen».

Departementet har vurdert en omlegging i fradragstrukturen. Økte insentiver til arbeid framfor trygd kan oppnås ved å innføre et nytt fradrag som kun gis for arbeidsinntekt inkl. næringsinntekt. Et slikt arbeidsfradrag vil bedre balansen i fradragstrukturen mellom lønnstakere og personlig næringsdrivende, samt i større grad enn i dag stimulere til selvstendig næringsvirksomhet.

For at arbeidsfradraget skal stimulere til arbeid på en mest mulig effektiv måte, bør inntektsgrunnlaget som gir rett til arbeidsfradraget, i størst mulig grad samsvare med inntekt fra reell arbeidsaktivitet. Grunnlaget bør omfatte lønn i arbeidsforhold, honorar, skattepliktige naturalytelser, beregnet personinntekt fra næring og arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignende selskap. Det må vurderes nærmere om også foreldrepenge/svangerskapspenge og sykepenge betalt av arbeidsgiver og eventuelt Nav bør inkluderes i grunnlaget. Dagpenge, arbeidsavklaringspenge, uføretrygd fra både Nav og tjenestepensjon, kvalifiseringsstønning og overgangsstønning til enslige forsørgere som i dag gir rett til minstefradrag, bør derimot ikke inngå i grunnlaget for et eventuelt arbeidsfradrag.

Det er usikkert hvor mye en eventuell omlegging i fradragstrukturen vil påvirke arbeidstilbudet. Den største effekten på arbeidstilbudet vil trolig komme fra redusert netto kompensasjonsgrad for trygdemottakere som følge av at lønn og næringsinntekt skattlegges lavere enn tilsvarende trygdeinntekt. Det gjør det mer lønnsomt for denne gruppen å arbeide. Samtidig blir det mindre lønnsomt å gå fra arbeid til trygd. For personer som allerede er i arbeid, antas det at et arbeidsfradrag vil ha liten virkning.

Provenytapet ved et nytt arbeidsfradrag kan isolert sett være betydelig. Det er imidlertid mulig å innføre et slikt fradrag innenfor en realistisk ramme dersom en ser det i sammenheng med endringer i andre fradrag. For eksempel kan et arbeidsfradrag innføres

uten et betydelig provenyrtap hvis for eksempel minstefradraget for lønn og trygd reduseres tilsvarende størrelsen på arbeidsfradraget. En omlegging av strukturen i bunnfradragene for å stimulere til arbeid framfor trygd må utredes nærmere før den eventuelt gjennomføres. Departementet vil vurdere endringer i fradragsstrukturen parallelt med gjennomføringen av skattereformen i de årlige budsjettene.

Skattefradraget for pensjonister skal sikre at pensjonister med litt over minste pensjonsnivå etter høy sats ikke skal betale skatt. Forslaget om lavere skattesats på alminnelig inntekt for personer og ny personskatt vil føre til at skatt på minste pensjonsnivå før skattefradrag reduseres. Nødvendig skattefradrag for å skjerme pensjonister med minste pensjonsnivå vil derfor også reduseres. Regjeringen legger derfor til grunn at skattefradraget justeres ned i takt med reduksjonen i inntektsskatten før skattefradraget. Det ble foretatt en tilsvarende endring da skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert fra 28 til 27 pst. i 2014.

6.1.7 Særlige inntektsfradrag og særordninger

Departementet er enig med utvalget i at inntektskattegrunnlaget for personer bør fastsettes slik at det er best mulig samsvar mellom skattepliktig inntekt og den faktiske avkastningen av arbeid og kapital. Et effektivt skattesystem er kjennetegnet ved brede skattegrunnlag der skattepliktig inntekt i størst mulig grad samsvarer med faktisk inntekt. Brede skattegrunnlag kan gi rom for større reduksjoner i marginalskatten på personinntekt.

Frdrag og særordninger utvalget har vurdert, er omtalt i Skattemeldingens punkt 6.7.2; skatteklasse 2, BSU, sjømanns-/fiskerfradrag, gaver til frivillige organisasjoner, fagforeningskontingent, reise mellom hjem og arbeidssted, fradrag for merutgifter for kost og losji og reiser for pendlere, foreldrefradrag, og særlige skatteregler i Nord-Troms og Finnmark omtales.

Skattemeldingens tabell 6.1 gir en oversikt over provenyeffekten av å fjerne ulike fradrag i tråd med utvalgets forslag. Sammenlignet med utvalgets forslag er anslagene oppdatert med nye grunnlagsdata og regnet i forhold til referansesystemet for 2016. I beregningene er det lagt til grunn en skattesats på alminnelig inntekt på 22 pst. og en trinnskatt som tilsvarende skissen i punkt 6.5 i Skattemeldingen.

Andre fradrag og særordninger er omtalt i Skattemeldingens punkt 6.7.3; særfradrag for enslige forsørgere, skattefritak for arbeidsgivers tilskudd til barnehage, skattefritt sluttvederlag, skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer til underkurs, særfradrag for store sykdomsutgifter, særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne, skattefri kjøregodtgjørelse, skattefritt hyretillegg for sjøfolk, særskilte skatteregler for fri

kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen, særskilt fradrag i jordbruksinntekt, særskilt fradrag for reindrift, særskilt fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift i Finnmark og Nord-Troms, fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring, og Individuell pensjonsordning (IPS) omtales.

I tabell 6.2 i Skattemeldingen er disse skatteutgiftene sammenstilt. I beregningene er det lagt til grunn en skattesats på alminnelig inntekt på 22 pst. og en personskatt som tilsvarende skissen i punkt 6.5 i Skattemeldingen.

6.1.8 Skatlegging av utbytte mv.

TILPASSING AV NIVÅ

Lavere skatt på alminnelig inntekt kombinert med økte skattesatser på personinntekt vil gjøre det betydelig mer lønnsomt å omdanne arbeidsinntekt til det utvalget omtaler som eierinntekt (inntektsskifting). Skatteutvalget mener derfor det er nødvendig å øke skatten på eierinntekter på eiers hånd. Utvalget bruker betegnelsen eierinntekt på inntekt som overstiger skjermingsfradraget og ekstrabeskattes i tråd med aksjonær- og deltakermodellen, dvs. aksjeutbytte, aksjegevinster og utdeling og gevinst ved salg av andeler fra deltakerlignede selskap. I det følgende blir slik inntekt av forenklingsgrunner omtalt som «utbytte».

Skatteutvalget mener den samlede marginalskatten på utbytte inklusive selskapsskatt bør tilsvare maksimal marginalskatt på lønnsinntekt inklusive arbeidsgiveravgift, som i 2015 er 53,7 pst. Da vil motivet til inntektsskifting fjernes helt.

Et avvik mellom marginalskatt på utbytte inklusive selskapsskatt og maksimal marginalskatt på lønnsinntekt inklusive arbeidsgiveravgift vil gjøre det lønnsomt for enkelte å omdanne arbeidsinntekt til utbytte. Det er viktig å unngå at motivet til slik inntektsskifting blir for stort. Lønnsbeskatningen kan uthules dersom enkeltpersoner har mye å tjene på å omdanne arbeidsinntekt til utbytte. Utstrakt bruk av inntektsskifting vil bryte med prinsippet om horisontal likhet (personer med samme skatteevne skal betale like mye i skatt) og redusere skattesystemets omfordelende funksjon. Det kan være en fare for at skattesystemets legitimitet svekkes om de mest velhavende relativt enkelt kan omgå omfordelingen gjennom skattesystemet. Den maksimale marginalskatten på lønn inklusive arbeidsgiveravgift bør derfor ikke ligge for høyt over marginalskatten på utbytte inklusive selskapsskatt. Forskjellen var 6,1 prosentenheter fra 2006 til 2013, men økte til 7 prosentenheter fra 2014 som vist i Skattemeldingens figur 6.1.

Det er imidlertid enkelte ulemper ved å øke utbytteskatten, og disse ulempene gjentas av flere av høringsinstansene. Økt utbytteskatt vil blant annet

øke lønnsomheten av ulovlig omgåelse av utbytteskatten, for eksempel gjennom økt privat konsum i selskap, og øke motivet til å flytte ut av Norge. Skjermingsfradraget skal i utgangspunktet bidra til at økt utbytteskatt ikke svekker insentivene til å investere i aksjer. Skattyter har likevel ikke full sikkerhet for skatteverdien av skjermingsfradraget, jf. punkt 6.8.2 i Skattemeldingen. Økt skatt på utbytte kan derfor isolert sett gjøre det mindre lønnsomt å investere i aksjer. Disse ulempene taler for at en er varsom med å øke utbytteskatten for mye. Ulempene var en av grunnene til at utvalget i alternativet med skattelettelser foreslo å bruke hele provenyet på å redusere skatten på arbeid. Lavere marginalsatt på lønn vil både stimulere arbeidstilbudet og kreve en mindre økning av utbytteskatten.

For en del eiere vil det ikke være nødvendig å øke utbytteskatten så mye som utvalget foreslår (fra 46,7 pst. til enten 53,7 eller 49,6 pst. når en inkluderer selskapsskatten), for å fjerne motivet til inntektsskifting. En del eiere vil f.eks. ha lavere marginalsatt enn høyeste marginalsatt ved utbetaling av lønns- eller næringsinntekt. Lønnsinntekter skattlegges progressivt og ilegges ulike arbeidsgiveravgiftssatser avhengig av hvor arbeidsstedet er, mens høyeste marginalsatt på næringsinntekter er noe lavere enn for lønnsinntekter (50,4 pst.). Videre gir lønns- og næringsinntekter under et visst inntektsnivå (7,1 G eller om lag 635 000 kroner) rettigheter i Folketrygden som utbytte ikke gir, bl.a. pensjons- og trygderettigheter. Eiere med personinntekt under dette nivået kan derfor foretrekke lønn framfor utbytte selv om marginalsakten på lønn er noe høyere.

Samlet mener regjeringen at det er nødvendig å øke skatten på utbytte når skattesatsen på alminnelig inntekt blir satt ned, men at ulempene ved en skatteøkning taler for å øke skatten mindre enn det utvalget foreslår. Regjeringen mener likevel motivet til inntektsskifting ikke bør øke. Regjeringen mener den samlede marginalsakten på utbytte inklusive selskapssatt bør opprettholdes på dagens nivå. Dette vil sammen med lavere marginalsatt på lønn redusere motivet til inntektsskifting. Uendret marginalsatt på utbytte sammen med lavere formuessatt vil slå positivt ut for norske eiere.

SKJERMINGSFRADRAGET

Skatteutvalget har lagt til grunn at dagens system for skattlegging av utbytte skal videreføres. Det innebærer at personlige eiere fremdeles kun skal skattlegges for den delen av inntekten som overstiger et skjermingsfradrag. Skjermingsfradraget regnes ut ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget, som er aksjens kostpris tillagt eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år, med skjermingsrenten. Skjermingsrenten settes til årlig gjennomsnittlig

rente på tre måneders statskasseveksler (etter skatt) og skal om lag tilsvare en risikofri rente (etter skatt).

Hovedformålet med skjermingsfradraget er å forhindre uheldige vridninger i investeringene og selskapenes finansieringsstruktur som følge av ekstraskatten på utbytte. En ekstraskatt uten skjerming kunne presset opp avkastningskravet på aksjeinvesteringer og ført til at nordmenn flyttet sin sparing fra aksjer til obligasjoner, eiendom mv. Tilgangen til norsk egenkapital, og dermed også næringslivets mulighet til å finansiere lønnsomme prosjekter som er avhengig av slik kapital, kunne blitt svekket.

Flere høringsinstanser har framhevet at skjermingsfradraget er bagatellmessig og av liten betydning for eieren, at skjermingsrenten er for lav eller at skjermingsfradraget i for mange situasjoner ikke blir utnyttet. Det er også blitt nevnt, bl.a. av Skattedirektoratet, at skattytere som eier aksjer utenfor Skatteetatens aksjonærregister, finner det vanskelig å regne ut skjermingsfradraget selv.

Tanken bak skjermingsfradraget er at eieren skal få fradrag for sin finansielle alternativkostnad ved å binde kapital. I så fall vil ekstraskatten på utbytte ikke gjøre det mindre attraktivt å investere i f.eks. aksjer sammenlignet med andre plasseringer. Det er viktig å klargjøre hva som i dette tilfellet er investors finansielle alternativkostnad ved å binde kapital. Som Skatteutvalget er inne på, vil dette avhenge av hvordan ekstraskatten på utbytte er utformet. Hvis ekstraskatten er utformet symmetrisk, slik at alle fradrag inklusive skjermingsfradraget blir sett på som helt sikre for eieren, vil det være korrekt å skjerme kun risikofri rente fra beskatning. Da vil staten i nåverdiforstand ta en like stor andel av inntektene og kostnadene/tapene fra aksjeinvesteringen. Når skatten følger proporsjonalt med nåverdien av aksjeinvesteringen, vil alle investeringer med positiv nåverdi før skatt også ha positiv nåverdi etter skatt. Skatten påvirker dermed ikke lønnsomheten av investeringene og vil være helt nøytral.

Forutsetningen om symmetrisk skattlegging er viktig for at det skal være korrekt å skjerme kun risikofri rente. Hvis det er usikkert om skjermingsfradraget blir godtgjort, vil staten ta en større del av inntektene enn den dekker av kostnadene. Da vil skatten øke risikoen ved investeringen, og risikofri rente vil ikke lenger avspeile eiers finansielle alternativkostnad ved å binde kapital.

Ekstraskatten er i dag ikke helt symmetrisk utformet fordi skjermingsfradraget gis per aksje, slik at eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag går tapt ved realisasjon av aksjen. Dette påpekes blant annet av NHO. Et spørsmål er om det er mulig å forbedre skattens symmetriegenskaper, og eventuelt om en videreføring av dagens asymmetri kan rettferdiggjøre en høyere skjermingsrente.

Skatteutvalget mener det er krevende å gi full sikkerhet for skjermingsfradraget. Årsaken til at det ikke gis adgang til å trekke fra ubenyttet skjerming for eksempel i andre aksjeinntekter eller i alminnelig inntekt, er å unngå tilpasninger gjennom årsskiftehandler. Incentivene til årsskiftehandler henger sammen med at aksjonæren som eier aksjen 31. desember, tilordnes hele årets skjermingsfradrag. Dersom ubenyttet skjermingsfradrag ved realisasjon kunne trekkes fra i annen inntekt, ville det blitt svært lønnsomt for skattytere som får utnyttet skjermingen (personlige aksjonærer), å overta aksjer rundt årsskiftet fra skattytere som ikke får utnyttet skjermingen (først og fremst selskapsaksjonærer under fritaksmetoden). Det kan innebære at aksjonærene får tilordnet skjermingsfradraget for hele året uten nevneverdig kostnad eller risiko. En kunne tenke seg at det ble innført tiltak for å motvirke slike tilpasningsmuligheter, herunder tilordne skjerming ut fra den tiden aksjonæren har eid aksjen eller knytte et eiertidskrav til retten til ubenyttet skjerming. NHO lanserer også tilsvarende forslag i sin høringsuttalelse. Utvalget mener imidlertid at disse løsningene ville gitt et mer administrativt krevende system.

Utvalget er også skeptisk til å innføre et risikopåslag i skjermingsrenten. Et risikopåslag for alle aksjeinvesteringer vil skape nye vridninger fordi risikofrie eiendeler vil bli tildelt en for høy skjermingsrente. Det kan da bli lønnsomt å øke egenkapitalen i selskapet og investere kapitalen i risikofrie eiendeler. På den måten oppnås et økt skjermingsfradrag som kan benyttes til å skjerme inntekter fra andre risikable eiendeler med høyere avkastning. Dette vil gjøre skjermingen mindre effektiv og gi vridninger i investeringsbeslutningene.

Asymmetrien i utbytteskatten kan isolert sett tale for en høyere skjermingsrente enn i dag, men samtidig ser departementet at en høyere skjermingsrente vil skape tilpasningsproblemer. Videre er usikrede skjermingsfradrag kanskje et mindre problem i praksis for mange ettersom eiere kan samordne skjermingsfradrag fra ulike aksjer gjennom et investeringsselskap. Skjermingen gis nemlig på eierens innskudd i investeringsselskapet, ikke på selskapets innskudd i de ulike aksjene som selskapet eier.

Flere høringsinstanser har bemerket at skjermingsrenten er særlig lav nå på grunn av det lave generelle rentenivået i økonomien, og at fradraget derfor oppfattes som bagatellmessig. Departementet mener imidlertid dette i seg selv ikke er et argument for å heve skjermingsrenten, snarere tvert imot. Årsaken er at når renten er lav, er betydningen av usikret skjermingsfradrag mindre enn når renten er høy. I spesialtilfellet hvor risikofri rente er lik null, har det ingen betydning at skjermingsfradraget er usikkert, ettersom skjermingsfradraget faller bort uansett utfall

av aksjeinvesteringen. Så lenge skatleggingen for øvrig er symmetrisk, dvs. at det gis fradrag for aksjetap, bør det derfor ikke tillegges en risikopremie i skjermingsrenten ved en risikofri rente lik null.

Samlet sett mener departementet at skjermingsrenten fortsatt bør være en risikofri rente. Incentivene til tilpasninger som følger av en markert høyere skjermingsrente, kan lett uthule ekstraskatten på utbytte ved at eiere opparbeider seg store skjermingsfradrag. Det kan reise spørsmålet om dagens system med skjermingsfradrag i det hele tatt er bærekraftig.

Det er viktig at skjermingsreglene er enkle å forholde seg til for skattyterne, og at de administrative kostnadene holdes så lave som mulig. For skattytere som eier aksjer som er registrert i aksjonærregisteret, bør ikke skjermingsreglene i seg selv øke skattyternes kostnader med å etterleve skattereglene eller skattemyndighetenes kostnader forbundet med kontroll av ligningen. Skjermingsfradraget vil regnes ut automatisk for slike aksjer. I noen tilfeller vil det imidlertid kunne være vanskelig for skattytere å kontrollere at skjermingsfradraget er riktig beregnet. Skattytere som eier aksjer som ikke er registrert i aksjonærregisteret, må beregne skjermingsfradraget selv. Det samme gjelder for skattytere som eier andeler i deltakerlignede selskap og enkeltpersonforetak. Spørsmålet er om kostnadene forbundet med slik manuell beregning er uforholdsmessig store, og om det er skjermingsfradraget i seg selv som bidrar til dette. Ifølge Skattedirektoratet er skattytere som eier aksjer utenfor aksjonærregisteret, som regel ikke i stand til å beregne riktig skjermingsfradrag selv.

Departementet viser til at det som ledd i evaluering av skattereformen 2006 ble gjennomført en analyse av de administrative konsekvensene av reformen, herunder av aksjonærmodellen og fritaksmetoden. Etter departementets vurdering tilsier denne gjennomgangen og senere erfaringer at det ut fra disse hensyn ikke er grunnlag for å gjøre større endringer i aksjonærmodellen og den tekniske fremgangsmåten ved beregning av skjerming.

TEKNISK GJENNOMFØRING

Økt beskatning av utbytte kan skatteteknisk gjennomføres på ulike måter. Departementet har vurdert tre løsninger:

- Utbytte mv. skal ikke inngå i alminnelig inntekt, men være et eget skattegrunnlag som skattlegges med høyere sats enn alminnelig inntekt, kalt eierinntekt («eierinntekt som selvstendig skattegrunnlag»)
- Utbytte mv. skal inngå i alminnelig inntekt, og i tillegg være eget skattegrunnlag som skattlegges i tillegg til alminnelig inntekt, kalt eierinntekt («eierinntekt som supplerende skattegrunnlag»)

- Utbytte mv. skal kun inngå i skattegrunnlaget alminnelig inntekt, men beregningsgrunnlaget økes med en justeringsfaktor («oppjustering av alminnelig inntekt»).

I Skattemeldingens punkt 6.8.3 gjennomgås hver av disse løsningsmulighetene.

Etter departementets vurdering bør økt utbytte-skatt gjennomføres enten ved å innføre et supplerende skattegrunnlag til alminnelig inntekt eller gjennom oppjustering av alminnelig inntekt. Det er fordeler og ulemper knyttet til hver av løsningene. Etter en samlet vurdering mener departementet at den mest hensiktsmessige løsningen vil være oppjustering av alminnelig inntekt.

Oppjusteringen kan gjennomføres ved at utbytte mv. som skattegrunnlag multipliseres med en oppjusteringsfaktor. I skatteloven må en slik oppjusteringsfaktor innarbeides i følgende bestemmelser i skatteloven:

- § 10-11 om skatteplikt for utbytte,
- § 10-31 om skatteplikt for gevinst og fradragstap for tap ved realisasjon av aksjer mv.,
- § 10-42 om tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling fra deltakerlignet selskap, og
- § 10-44 om gevinst og tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap.

For å oppnå at den samlede marginals-katten på utbytte (inkludert selskapskatt) holdes uendret med en skattesats på 22 pst., må det benyttes en oppjusteringsfaktor på ca. 1,44.

En oppjustering av utbytte mv. foreslås allerede i budsjettet for 2016. For 2016 foreslås det at utbytte mv. oppjusteres med faktoren 1,15 slik at den samlede marginals-katten på utbytte (inklusive selskapskatt) holdes om lag uendret. Da det for 2016 foreslås lavere marginals-katt på lønn, vil likevel motivet til inntektsskifting bli noe mindre enn i dag. Det vises til Prop. 1 LS (2015–2016) Skatter, avgifter og toll 2016 punkt 3.1.

SÆRLIG OM DELTAKERLIGNET SELSKAP

Økt beskatning av utbytte mv. vil i all hovedsak kunne gjennomføres på samme måte for deltakere i deltakerlignet selskap som for aksjonærer i aksjeselskap. Den løpende beskatningen av overskudd/underskudd vil bli gjennomført hos deltakerne på samme måte som i dag, og skattlagt med den lavere satsen på alminnelig inntekt. Denne løpende beskatningen berøres ikke av økt skatt på utbytte mv. Økt ekstraskatt vil bli gjennomført ved utdeling til personlig deltaker etter skatteloven § 10-42 og for realisasjonsgevinst på selskapsandel som er skattepliktig

etter skatteloven § 10-44. Tilsvarende vil gjelde for tap.

Deltaker i deltakerlignet selskap kan motta særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet etter selskapsloven § 2-26. Slik godtgjørelse skal som hovedregel skattlegges som virksomhetsinntekt, og vil ikke bli berørt av den økte skatten på utbytte mv.

OVERGANGSREGLER

Departementet viser til at spørsmålet om overgangsregler stiller seg annerledes enn i utvalgets forslag, som følge av at det legges opp til andre skattesatser og en annen innfasing av endringene.

Departementet legger til grunn at formålet med videre overgangsregler vil være å skattlegge inntekt som er opptjent før satsendringene, med en lavere sats enn inntekt som er opptjent etter satsendringene. Det er imidlertid flere utfordringer med å innføre slike overgangsregler. Blant annet vil det bli nødvendig å identifisere selskapenes tilbakeholdte skattlagte kapital på tidspunktet satsendringene blir gjennomført. Denne størrelsen fremgår ikke i forbindelse med ligningen. Det må derfor gis særskilte regler om beregningen av tilbakeholdt skattlagt kapital tilpasset dette formålet. Denne størrelsen må beregnes av alle selskap. Tilbakeholdt skattlagt kapital i underliggende selskap vil også bli beskattet med den nye satsen for utbytte hvis den senere deles ut via eierselskapet til dette selskapets aksjonærer. Det tilsier at aksjonærene i eierselskapet også kompenseres for aksjenes andel av tilbakeholdt skattlagt kapital i det underliggende selskapet. Dette kan bli komplisert, og bør i tilfelle begrenses til situasjoner der morselskapet har en kvalifisert eierandel i det underliggende selskapet.

I tillegg må det etableres et system slik at den kapitalen som skal beskattes med en lavere sats, fordeles riktig på aksjonærnivå (eventuelt at skjermingen blir riktig fordelt). Videre er det bare utdelinger ut over skjermingsfradrag som skattlegges med den nye skattesatsen på utbytte. Hvis aksjonæren har ubenyttet skjerming fra tidligere år, må denne derfor trekkes fra aksjenes andel av tilbakeholdt skattlagt kapital.

Ved realisasjon vil tilbakeholdt kapital i selskapet reflekteres i prisen på aksjene. Dermed vil deler av gevinsten skyldes tilbakeholdt kapital. Dette tilsier at en eventuell overgangsregel i utgangspunktet også burde gjelde for gevinster. Det kunne gjennomføres ved at det beløpet som skal beskattes med en lavere sats ved utdelinger, også benyttes ved beskatningen av gevinst hvis aksjen selges. Det vil si at en del av gevinsten som tilsvarer dette beløpet, på samme måte som ved utdelinger, skattlegges med lavere sats.

Ut fra formålet med eventuelle overgangsregler bør de kun gjelde aksjer i norske selskap fordi utenlandske selskap ikke omfattes av de norske endrin-

gene i selskapsskattesats. Etter departementets vurdering er det imidlertid usikkert om en slik begrensning kan gjennomføres uten å komme i konflikt med EØS-avtalen. Skal overgangsreglene også omfatte aksjer i utenlandske selskap, vil det komplisere systemet ytterligere.

Etter departementets syn vil overgangsregler som skissert ovenfor bli svært kompliserte og administrativt krevende. Uansett utforming vil de pålegge selskapene og ligningsmyndighetene ekstra oppgaver. Systemet kompliseres ytterligere av at det ved beregningen av tilbakeholdt kapital i selskapet bør tas hensyn til tilbakeholdt kapital i underliggende selskap. Det kan også reises spørsmål om det er nødvendig å innføre kompliserte overgangsregler dersom regjeringens forslag til nivåmessig tilpassing av utbytteskatten, jf. punkt 6.8.1, gjennomføres. Regjeringen legger opp til å øke utbytteskatten mindre enn det utvalget foreslo. Videre sikter regjeringen mot å redusere selskapsskatten noe mindre enn utvalgets forslag, og endringene vil bli fasett inn over tre år. Samlet sett reduserer dette behovet for å innføre kompliserte overgangsregler.

På denne bakgrunn tar departementet ikke sikte på å fremme forslag til særskilte overgangsregler i forbindelse med endringene i satser for beskatning av selskap og eiere.

6.1.9 Andre endringer

INNSTRAMMING I EKSTRABESKATNING AV RENTER

Departementet følger denne saken opp i forbindelse med budsjettet for 2016. Det vises til Prop. 1 LS (2015–2016) punkt 5.2, jf. Innst. 4 L (2015–2016) punkt 5.2.

BESKATNING AV AKSJONÆRLÅN

Departementet følger denne saken opp i forbindelse med budsjettet for 2016. Det vises til Prop. 1 LS (2015–2016) punkt 5.1, jf. Innst. 4 L (2015–2016) punkt 5.1.

VURDERING AV BEHOVET FOR TILTAK MOT PRIVAT KONSUM I SELSKAP

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at økt utbytteskatt kan forsterke incentivet til privat konsum i selskap. Samtidig må det tas i betraktning at reglene om uttaksbeskatning og ekstrabeskatning av utbytte bidrar til å redusere lønnsomheten av å eie formuesgoder for privatbruk i selskap. For bolig- og fritidseiendommer må det også tas i betraktning at man ved eie gjennom selskap mister muligheten til å selge eiendommen skattefritt på grunnlag av egen bruk, noe som kan gjøre eie gjennom selskap mindre lønnsomt enn privat eie. Depar-

tementet er likevel enig i at det er ønskelig å finne tiltak som kan begrense privat konsum i selskap.

Departementet ser klare begrensninger i løsninger som er basert på avskjæring av fradragsretten for kostnader knyttet til bestemte typer eiendeler. Som utvalget påpeker vil slike tiltak skape vanskelige avgrensningsspørsmål mot utleievirksomhet og annen reell næringsvirksomhet. Selv om det oppstilles krav om at selskapet for å få fradrag uoppfordret må godtgjøre at eiendelene utgjør en naturlig del av hovedvirksomheten i selskapet, vil slike avgrensningsspørsmål oppstå. Etter departementets vurdering er det tvilsomt om slike regler effektivt kan motvirke privat konsum i selskap, og gjøre det lettere for Skatteetaten å avdekke forholdene. Etter departementets vurdering taler tilsvarende hensyn også mot at det blir forbudt for selskapet å eie visse typer eiendeler.

Departementet vil i samråd med Skattedirektoratet vurdere om det kan gjennomføres nye kontrollrutiner eller andre tiltak for å møte problemet med privat konsum i selskap.

Departementet viser til at den foreslåtte modellen innebærer en lavere utbytteskatt enn utvalgets tilråding, og at dette virker dempende på tilpasning gjennom privat konsum i selskap.

VURDERING AV SKILLET MELLOM INNBETALT KAPITAL OG UTBYTTE

Departementet vil følge opp dette som en egen sak.

6.2 Komiteens merknader

6.2.1 Satser

Komiteen støtter regjeringens forslag om å redusere skatt på alminnelig inntekt og mener at denne skal reduseres til 23 pst. i løpet av perioden 2017–2018, og at hoveddelen av provenytapet fra satsreduksjonen dekkes inn ved innføring av en trinnskatt til erstatning for den tidligere toppskatten. Satsene i trinnskatten endres gradvis i takt med endring i skattesatsen på alminnelig inntekt. Komiteen mener det er et mål å redusere marginalsatt på lave og middels arbeidsinntekter.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmet fra Senterpartiet, viser til at Skatteutvalget fremhever den nære sammenhengen mellom person- og selskapsbeskatningen. Flertallet viser til at det siden skattereformene av 1992 og 2006 har vært nær kobling mellom reglene, blant annet ved felles sats for alminnelig inntekt. Flertallet viser til at Skatteutvalget vurderte spørsmålet om en lavere sats kun for selskaper, men at utvalget kom til at det ville skape incentiver til å overføre kapitalinntekter og kapital-

kostnader mellom person og selskap, samt øke forskjellsbehandlingen av ulike virksomhetsformer. Flertallet viser til at utvalget anbefaler å holde fast ved en felles sats på kapitalinntekter for personer og selskap og bevare alminnelig inntekt som skattegrunnlag. Flertallet slutter seg til dette.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti mener det er et mål at progressiviteten øker gjennom trinnskatten.

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti mener en videre reduksjon i skatt på alminnelig inntekt må ses i sammenheng med grep som gjør skattesystemet mer omfordelende enn i dag og breier ut skattegrunnlaget. På tross av lovordene om å redusere skatter på lave inntekter, er det skatten til landets rikeste som flertallet blant partiene gjør konkrete lettelser i.

Dette medlem mener det er et mål å øke gjennomsnitts- og marginals-katten på høye arbeidsinntekter, både fra et effektivitets-, proveny- og fordelingshensyn. Som en konsekvens at dette mener dette medlem at justeringsfaktoren på inntekt fra aksjeutbytte økes tilsvarende. Dette medlem viser til bærekraftsmålene og forpliktelsen til at inntektene til de 40 pst. med minst skal være høyere enn for resten.

Dette medlem vil trekke fram skatt på personlig kapitalinntekt. Denne skattes i dag kun som alminnelig inntekt, i motsetning til personinntekt, som skattes med trinn og skatt på aksjeinntekter som vektas opp. Dette medlem mener at å skattlegge inntekter fra utleie av bolig som virksomhet fra første krone framfor fra femte boenhet, samt innføring av merverdiavgift på finansielle tjenester, vil kunne begrense avviket mellom justeringsfaktoren på skatt på aksjeinntekter og ikke oppjustert skatt på kapitalinntekter dersom skjermingsfradraget utvikles. Dersom forskjellen likevel blir uforholdsmessig stor, ønsker dette medlem å utrede oppjustering av skatt på kapitalinntekt med en faktor etter modell for skatt på aksjeinntekter.

6.2.2 Eierskatt

Komiteen viser til at norsk arbeids- og næringsliv er i en betydelig omstilling, aktualisert av de store endringene i petroleumsmarkedet med sterkt reduserte priser i løpet av en relativt kort periode og et tilsvarende fall i etterspørselen i den tilknyttede leverandørindustri.

Komiteen tar for øvrig omtalen til etterretning.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmet fra Sosialistisk Venstreparti, viser til at det ikke kan

forventes at petroleumsnæringen skal bidra inn i norsk økonomi med samme kraft og vekstimpuls som i de årene som ligger bak oss. I en slik omstillingsperiode vil det være helt avgjørende å tilrettelegge for vekst og nye arbeidsplasser innenfor eksisterende næringer, samtidig som vi også må stimulere gründervirksomhet, ny industrivirksomhet og helt nye bedriftsetableringer. Et sentralt virkemiddel i en slik sammenheng er å stimulere til investeringer med norsk egenkapital i Norge.

Kapitalmarkedene er ikke nødvendigvis perfekte, og mange bedrifter, særlig mindre og mellomstore, ikke minst de familieeide, er helt avhengige av tilgang på norsk, privat risikokapital for å kunne gjennomføre investeringer for vekst og flere arbeidsplasser. Flertallet vil understreke at det er viktig at skattesystemet oppmuntrer til at norsk kapital kanaliseres inn i produktive arbeidsplasser.

Flertallet viser i den anledning til innspill fra Verdipapirforetakenes forbund til finanskomiteen under høringen om Skattemeldingen, som viser at emisjoner på under 200 mill. kroner sjelden fatter interesse internasjonalt og at slike satsinger da er helt avhengig av norske investorer. Dette viser at vi trenger et skattesystem som inspirerer norsk kapital og lokalt eierskap til å investere i Norge og i sine lokalmiljøer.

Flertallet mener derfor at en bedre innretning av den norske eierbeskatningen og særlig av formuesskatten på arbeidende kapital, kan føre til at norsk kapital bedre kan bidra til å skape nye arbeidsplasser gjennom produktive og verdiskapende investeringer.

Flertallet viser til at utenlandske investorer ikke er underlagt formuesskatt i Norge, og at en reduksjon i selskapsskatten uten tilpasninger i eierbeskatningen for norske eiere ikke vil styrke konkurransevnen til norske bedrifter og norsk eierskap i forhold til utenlandsk eide selskaper i Norge.

Flertallet viser til at skatt først og fremst er et instrument for å finansiere velferdsstaten og fellesgoder, men systemet har også en fordelingsmessig side. Den største omfordelingen av verdier over statsbudsjettet skjer gjennom de ulike budsjett-disponeringene som foretas der, men flertallet viser til og anerkjenner at også skattesystemet har en fordelingsmessig funksjon. Flertallet viser til at det er bred oppslutning om at vi skal ha et progressivt skattesystem, hvor skattebetaling skal være etter evne. Flertallet mener det vil være uheldig for legitimiteten til skattesystemet om landets aller mest formuende betaler null eller svært lite i skatt, selv om disse gjennom selskaper de måtte være eiere i, bidrar med skatteinntekter til samfunnet. Flertallet vil understreke betydningen av et samfunn med relativt små inntektsforskjeller for stabilitet, tillit og vekstevne. Flertallet

er derfor enig i at en gradvis reduksjon av formuesskatten på arbeidende kapital for å styrke norsk eierskap til norske arbeidsplasser må sees i lys av fordelingsvirkningene.

Flertallet viser til at en måte å redusere skatten på arbeidende kapital på vil være å benytte en verdsettelsesrabatt som grunnlag for lettelser i formuesbeskatning på aksjer og driftsmidler.

Flertallet viser til enighet mellom partiene og mener at en innretning av formuesskatten, hvor skatten på arbeidende kapital som utgangspunkt reduseres i form av en verdsettelsesrabatt på aksjer og driftsmidler på 20 pst. og en tilsvarende reduksjon i grunnlaget for gjeldsfradrag, hvor skjermingsrenten økes og utbytteskatten sammen med selskapsskatten holdes om lag på dagens nivå, vil være en modell som er godt tilpasset den manglende hensiktsmessighet dagens formuesskatt har for norskeiet næringsliv og som påpekes av mange som en hindring for sparing og investering i tiltrente nye arbeidsplasser.

Flertallet mener videre at vanlige primærboliger og vanlige fritidsboliger bør skjermes for økt formuesskatt. Selveierprinsippet har lang tradisjon i Norge, og flertallet mener at det at de fleste nordmenn eier sin egen bolig har stor verdi både for den enkelte og for samfunnet som helhet. Selveie bidrar til stabile og trygge bomiljøer, øker enkeltindividets motivasjon til sparing og bidrar således til formuesutjevning i samfunnet. Selveie gir enkeltindividet større økonomisk trygghet og selvstendighet.

Flertallet viser til at uheldige sider ved formuesskatten er at denne ikke tar hensyn til hvorvidt et selskap går med underskudd. Norske, private eiere må betale formuesskatt på arbeidende kapital uavhengig av den faktiske inntjeningen fra den arbeidende kapitalen. Flertallet er bekymret for at dette skaper likviditetsproblemer for en del eiere og bedrifter når bedriftene går med underskudd og det ikke er grunnlag for å betale utbytte. Flertallet ønsker derfor en vurdering av hvordan midlertidige likviditetsproblemer eventuelt kan avhjelpes uten altfor store administrative kostnader og uten at det skapes en omgåelsesmulighet for formuesskatten.

Videre vil flertallet påpeke at formuesskatten kan ha negative virkninger for eiere av selskap ved børsintroduksjon fordi formuesskattegrunnlaget kan endres betydelig på kort tid. Flertallet viser til enighet mellom partiene om å vurdere muligheten for en midlertidig formuesskatterabattordning for gründere ved børsintroduksjon av det respektive selskap.

Flertallet viser til innspill fra flere organisasjoner om forholdet mellom beskatning av utbytte og beskatningen av annen kapitalinntekt og på de skjevheter som etter de foreslåtte endringene i personbeskatning og alminnelig inntektsskatt kan oppstå mellom forskjellige spareformer. Flertallet viser til at

en økning av skjermingsfradraget kan bidra til å kompensere for ulempene ved økt utbytteskatt, men vil i tillegg understreke betydningen av at det foretas en gjennomgang for å unngå ulik beskatning av tilnærmet like spareprodukter.

Flertallet vil videre vise til enighet mellom partiene om å foreslå en ordning for langsiktig sparing i børsnoterte aksjer og aksjefond i forbindelse med budsjettet for 2017, som innebærer at gevinster ikke beskattes løpende.

Flertallet viser til at skattesatsen på alminnelig inntekt skal være den samme for både personer og selskap, slik at kapitalinntekter innenfor og utenfor selskap skattes likt.

Flertallet viser til enighet mellom partiene og legger til grunn at den samlede marginalskatten på utbytte inklusive selskapsskatt, den såkalte eierskatten, holdes om lag på dagens nivå.

Flertallet legger til grunn at skjermingsfradraget videreføres og viser til enighet mellom partiene om å foreta en oppjustering av denne. Skjermingsfradraget skal forhindre uheldige vridninger i investeringene og selskapenes finansieringsstruktur som følge av utbytteskatten.

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti, viser til at en økt eierskatt vil kunne bidra til å øke lønnsomheten i ulovlig omgåelse av eierskatten, for eksempel gjennom økt privat konsum i selskap, eller øke motivet til å flytte aktivitet ut av Norge.

Komiteens medlemmer fra Høyre og Fremskrittspartiet er enig i at skattebyrden for norsk privat eierskap skal reduseres. Formuesskatten på arbeidende kapital må reduseres, og på sikt bør formuesskatt på arbeidende kapital fases ut. Når redusert verdsettelse for formuesskattegrunnlaget for arbeidende kapital fases inn gjennom en verdsettingsrabatt, mener disse medlemmer at formuesskattesatsen til arbeidende kapital ikke skal økes, men trappes videre ned gjennom reduksjon i satsen.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Senterpartiet viser til at lik verdifastsettelse på næringseiendom, sekundærbolig, aksjer og driftsmidler gjør at vi får en mer harmonisert formuesskatt som vil bidra til at kapital i større grad vil kanaliseres inn i produktive bedrifter.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet vil understreke at forliket ikke binder nivået på formuesskatten. Disse medlemmer ser det som rimelig at når lønnsomheten i bedriftene økes gjennom redusert selskapsskatt, skal eierne fortsatt betale skatt etter evne. Disse medlemmer viser

til at Arbeiderpartiet siden regjeringen tiltrådte har stemt imot de generelle kuttene i formuesskatt, fordi disse i liten grad har sysselsettingseffekt og fordi det svekker fordelingsprofilen i skattesystemet; lavere selskapsskatt er den skatteendringen som gir klart størst effekt på investeringer og arbeidsplasser.

Komiteens medlem fra Kristelig Folkeparti viser til Kristelig Folkepartis partiprogram, der det fremgår at Kristelig Folkeparti vil fjerne formuesskatten på arbeidende kapital. Dette medlem er derfor tilfreds med at det nå er tverrpolitisk enighet om å redusere formuesskatten på arbeidende kapital på en enkel, ubyråkratisk og treffsikker måte, ved å innføre en verdsettingsrabatt på 20 pst. for aksjer og driftsmidler. Dette medlem mener at formuesskatten på arbeidende kapital bør trappes videre ned og på sikt fases ut. Dette kan gjøres ved at det innføres en egen sats i formuesskatten for aksjer og driftsmidler, som reduseres.

Komiteens medlem fra Senterpartiet vil vise til at en veksling fra nettobeskatning til bruttobeskatning kan være problematisk ut fra et skatteevneperspektiv, slik blant andre Deloitte og Skattebatalerforeningen har pekt på.

Dette medlem vil fremheve at fradragene i personbeskatningen, foruten fradrag som er nevnt i forliket, etter dette medlems mening ikke skal svekkes. Utformingen av fradragene bør tilpasses slik at fradragene ikke mister verdi når skattesatsen på alminnelig inntekt reduseres. Fradrag er et viktig politisk virkemiddel, blant annet for å sikre sosial og geografisk utjevning og gi lettelser til grupper med særlige behov, for eksempel barnefamilier.

Komiteens medlem fra Venstre viser til at Venstre i mange år har stått alene om å være imot den forrige regjeringens gradvise nedtrapping, og til slutt fjerning av, verdsettingsrabatten for aksjer. Dette medlem viser også til at det bare er Venstre som ved de siste tre budsjettbehandlinger i Stortinget har foreslått å gjeninnføre en slik verdsettingsrabatt. Det er derfor gledelig at et bredt flertall i Stortinget nå tilslutter seg en slik politikk, med den samme begrunnelse som den Venstre har framført i lang tid.

Dette medlem mener at formuesskatten bør trappes videre ned og på sikt fases ut. Dette bør i første omgang gjøres ved at formuesskatten for aksjer og driftsmidler reduseres ytterligere.

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti mener skatt på formue, eiendom og arv handler om å sikre proveny, progressivitet i skattesystemet, og om å forhindre mektige dynastier som stadig akkumulerer større deler av kapitalen i Norge.

Et demokrati som ikke kan kjøpes for penger, men tar hensyn til vanlige folks interesser, behov og samfunnets bærekraft er noe dette medlem setter pris på.

Dette medlem viser til tidligere advarsler om oljeavhengighet grunnet en uforholdsmessig stor åpning av felt det siste tiåret og manglende nøytralitet særskatteregimet for petroleum. Dette medlem mener den høye ledigheten på Vest- og Sørlandet er en del av prisen vi nå betaler for oljepolitikken de tre store partiene i norsk politikk har ført. Dette medlem viser videre til Paris-avtalen om klima som regjeringen undertegnet 22. april i år. Dette medlem mener norsk økonomi og næringsliv står overfor en stor omstilling fra en petroleumsøkonomi til en fornybar kunnskapsøkonomi. Dersom omstillingen skal bli vellykket, trenger Norge en aktiv stat som bistår i dette gjennom å legge til rette samt å vise vei. Utover en høy og troverdig prising av karbon vil dette medlem påpeke at de fleste, treffsikre virkemidlene for god omstilling ligger på statsbudsjettets utgiftsside.

Dette medlem viser til debatten om såkalt «arbeidende kapital». Dette medlem mener at all kapital per definisjon er arbeidende. Dette medlem undres over at komiteens flertall gjennomgående er mer opptatt av skatteutt for «arbeidende kapital» framfor arbeidende arbeidskraft.

Dette medlem vil påpeke at det er ikke gårdsdagens formuer som vil skape den omstillingen vi skal inn i, det er fremtidens formuer som skal skapes gjennom den prosessen som skal det. Derfor mener dette medlem det er helt feil medisin å kutte i formuesskatten og øke skjermingsfradraget for å bidra til omstilling. I tillegg viser dette medlem til OECDs estimater som viser at Norge er et lavskattelands på eiendom, kapital og arv. Dette medlem viser til at små, norske bedrifter med overskudd vil få lavere skatt på disse ved redusert selskapsskatt.

Dette medlem mener progressivitetsegenskapene til formuesskatten bør forbedres. Dette medlem mener en høyere prosentsats bør slå inn på formuer over et visst nivå.

Dette medlem er bekymret for effekten av den lave beskatningen av bolig og eiendom. Fremfor å hjelpe unge i dag inn på boligmarkedet fører dagens system til et unødvendig høyt gjeldsnivå i husholdningene, der økt gjeld presser prisene opp, som øker egenkapital til boligeiere som igjen øker gjelden.

Dette medlem er opptatt av like muligheter for alle, uavhengig av bakgrunn. Dette medlem mener barn ikke velger sine foreldre. Dette medlem mener det er en pinlighet at arveavgiften har blitt avvirket i denne stortingsperioden. Skatt på arv er både progressivt og reduserer ikke insentivet til å arbeide.

Dette medlem viser til produktivitetskommissionens gjennomgang av utredninger om markeds-sviker i det norske kapitalmarkedet. Dette medlem registrerer at det ikke er tilstrekkelig belegg for å hevde at det samlet sett er knapphet på kapital i norsk næringsliv. Ufordringer med informasjonsasymmetri, risikoaversjon, moralsk hasard o.l. vil etter dette medlems syn være vanskelige å korrigere med skattesystemet. Dette medlem viser til det norske virkemiddelapparatet innen innovasjon og den ventede opprettelsen av Fornybar AS. Dette medlem mener markedssvikt i kapitalmarkedet best kan løses gjennom å forbedre de offentlige støt-teordninger, programmer og selskap som er til for å sikre innovasjon, omstilling og gründerskap.

Dette medlem fremmer følgende forslag:

«Stortinget viser til det alternative statsbudsjettet til Sosialistisk Venstreparti og ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med et konkret forslag til et mer progressivt skattesystem som særlig kommer de fire første desilene i inntektsfordelingen til gode, i tråd med FNs bærekraftsmål.»

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake med forslag til hvordan sikre symmetri mellom øverste marginalsatt på personinntekt og samlet skatt på aksjeinntekter uten å gå på bekostning av progressiviteten i skattesystemet.»

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake med forslag om utfasing av skjermingsfradraget.»

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med forslag om skattlegging av leieinntekter fra første krone framfor femte boenhet.»

«Stortinget ber regjeringen utrede om forsikringsbaserte spareordninger bør skattlegges som aksjeinntekt.»

«Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2017 fremme forslag til et flyttefradrag for kostnader ved flytting på tvers av fylker. Videre skal forslaget vurdere fradraget for daglig arbeidsreise, fradrag for besøksreise til hjemmet for pendlere, BSU-ordningen, skatteklasse 2 og foreldre-fradraget.»

7. Enkeltpersonforetak og behandling av ulike virksomhetsformer

7.1 Sammendrag

7.1.1 Innledning

Næringsinntekt fra enkeltpersonforetak skattlegges løpende hos eieren sammen med andre inntekter eieren har. Næringsinntekten inngår i alminnelig inntekt og skattlegges etter dagens regler løpende med 27 pst. I tillegg inngår næringsinntekten i fastsettelsen av skattyterens personinntekt, som er grunnlaget for beregning av trygdeavgift og toppskatt. Beregningen av personinntekten fra næring skjer etter foretaksmodellen. Foretaksmodellen fastsetter beregnet personinntekt til næringsinntekten utover risikofri avkastning på kapitalen i foretaket (skjermingsfradraget). Foretaksmodellen bygger følgelig på samme prinsipp som aksjonærmodellen for aksjonærer og deltakermodellen for personlige deltakere om å ekstrabeskatte avkastning utover det som tilsvarende risikofri rente. I aksjonærmodellen og deltakermodellen skattlegges imidlertid slik avkastning som alminnelig inntekt.

Avkastning fra næringsvirksomhet i aksjeselskap og deltakerlignede selskap ekstrabeskatte først når inntekten deles ut til eierne. For næringsdrivende med enkeltpersonforetak er det ikke et tilsvarende skille mellom virksomhetsøkonomien og privatøkonomien som for næringsvirksomhet organisert i selskap. For eiere av enkeltpersonforetak er derfor ikke beskatning ved utdeling en god og praktikabel løsning. Ekstrabeskatningen skjer derfor løpende. Dette kompenseres imidlertid med at reinvestering i enkeltpersonforetak øker skjermingsgrunnlaget, noe som ikke er tilfellet i deltakermodellen og aksjonærmodellen. Gitt en riktig utforming av skjermingsfradraget i de ulike modellene vil samlet nåverdi av skattene være den samme med løpende beskatning som med beskatning ved utdeling.

De ulike virksomhetsformene skal ivareta forskjellige behov blant de næringsdrivende. Mens næringsvirksomhet i enkeltpersonforetak er nært knyttet til den næringsdrivendes private økonomi, er næringsvirksomhet gjennom aksjeselskap i utgangspunktet atskilt fra eiernes private økonomi. Eiernes økonomiske risiko er begrenset til innskuddet av aksjekapital. Deltakerlignede selskap er en variant som ligger mellom enkeltpersonforetak og aksjeselskap, og har varierende grad av personlig ansvar hos deltakerne, som kan være både personer og selskap.

Forskjellene mellom de ulike virksomhetsformene gjør at skattereglene av praktiske grunner ikke kan utformes helt likt. I forbindelse med skattereformen 2006 utredet Uttaksutvalget (NOU 2005:2) mulighetene for at enkeltpersonforetak kunne få samme type beskatningsmodell som for aksjonærer

og deltakere. Utvalget anbefalte imidlertid at enkeltpersonforetak ikke ble skattlagt ved utdeling. Begrunnelsen var hovedsakelig at det ikke lar seg gjøre på en tilfredsstillende måte å identifisere og kontrollere utdelinger fra næringsvirksomheten i enkeltpersonforetak siden næringsvirksomheten og eierens private økonomi ikke er tilstrekkelig atskilt. Dette gjør enkeltpersonforetak lite egnet for beskatning ved utdeling. En slik deling ville blant annet øke behovet for en tett regnskaps- og revisjonsmessig oppfølging av enkeltpersonforetak.

Selv om skattereglene for de ulike virksomhetsformene av praktiske grunner må variere i enkeltdeleler, er det et sentralt mål at den samlede beskatningen er så lik som mulig for de ulike virksomhetsformene. Overskuddet i virksomhetene skattlegges løpende som alminnelig inntekt med 27 pst. uavhengig av virksomhetsform og utdelinger. Videre er foretaksmodellen, aksjonærmodellen og deltakermodellen basert på det felles prinsippet om å ekstrabeskatte avkastning utover risikofri avkastning. Det er imidlertid også enkelte forskjeller, blant annet i hvordan kostnader til inntektens erverv kommer til fradrag og opptjening til rettigheter i folketrygden gjennom trygdeavgiftene.

Skatteutvalget omtalte ikke skattleggingen av enkeltpersonforetak særskilt, men utvalgets forslag til endringer i personbeskatningen vil ha konsekvenser også for denne gruppen. For det første vil reduksjonen i skattesatsen på alminnelig inntekt for personer også gjelde eiere av enkeltpersonforetak. For det andre vil innføringen av ny bruttoskatt istedenfor dagens toppskatt også gjelde for beregnet personinntekt fra foretaksmodellen.

7.1.2 Sammenligning av skatt for ulike virksomhetsformer

Etter departementets syn kan dagens noe lavere marginal- og gjennomsnittsskatt på næringsinntekt enn på lønnsinntekter forsvares med at næringsinntekt ikke gir samme opptjening i folketrygden som lønnsinntekt. Det er imidlertid ikke ønskelig med for store forskjeller mellom enkeltpersonforetak og tilsvarende aksjeselskap. I punkt 6.8.1 konkluderer regjeringen med at det er nødvendig å øke utbytte-skatten, men at ulempene ved en skatteøkning kan tale for å øke skatten mindre enn det utvalget foreslår. Regjeringen mener den samlede marginalskatten på utbytte inklusive selskapskatt bør opprettholdes på dagens nivå. Dette vil også under visse forutsetninger bidra til en mer lik behandling av virksomheter organisert som henholdsvis selskap og enkeltpersonforetak, særlig for arbeidsintensiv virksomhet.

7.1.3 Skjermingsfradraget i foretaksmodellen

Departementet har vurdert mulighetene for å endre foretaksmodellen slik at skattyter med større sikkerhet får godtgjort den skattemessige verdien av skjermingsfradraget. Som utvalget påpeker, er det to forhold som vil ha betydning i denne sammenheng. Det ene er spørsmålet om renteberegning for ubenyttet skjermingsfradrag, det andre er bortfall av negativ beregnet personinntekt ved opphør av virksomheten.

Når det gjelder rentekompensasjon ved framføring av negativ beregnet personinntekt, vil departementet vise til følgende:

Det går et hovedskille mellom skjermingsmetoden i selskap (aksjonærmodellen og deltakermodellen) og foretaksmodellen. I aksjonærmodellen og deltakermodellen skattlegges deltakerne når de tar midler ut fra selskapet, mens all beskatning skjer løpende i foretaksmodellen. Dette skillet mellom utdelingsbeskatning og løpende beskatning har etter departementets vurdering betydning for spørsmålet om rentekompensasjon for ubenyttet skjerming.

I aksjonærmodellen og deltakermodellen vil ubenyttet skjermingsfradrag oppstå når utdelingen fra selskapet ikke er stor nok til at deltakeren får fradrag for hele skjermingsbeløpet. Innenfor selskapsrettslige rammer står selskapsdeltakere fritt til å velge tidspunkt for utdelinger fra selskapet. Med en slik utdelingsbasert beskatning er det et særlig behov for skatteregler som ikke påvirker valget av utdelingstidspunkt. Rentjustering nøytraliserer den økonomiske effekten av valg av utdelingstidspunkt, og bidrar til at deltakernes beslutninger om utdelinger fra selskapet ikke påvirkes av skattemessige forhold.

I enkeltpersonforetak vil derimot all beskatning skje løpende, ved at overskudd eller underskudd fra virksomheten inngår ved fastsettelsen av den næringsdrivendes alminnelige inntekt, og ved at det beregnes personinntekt fra virksomheten. Den næringsdrivendes disposisjoner påvirker ikke beskatningstidspunktet, slik som for selskapsdeltakere som tar midler ut fra selskapet. Beskatningen er ikke på samme måte knyttet til skattyterens disposisjoner. Da er det heller ikke et tilsvarende behov for å nøytralisere skattevirkningene av hans eller hennes valg.

Departementet viser også til at det både i aksjonærmodellen og deltakermodellen ligger til rette for å gjennomføre en rentjustering på en enkel måte. Den valgte løsningen med å legge ubenyttet skjerming til neste års skjermingsgrunnlag er lett å forholde seg til for både skattyterne og skattemyndighetene.

En rentekompensasjon for negativ beregnet personinntekt må derimot gis som et direkte rentetillegg. Etter departementets vurdering vil en slik rentekompensasjon være et fremmedelement i et skattesystem som det norske, som bygger på et nominalistisk prin-

sipp. Det vil være lite konsekvent å fravike dette utgangspunktet på et avgrenset område i den alminnelige næringsbeskatningen. Det vil for eksempel kunne framstå som inkonsistent å beregne rentetillegg for negativ beregnet personinntekt, men ikke for framførbart underskudd i alminnelig inntekt.

Etter en samlet vurdering mener departementet at det ikke bør gis rentekompensasjon ved framføring av negativ beregnet personinntekt.

Departementet har også vurdert om det bør bli adgang til å videreføre negativ beregnet personinntekt etter opphør av virksomhet.

At negativ beregnet personinntekt bortfaller når virksomheten opphører, må ses i sammenheng med at negativ beregnet personinntekt som hovedregel ikke kan samordnes med positiv personinntekt fra andre kilder. Den manglende samordningsadgangen gjelder både for samme og etterfølgende inntektsår og etter opphør av virksomheten.

Regelen om at det ikke er adgang til å samordne negativ beregnet personinntekt med personinntekt fra andre kilder, ble innført som en del av delingsmodellen ved skattereformen i 1992. I Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) ble denne begrensningen begrunnet med at full adgang til å samordne negativ beregnet personinntekt med annen personinntekt ville innebære et brudd på nøytralitetsprinsippet. Dette skyldes at samordningsadgangen i så fall vil avhenge av hvordan skattyteren har organisert virksomhetene. Det ble vist til at det ikke er noen prinsipiell begrunnelse for at skattyter skal kunne samordne beregnet personinntekt i én næring med positiv personinntekt i en annen næring, når negativ beregnet personinntekt ikke skal kunne samordnes med lønnsinntekt fra virksomhet som er organisert som eget skattesubjekt, eksempelvis aksjeselskap.

I Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) ble det også vist til at en samordningsadgang for negativ beregnet personinntekt med annen personinntekt ville føre til et press for å få anerkjent hobbyer og fritidspregete aktiviteter som virksomhet i skattelovens forstand. I tillegg ble det pekt på at når en næringsvirksomhet over en lengre periode gir negativ beregnet personinntekt, er dette som utgangspunkt tegn på lav avkastning av næringskapitalen og den næringsdrivende arbeidsinnsats. Det kan indikere at det er andre motiver enn inntektsopptjening som ligger til grunn for driften, og derfor liten grunn til at skattyter skal kunne samordne inntektene.

Departementet mener disse argumentene mot samordning har tilsvarende gyldighet under foretaksmodellen, og at det fortsatt ikke bør være adgang til å samordne negativ beregnet personinntekt med annen personinntekt. Den manglende samordningsadgangen tilsier også at negativ beregnet personinntekt bortfaller ved opphør av virksomheten.

Departementet vil også vise til at skjermingsrenten i foretaksmodellen er fastsatt med sikte på å skjerme risikofri avkastning av den investerte kapitalen, og at renten er lavere enn i delingsmodellen («kapitalavkastningsraten»). Den lavere renten i foretaksmodellen innebærer at negativ beregnet personinntekt forekommer i færre tilfeller enn i delingsmodellen, og at den praktiske betydningen av negativ beregnet personinntekt derfor er mindre enn den var tidligere under delingsmodellen.

For øvrig vil departementet påpeke at bortfall av negativ beregnet personinntekt ved opphør av virksomhet er konsistent med at ubenyttet skjerming bortfaller etter realisasjon av selskapsandel i aksjønærmodellen og deltakermodellen.

Etter en samlet vurdering mener departementet at regelen om at negativ beregnet personinntekt bortfaller ved opphør av virksomhet bør videreføres uten endringer.

7.2 Komiteens merknader

Komiteen støtter regjeringens syn på enkeltpersonforetak og behandling av ulike virksomhetsformer.

Komiteens medlem fra Senterpartiet vil vise til at enkeltpersonforetak er den vanligste selskapsformen i Norge. Dette medlem vil videre vise til at enkeltpersonforetak er den vanligste selskapsformen for nystartede virksomheter. Dette medlem vil fremheve at det i den omstillingsfasen norsk økonomi nå er inne i, er viktigere enn noen gang å legge til rette for nyetableringer. Enkeltpersonforetak er for de aller fleste det naturlige valget når man skal starte egen virksomhet. Det å forbedre enkeltpersonforetak som selskapsform vil således være å gi en håndsrekning til gründervirksomhet og omstilling i norsk næringsliv. Dette medlem er tilfreds med forlikspartnernes vektlegging av likebehandling av ulike selskapsformer og vil følge dette videre opp når det gjelder vilkårene for enkeltpersonforetakene.

8. Tiltak mot overskuddsflytting

8.1 Sammendrag

8.1.1 Innledning

Skatteutvalget peker på at overskuddsflytting er en av hovedutfordringene med dagens selskapskatt. Med overskuddsflytting sikter en til disposisjoner som reduserer skattebelastningen i Norge, men i liten grad påvirker realøkonomiske forhold. Det betyr at vesentlige innsatsfaktorer som ligger til grunn for verdiskapingen, fortsatt befinner seg i Norge.

Overskuddsflytting skjer hovedsakelig gjennom grenseoverskridende aktivitet. Det er derfor først og fremst konsern med aktivitet i flere land som kan bruke ulike teknikker for å flytte overskudd ut av Norge, til land med lavere skattesatser. Typisk skjer overskuddsflytting gjennom gjeldsforskyvning og skattemotivert prising av interne transaksjoner. I utgangspunktet skal prising av varer og tjenester mellom selskap i konsern skje på markedsvilkår, dvs. følge armlengdeprinsippet. I en del sammenhenger er det likevel vanskelig å anvende armlengdeprinsippet, for eksempel ved låneforhold. Videre kan det være krevende å kontrollere om pris og vilkår på transaksjoner som bare forekommer i interessefellesskap, er i samsvar med armlengdeprinsippet. Særlig kan dette være tilfellet for transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler.

Det er flere negative sider ved overskuddsflytting. Overskuddsflytting gir lavere skatteinntekter og kan over tid gjøre det vanskelig å opprettholde inntektene fra selskapsskatten. Overskuddsflytting kan samtidig medføre en negativ konkurransesituasjon for rene nasjonale aktører. Disse aktørene kan i liten grad utnytte teknikker for overskuddsflytting og vil dermed kunne stå overfor høyere effektiv beskatning. Skattesystemer som gir vide muligheter og insentiver til overskuddsflytting, vil samtidig kunne få gradvis svekket legitimitet.

Utvalget viser til at en lavere selskapsskattesats vil gjøre overskuddsflytting mindre lønnsomt, men at det ikke vil løse problemet. Utvalget anbefaler derfor at man kombinerer en senkning av selskapsskattesatsen med andre tiltak mot overskuddsflytting. Utvalget foreslår blant annet å stramme inn i dagens rentebegrensningsregel, samt å innføre kildeskatt på rente- og royaltymbetalinger mv.

8.1.2 Internasjonalt arbeid

I flere sammenhenger viser Skatteutvalget til pågående internasjonalt arbeid mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag. Utvalget anbefaler at en tar hensyn til ulike anbefalinger som springer ut av slike internasjonale initiativ.

Arbeidet med bredest tilnærming er OECD og G20-landenes BEPS-prosjekt, der Norge deltar aktivt. BEPS er forkortelse for Base Erosion and Profit Shifting. Den grunnleggende rapporten ble publisert i februar 2013 og ble etterfulgt av en handlingsplan i juli 2013 med 15 tiltakspunkter. I 2014 ble det publisert særskilte rapporter til sju av disse tiltakspunktene. Landene har sluttet seg til anbefalingene i rapportene, men arbeidet er ikke formelt avsluttet fordi det kan komme endringer som følge av anbefalinger under de andre tiltakspunktene. Forslag til tiltak under samtlige punkter skal ferdigstilles høsten 2015.

En sentral problemstilling i BEPS-prosjektet er hvordan flernasjonale foretak kan rapportere store overskudd i land med lav eller ingen beskatning og samtidig ha liten fysisk tilstedeværelse i disse landene. Motstykket er gjerne at kostnader blir fradragsført i land med relativt høyt skattenivå. Hvis rapportering av inntekter ikke står i rimelig forhold til hvor inntektsskapende aktivitet skjer, kan det være i strid med grunnleggende prinsipper for beskatning.

En beslektet problemstilling, som også er i kjernten av BEPS-arbeidet, er hvordan en for skatteplanleggingsformål kan utnytte hull og asymmetrier i nasjonalt og internasjonalt regelverk. Resultatet av slike arrangement kan være at overskudd ikke blir effektivt beskattet noe sted. Slike virkninger omtales gjerne som dobbelt ikke-beskatning.

En overordnet målsetting i BEPS-arbeidet er å beskytte statenes skattegrunnlag ved å sørge for at overskudd i større grad blir skattlagt der den inntektsskapende aktiviteten skjer. Dette forsøker en å oppnå ved å vedta endringer i det internasjonale rammeverket for beskatning (skatteavtaler og retningslinjer) og gjennom særskilte anbefalinger om nasjonale regler.

Ved siden av BEPS-prosjektet i OECD/G20 arbeides det med tilsvarende problemstillinger både i EU og FN. Europakommisjonen la i juni frem en særskilt handlingsplan for rettferdig og effektiv selskapsbeskatning i EU. I tråd med handlingsplanen vil blant annet Kommisjonens arbeid med å reformere konsernbeskatningen i EU bli gjenopptatt (Common Consolidated Corporate Tax Base). Andre sentrale temaer vil være økt transparenss og andre tiltak mot skatteomgåelse mv.

8.1.3 Begrensning av rentefradraget

Utvalgets flertall mener at en global regel i teorien vil kunne fjerne mulighetene til overskuddsflytting, men at en slik tilnærming er vanskelig å gjennomføre i praksis. Flertallet foreslår derfor å videreføre gjeldende sjablongregel, men å stramme den inn. Det foreslås å inkludere eksterne renter i fradragsbegrensningen, og å endre fradragsrammen til 45 pst. av EBIT. Terskelbeløpet for at regelen skal komme til anvendelse, foreslås redusert fra 5 mill. kroner til 1 mill. kroner i netto rentekostnader.

Departementet er enig med utvalget i at gjeldende sjablongregel mot overskuddsflytting bør videreføres, og på visse punkter strammes inn.

Mange flernasjonale konsern har lav gjeldsandel på globalt nivå. Selskap i disse konsernene har betydelig rom for overskuddsflytting innenfor gjeldende sjablongbegrensning. I skatte- og avgiftsopplegget for 2016 foreslår regjeringen å redusere fradragsrammen i rentebegrensningsregelen fra 30 til 25 pst. av skattemessig EBITDA. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 LS (2015–2016) punkt 7.1.

Som vist i utvalgets utredning, kan overskuddsflytting også skje gjennom gjeld til uavhengige parter, for eksempel en bank. I likhet med utvalget mener departementet derfor at eksterne rentekostnader prinsipielt bør inkluderes i en generell rentebegrensingsregel mot overskuddsflytting. Dette er også lagt til grunn i OECDs diskusjonsnotat om nasjonale regler mot overskuddsflytting gjennom rentefradraget.

Ved å inkludere eksterne renter vil imidlertid begrensningen også ramme fradrag for reelle rentekostnader i selskap som ikke driver, eller ikke har mulighet til å drive, overskuddsflytting. Etter departementets vurdering er det ikke grunn til å avkorte fradrag for rentekostnader i ordinære låneforhold der det ikke er risiko for overskuddsflytting. Det vises til kapittel 5, der departementet legger til grunn at gjeldende selskapskattemodell med fradrag for gjeldsrenter skal videreføres. En avkorting av fradraget for reelle rentekostnader vil kunne ha uheldige virkninger på selskapenes finansieringsmuligheter og investeringsinsentiver. En forutsetning for å la fradragsbegrensningen omfatte eksterne renter, er derfor at en finner en tilfredsstillende løsning for å unngå at rentebegrensningen rammer ordinære låneforhold.

OECDs diskusjonsnotat fra desember 2014 om nasjonale rentebegrensingsregler beskriver ulike modeller for å motvirke overskuddsflytting gjennom rentefradraget. Diskusjonsnotatet behandler både rentebegrensingsregler basert på et sjablongmessig forholdstall i det enkelte selskapet (slik som den norske regelen), og globale tilnærminger der rentebegrensningen tar utgangspunkt i rentekostnader og resultat- eller gjeldsstørrelser i konsernet. Videre omtales alternativer som innebærer en kombinasjon av en sjablongregel og en global regel.

En vesentlig fordel med en sjablongregel basert på forholdstall i det enkelte selskapet, er at den er enkel å anvende for skattemyndighetene i det landet der selskapet skattlegges. Samtidig vil en sjablongregel ikke ta høyde for at andelen reelle rentekostnader til uavhengige varierer mellom konsern. Dersom også eksterne renter avskjæres med en sjablong, er det en fare for at reelle låneforhold rammes. En global regel, som bygger på faktiske rente- og gjeldsstørrelser mv. i konsernet, kan derimot hensynta at forskjellige konsern har ulikt nivå på ekstern gjeld. En konsekvent og fungerende global regel vil på mange måter fungere som en fordeling av rentekostnadene på de enkelte konsernselskapene. Dermed kan en i teorien både hindre at reelle rentekostnader avskjæres, og samtidig motvirke overskuddsflytting gjennom rentefradraget.

Globale regler kan på den annen side være svært krevende for lokale skattemyndigheter å anvende og kontrollere, blant annet fordi de forutsetter tilgang til

informasjon om rentekostnader og gjeld mv. på globalt nivå. Å basere seg på regnskapstall kan medføre økt risiko for omgåelse. Av OECDs diskusjonsnotat fremgår at ytterligere utredning gjenstår før det eventuelt gis en endelig anbefaling om utforming av en global rentebegrensingsregel, eventuelt i kombinasjon med en sjablongregel. Noen land, som Tyskland og Finland, har allerede innført enklere varianter av en global regel i samvirke med en sjablongregel. Den globale regelen fungerer da som en unntaksregel fra den sjablongmessige rentebegrensningen (EBITDA-regelen) for selskap som ikke har høyere regnskapsmessig gjeldsgrad enn den eksterne gjeldsgraden på konsernnivå.

For å motvirke overskuddsflytting gjennom rentefradraget, vil departementet arbeide videre med sikte på å utvide rentebegrensingsregelen til også å omfatte renter til uavhengig långiver (eksterne renter). Departementet vil utrede alternative løsninger for å hindre at reelle låneforhold dermed rammes av rentebegrensningen, og herunder vurdere OECDs endelige anbefalinger om nasjonale rentebegrensingsregler som etter planen offentliggjøres i høst.

8.1.4 Kildeskatt på renter

Departementet er enig med utvalget i at risikoen for overskuddsflytting gjennom store rentefradrag er betydelig. Overskuddsflytting vil kunne redusere den samlede verdiskapningen, uthule skattegrunnlaget og undergrave skattesystemets legitimitet. Muligheten til å flytte overskudd mellom konsernselskap gir flernasjonale foretak en konkurransefordel sammenlignet med innenlandske foretak. Dette er uheldig. Manglende kildeskatt på renter, sammen med et omfattende skatteavtalenettverk, kan også gjøre Norge til et attraktivt gjennomstrømningsland for slike inntekter. Det foreligger allerede indikasjoner på at dette er tilfellet.

Departementet deler utvalgets syn om at en intern hjemmel for kildeskatt på renter kan være et egnet tiltak mot slik overskuddsflytting. Flere høringsinstanser støtter også forslaget om å innføre kildeskatt på renter.

Utvalget, og flere av høringsinstansene, har pekt på viktigheten av at kildeskatten på renter blir tilpasset Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Departementet er enig i at reglene må hensynta EØS-forpliktelsene, men er også enig med utvalget i at en slik regel bør gå så langt som en antar er tillatt etter avtalen. EU-domstolen har i sin praksis kommet til at det må gis fradrag for kostnader som er direkte knyttet til inntekten når det ilegges kildeskatt på inntekt fra tjenesteytelser. Verken EU- eller EFTA-domstolen har tatt stilling til dette når det gjelder kapitalinntekter, som renter og royalty. Portugal har forelagt EU-domstolen spørsmål om det er forenlig med EU-traktaten

å ilegge kildeskatt på renter som betales til finansinstitusjoner hjemmehørende i et annet EU-land, mens renter som betales til nasjonale finansinstitusjoner, underlegges netto inntektsbeskatning. Departementet vil vurdere tilpasninger i en eventuell hjemmel for kildeskatt overfor mottakere av renter som er hjemmehørende innenfor EØS-området, bl.a. i lys av utfallet av denne saken.

Flere av høringsinstansene argumenterer mot innføring av kildeskatt på renter begrunnet i at kildeskatt vil øke finansieringskostnadene for norsk næringsliv. Departementet viser til at de fleste land har regler i internretten og i skatteavtaler som skal avhjelpe en eventuell dobbeltbeskatning av slike inntekter, for eksempel ved å gi fradrag i innenlandsk skatt (kredit). Dette innebærer at kildeskatten i de fleste tilfeller ikke medfører en økt skattebelastning, men kun fører til en fordeling av skattegrunnlagene mellom statene hvor låntaker og långiver er hjemmehørende. Kildeskatten vil først og fremst gi økt skattebelastning for betalinger til land som ikke beskatter renteinntekter. I slike tilfeller vil en kildeskatt føre til at inntekter som i dag ikke blir beskattet, skatlegges ett sted. Kildeskatten vil i slike tilfeller motvirke dobbel ikke-beskatning.

Siden Norge ikke har intern hjemmel for å ilegge kildeskatt, har norsk skatteavtalepolitikk vært å begrense adgangen til kildebeskatning av renter i skatteavtale. Bestemmelser som åpner for kildeskatt på renter, finnes både i OECDs og FNs mønsteravtaler, og Norge har derfor i en rekke avtaler likevel akseptert at kildestaten i en viss utstrekning gis beskatningsrett til renter. En eventuell norsk internrettslig hjemmel for kildeskatt vil bare ha betydning der slik kildeskatt ikke er avskåret gjennom skatteavtale, og overfor långivere i land Norge ikke har inngått skatteavtale med. Flernasjonale konsern kan ha muligheter til å unngå kildeskatt ved å sluse renteinntektene via land som Norge har skatteavtale med, såkalt «treaty shopping» eller «treaty abuse». I BEPS-prosjektet arbeides det med bestemmelser som skal motvirke slik misbruk av skatteavtaler. Det er likevel usikkert hvor stor effekt forslaget vil ha, særlig fordi mange selskap allerede i dag benytter seg av gunstig beskatning av renteinntekter i andre EØS-land hvor kildebeskatning kan være avskåret i skatteavtale. Regelen vil imidlertid fungere som en stoppregel overfor betalinger til mottaker i lavskatteland.

Etter departementets vurdering er det gode grunner til å utrede forslaget om innføring av hjemmel for å ilegge kildeskatt på renter. Departementet tar sikte på å utarbeide et høringsnotat om kildeskatt på renter.

8.1.5 *Kildeskatt på royalty mv.*

Departementet er kjent med at flernasjonale konsern kan benytte royaltybetalinger til overskuddsflyt-

ting. Muligheten til lav eller ingen beskatning av inntekter fra slike eiendeler ser også ut til å medføre utflytting av norskeide eiendeler. Norge er et av få land som ikke har intern hjemmel til å kildebeskatte royaltybetalinger. Manglende kildeskatt på royalty, sammen med et stort skatteavtalenettverk, kan også gjøre Norge til et attraktivt gjennomstrømningsland for slike inntekter.

Departementet er enig med utvalget i at det er viktig å motvirke flytting av overskudd ut av Norge. Kildeskatt på royalty vil også kunne motvirke dobbel ikke-beskatning i de tilfellene hvor den avtalte prisen er markedsmessig, men hvor betalingen går til et lavskatteland.

Etter departementets syn har en del royaltyinntekter så nær tilknytning til Norge at det er vanskelig å skille verdien av eiendelen fra merverdien som oppstår i virksomheten i Norge. I konsernforhold vil også risikoforholdene rundt slike eiendeler være uklare. Innenfor armlengdeprinsippet kan det i dag være mulig å skille risiko fra aktiviteten som gir opphav til inntekten, og dermed skille inntekter fra en viktig del av verdiskapningen. Departementet mener derfor at det er særskilt behov for regler som motvirker utflytting av overskudd som følge av royaltybetalinger og vil utrede videre forslag om innføring av hjemmel for å ilegge kildeskatt på royalty- og leiebetalinger.

Departementet legger også vekt på at svært mange land som det er naturlig å sammenligne seg med, har intern hjemmel i sin lovgivning til å ilegge kildeskatt på royalty, selv om denne er begrenset av for eksempel EUs rente- og royaltydirektiv eller av skatteavtale.

Overføring av eiendeler fra Norge til land med lav eller ingen beskatning etterfulgt av at disse leies tilbake til Norge, vil som hovedregel være gjenstand for utflyttingsskatt. Departementet vil likevel peke på at det for skattemyndighetene kan være vanskelig å få tilstrekkelig informasjon til å verdsette eiendelen riktig ved salg. Derfor kan det være vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner ettersom immaterielle eiendeler i begrenset grad omsettes utenfor konsern. Muligheten for overskuddsflytting gjennom høye royaltybetalinger begrenser seg heller ikke til såkalte «salg-/tilbakeleietransaksjoner». Overskuddsflytting kan like gjerne skje gjennom løpende royalty- eller leiebetalinger uten forutgående salg.

Kildeskatter er bruttoskatter som ilegges uten fradrag for kostnader som eieren har knyttet til eiendelen, slik at selv en lav sats kan gi en skatt som er like høy eller høyere enn den skatten som ilegges eieren på inntekten i hjemstaten. Fordi de fleste land har internrettslige regler som skal avhjelpe dobbeltbeskatning, vil likevel hjemstatens beskatningsrett i mange tilfeller langt på vei nøytraliseres av kildeskatten.

Flere av høringsinstansene har vist til at adgangen til å ilegge kildeskatt på royaltybetalinger kan være begrenset av EØS-avtalen.

Innenfor EU omfattes royaltybetalinger i selskapssektoren i stor grad av rente- og royaltydirektivet, hvor kildebeskatning på nærmere vilkår som hovedregel er avskåret på slike betalinger. I tilfeller som ikke er omfattet av direktivet, kan adgangen til å ilegge kildeskatt være begrenset av de fire friheter. Overfor land utenfor EU kan kildeskattesatsene være begrenset i skatteavtaler. En generell kildeskatt på royalty som ilegges på et bruttogrunnlag, kan på bakgrunn av EU-domstolens rettspraksis ha en usikker side mot EØS-retten. Utvalget redegjorde for dette, men mente at en kildeskatt på royalty bør være så vidtgående som EØS-retten tillater, slik at skattytere i minst mulig grad kan unngå beskatning ved å kanalisere betalinger gjennom EØS-land. Det vises til tilsvarende vurdering i Skattemeldingens punkt 8.4.4 om forholdet mellom kildeskatt på renter og forpliktelsene etter EØS-avtalen.

Departementet er enig med høringsinstansene i at forholdet til EØS-retten bør vurderes nærmere. Departementet er også enig med utvalget i at en eventuell hjemmel for kildeskatt bør gå så langt som EØS-retten tillater. Som vist i boks 4.1 i Skattemeldingen, er det tilgjengelige lavskatteregimer (såkalte patentbokser) for denne typen inntekter også innenfor EØS. Det er derfor usikkert hvor stor effekt regelen vil ha.

Videre mener departementet i likhet med utvalget at det bør utredes om inntekter av bareboatleie av fartøy skal unntas fra rederiskatteordningen slik at også disse leiebetalingene kan omfattes av kildeskatten.

Bareboatleie er tillatt innenfor den norske rederiskatteordningen, slik at leieinntekter omfattes av skattefritaket innenfor ordningen. Kildeskatt på bareboatleie til selskap hjemmehørende i andre EØS-land kan derfor komme i strid med EØS-avtalen om fri etableringsrett. Samtidig kan et unntak for slike leiebetalinger til EØS-land svekke kildeskattens effektivitet. Ved innføring av en kildeskatt på bareboatleie bør det derfor vurderes å begrense skattefritaket for inntekter fra utleie på bareboatvilkår i rederiskatteordningen.

Norske rederier benytter kontraktsformen bareboatleie bl.a. for offshore skip. Eierskap til skip for bareboatleie krever i mindre grad enn annen skipsfartsvirksomhet maritim kompetanse og har i større grad karakter av å være finansielle plasseringer. EU-kommisjonen praktiserer statsstøtteretningslinjene slik at adgangen til bareboatleie er begrenset ved støtte til sjøtransport. Det bør vurderes hvorvidt ordningen kan bidra til å uthule skattegrunnlaget i ordinær beskatning, både gjennom overskuddsflytting og andre tilpasninger.

Siden Norge ikke har hatt intern hjemmel for å ilegge kildeskatt på royalty- eller leiebetalinger, har Norges skatteavtalepolitikk vært at en ikke ønsker kildebeskatning av royalty i skatteavtalene, på samme måte som for kildeskatt på renter. Norge har likevel akseptert en viss adgang til kildebeskatning i en del skatteavtaler, særlig med utviklingsland. Departementet antar likevel at det er begrenset hvor mye royalty- og leiebetalinger som går fra Norge til slike land. På kort sikt vil kildeskatt først og fremst være et virkemiddel for å motvirke overskuddsflytting til land som Norge ikke har skatteavtale med. Imidlertid kan det være krevende å motvirke at royalty kanaliseres via tredjeland som vi har skatteavtale med.

En intern hjemmel for kildeskatt kan uansett anvendes direkte overfor land som ikke er medlem av EØS, og som Norge ikke har skatteavtale med. Kildeskatten kan derfor virke som en stoppregel utenfor EØS og skatteavtaleforhold.

Departementet tar sikte på å sende på høring et forslag om kildeskatt på royalty- og leiebetalinger.

I likhet med utvalget mener departementet at det ikke er noen god løsning å innføre en generell fradragbegrensning for royalty, men at det kan være grunn til å vurdere behovet for å innføre regler som begrenser fradragretten for særskilte betalinger, for eksempel bareboatleie for fartøy og rigger, i det norske skattegrunnlaget. Etter departementets oppfatning kreves det likevel mer utredning før en kan ta stilling til om en slik særlig fradragbegrensning bør innføres. Departementet vil vurdere spørsmålet nærmere og eventuelt komme tilbake med forslag på dette punktet.

8.1.6 Andre tiltak

SKATTEMESSIG BOSTED FOR SELSKAP

Departementet mener utvalgets forslag om å supplere tilknytningskriteriet i hjemmehørendebegrepet er godt begrunnet. Departementet har vanskelig for å se at NHOs innvending mot forslaget er spesielt tungtveiende og viser bl.a. til at bostedsbestemmelsen for selskap i OECDs mønsteravtale er foreslått endret i en rapport i BEPS-prosjektet. Som nevnt ovenfor har Norges skatteavtalepolitikk i nyere skatteavtaler vært å regulere bosted for selskap ved å benytte OECDs alternative bestemmelse. Bakgrunnen for dette er nettopp at departementet mener at tilknytningskriteriet i bestemmelsen i OECDs mønsteravtale ikke er tilstrekkelig. Departementet viser også til at selv om hjemmehørendebegrepet i internretten strammes inn, så vil skatteavtalene som hovedregel løse utfordringer med hensyn til dobbelt bosted. Departementet vil utrede tilknytningskravet nærmere og tar sikte på å sende et forslag på høring.

BEGRENSET SKATTEPLIKT

Som nevnt i punkt 8.6.1 er hovedregelen i norsk rett (og etter skatteavtalene) at virksomhetsinntekter beskattes i selskapets hjemland. Unntak for inntekt ved filial/fast driftssted gjør imidlertid at selskaps-skatten i hovedsak må anses som en kildebasert skatt. Det er skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b som gir hjemmel for såkalt begrenset skatteplikt til Norge, når et selskap ikke er hjemmehørende i riket.

Bestemmelsen gir Norge relativt vid beskatningsrett. Beskatningsretten kan imidlertid være begrenset av bestemmelser om fast driftssted i skatteavtalene. En skatteavtale vil normalt oppstille strengere vilkår enn internretten for når det oppstår skatteplikt for et utenlandsk foretak for virksomhet som utøves i en annen stat.

På bakgrunn av Høyesterettspraksis legger utvalget til grunn at gjeldende lovgivning er tilstrekkelig for tradisjonell virksomhet hvor varer eller tjenester må leveres eller virksomhet utføres fysisk i Norge.

Under tiltakspunkt 7 i BEPS-prosjektet skal det vurderes tiltak mot kunstig omgåelse av etablering av fast driftssted etter skatteavtalene, og man vil se nærmere på definisjonen av fast driftssted. Utvalget mener Norge bør følge de anbefalinger som kommer fra BEPS-prosjektet på dette området. Skatteutvalget uttaler at spørsmålet om hvor langt skatteplikten etter skatteloven § 2-3 rekker for nye forretningsmodeller innenfor den digitale økonomien foreløpig ikke har kommet på spissen, men at gjeldende internasjonale regler setter uheldige begrensninger for utøvelsen av lands beskatningsrett.

Utvalget legger til grunn at framveksten av, og utviklingen i, den digitale økonomien, vil være en stor utfordring for selskapsskattegrunnlaget i framtiden. Foreløpig antar utvalget at utfordringene først og fremst knytter seg til svakheter i bestemmelsene om etablering av fast driftssted i skatteavtalene og internprisingsreglene, men utelukker ikke at det også kan være behov for å vurdere rekkevidden av den internrettslige bestemmelsen i skatteloven § 2-3, og nærmere hvilke tilknytningskrav som skal gjelde for beskatning av utenlandske selskap i Norge. Utvalget viser i den sammenheng til at det for merverdiavgiften er gitt en særskilt bestemmelse som etablerer avgiftsplikt for elektroniske tjenester levert av utenlandsk leverandør til forbruker hjemmehørende i Norge, og skriver at det kan være hensiktsmessig å vurdere om skatteplikten for enkelte typer virksomhet bør og kan reguleres på samme måte.

Utvalget påpeker betydningen av internasjonalt samarbeid og mener det mest hensiktsmessige vil være å vente til BEPS-prosjektet er avsluttet før en vurderer om det er nødvendig å gjøre endringer i skatteloven § 2-3.

I høringen har IKT-Norge påpekt at siden tjenester kan selges i det norske markedet uten fysisk tilstedeværelse, kan dette gjøre at skatteplikt ikke oppstår eller lett kan unndras. Dette gir en konkurranseulempe for selskap som selger tjenester over nett og er lokalisert i Norge. IKT-Norge er enig i at endringer i skattereglene for å utvide retten til å kunne beskatte utenlandsk virksomhet i Norge må bygge på internasjonale anbefalinger, særlig OECDs BEPS-prosjekt. Finansdepartementet må imidlertid, skriver IKT-Norge, være oppmerksom på at Norge kan komme til å få utfordringen raskere og sterkere enn de fleste andre industriland fordi Norge og de nordiske land regnes som fremst i verden på «digital modenhet». OECD kan komme til å ta seg bedre tid enn Norge og Norden har behov for, noe som taler for å undersøke mulighetene for et eget nordisk prosjekt for å håndtere denne utfordringen.

NHO støtter utvalgets konklusjon om at departementet bør avvente BEPS-planen før det foreslås endringer i skatteloven. NHO påpeker også at en utvidelse av den interne hjemmelen for skatteplikt vil kunne føre til mer dobbeltbeskatning for selskap med aktivitet i flere land.

Finansdepartementet slutter seg til Skatteutvalgets vurderinger, herunder at det kan være behov for å vurdere rekkevidden av den internrettslige bestemmelsen i skatteloven § 2-3. Departementet er enig i at det er hensiktsmessig å avvente vurderinger og eventuelle anbefalinger fra BEPS-prosjektet før det vurderes endringer i skatteloven § 2-3.

DEN ULOVFESTEDE OMGÅELSESEGELEN

I det norske skattesystemet er det et særskilt ulovfestet rettsgrunnlag som skal motvirke omgåelser av skattereglene. Regelen omtales ofte som den ulovfestede omgåelsesregelen. Normens funksjon er å trekke grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse. Normens innhold utledes av høyesterettspraksis og består av et grunnvilkår og et tilleggsvilkår. Etter grunnvilkåret må det hovedsakelige formålet med disposisjonen ha vært å spare skatt. Tilleggsvilkåret går ut på at disposisjonen etter en totalvurdering må være stridende mot skatteregelens formål. Når vilkårene er oppfylt, kan privatrettslige disposisjoner mv. omklassifiseres for skatteformål.

Utvalget foreslår å lovfeste den generelle omgåelsesregelen og begrunner det i behovet for å korrigere nyere høyesterettspraksis og for å styrke normens anvendelse. Advokatforeningen bemerker at hvis formålet med slik lovfesting er å senke terskelen for anvendelse, vil foreningen gå imot forslaget. NHO er ikke enig i at det er behov for en strengere omgåelsesregel og er i tvil om det er hensiktsmessig å lovfeste den. Departementet er enig med utvalget i

at det er gode grunner til å lovfeste omgåelsesregelen. Departementet har gitt professor emeritus Frederik Zimmer ved Universitetet i Oslo i oppdrag å utrede spørsmålet nærmere. Utredningen fra Zimmer forelå i mars 2016 og er nå sendt på høring.

AVSKJÆRING AV FRITAKSMETODEN

Utvalget mener man bør innføre en regel som avskjærer fritaksmetoden der det er gitt fradrag for betalingen i det utdelende selskapet. I slike tilfeller slår ikke forutsetningen om å motvirke kjedebeskatning til. Forslaget er i liten grad berørt i høringssvarene. Departementet er enig i at det er behov for en avskjæringsregel og foreslår en slik regel i skatteopplegget for 2016, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) punkt 7.3.

Utvalget mener også det kan være grunn til å vurdere andre såkalte antihybridregler, jf. blant annet de anbefalinger om nasjonale regler som har kommet fra OECDs BEPS-prosjekt. Dette er regler som skal motvirke skatteplanlegging gjennom hybride arrangement, jf. punkt 4.5.2. Slike arrangement kan utnytte at stater klassifiserer juridiske enheter eller finansielle instrumenter forskjellig for skatteformål. Anbefalingene går ut på at det innføres såkalte koblingsregler som ser hen til den skattemessige behandlingen i den andre staten. På den måten kan man nøytralisere effekten av ulike skatteplanleggingsopplegg. Departementet vil vurdere behovet for slike regler nærmere, blant annet på bakgrunn av endelige anbefalinger fra BEPS-prosjektet.

LAND-FOR-LAND-RAPPORTERING I KONSERNFORHOLD

Departementet mener det er svært viktig at skattemyndighetene har tilstrekkelige instrumenter til å foreta gode risikovurderinger som gir grunnlag for målrettede kontrolltiltak og undersøkelser. Departementet er enig i utvalgets vurderinger om at land-for-land-rapportering kan bidra til dette. Som påpekt av utvalget og i BEPS-rapporten av september 2014 til tiltakspunkt 13, kan innføring av land-for-land-rapportering i konsernforhold være et godt bidrag til dette ved at skattemyndigheten får tilgang til en samlet framstilling av virksomhet og skattebelastninger i de enkelte enhetene i foretaket.

Gjennom BEPS-prosessen har deltakerlandene også kommet til enighet om hvordan en slik land-for-land-rapportering skal gjennomføres. I tillegg rapporten fra februar 2015 er det gitt ytterligere rammeverk for implementering av land-for-land-rapportering. Rapportene fastsetter rammeverket for hvordan regler om land-for-land-rapport skal implementeres. Blant annet gis det føringer om hvordan en slik rapport skal utarbeides og hvilke opplysninger rapporten skal inneholde. Det er også utarbeidet et skjema til bruk for rapporteringen. Videre er det gitt retnings-

linjer om hvor rapportene skal innleveres og hvordan de skal deles mellom relevante land. Rapporten fra mai 2015 inneholder forslag til modellovgivning for innføring av rapporteringsplikten og modellavtaler som myndighetene kan bruke for å gjennomføre automatisk utveksling av land-for-land-rapporter.

Det er blant annet enighet om at hovedregelen skal være at morselskapet i et flernasjonalt konsern utarbeider og innleverer rapporten i sin hjemstat. Rapportene skal deretter deles med andre relevante land gjennom en mekanisme for automatisk informasjonsutveksling, enten gjennom skatteavtale, særskilte informasjonsutvekslingsavtaler eller gjennom OECD/Europarådets konvensjon om administrativ bistand. Det skal være adgang til å innføre en sekundær leveringsforpliktelse i et datterselskapsland dersom nærmere bestemte vilkår er oppfylt. Det er også enighet om at deling av land-for-land-rapporter skal skje under forutsetning av konfidensialitet, at rapportene kun skal brukes til risikoanalyser og at rapportene ikke skal benyttes til såkalt formelbasert inntektsallokering (formulary apportionment). Landene bør innføre slike regler på en standardisert måte, både når det gjelder innhold og format. Det legges opp til at rapportering skal skje første gang i 2018, for opplysninger knyttet til inntektsåret 2016.

Departementet mener at en slik land-for-land-rapport vil være et nyttig instrument i skattemyndighetenes kontrollarbeid. Videre er det viktig at Norge bidrar i den internasjonale prosessen ved å innføre land-for-land-rapportering i konsernforhold innenfor de rammer deltakerlandene har blitt enige om i BEPS-prosjektet. Departementet tar sikte på å sende på høring et forslag om lovendring med tilhørende forskrifter.

OPPLYSNINGSPLIKT

For å sikre at norske skattemyndigheter har et best mulig grunnlag for å utføre ligningsarbeidet, bør norske skattytere etter *utvalgets* oppfatning også ha en plikt til etter oppfordring å innhente opplysninger som foreligger i andre konsernselskap i utlandet.

Departementet er enig med utvalget i at det er gode grunner til å pålegge norske skattytere en nærmere plikt til etter oppfordring å gi opplysninger om andre konsernselskap i utlandet, for eksempel om videresalgspriser til uavhengig tredjepart mv. Før en eventuelt går inn for et slikt forslag, er det imidlertid behov for å utrede hva som vil være en mest egnet sanksjon ved brudd på opplysningsplikten og om det oppstår jurisdiksjonsspørsmål mv.

8.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til at økt globalisering og handel over landegrensene bidrar til nye utfordringer for skatte- og avgiftssystemet. Bedrifter og mennesker

flytter lettere. En økt digitalisering av økonomien gjør også fysisk tilstedeværelse mindre relevant. På den ene siden gir denne mobiliteten selskaper, og særlig multinasjonale selskaper, anledning til å uthule skattegrunnlaget ved å flytte aktivitet og aktiva til land med skattegunstige regimer. Komiteen peker på at det for så vidt alltid har vært en tradisjonell form for skattekonkurranse mellom land basert på ulikhet i skattesatser for å tiltrekke seg aktivitet. Det nye i dagens situasjon er at enkelte bruker skattesystemet for å tiltrekke seg skattepliktige inntekter oppjent andre steder, og at flere land derfor strever med å sikre at overskudd faktisk skattes i landet der det skapes.

Komiteen viser til at selskaper som har tilgang til flere skatteregimer kan utnytte ulikheter i beskatningen mellom regimene til å redusere samlet beskatning. Denne type overskuddsflytting reduserer skatteinntektene. Den innebærer også en konkurranseulempe for selskaper som opererer bare nasjonalt, og som ikke har samme mulighet til å redusere skattbart overskudd. Videre vil komiteen understreke alvorret i at denne type overskuddsflytting bidrar til å undergrave finansieringen av velferdsordninger både i Norge så vel som i andre stater.

Komiteen viser til at flere internasjonale studier beviser at overskuddsflytting finner sted, og en studie av europeiske bedrifter viser at flernasjonale selskaper betaler 32 pst. mindre i skatt i høyskatteland enn sammenliknbare nasjonale selskaper. Komiteen viser videre til at vi globalt er vitne til at inntekter fra til dels hele sektorer innenfor immaterielle produkter som eksempelvis annonsering, musikk, media flyttes ut av normalskatteland.

Komiteen vil understreke betydningen av at Norge anbefaler rask implementering av det internasjonale prosjektet BEPS, Base Erosion and Profit Shifting, i regi av OECD/G20, for å motvirke overskuddsflytting og uthuling av nasjonale skattegrunnlag.

Komiteen viser til betydningen av å verne om skattegrunnlaget i Norge. Økt globalisert handel og flernasjonale selskaper aktualiserer utfordringen knyttet til overskuddsflytting. Komiteen understreker at dette er en utfordring for mange land, og at kampen for en bedre skattlegging av flernasjonale selskaper har kommet stadig høyere på agendaen i flere land. Dette skyldes både økningen i globalisert handel og økningen i antallet flernasjonale selskaper. Overskuddsflytting skjer ofte gjennom gjeldsforskyvning og skattemotivert prising av interne transaksjoner og bruk av hybride arrangementer.

Det er viktig å ivareta en god balanse mellom hensynet til at Norge skal fremstå som et konkurransedyktig land for utenlandske investeringer og behovet for å verne om vårt eget skattegrunnlag. Når det

gjelder problemstillinger knyttet til overskuddsflytting er det viktig å ha et internasjonalt samarbeid og fremstå som harmonisert med andre land som det er naturlig å sammenligne seg med. Komiteen mener Norge bør ha en pådriverrolle i dette arbeidet. Komiteen vil understreke betydningen av at Norge vurderer handlingsrommet knyttet til kampen mot skatteunndragelse gjennom EØS-avtalen og eventuelt innenfor offentlige innkjøpsregler, og ber regjeringen komme tilbake med en vurdering av mulighetene.

Komiteen viser videre til at OECD og G20-landene i 2014 og 2015 gjennomførte et felles prosjekt (BEPS-prosjektet) hvor formålet er å styrke internasjonale og nasjonale regler for å kunne motvirke overskuddsflytting og uthuling av landenes skattegrunnlag. Komiteen viser i denne forbindelse til at det for tiden pågår et stort arbeid for å gjennomføre endringene som ble foreslått i prosjektet.

Komiteen er fornøyd med at Norge deltok aktivt i prosjektet og vil påpeke viktigheten av at Norge også deltar aktivt i oppfølgingen. I tillegg til BEPS-prosjektet er det viktig å følge med på arbeidet innenfor den samme problemstillingen som foregår innenfor EU og FN.

Komiteen viser til at det alt er gjennomført en rekke tiltak, som begrensning av rentefradrag i selskaper og avskjæring av fritaksmetoden som et tiltak mot hybride finansielle instrumenter.

Komiteen viser til at internprisingsretningslinjene ble revidert gjennom tiltak 8-10 i BEPS-prosjektet. Komiteen påpeker viktigheten av hovedprinsippet om at fortjeneste skal tilordnes det stedet hvor verdiskapningen skjer. Komiteen viser også til at informasjonsutvekslingsavtalene som nå er gjennomført, er av stor betydning for at dette prinsippet skal kunne følges opp.

Komiteen viser til at selskapenes BEPS-rapportering til skattemyndighetene er forutsatt unntatt offentlighet. Komiteen viser videre til EU-kommisjonens forslag til endringer i regnskapsdirektivet om offentlig rapportering for denne typen opplysninger, og peker på at det er ønskelig med størst mulig grad av åpenhet rundt opplysninger som kan synliggjøre selskapenes skattetilpasning, i regnskapsregelverket.

Komiteen viser til omtalen av planlagte tiltak for å forebygge overskuddsflytting som er omtalt, som endring av rentebegrensningsregelen for selskaper, kildeskatt på renter og royalty mv., og slutter seg til at regjeringen jobber videre med hensiktsmessige tiltak med sikte på implementering.

Komiteen støtter regjeringens arbeid med tiltak mot overskuddsflytting gjennom store rentefradrag. Komiteen vil videre påpeke at dette arbeidet først og fremst er ment å hindre overskuddsflytting i flernasjonale selskaper. Komiteen mener det er

behov for ytterligere innstramminger i fradragsretten for renter for å forhindre overskuddsflytting. Komiteen viser til at overskuddsflytting også gjøres gjennom renter betalt til uavhengige långiver, og mener derfor at også eksterne renter bør omfattes av avskjæringsregelen. Regelen bør utformes på en måte som i minst mulig grad rammer ordinære låneforhold.

Komiteen viser også til at utvalget foreslo å endre kriteriet for når selskaper anses hjemmehørende i Norge for å unngå at selskaper kan bli «bostedsløse» og dermed unngå å bli fullt ut skattepliktig noe sted, slik at selskaper som er stiftet etter norsk lovgivning, alltid skal anses hjemmehørende i Norge. Komiteen er tilfreds med at høringsnotat om dette er varslet i løpet av 2016.

Komiteen viser også til at man i skatteretten har et særskilt ulovfestet rettsgrunnlag mot omgåelser av skattereglene, og at normens funksjon i praksis er å trekke grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse. Komiteen viser til at utredning om lovfesting ble sendt på høring 15. mars 2016.

Komiteen viser til at Stortinget i Prop. 1 LS (2013–2014) vedtok lovregler som innebærer at nærmere angitte foretak som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sin virksomhet på land- og prosjektnivå, såkalt land-for-land-rapportering (LLR).

Komiteen påpeker at hovedformålet med de nye lovkravene var å bidra til å belyse foretakenes virksomhet i de land der utvinningsindustrien eller skogsdriften finner sted. De nye rapporteringsreglene skulle bidra til større åpenhet rundt utvinningsindustriens virksomhet i de enkelte land, og dermed bidra til demokratisk kontroll med forvaltningen av inntektene fra landenes naturressurser.

Komiteen viser til at Stortinget ba regjeringen om å «sikre at det i regelverket om land-for-land rapportering innarbeides mål om å synliggjøre uønsket skattetilpasning», jf. Innst. 4 L (2013–2014).

Komiteen viser videre til at Finansdepartementet fulgte opp Stortingets anmodning i forskrift om land-for-land-rapportering som ble fastsatt 20. desember 2013. Det ble blant annet fastsatt at det i rapporten skal opplyses om foretakets rentekostnad til andre foretak i samme konsern som er hjemmehørende i andre jurisdiksjoner enn foretaket, noe som kan gi indikasjoner på overskuddsflytting.

LLR (REGNSKAP)

Komiteen viser til at Stortinget i forbindelse med behandlingen av revidert nasjonalbudsjett for 2015 anmodet regjeringen om å gjennomgå effekten av forskriften for LLR, målt mot Stortingets målsetting om å synliggjøre uønsket skattetilpasning.

Komiteen viser også til at komiteen ba regjeringen sikre at relevante opplysninger knyttet til LLR fra datterselskaper og støttefunksjoner i tredjeland fremkommer i regnskapet. Komiteen viser videre til at Stortinget ba regjeringen vurdere hvordan det kan etableres et tilsyn med rapporteringspliktige etter LLR-regelverket.

Komiteen har merket seg at regjeringen i Prop. 1 S (2015–2016) har redegjort nærmere for oppfølgingen av anmodningsvedtaket av 19. juni 2015. Komiteen viser til at regjeringen vil søke å få målt effekten av LLR-regelverket opp mot Stortingets målsetting om å synliggjøre uønsket skattetilpasning i sammenheng med den evalueringen som ble varslet i Prop. 1 LS (2013–2014). Komiteen merker seg at denne evalueringen etter Finansdepartementets syn bør basere seg på LLR-rapporter fra minst to regnskapsår, det vil si for regnskapsåret 2014 og 2015, og bør kunne ferdigstilles senest våren 2017.

Komiteen merker seg videre at det i proposisjonen er opplyst at regjeringen vil få vurdert hvordan relevante opplysninger knyttet til LLR fra datterselskap og støttefunksjoner i tredjeland skal kunne fremkomme i regnskapet, samt hvordan det kan etableres et tilsyn med rapporteringspliktige etter LLR-regelverket, med sikte på å legge frem nødvendige regelendringer i løpet av 2016.

Komiteen understreker at nevnte krav om land-for-land-rapportering som fremkommer i regnskapsloven og i verdipapirhandelloven, skal være offentlig tilgjengelige, og at de ikke må forveksles med land-for-land-rapportering for skatteformål, som følger opp OECDs BEPS-forslag.

Komiteen har notert seg at Verdipapirlovutvalget i NOU 2016:2 om endringer i verdipapirhandelloven blant annet foreslår å presisere at Finanstilsynet skal føre tilsyn med rapportering om betaling til myndigheter etter verdipapirhandelloven § 5-5a (LLR). Komiteen viser til at utredningen ble sendt på høring av Finansdepartementet 2. mars 2016.

EIERSKAPSREGISTER

Komiteen viser til at Stortinget 5. juni 2015 anmodet regjeringen om å fremme forslag om et norsk offentlig eierskapsregister for å sikre åpenhet om eierskap i norske selskap og styrke innsatsen mot skattekriminalitet, korrupsjon og hvitvasking. Stortinget ba om at et slikt register følger opp Financial Action Task Forces tilrådinger fra 2012 om internasjonale standarder for bekjempelse av hvitvasking og bekjempelse av terrorfinansiering og spredning, samt at registeret følger opp EU-reguleringen på dette området.

Komiteen viser til at regjeringen allerede 6. februar 2015 nedsatte et lovutvalg som fikk i mandat å revidere det norske hvitvaskingsregelverket for

å følge opp FATFs anbefalinger om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering, samt merknadene i FATFs evalueringsrapport om Norge fra desember 2014.

Komiteen merker seg at lovutvalget også skal vurdere og fremsette forslag til lov- og forskriftsendringer for å gjennomføre kommende EØS-regler som svarer til EUs fjerde hvitvaskingsdirektiv, herunder en vurdering av hvordan kravene om registrering av «ultimate beneficial ownership» i EU-direktivet bør følges opp. Komiteen viser til at utvalgets vurderinger og forslag knyttet til registrering av «ultimate beneficial ownership» blir lagt frem i utvalgets andre delutredning til høsten, og at utvalgets forslag deretter vil bli sendt på høring før lovproposisjon med forslag til nødvendig regelverk oversendes Stortinget.

Dette ser komiteen frem til.

Komiteen viser til at internasjonale selskapers skattearrangementer for å unngå skatt er en stor utfordring for hele skattesystemet. Komiteen ønsker et bredest mulig skattegrunnlag for å muliggjøre så lave satser som mulig, samtidig som finansiering av fremtidens velferd sikres. Samtidig er det avgjørende for legitimiteten til skattesystemet at alle bidrar etter evne. Slike skattearrangementer bidrar til en forverret konkurransesituasjon for bedrifter som ikke har en internasjonal konsernstruktur i ryggen.

Komiteen tar for øvrig departementets omtale til etterretning.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti vil vise til at det i forliket fastslås at regjeringen skal påse en rask og mest mulig fullstendig implementering av BEPS-anbefalingene i det norske regelverket, samt at flere av enighetspunktene inneholder konkrete tiltak i kampen mot skatteunndragelse og skatteparadis. Disse medlemmer vil understreke betydningen av at kampen mot skatteunndragelse og skatteparadis intensiveres fra norsk side, og vil følge opp med ytterligere tiltak, blant annet i forbindelse med behandlingen av Dokument 8:82 S (2015–2016).

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti vil vise til at det ved inngåelsen av EØS-avtalen ble lagt til grunn at avtalen ikke omfattet skatteområdet. Disse medlemmer vil videre vise til at dagens EØS-avtale begrenser vårt nasjonale handlingsrom i skatte- og avgiftspolitikken og i kampen mot skatteunndragelse. Norge har blant annet endret reglene for kildeskatt på utbytte med bakgrunn i rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen, som konkluderte med at de tidligere norske reglene om kildeskatt på utbytte var i strid med EØS-avtalen, jf. sak E-1/04 Fokus

Bank. Disse medlemmer mener en handelsavtale ville vært et bedre alternativ for vår tilknytning til EU. Disse medlemmer vil samtidig understreke betydningen av at Norge søker å utnytte handlingsrommet i EØS-avtalen best mulig i kampen mot skatteunndragelser.

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti viser til de enorme fremskrittene digitalisering har gitt menneskeheten. Potensialet er fremdeles stort. Dette medlem mener det er viktig at skattesystemet i likhet med lovverket blir endret for å passe til en ny tid.

Dette medlem viser til de store avsløringene i de såkalte Panamapapirene. Dette medlem viser til at de samme mekanismene og skatteparadisene misbrukes både for overskuddsflytting og skatteunndragelse. Grensen mellom de to kan handle om skattemyndighetene har brukt nok ressurser på å forstå skatteplanleggingspakkene som selges av store revisjonsselskap.

Dette medlem ønsker tiltakene fra Scheel-utvalget velkommen. Videre mener dette medlem at Stortinget har et ansvar utover å kun ønske regjeringen lykke til i sitt arbeid mot overskuddsflytting og skatteparadis. Ved flere av Scheel-utvalgets forslag er regjeringen tilbakeholden, og ønsker kun å eventuelt komme tilbake med forslag. Et eksempel er å ta bareboatutleie ut av rederiskatteordningen. Dette medlem anser en NOU å være en tilstrekkelig utredning for de foreslåtte tiltakene, og stiller seg uforstående til regjeringens manglende engasjement for feltet. I tillegg til Scheel-utvalgets forslag er det kommet forslag fra skattemyndigheter, sivilsamfunnet og akademikere som dette medlem mener burde utredes med mål om implementering, for de tiltakene som ikke er klare for implementering uten nok en utredning. Dette medlem mener en større bindende enighet burde vært mulig om disse punktene.

Dette medlem mener en naturlig konsekvens av målsettingen om at skattelegging skal skje der verdiskapningen finner sted, er at norske statseide selskap og fond også skatter sin rettmessige andel i utlandet til der verdiskapningen og avkastning finner sted. Dette medlem mener derfor Stortinget må instruere sine selskaper og fond fra å avstå fra aggressiv skatteplanlegging og misbruk av skatteparadis. Videre ønsker dette medlem et åpenhetskrav om skatteopplysninger i aksjonærregisteret, nye anbudsregler der offentlige innkjøpere kan velge bort leverandører som ikke er åpne om sine eierforhold og bruk av skatteparadis, utvidet land-for-land-rapportering i alle bransjer og å innføre en åpenhetsgaranti for å kunne operere på norsk sokkel og konkurrere i offentlige anbud. Dette medlem mener videre at

Norge ikke inngår i handelsavtaler med land som hindrer arbeidet mot kapitalflukt.

Dette medlem mener Økokrim, Finanstilsynet og Skatteetaten må settes i stand til å effektivt forhindre tvilsom overskuddsflytting, skatteunndragelse og riktig og utfyllende rapportering. Skatteetaten bør videre kunne kreve inn utestående skatt fra andre enheter i samme konsern ved oppløsning. Dette medlem vil ha utredet innføring av informasjonsplikt på eierskap av derivater, avgrensning av skjerming mot utbytteskatt i kompliserte selskapsstrukturer, begrensning av skatterådgiveres taushetsplikt ved skatterådgivning og forklaring bak forskjellige transaksjoner.

Dette medlem ønsker å skattlegge lån fra selskap til personlig aksjonær som utbytte, samt utvide rentefradragsbegrensningsregelen til å gjelde eksterne renter i tillegg til renter til nærstående aktører. Rentefradragsbegrensningen settes til 45 pst. av EBIT, slik utvalget foreslo.

Dette medlem vil innføre kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger, videre vil dette medlem ha fortgang i videre utredning og innføring av fradragbegrensninger for royalty. Et slikt system bør baseres på antatte markedspriser for å forhindre villledende internprising. I sammenheng med dette bør det gjøres en gjennomgang av alternativer til arm-lengdeprinsippet ved internprising der reelle markedspriser ikke kan enkelt observeres i åpne markeder.

Dette medlem ønsker en gjennomgang av utflyttingsreglene med mål om umiddelbart oppgjør ved utflytting fra Norge, gitt hva som er mulig innenfor EØS-avtalens forpliktelser.

Dette medlem ønsker utredningen av å lovfeste den ulovfestede omgåelsesregel velkommen, og ønsker en rask innføring etter at forslaget har vært på høring. Videre ønsker dette medlem en utredning av beskatning av digitale salg av immaterielle tjenester i Norge fra andre land, der selskapet opererer fra et lavskatteland.

Dette medlem ber regjeringen innføre plikt til å opplyse om utenlandsk eierskap i selvangivelsen. Dette medlem viser til EU-Kommisjonens arbeid med en «Common Consolidated Corporate Tax Base» i EØS-området. Dette medlem mener Norge aktivt må støtte opp om dette arbeidet. Til sist vil dette medlem utrede en omsetningsbasert minimumsskatt for multinasjonale selskap med stor omsetning og salgsvolum i Norge, men med unaturlig lave skattegrunnlag etter modell fra Anthony Atkinson. Den høyeste skatten av den omsetningsbaserte minimumsskatten og vanlig selskapskatt vil være den gjeldende i hvert enkelt tilfelle.

Dette medlem fremmer følgende forslag:

«Stortinget ber regjeringen trekke alle statseide selskaper og fond ut av skatteparadis, for eksempel Statens pensjonsfond utland, Norfund, Statoil og Telenor.»

«Stortinget ber regjeringen opprette et ekspertutvalg som skal vurdere om det bør gjøres ytterligere begrensninger i skatterådgiveres, herunder advokaters, taushetsplikt på skatteområdet. I forlengelsen av dette skal det vurderes om skattyteres og deres rådgiveres plikt til å gi kontrollopplysninger bør utvides til å gjelde informasjon om selskapsstrukturer og formålet med finansielle transaksjoner. Det skal også vurderes om skatterådgiveres skatteplanleggingspakker skal pålegges opplysningsplikt.»

«Stortinget ber regjeringen innføre åpenhetskrav om skatteopplysninger i aksjonærregisteret.»

«Stortinget ber regjeringen ikke inngå i handelsavtaler med land som hindrer arbeidet mot kapitalflukt.»

«Stortinget ber regjeringen utarbeide nye anbudsregler som gjør det mulig for alle offentlige innkjøpere å velge bort leverandører som ikke er åpne om eierforhold og skatteparadis.»

«Stortinget ber regjeringen innføre utvidet land-for-land-rapportering innen alle bransjer.»

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med et forslag for å styrke Økokrim og Skatteetaten i deres arbeid mot internasjonal skatteunndragelse og overskuddsflytting.»

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med et forslag for å sette Finanstilsynet i stand til å overvåke og slå ned på banker og finansinstitusjoner som opererer i Norge og som bruker, tilbyr og legger til rette for bruk av skatteparadis for skatteunndragelse.»

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med et forslag for å la Skatteetaten kreve inn utestående skatt fra andre enheter i samme konsern ved oppløsning.»

«Stortinget ber regjeringen innføre en åpenhetsgaranti for selskaper som opererer i Norge i møte med skattemyndigheter i Norge og andre land de opererer i.»

«Stortinget ber regjeringen utrede innføring av informasjonsplikt på eierskap av derivater.»

«Stortinget ber regjeringen utrede avgrensninger for å sikre skattegrunnlaget for utbytte i kompliserte selskapsstrukturer.»

«Stortinget ber regjeringen utvide rentefradragsbegrensningsregelen til å gjelde eksterne renter i tillegg til renter til nærstående aktører. Rentefradragsbegrensningen settes til 45 pst. av EBIT.»

«Stortinget ber regjeringen foreslå å innføre kilde­skatt på renter, royalty og leiebetalinger.»

«Stortinget ber regjeringen ta bareboatleie av fartøy og rigger ut av rederiskatteordningen.»

«Stortinget ber regjeringen utrede fradragsbegrensninger på fradrag for royalty. Et slikt system bør baseres på antatte markedspriser for å forhindre vill­ledende internprising.»

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake med en gjennomgang av alternativer til armlengdeprinsippet ved internprising der reelle markedspriser ikke kan enkelt observeres i åpne markeder.»

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med en gjennomgang av utflyttingsreglene med mål om umiddelbart oppgjør ved utflytting fra Norge, gitt hva som er mulig innenfor EØS-avtalens forpliktelser.»

«Stortinget ber regjeringen hurtig fremme forslag om lovfesting av den ulovfestede omgåelsesregel etter at høringen er avsluttet.»

«Stortinget ber regjeringen utrede beskatning av digitale salg av immaterielle tjenester i Norge fra andre land, der selskapet opererer fra et lavskatte­land.»

«Stortinget ber regjeringen innføre plikt til å opplyse om utenlandsk eierskap i selvangivelsen.»

«Stortinget ber regjeringen aktivt følge opp, støtte opp om og ligge i front ved implementering av EU-kommisjonens arbeid med en 'Common Consolidated Corporate Tax Base' i EØS-området.»

«Stortinget ber regjeringen utrede og komme tilbake til Stortinget med forslag om en omsetningsbasert minimumsskatt for multinasjonale selskap med stor omsetning og salgsvolum i Norge, men med unaturlig lave skattegrunnlag. Den høyeste skatten av

den omsetningsbaserte minimumsskatten og vanlig selskaps­skatt vil være den gjeldende i hvert enkelt tilfelle.»

9. Grenseoverskridende aksjeinntekter

9.1 Sammendrag

9.1.1 Innledning

For personlige aksjonærer beskattes aksjeinntekter etter aksjonærmodellen. Dette gjelder også aksje­inntekter fra utenlandske selskap. Aksjonærmodellen innebærer at den delen av utbytte og gevinster på aksjer (aksjeinntekter) som overstiger det som tilsva­rer en risikofri rente (skjermingsfradraget), skattlegges som alminnelig inntekt hos personlige aksjonærer.

Selskap som eier aksjer i andre selskap omfattes i mange tilfeller av fritaksmetoden. Etter fritaks­meto­den unntas selskap som hovedregel fra skatt på aksje­inntekter. Fritaksmetoden gjelder i en rekke tilfeller også for grenseoverskridende aksjeinntekter.

Dersom selskapet er etablert i et lavskatteland og minst halvparten av selskapets andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere, vil de norske eierne skattlegges etter NOKUS-reglene (Norsk-Kontrollert Utenlandsk Selskap). NOKUS-reglene innebærer at de norske eierne beskattes løpende etter norske regler for sin andel av inntekt opptjent i det utenlandske selskapet.

Ved utdeling fra norske selskap til aksjonærer i utlandet skal det svares kilde­skatt til Norge. Skatte­satsen er 25 pst., men satsen er redusert i en rekke skatteavtaler. Hvis aksjonæren er hjemmehørende i EØS, gjelder fritaksmetoden og aksjonærmodellen. Det vil si at det ikke svares kilde­skatt hvis den uten­landske aksjonæren er et selskap som omfattes av fritaksmetoden, mens personlige aksjonærer kan kreve fradrag for skjerming i kilde­skatten.

Skatteutvalget drøfter behovet for endringer i beskatningen av grenseoverskridende aksjeinntekter. I den forbindelse viser de til at det i utgangspunktet er ønskelig å praktisere et konsekvent residensprinsipp. De peker også på at overskuddsflytting og uthuling av det norske skattegrunnlaget er en av hovedutfordringene ved dagens selskaps­skatt. En konsekvent praktisering av residensprinsippet ved beskatning av aksjeinntekter ville kreve at norske aksjonærer beskattes løpende for inntekter som opptjenes i uten­landske selskap. Utvalget erkjenner at dette ikke er realistisk, men mener det likevel er grunn til å vur­dere endringer i beskatningen av grenseoverskri­dende aksjeinntekter for å bidra til økt likebehandling av norske eieres investeringer utenlands og innen­lands. Hensynet til å redusere mulighetene til over­skuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget tilsier

også innstramming i reglene. De peker videre på at mulige innstramminger i reglene må avveies mot administrative hensyn. I tillegg begrenses handlingsrommet av internasjonale forpliktelser, først og fremst gjennom EØS-avtalen.

Utvalget foreslår enkelte endringer i fritaksmetoden, aksjonærmodellen og NOKUS-reglene. Videre foreslår de å oppheve reglene om kildeskatt på utgående utbytter. I dette kapitlet vurderes utvalgets forslag til endringer i beskatningen av grenseoverskridende aksjeinntekter.

9.1.2 Fritaksmetoden

Fritaksmetoden innebærer at selskap som hovedregel unntas fra skatt på utbytte og gevinster på aksjer, samtidig som det ikke gis fradrag for tilsvarende tap. Hensikten er å hindre at aksjeinntekter beskattes flere ganger i eierkjeder (kjedebeskatning). Som utvalget peker på, kan fritaksmetoden komme til anvendelse på aksjeinntekter fra utenlandske selskap selv om skattenivået i det utenlandske selskaps hjemland er vesentlig lavere enn det norske skattenivået. Dette kan gi insentiver til å investere i utlandet i stedet for i Norge.

Departementet ser at en overgang fra fritaksmetoden til å gi kredit for selskapsskatt betalt av det utenlandske datterselskapet, kan bidra til økt likebehandling av norske eieres investeringer utenlands og innenlands. Departementet er imidlertid enig med utvalget i at en overgang fra fritaksmetoden til å gi kredit for selskapsskatt i underliggende selskap, vil komplisere regelverket. Det vil særlig være vanskelig å utforme et praktikabelt system som kan virke innenfor EØS. Departementet viser også til at fritaksmetoder er den vanligste metoden for å unngå kjedebeskatning av grenseoverskridende utbytter internasjonalt. Departementet mener på denne bakgrunn at fritaksmetoden bør videreføres for grenseoverskridende aksjeinntekter.

Departementet er enig med utvalget i at det kan være grunn til å vurdere enkelte endringer i fritaksmetoden. Et viktig hensyn ved utformingen av regelverket er å motvirke uønskede tilpasninger. Departementet deler utvalgets oppfatning av at reglene som skal hindre at inntekter opptjent i lavskatteland kanaliseres via selskap i EØS-land, bør være så strenge som EØS-retten tillater. Departementet vil derfor følge med på utviklingen i EØS-retten og løpende vurdere om regelverket kan strammes inn.

Departementet er videre enig med utvalget i at det bør innføres en regel som avskjærer fritaksmetoden for utbytte der det utdelende selskapet har fått fradrag for utdelingen. Departementet fremmer forslag om en slik regel i skatteopplegget for 2016, jf. punkt 7.3 i Prop. 1 LS (2015–2016). Denne regelen skal motvirke tilpasninger ved bruk av hybride

instrumenter. Det vises til punkt 8.6.4 i Skattemeldingen for en nærmere omtale.

For at utenlandske selskap skal omfattes av fritaksmetoden må de tilsvare en av de norske selskaps typene som omfattes av fritaksmetoden. Departementet er enig med utvalget i at vurderingen av om et utenlandsk selskap tilsvarende norske selskap, kan være komplisert. Det bør derfor vurderes om reglene kan forenkles på dette punkt. Utvalget foreslår at det utredes mulige løsninger der selskap hvor eierne har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, skal omfattes av fritaksmetoden. Departementet vil vurdere slike løsninger med sikte på å forenkle reglene.

Departementet vil også i forbindelse med den videre oppfølgingen av utvalgets innstilling, vurdere om kravet til eierandel og eiertid for porteføljelinvesteringer utenfor EØS bør oppheves.

9.1.3 Aksjonærmodellen

Departementet er enig med utvalget i at hensynene bak aksjonærmodellen kan tilsi at den ikke skal gjelde for investeringer i lavskatteland. Utvalget begrunner i tillegg forslaget om å begrense aksjonærmodellen til å gjelde aksjeinntekter fra norske selskap og selskap som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS, med at aksjonærmodellen er mer krevende å administrere for utenlandske aksjer.

SKD legger i sin høringsuttalelse til grunn at utvalgets forslag vil medføre at regelverket blir ytterligere utfordrende å praktisere både for skattyterne og Skatteetaten, mens NHO peker på at det er aksjonærene som må beregne og kreve skjermingsfradrag og dermed bærer de største administrative byrdene.

Høringsuttalelsene indikerer at utvalgets forslag ikke vil innebære en forenkling, men heller komplisere regelverket. Etter departementets syn må hensynene for å begrense aksjonærmodellens anvendelse på grenseoverskridende aksjeinntekter, avveies mot de administrative konsekvensene av en slik endring. Departementet mener det er behov for å klargjøre de administrative konsekvensene av forslaget bedre før det tas endelig stilling til om den foreslåtte endringen bør gjennomføres.

9.1.4 NOKUS (norsk-kontrollert utenlandsk selskap)

Departementet er enig med utvalget i at vektleggingen av ulike formål vil være styrende for utformingen av NOKUS-reglene. Departementet er videre enig i at residensprinsippet og nøytralitetshensyn tilsier at NOKUS-reglene bør ha et bredt anvendelsesområde.

Departementet erkjenner at de norske reglene er mer vidtrekkende enn hva som er vanlig i mange andre land. Det skyldes særlig at NOKUS-reglene

ikke har et generelt unntak for aktive inntekter. At de norske reglene i en viss utstrekning også inkluderer aktive inntekter, må imidlertid ses på bakgrunn av det prinsipielle utgangspunktet. I det norske skattesystemet har residensprinsippet hatt sterkere forankring enn i mange andre land, og vidtrekkende NOKUS-regler er et utslag av dette. Skattesystemer som i større grad baserer seg på territoriell beskatning, vil, innenfor slike regler, være mer opptatt av å hindre omgåelser enn av å sikre nøytralitet (dvs. at investeringer i utlandet skattlegges på samme nivå som nasjonale investeringer).

Departementet mener likevel det er grunnlag for å vurdere hensynene bak NOKUS-reglene på nytt. Hensynet til at norske eieres investeringer i lavskatteland blir beskattet på samme nivå som investeringer i Norge taler for en innstramning i reglene. Hensynet til å ha gode skattevilkår for norske selskap i utlandet og samordning av norske regler mot internasjonal praksis taler for en oppmykning (generelt unntak for aktive inntekter).

Departementet vil utrede NOKUS-reglene nærmere og tar sikte på å sende et forslag på høring. Et viktig mål for dette arbeidet er å gjøre reglene mer praktikable. Det vil også bli vurdert om dagens skille mellom aktive og passive inntekter er hensiktsmessig. Departementet viser videre til at CFC-regler (int. betegnelse) inngår som et eget tiltakspunkt i OECDs arbeid mot overskuddsflytting mv.

9.1.5 *Utgående aksjeinntekter*

Utvalget foreslår å oppheve reglene om kildeskatt til aksjonærer hjemmehørende i normalskatteland. De viser til at kildeskatten medfører at den effektive beskatningen av egenkapitalfinansierte investeringer i Norge er høyere enn selskapsskatten skulle tilsi. For utbytter utdelt til lavskatteland mener utvalget at kildeskatten bør beholdes fordi en bør unngå å stimulere til eierskap fra slike jurisdiksjoner, og av hensyn til at Norge ikke skal benyttes som gjennomstrømningsland.

Departementet er enig med utvalget i at en opphevelse av kildeskatten på utbytte kan ha positiv virkning på investeringene i Norge. Dersom kildeskatten er høyere enn utbyttebeskatningen i aksjonærens hjemland og aksjonæren dermed ikke får kredit for hele kildeskatten i skatt betalt i hjemlandet, vil en opphevelse av kildeskatten føre til en lavere samlet skattebelastning og dermed gi insentiver til å investere i Norge.

Kildeskatten på utbytte ble omtalt av Skaug-utvalget, men utvalget foreslo ingen endringer i reglene. Ved innføring av fritaksmetoden ble det lagt vekt på å unngå at Norge kan bli benyttet som gjennomstrømningsland for inntekter fra lavskatteland, og å oppheve kildeskatten ville være å overføre skat-

tegrunnlag til utlandet. Videre ble det påpekt at opphevelse av kildeskatten ville stimulere til eierskap fra lavskattejurisdiksjoner. Det ble lagt vekt på at fritaket for kildeskatt på utbytte til selskap hjemmehørende innenfor EØS ikke burde gå lenger enn det Norge er forpliktet til etter EØS-avtalen.

Etter departementets vurdering er det ikke noe som tilsier at risikoen for at Norge benyttes som gjennomstrømningsland er blitt mindre siden innføring av fritaksmetoden. Kanalisering av inntekter gjennom land som enten ikke skattlegger slike inntekter eller hvor skatteavtalesatsen er redusert, er også identifisert som et sentralt ledd i de skatteplanleggingsteknikkene som er beskrevet i BEPS-prosjektet.

Departementet mener det er viktig at Norge har et regelverk som så langt det er mulig forhindrer at Norge kan benyttes som gjennomstrømningsland i forbindelse med overskuddsflytting. Norge deltar i internasjonalt skattesamarbeid gjennom bl.a. OECD og FN, herunder BEPS-prosjektet, og har gjennom dette et ansvar for ikke å bidra til at det skapes muligheter for skattetilpasninger som berører andre lands skattegrunnlag. En avgrensning i kildeskatten mot lavskatteland vil ikke være tilstrekkelig siden en i gjennomstrømmingstilfeller like gjerne vil ha som mål å få inntekter hjem til en aksjonær hjemmehørende i et høyskatteland.

Etter departementets syn bør gjeldende regler for kildeskatt på utbytte opprettholdes for å ha mulighet til å motvirke særlige tilfeller av gjennomstrømming. Med utgangspunkt i en skatteplikt etter intern rett kan kildeskatten reduseres, eller eventuelt frafalles, i skatteavtale for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning, etter nærmere vurdering og forhandling med aksjonærens hjemstat. Sammen med det arbeidet som gjøres i BEPS-prosjektet for å styrke skatteavtalebestemmelser som skal hindre såkalt «treaty shopping», vil Norge ha et godt grunnlag for å hindre skattetilpasninger for utbytteutbetalinger som uten kildeskatt vil bli helt skattefrie.

Departementet viser i denne sammenheng til at de aller fleste land har regler om kildeskatt på utbytte i sin interne rett. Det er vanlig med kildeskatt på 10–30 pst. av utbetalt utbytte. De fleste land setter imidlertid ned kildeskatten i sine skatteavtaler med andre land. Dette er også den praksis Norge følger ved inngåelse av skatteavtaler.

Utvalget peker videre på at kildeskatt i mange tilfeller medfører unødvendig administrasjon ved at det må trekkes kildeskatt ved utdeling, som aksjonæren deretter kan søke om å få refundert. Departementet er enig med Skattedirektoratet i at utvalgets forslag neppe vil medføre betydelige administrative forenklinger når kildeskatten opprettholdes for utbetalinger til aksjonær i lavskatteland. For utbytte som utdeles til aksjonærer bosatt i utlandet, vil det utdelende sel-

skap fortsatt måtte holde tilbake kildeskatt, ev. etter kildeskattesatsen i skatteavtale. Deretter må aksjonæren kreve refusjon av ev. for høy tilbakeholdt kildeskatt, og dokumentere at han ikke er bosatt i et lavskatteland.

Samlet sett mener departementet at gjeldende regler for kildeskatt på utbytte i tilstrekkelig grad tar hensyn til investeringer i Norge, samtidig som de gir grunnlag for å hindre skattetilpasninger. Det foreligger derfor ikke tungtveiende grunner til å endre gjeldende regler for kildeskatt på utbytte utdelt til aksjonær hjemmehørende i utlandet.

9.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til at NOKUS-reglene er mer vidtrekkende enn hva som er vanlig i mange andre land. Komiteen viser videre til at regjeringen ønsker å utrede NOKUS-reglene nærmere, og at det tas sikte på å sende et forslag på høring med tanke på å gjøre reglene mer praktikable. Komiteen tar for øvrig beskrivelsen til etterretning.

10. Avskrivninger

10.1 Sammendrag

Selskapskatten bør utformes slik at den i minst mulig grad påvirker bedriftsøkonomiske beslutninger. For at riktig overskudd skal komme til beskatning uavhengig av hvilke driftsmidler det investeres i, må blant annet de skattemessige avskrivningene følge det økonomiske verdifallet på driftsmidlene. Dersom skattereglene åpner for avskrivninger som ligger over det faktiske verdifallet, vil det være bedriftsøkonomisk lønnsomt å investere mer i slike driftsmidler enn det som er samfunnsøkonomisk lønnsomt. Det vil også kunne føre til at kapitalintensive og øvrige næringer får ulik effektiv beskatning og at ressursbruken vris mot mindre lønnsomme investeringer. Selv om skattelettelse i form av lavere avskrivningssats på et driftsmiddel kan forbedre den enkelte nærings konkurransekraft, kan for høye avskrivningssatser redusere den samlede avkastningen av investeringene og dermed svekke konkurranseevnen i økonomien.

I tilleggsmandatet ble utvalget bedt om å gå gjennom systemet for skattemessige avskrivninger. Utvalget mente at det er viktig å holde fast ved prinsippet om at avskrivningssatser skal tilsvare det økonomiske verdifallet.

Regjeringen ønsker å redusere den samlede skattenivået og å styrke økonomiens vekstevne. For høye avskrivningssatser kommer kun enkelte, kapitalintensive næringer til gode. Næringer som har liten beholdning av avskrivbare driftsmidler, typisk arbeidsintensive virksomheter, vil ikke nyte godt av

økte avskrivningssatser. Regjeringen legger vekt på at avskrivningssatsene skal tilsvare det økonomiske verdifallet på driftsmidlene. Regjeringens forslag til omlegging sikter derfor mot å bringe skattemessige avskrivninger nærmere økonomisk verdifall.

I praksis er det ikke mulig å utforme et avskrivningssystem som virker helt nøytralt. Blant annet er det lite tilgjengelig informasjon om økonomisk verdifall. Den informasjonen som finnes, er også usikker. Departementet er enig med Skatteutvalget i at forutsigbarhet og enkelhet tilsier at en er varsom med å gjøre for store endringer på usikkert grunnlag. Utvalget mener imidlertid at avviket mellom faktisk verdifall og avskrivningssats for enkelte grupper driftsmidler er såpass stort at det bør gjøres endringer. Departementet foreslår at de fleste forslagene følges opp. Hensynet til enkelhet og gjennomførbarehet kan imidlertid tilsi at en ikke splitter opp saldo-grupper. Blant annet derfor foreslår regjeringen en noe mindre detaljeringsgrad enn det Skatteutvalget la opp til.

I Skattemeldingen omtales systemet for skattemessige avskrivninger (10.2.), vurdering av endringer i avskrivningssatser og saldo-grupper (10.3), avskrivning av investeringstilskudd i distriktene (10.4), vurdering av grensen for direkte utgiftsføring (10.5) og generelle høringsuttalelser (10.6).

Departementet støtter utvalgets prinsipielle tilnærming til avskrivningssystemet. Avskrivningsreglene bør i utgangspunktet samsvare med økonomisk verdifall. I praksis er det ikke mulig å utforme et system hvor avskrivningene tilsvare faktisk økonomisk verdifall for hvert enkelt driftsmiddel. Sjablongmessige avskrivninger må likevel utformes slik at de i minst mulig grad vrir investeringene.

Departementet er enig med utvalget i at andre lands avskrivningssatser ikke er noe selvstendig argument for endrede avskrivningssatser i Norge. For det første vil en isolert sammenligning av avskrivningssatser mellom land ikke gi et riktig bilde av de skattemessige betingelsene for investeringer. For det andre vil økt konkurransekraft i enkelt næringer gjennom for høye avskrivningssatser gi feilinvesteringer. Det vil gi vridninger mellom ulike driftsmidler og mellom ulike næringer. For høye avskrivningssatser reduserer den samlede avkastningen av investeringene. Et bredt og mest mulig korrekt fastsatt skattegrunnlag muliggjør generelle skattereduksjoner, noe som vil bidra til å skape økt vekstevne i økonomien på sikt og være i tråd med regjeringens ønske om konkurransedyktige skattebetingelser.

Kunnskapen om driftsmidlers levetid og økonomiske verdifall er imidlertid mangelfull. Mange av de empiriske studiene som er gjort, er i hovedsak gjennomført for nasjonalregnskapsformål og er ikke nødvendigvis direkte overførbare til skattesystemet.

Det er vanskelig å gi en grundig sammenligning av det empiriske materialet som er presentert i utredningen. De ulike analysene er basert på ulike metoder, omfatter ikke samme tidsperiode og varierer i forutsetninger om økonomisk levetid og depresiering. Konvertering av levetid til saldosalter avhenger også av hvilke forutsetninger som legges til grunn om depresieringsprofil og rente. Dette tilsier at en er forsiktig med å endre eksisterende satser på usikkert grunnlag.

For enkelte grupper av driftsmidler indikerer likevel sammenstilt informasjon fra studier og annen statistikk at saldosalter i det norske skattesystemet er satt for høyt. I disse tilfellene bør satsen settes ned. Det samme gjelder der enkelte driftsmidler er gitt høyere sats enn det som gjelder for gruppen for øvrig, uten at det finnes grunnlag for å si at økonomisk verdifall avviker fra gjennomsnittet.

Departementet støtter stort sett utvalgets vurderinger av inndeling i saldogrupper og satser i avskrivningssystemet, jf. drøftingen i 10.3 i Skattemeldingen. Departementet er også enig med mange av høringsinstansene i at hensynet til enkelhet og gjennomførbarhet taler for at man bør ha få saldogrupper. Det er en ulempe ved brede saldogrupper at verdifallet kan variere mellom eiendeler i gruppen. Selv med oppsplitting i mange små grupper er det imidlertid ikke mulig å sikre riktig avskrivning for hvert driftsmiddel. Samtidig kan en slik oppsplitting gi opphav til nye avgrensingsproblemer. Hensynet til forutsigbarhet tilsier dessuten at en ikke gjør hyppige endringer i avskrivningssystemet.

For enkelte saldogrupper gir imidlertid sammenstilt informasjon om økonomisk verdifall tydelige indikasjoner på at satsen samlet sett er for høy. For andre grupper er det gjort ubegrunnede økninger i sats som er uheldig ut fra prinsippet om likebehandling av ulike investeringer og effektiv ressursutnyttelse.

Tabell 10.1 i Skattemeldingen sammenstiller departementets og utvalgets forslag med gjeldende satser.

10.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Senterpartiet, Venstre og Sosialistisk Venstreparti, viser til at avskrivninger er et driftsmidlets anskaffelseskostnad fordelt over driftsmidlets levetid. Årlig avskrivning bør som hovedregel være tilnærmet lik det årlige verdifallet for å gjenspeile den reelle kostnaden.

Flertallet mener i tråd med dette at selskapskatten bør utformes slik at den i minst mulig grad påvirker bedriftsøkonomiske beslutninger, og viser til at dersom skattemessige avskrivninger er større

enn det faktiske verdifallet, vil det investeres mer i slike driftsmidler og mindre i andre driftsmidler som samfunnsøkonomisk er mer lønnsomme. Dette vil i sin tur redusere samlet avkastning av kapitalen og svekke økonomiens konkurranseevne.

Flertallet tar departementets omtale til etterretning.

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti vil fremheve at avskrivningssatser fortsatt skal kunne brukes som et næringspolitisk virkemiddel. Disse medlemmer vil vise til at regjeringen i Sundvollen-erklæringen slår fast at man skal «gjennomgå og forbedre de skattemessige avskrivningsreglene for å gjøre norsk næringsliv mer konkurransedyktig», og at Høyre i sitt partiprogram foreslår å «gjøre det mer lønnsomt å investere i nye driftsmidler gjennom mer gunstige avskrivningssatser». Dette er en politikk som disse medlemmer støtter, og som står i klar motstrid til de konkrete forslag som er fremmet i meldingen, der blant annet startavskrivningen i saldogruppe d ble foreslått fjernet.

Komiteens medlem fra Kristelig Folkeparti ber regjeringen vurdere avskrivningsmuligheten for profesjonell utleie av boliger.

Komiteens medlem fra Senterpartiet er glad for at det gjennom enighetspunktene i forliket slås fast at avskrivningssatsen på husdyrbruk videreføres som i dag. Dette medlem vil videre vise til at forliket ikke gir tilslutning til de øvrige endringer i avskrivningssatser som regjeringen fremmet i meldingen. Dette medlem vil jobbe videre for en styrking av avskrivningssatsene for å bedre lønnsomheten i norsk næringsliv og for å fremme overgang til nye og mer miljøvennlige løsninger.

Komiteens medlem fra Venstre mener at gunstige avskrivningssatser er et virkemiddel som kan være målrettet til både økte investeringer, teknologiutvikling og for å få en mer miljøvennlig maskinpark. Dette medlem deler ikke flertallets generelle teoretiske betraktninger rundt hvilke driftsmidler som til enhver tid vil være «samfunnsøkonomisk lønnsomme» å investere i og hvor skadelig det vil være dersom skattesystemet ikke innrettes nøytralt nok. Dette medlem viser også til at økte avskrivningssatser har vært et vellykket virkemiddel som er brukt flere ganger, bl.a. i forbindelse med finanskrisen i 2009, og som flere av partiene som nå står bak flertallsbetraktningene, har foreslått i sine alternative budsjetter de siste årene. Dette medlem ønsker å beholde og forsterke dagens system.

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti mener det er påfallende hvor inkonsistente komiteens flertall er i diskusjonen om «arbeidende kapital». Dersom man ønsker å «inspirere til investering», er avskrivningssatser et direkte virkemiddel som treffer akkurat det man ønsker: investering. Dette medlem viser til at Norge har høyere realskattesatser for selskaper blant annet fordi vi har strengere avskrivningsregler. Dette medlem mener komiteens flertalls argument om å kutte i formuesskatten for å skape mer investering og omstilling virker som et vikarierende argument når de da ikke vil bruke et mer treffsikkert virkemiddel i skattesystemet som avskrivninger faktisk er. Dette medlem ønsker å beholde startavskrivningen for maskiner.

11. Beskatning av finanssektoren

11.1 Sammendrag

11.1.1 Innledning

Det finansielle systemet gjennomfører betalinger og legger til rette for at foretak og husholdninger kan omfordele risiko. Finansmarkedet gjør det mulig å jevne ut forbruk over tid, kjøpe bosted, finansiære næringsvirksomhet, plassere sparepenger, forsikre seg mot uførhet og skader og spare til alderspensjon. Et velfungerende finansmarked medvirker til trygghet og økonomisk vekst.

I perioden fra 1970 til 2013 har den finansielle sektoren vokst som andel av den totale økonomien. Finanssektoren står for en vesentlig andel av inntektene fra selskapsskatten. I 2012 og 2013 utgjorde finansiell sektor henholdsvis om lag 25 pst. og 20 pst. av utlignet skatt utenom skatter fra petroleumsvirksomhet mv. I internasjonal sammenheng er likevel ikke den norske finanssektoren særlig stor målt som andel av brutto nasjonalprodukt.

Skattesystemet er utformet med utgangspunkt i at ressursene skal utnyttes best mulig. De generelle prinsippene for skatt gjelder også for finanssektoren. Samtidig har enkelte virksomheter egne regler som har sammenheng med særlige egenskaper ved virksomheten, slik som for eksempel fradrag for avsetninger i forsikringsselskap. Et særlig unntak fra ordinære skatte- og avgiftsregler er at finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgift. Merverdiavgiftsunntaket er bredt og omfatter kjerneområdene innenfor bank, forsikring og verdipapirhandel.

Reglene om begrensning av rentekostnader i interessefellesskap gjelder heller ikke for finansinstitusjoner. Dette er imidlertid fordi inntektsgrunnlaget i kredittvirksomhet gjør den gjeldende regelen uegnet til å motvirke eventuell overskuddsflytting i denne næringen. Videre er institusjonene underlagt

egne krav til kapitalsammensetning i finansmarkedsreguleringen. Departementet understreket likevel i forbindelse med innføringen av rentebegrensningsregelen i Prop. 1 LS (2013–2014) at det kan bli aktuelt å innføre egne fradragsbegrensninger tilpasset finansinstitusjoner.

Skatteutvalget så nærmere på utvalgte problemstillinger knyttet til beskatning av bank- og forsikringsvirksomhet. Utvalget mener Finansdepartementet bør arbeide videre med å løse problemene knyttet til dagens unntak i merverdiavgiften for finansiell sektor. Utvalget mener at merverdiavgiftsgrunnlaget bør utvides til å omfatte finansielle tjenester som ytes mot konkrete vederlag i form av gebyrer, provisjon mv., for eksempel skadeforsikring. Samtidig bør en også beskatte margininntekter i finanssektoren. Utvalget foreslo videre at departementet vurderer et markedsverdiprinsipp for beskatning av finansielle instrumenter i banker mv. Utvalget pekte også på svakheter ved reglene om fradrag for avsetninger mv. i forsikringsselskap. Ulik beskatning av gjeld og egenkapital på selskapets hånd kan tenkes å ha innvirkning på finansiell stabilitet. Utvalget mente imidlertid at forskning på området ikke tydet på at dette har vært en viktig årsak til finansiell stabilitet. Etter utvalgets mening må hensynet til solide finansinstitusjoner og finansiell stabilitet i første rekke ivaretas av finansmarkedsregulering og -tilsyn.

11.1.2 Direkte skatt for bank og forsikringsvirksomhet mv.

SÆRLIG OM TIDFESTING AV FINANSIELLE INSTRUMENTER I BANKER MV.

Departementet deler utvalgets syn om at skattesystemet bør fortsette å være realisasjonsbasert, jf. punkt 1.2.1. Innføring av et markedsverdiprinsipp for finansielle instrumenter i banker og andre finansinstitusjoner har vært vurdert ved flere anledninger, senest i forbindelse med statsbudsjettet for 2014, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) kapittel 24. Ønsket fra næringen om å endre tidfestingsreglene har særlig vært knyttet til behandlingen av utsatt skatt i kapitaldekningsreglene. Tidligere kunne utsatt skattefordel ikke tas med ved beregning av bankenes kjernekapital. Dette problemet er mindre etter innføringen av nytt regelverk for kapitaldekning (CRD IV), som innebærer at utsatt skattefordel i en viss grad hensyntas ved beregningen av kjernekapitalen. Under visse kriterier innebærer de nye reglene at kun 20 pst. av den utsatte skattefordelen trekkes fra kjernekapitalen. På denne bakgrunn gikk departementet ikke inn for endringer i reglene om skattemessig tidfesting av finansielle instrumenter i banker mv. i budsjettet for 2014.

Realisasjonsprinsippet kan gi opphav til midlertidige forskjeller mellom skattemessige og regnskaps-

messige verdier for blant annet finansielle instrumenter generelt. En type næringsvirksomhet bør ikke ha særlige tidfestingsregler, med mindre det foreligger særskilte hensyn som tilsier dette. Departementet finner ikke at det er tilstrekkelig godtgjort at det bør innføres et særskilt tidfestingsprinsipp for finansielle instrumenter i banker mv. Dessuten er markedsverdi prinsippet heller ikke gjennomført fullt ut i regnskapslovgivningen for banker mv. Departementet mener derfor at realisasjonsprinsippet bør videreføres som tidfestingsregel for gevinst og tap på finansielle instrumenter i banker mv.

SKATTELEGGING AV FORSIKRINGSVIRKSOMHET

Departementet ser at det er en del svakheter i skattereglene for forsikringsselskap og at det kan være behov for en helhetlig gjennomgang. Et nytt regelverk for kapitalkrav og verdivurdering av de forsikringstekniske avsetningene i forsikringsvirksomhet (Solvens II) trer i kraft 1. januar 2016. Departementet har hatt på høring et forslag til endringer i den skattemessige behandlingen av forsikringsmessige avsetninger med utgangspunkt i Solvens II. Basert på høringsinnspillene mener departementet at det er behov for en nærmere vurdering av enkelte elementer av forslaget. Departementet foreslår derfor å utsette innføring av nye regler som tidligst kan tre i kraft fra og med inntektsåret 2017. Det vil i forbindelse med denne gjennomgangen også være aktuelt å se på skattemessige fradrag knyttet til kundemidler i datterselskap.

11.1.3 Indirekte skatt på finansielle tjenester

INNLEDNING

Finansiell sektor beskattes i utgangspunktet som annen næringsvirksomhet. Et viktig unntak er at finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgift. Merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester er bredt og omfatter kjerneområdene innenfor bank, forsikring og verdipapirhandel. Dette innebærer at det ikke ilegges avgift på en hoveddel av finansinstitusjonenes omsetning. Provenytapet av dette unntaket er på usikkert grunnlag anslått til om lag 8 mrd. kroner i 2014.

Finanskriseutvalget (NOU 2011:1) pekte på at unntaket for merverdiavgift for finansielle tjenester har flere uheldige sider. Unntaket bidrar til en uheldig vridning av produksjon og forbruk mot finansielle tjenester. Det bryter med nøytralitetsprinsippet som ligger bak utformingen av merverdiavgiftssystemet, og unntaket påvirker forbruk og næringsstruktur. Blant annet inngår merverdiavgiften som en kostnad på vare- og tjenesteinnsatsen i finansiell tjenesteproduksjon siden det da heller ikke gis fradrag for inngående avgift. Merverdiavgiften kan dermed være et

hinder for innkjøp av tjenester eksternt eller for utskilling av virksomhet, selv om dette er billigst. Dette gir ikke samfunnsøkonomisk effektiv ressursbruk. Den manglende fradragsretten innebærer også at næringsdrivendes bruk av finansielle tjenester og eksport av slike tjenester blir overbeskattet. Husholdninger er underbeskattet siden merverdien som skapes i finansinstitusjonene, ikke beskattes fullt ut.

Finansdepartementet presenterte i Prop. 1 LS (2013–2014) Skatter, avgifter og toll 2014 en foreløpig skisse til hvordan problemene knyttet til dagens unntak i merverdiavgiften kan løses.

NÆRMERE OM MERVERDIAVGIFTSUNNTAKET FOR FINANSIELLE TJENESTER OG OM VIRKNINGER AV UNNTAKET FOR MERVERDIAVGIFT

Merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester og virkninger av unntaket omtales i Skattemeldingen punkt 11.3.2–11.3.5.

UTVIDE MERVERDIAVGIFTEN TIL TJENESTER SOM OMSETTES MOT KONKRETE VEDERLAG I FORM AV GEBYR MV.

Regjeringen støtter utvalgets forslag om å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å inkludere finansielle tjenester som ytes mot konkrete vederlag. Regjeringen tar sikte på å fremme forslag om dette sammen med forslag om avgift på marginbaserte tjenester i kommende statsbudsjetter, og tidligst i forbindelse med 2017-budsjettet.

INNFØRE AVGIFT PÅ MARGININNTEKTER

Regjeringen støtter utvalgets forslag om å innføre skatt på margininntekter. Departementet vil komme tilbake med et konkret forslag som i størst mulig grad ivaretar merverdiavgiftens nøytralitetsegenskaper. I den grad utredningen viser at en slik nøytral avgift blir for komplisert eller ikke kan gjennomføres, vil det eventuelt bli foreslått en enklere variant. Forslaget vil legges fram sammen med forslag til å utvide merverdiavgiften til å omfatte gebyrbelagte finansielle tjenester. Dette vil tidligst skje i forbindelse med 2017-budsjettet.

ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Utvidelse av merverdiavgiften til finansielle tjenester og en avgift på margininntekter kan rette opp flere skjevheter ved dagens merverdiavgiftsunntak. Endringene vil føre til at finansielle tjenester til husholdningene blir skattlagt mer på linje med øvrige varer og tjenester. Innføring av avgiftsplikt vil gi fradragsrett for vare og tjenesteinnsats i finansiell tjenesteproduksjon som kan bidra til å redusere næringslivets kostnader ved slike tjenester. Når inntektene til egenproduksjon i finansforetakene faller

bort, vil det kunne bidra til bedre utnyttelse av ressursene samtidig som avgiftsplikt gir økte inntekter til staten.

Departementet redegjorde i Prop. 1 LS (2013–2014) for økonomiske virkninger av å innføre merverdiavgift på finansielle tjenester som tilbys mot konkrete vederlag, og innføre en egen avgift på margininntekter. Det ble her lagt til grunn innføring av en avgift på inntekter fra rentemargin på 25 pst. med mange av merverdiavgiftens nøytralitetsegenskaper.

Såfremt finanssektoren gis fradrag for inngående merverdiavgift, kan omleggingen medføre en kostnadsbesparelse for bedriftskunder. Årsaken er at dagens avgiftskumulasjon bortfaller, noe som for denne kundegruppen kan gi noe lavere utlånsrenter og skadeforsikringspremier, og høyere innskuddsrenter. For privatkunder som ikke er merverdiavgiftspliktige, kan endringene innebære en prisøkning i form av noe høyere utlånsrenter og lavere innskuddsrenter. Det må imidlertid legges til grunn at deler av avgiften ikke veltes over på kundene, men isteden påvirker blant annet overskudd og lønninger i bransjen.

I Prop 1 LS (2013–2014) er det også gitt en fremstilling av mulige provenyvirksomheter ved innføring av merverdiavgift på finansielle tjenester og avgift på margininntekter ved å ilegge av avgift på 25 pst. Lavere satser og innhenting av mindre proveny, for eksempel i tråd med utvalgets forslag på 3,5 mrd. kroner, vil isolert sett innebære reduserte virkninger sammenlignet med virkningene beskrevet i Prop. 1 LS (2013–2014). De nærmere konsekvenser for de enkelte gruppene vil imidlertid også avhenge av avgiftens nøytralitetsegenskaper, for eksempel om det lar seg gjøre å skille mellom privatkunder og bedriftskunder. Departementet vil komme tilbake med nærmere vurdering av de økonomiske konsekvensene når konkrete forslag presenteres for Stortinget. Som nevnt vil nivået på en avgiftssats avhenge av i hvilken grad nøytralitetsegenskapene kan ivaretas ved utforming av avgiften på margininntekter.

TRANSAKSJONSSKATTER

Utvalget viser til at finansielle transaksjoner også har vært foreslått som skattegrunnlag. I motsetning til merverdiavgiften betales transaksjonsskatter i hvert ledd, som gjør at avgiften kumuleres i hvert ledd, og den betales av næringslivet. Skattebyrden avhenger derfor av hvor ofte et verdipapir skifter eier, og ikke av verdioøkningen på tjenesten. Utvalget mener transaksjonsskatter vil føre til at verdipapirmarkedene fungerer dårligere. Dette kan igjen bidra til at det blir vanskeligere for bedriftene å skaffe til veie egenkapital til å finansiere investeringer. Utvalget påpeker derfor at virkningene av en transaksjonsskatt er lite forutsigbar, og at en slik skattereform kan

påvirke kapitaltilgangen negativt. Utvalgets vurdering er at transaksjonsskatter er dårlig begrunnet og har uheldige egenskaper. Utvalget mener derfor det ikke bør innføres transaksjonsskatter i finanssektoren.

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og vil ikke foreslå å innføre transaksjonsskatter i finanssektoren.

11.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmet fra Venstre, viser til at finansiell sektor i utgangspunktet beskattes som annen næringsvirksomhet, men at et unntak er at finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgift. Dette unntaket gjelder for kjerneområdene innenfor bank, forsikring og verdipapirhandel. Flertallet støtter regjeringens syn på at unntaket fra merverdiavgift bryter med nøytralitetsprinsippet som ligger bak utformingen av merverdiavgiftssystemet, og at unntaket kan bidra til en uheldig vridning av produksjon og forbruk mot finansielle tjenester.

Flertallet viser til at regjeringen i Skattemeldingen varsler at den tar sikte på å fremme forslag om å skatlegge merverdien i finansiell tjenesteyting i kommende statsbudsjetter, og tidligst i forbindelse med 2017-budsjettet. Flertallet merker seg videre at det er påpekt at dersom det viser seg at en avgift med merverdiavgiftens nøytralitetsegenskaper blir for komplisert eller ikke kan gjennomføres, vil det eventuelt bli foreslått en enklere variant. Flertallet mener en skatt på merverdien i finansiell tjenesteyting må komme på plass. Flertallet mener det bør innføres en finansskatt allerede fra 2017 som kan gi inntekter som blant annet kan bidra til å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt.

Komiteens medlemmer fra Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti vil vise til at staten i dag har et skattetap på mer enn 8 mrd. kroner årlig som følge av at finansnæringa ikke betaler moms. Dette er etter disse medlemmers mening en helt urimelig forskjellsbehandling. Disse medlemmer mener skattetapet må hentes inn, hovedsakelig gjennom økt beskatning av nærings- og overskudd som i 2014 var på mer enn 80 mrd. kroner.

Komiteens medlem fra Senterpartiet vil vise til at Senterpartiet over lengre tid har tatt til orde for en finansskatt, og at partiet hadde dette inne i sine alternative budsjetter både for 2015 og 2016. Det er etter dette medlems mening svært gledelig at et bredt flertall på Stortinget nå slår tydelig fast at finansskatten skal innføres fra 2017, og dette medlem vil jobbe aktivt for at Senterpartiets

modell for utforming av den nye skatten blir lagt til grunn.

Komiteens medlem fra Venstre viser til at den inngåtte avtalen inneholder et punkt om økt beskatning av finanssektoren. Dette medlem har hele tiden tatt forbehold om at Venstres tilslutning til dette punktet avhenger helt av hvilken modell regjeringen og flertallet til slutt vil ende opp med. For dette medlem er det uaktuelt at store deler av skattereformen finansieres ved at tjenester som vanlige skatteyttere benytter seg av, som boliglån og forsikring, blir dyrere. Innføring av en ren momsordning for finansielle tjenester som lån og forsikring vil derfor ikke få Venstres støtte. Det samme gjelder for eventuelt andre løsninger som kun medfører at økt skattebyrde for finanssektoren fører til økte kostnader for kundene generelt og familier i etableringsfasen spesielt.

Dette medlem viser til at spørsmål om innføring av en finansskatt har vært oppe ved en rekke anledninger, uten at man har lyktes med å finne en god nok modell. Dersom det lar seg gjøre å innføre en skatt på finanssektoren uten å gi folk en stor tilleggsregning på bank- og forsikringstjenester, kan Venstre stille seg bak en slik løsning.

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti ønsker en økt beskatning av finanssektoren velkommen. Dette medlem mener en slik skatt bør ha et bredt grunnlag og gjelde både for finansielle tjenester produsert innenlands og importerte finanstjenester. Dette medlem understreker viktigheten av at en slik merverdiavgift på finansielle tjenester må være vanskelig å vri seg unna.

12. Skatt på formue og fast eiendom

12.1 Sammendrag

Formuesskatten er en personlig skatt på kapitalbeholdning. Skattegrunnlaget er formuesverdier av alle eiendeler fratrukket gjeld. I formuesverdsettingen av fast eiendom gis det rabatter, slik at ligningsverdiene er lavere enn markedsverdien. Enkelte andre eiendeler, f.eks. goodwill, egenutviklede immaterielle rettigheter og framtidige pensjonsrettigheter er unntatt formuesskatt. Formuesskatten består både av en statlig og en kommunal del. I 2015 er den statlige formuesskattesatsen 0,15 pst. Det er frivillig for kommunene i hvilken grad de vil pålegge formuesskatt, men per i dag benytter alle kommunene den maksimale satsen på 0,7 pst., slik at samlet formuesskattesats er 0,85 pst. I 2015 anslås de samlede inntektene fra formuesskatten til om lag 11,6 mrd. kroner.

Få andre land har en egen skatt på netto formue. Norges samlede skatt på fast eiendom, formue og arv som andel av de samlede skatteinntektene er høyere enn i flere av våre naboland, men likevel under OECD-gjennomsnittet.

Formuesskatten påvirker først og fremst samlet sparing, og har dessuten betydning for investeringer og rammevilkårene for norske eiere. Formuesskatten kan ses på som et fordelingspolitisk supplement til øvrig skattlegging av kapital og til den progressive beskatningen av arbeidsinntekt. Formuesskatten er bostedsavhengig (residensbasert). Det betyr at eiere som er skattemessig bosatt utenfor Norge, ikke betaler den norske formuesskatten.

Utvalget er i mandatet ikke bedt om å vurdere formuesskatten spesielt, men om å drøfte hvorvidt en bør legge vekt på mindre mobile skattegrunnlag. Mandatet åpner for at det kan omtales et alternativ der økt beskatning av fast eiendom inngår, men det presiseres at det skal legges hovedvekt på alternativer der den samlede beskatningen av eiendom er om lag uendret.

Skatteutvalget legger til grunn en videreføring av formuesskatten på om lag dagens nivå, men foreslår en jevn verdsetting av ulike formuesposter. Skatteutvalget vurderer også andre skatter på eiendom. Utvalget mener skattefavouriseringen av bolig i inntektsbeskatningen bør trappes ned, og foreslår som et første steg at skattefritaket ved utleie av inntil halvparten av egen bolig oppheves. Videre vurderer utvalget kort arveavgift, dokumentavgift og eiendomsskatt. Utvalget understreker at disse vurderingene er frikoblet fra hovedanbefalingen som gjelder inntektsskattesystemet for selskap og personer. En nærmere beskrivelse av utvalgets vurderinger og forslag til endringer i skatt på eiendom gis i punkt 12.2. I punkt 12.3 oppsummeres høringsinstansenes uttalelser, og i punkt 12.4 vurderer departementet utvalgets forslag.

12.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til merknader under punkt 6.2.2.

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti viser til sine merknader under punkt 6.2.2.

Dette medlem fremmer følgende forslag:

«Stortinget ber regjeringen utrede og komme tilbake med forslag til en progressivt treffende og effektiv formuesskatt. Følgende elementer bes utredet:

- Avvikling av verdsettelsesrabatter til fordel for spesifikke bunnfradrag, for eksempel for primærbolig og fritidsbolig.
- Progressiv sats.»

«Stortinget ber regjeringen utrede og komme tilbake med forslag til en ny beskatning av eiendom. Denne skal utrede bl.a. følgende alternativer:

- Gevinstbeskatning ved salg av primærbolig og medfølgende fradrag ved salg med tap.
- Nasjonal eiendomsskatt på toppen av den kommunale etter modell fra formuesskatten.
- Gradvise endringer eller reduksjoner i rentefradraget.
- Skatt på utleie av egen bolig.
- En innfasingsplan for total beskatning på eiendom for å balansere ut fraværet av skatt på fordel av å bo i egen bolig når rentefradraget beholdes.»

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake med forslag til en ny arveavgift med færre tilpasningsmuligheter og bedre omfordelingsevne enn den tidligere modellen for arveavgift.»

13. Merverdiavgift

13.1 Sammendrag

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester og har som formål å skaffe inntekter til staten. Merverdiavgiften oppkreves og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende. Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Merverdiavgiftspliktige virksomheter får fradragført inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dette bidrar til at avgiften ikke belaster avgiftspliktige virksomheter i omsetningskjeden, og at den dermed beskatter det endelige forbruket av varer og tjenester.

Den generelle merverdiavgiftssatsen i Norge er på 25 pst. Selv om dagens merverdiavgift i utgangspunktet er en generell avgift på forbruk, er det flere unntak, fritak og reduserte satser. I Norge er matvarer omfattet av redusert sats på 15 pst., mens flere tjenester er omfattet av lav sats på 8 pst. Enkelte varer og tjenester har fritak ved såkalt nullsats, som innebærer full fradragrett for merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsats, men at det ikke beregnes merverdiavgift av omsetningen. Flere tjenester er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten, blant annet helse-tjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester og finansielle tjenester.

I Skattemeldingens punkt 13.2 gjennomgås forslagene til Skatteutvalget, i punkt 13.3 gjengis høringsinstansenes syn og i punkt 13.4 legges departementets vurdering fram.

13.2 Komiteens merknader

Komiteen tar beskrivelsen til orientering.

Komiteens medlem fra Sosialistisk Venstreparti viser til at den reduserte satsen på 8 pst. er til for å subsidiere de næringer som er omfattet av dem. Dette medlem mener det er gode grunner til å fremdeles subsidiere blant annet kultur og kollektivtransport.

Dette medlem fremmer følgende forslag:

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake med forslag om at redusert merverdiavgift på 10 pst. settes ned til 8 pst.»

14. Økonomiske og administrative virkninger

14.1 Sammendrag

Regjeringen foreslår en vekstfremmende skattereform med netto skattelettelser på om lag 13,8 mrd. kroner som fases inn i treårsperioden 2016–2018.

Samlet innebærer regjeringens forslag mindre vekt på selskapskatt, skatt på sparing og skatt på arbeid og mer vekt på skatt på forbruk. Dette er i tråd med internasjonale anbefalinger fra blant annet OECD for å utvikle et mer effektivt og vekstfremmende skattesystem. Forslaget vil bidra til økt verdiskaping gjennom å gjøre det mer lønnsomt å spare, investere og arbeide.

Flere av forslagene innebærer at skattegrunnlagene utvides. Dette gir større rom for å redusere skattesatsene. Lavere satser og riktigere skattegrunnlag reduserer de samfunnsøkonomiske kostnadene ved å kreve inn skatter og bidrar til en bedre utnyttelse av ressursene.

Skatteutvalget anslår på usikkert grunnlag at mellom 20 og 40 pst. av det direkte provenytapet knyttet til selskaps- og kapitalbeskatningen vil bli motvirket av høyere skatteinntekter på sikt (selvfinanseringsgrad). Departementet antar at virkningen av regjeringens forslag i selskapsbeskatningen også vil ligge i dette intervallet.

Regjeringen legger vekt på at forslagene, når de ses som en helhet, skal gi skattelettelser til brede grupper. Marginalskatten på lønn reduseres for de fleste skattytere for å stimulere til økt arbeid.

Punkt 14.2 gir en oversikt over provenyvirkninger av hovedelementene i reformen på kort sikt. Punkt 14.2 drøfter også utfordringer knyttet til fordelingsanalyser og oppsummerer hovedtrekk i fordelingsvirkningene av reformen. Punkt 14.3 drøfter mulige langsiktige økonomiske virkninger. I punkt 14.4 drøftes administrative konsekvenser for skattyterne og ligningsmyndighetene.

14.2 Komiteens merknader

Komiteen viser til enighet mellom Arbeiderpartiet, Høyre, Fremskrittspartiet, Kristelig Folke-

parti, Senterpartiet og Venstre som omtalt under punkt 1.2.3 og viser til at de økonomiske konsekvensene av enigheten anslås å gi følgende estimater:

Tabell: Anslåtte påløpte provenyvirksomheter av skattereformen i Skattemeldingen, vedtatt statsbudsjett for 2016 og finanskomiteens innstilling om Skattemeldingen. Mill. 2016-kroner

	Skattemeldingen endring 2016–2018 I	Saldert budsjett 2016 II	Innstilling endring 2017–2018 III	Avvik fra Skattemeld, 2016–2018 (II+III)-I
Redusere selskapsskattesatsen. ¹	-14 215	-6 115	-5 400	2 700
Øvrige endringer i selskapsskatten mv. (rentebegrensning, avskrivninger, tiltak mot overskuddsflytting mv.) ²	3 500	240	3 220	-40
Redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og justere opp skattesatsen på utbytte mv. ³	-53 200	-21 360	-21 250	10 590
Ny skatt på personinntekt (trinnskatten) som erstatte dagens toppskatt ⁴	45 400	17 640	18 700 ⁵	-9 060
Øke lav mva. sats fra 8 til 10 pst.	650	650	–	0
Ny avgift på finansielle tjenester	3 500	0	3 500	0
Øke skjermingsrenten med 1 prosentenhet ⁶	0	0	-340	-340
Skatlegge lån fra selskap til personlig aksjonær som utbytte	600	600	–	0
SUM	-13 765	-8 345	-1 570⁷	3 850
Endret verdsetting i formuesskatten	– ⁸	-390	-1 120 ⁹	–

¹ Redusere selskapsskattesatsen fra 27 pst. til 22 pst. i Skattemeldingen, fra 27 pst. til 25 pst. i vedtatt budsjett for 2016 og fra 25 pst. til 23 pst. i innstillingen. Anslaget for meldingen og 2016-budsjettet inkluderer et provenytap på 715 mill. kroner fra petroleum og vannkraft i 2016 når grunnrenteskattesatsene økes med 2 prosentenheter. For 2017 og 2018 forutsettes det at grunnrenteskatten justeres slik at samlet proveny fra disse næringene ikke reduseres ytterligere.

² Beregnede provenyvirksomheter av endrede avskrivningssatser er langsiktige virkninger. Avvik mellom innstilling og Skattemelding skyldes at avskrivningssatsen på husdyrbygg ikke reduseres fra 6 til 4 pst.

³ Forutsatt at skattesatsen på alminnelig inntekt for Nord-Troms og Finnmark reduseres til 18,5 pst. Skatten på utbytte mv. oppjusteres slik at samlet marginalsatt på utbytte inklusive selskapsskatt holdes om lag på 2015-nivå.

⁴ Inkluderer nedjustering av skattefradraget for pensjonister slik at dagens innslagspunkt for skatt for pensjonister opprettholdes.

⁵ Innstillingen inneholder ikke en konkret utforming av trinnskatten utover at skatten skal økes for å finansiere hoveddelen av satsreduksjonen i alminnelig inntekt for personer. Innenfor denne rammen finnes det mange måter å innrette trinnskatten på. Departementet har beregningsteknisk lagt til grunn et eksempel hvor satsene i trinnskatten som er foreslått i Skattemeldingen, skaleres forholdsmessig ned til henholdsvis 1,55 pst. i trinn 1, 3,37 pst. i trinn 2, 12,37 pst. i trinn 3 (10,37 pst. i Finnmark og Nord-Troms) og 15,37 pst. i trinn 4. Denne beregningstekniske nedskaleringen av satsene i trinnskatten er gjort for å ta hensyn til at innstillingen kun reduserer skattesatsen på alminnelig inntekt til 23 pst., ikke 22 pst. som i Skattemeldingen. Eksemplet med nedskalerte satser i trinnskatten gir anslagsvis 18,7 mrd. kroner i proveny sammenlignet med vedtatt budsjett for 2016.

⁶ Som illustrasjon er virkningstallet av en økning i skjermingsrenten (for aksjonærer) på 1 prosentenhet beregnet. På usikkert grunnlag anslås det umiddelbare provenytapet til om lag 340 mill. kroner. Dette er bare et virkningstall og innebærer ingen vurdering av hvor mye eller hvordan skjermingsrenten kan endres. Beregningen omfatter kun enkeltpersonforetak og aksjonærer. For deltakere er effekten ikke anslått fordi det ikke foreligger tilstrekkelig informasjon om deltakernes skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag. Provenytapet ved å øke skjermingsrenten kan være større på lang sikt enn på kort sikt. Årsaken til dette er at en del aksjeposter ikke benytter hele skjermingsfradraget. For slike aksjeposter vil økt skjermingsfradrag ikke få noen umiddelbar effekt, men gi økt ubenyttet skjermingsfradrag som kan framføres til senere år.

⁷ Nettoprovenyet av innstillingen vil avhenge sterkt av utformingen av trinnskatten, som ikke er konkretisert i innstillingen. Dersom en legger til grunn illustrasjonene som beskrevet i fotnotene 4 og 5, vil samlet provenytap (utenom formuesskatten) kunne anslås til om lag 1,5 mrd. kroner.

⁸ I Skattemeldingen varsles det at formuesskatten skal trappes videre ned, og at det skal vurderes om lettelsene kan målrettes mot næringsrelatert kapital. Lettelsen er ikke tallfestet, og formuesskatten er ikke med i provenytabellen i Skattemeldingen.

⁹ I beregningen er følgende formuesposter gitt verdsettingsrabatt:
– Verdipapirer (post 4.1.7 og 4.1.8 i selvangivelsen) fratrukket obligasjoner
– Aksjefond (post 4.1.4 i selvangivelsen)
– Annen fast eiendom (post 4.3.5 i selvangivelsen)
– Skogeieendom (post 4.3.4 i selvangivelsen)

- Driftsløsøre og andre eiendeler i næring (post 4.4 i selvangivelsen)
- Annen skattepliktig formue (post 4.5.4 i selvangivelsen)

Aksjefond var omfattet av den tidligere aksjerabatten. Aksjefond er nå erstattet av verdipapirfond, som eier både aksjer, obligasjoner og ev. andre verdipapirer. I skattemodellen LOTTE-skatt, som baserer seg på 2014-grunnlaget, inngår imidlertid aksjefond fortsatt som en egen post. Gjelden er fordelt forholdsmessig etter andelen rabatterte formuesposter utgjør av samlet brutto formue (der en benytter beregnede markedsverdier for næringseiendom og bolig, og ligningsverdier før rabatt for andre formuesposter). Gjelden som tilordnes formuesposter som omfattes av verdsettingsrabatten, reduseres med samme prosentandel. Det er lagt til grunn at næringseiendom i uoterte selskap verdsettes til beregnet markedsverdi, ettersom det gis rabatt på selve aksjeverdien. Næringseiendom som er direkte eid, får samme rabatt som andre næringseiendeler. Det finnes ingen informasjon i LOTTE-Skatt om sekundær-bolig eid gjennom selskap, og beregningene kan derfor ikke ta hensyn til en eventuell tilsvarende oppjustering av ligningsverdi av sekundærbolig.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Komiteens medlem fra Senterpartiet vil vise til at det har vært betydelig usikkerhet knyttet til hvorvidt den fremlagte tabellen som er inntatt i innstillingen tar opp i seg samtlige 17 enighetspunkter i forliket og at den endelige versjonen av tabellen har kommet svært sent. Dette medlem tar med bakgrunn i dette forbehold for innholdet i tabellen og de forutsetninger som er lagt til grunn. Dette medlem vil videre vise til at tabellen legger til grunn at man slutter seg til resten av meldingen, noe dette medlem ikke har gjort.

15. Forslag fra mindretall

Forslag fra Sosialistisk Venstreparti:

Forslag 1

Stortinget ber regjeringen foreslå å redusere friinntekten i særskatten for å nøytralisere skattekuttene gitt til petroleumssektoren og vannkraftsektoren på henholdsvis 630 mill. kroner og 85 mill. kroner og at den justeres videre i tråd med endringer i satsen på selskapskatt og skatt på aksjeutbytte.

Forslag 2

Stortinget ber regjeringen utrede grunnrente-beskatning innen gruvevirksomhet og havbruk.

Forslag 3

Stortinget viser til det alternative statsbudsjettet til Sosialistisk Venstreparti og ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med et konkret forslag til et mer progressivt skattesystem som særlig kommer de fire første desilene i inntektsfordelingen til gode, i tråd med FNs bærekraftsmål.

Forslag 4

Stortinget ber regjeringen komme tilbake med forslag til hvordan sikre symmetri mellom øverste marginalskatt på personinntekt og samlet skatt på aksjeinntekter uten å gå på bekostning av progressiviteten i skattesystemet.

Forslag 5

Stortinget ber regjeringen komme tilbake med forslag om utfasing av skjermingsfradraget.

Forslag 6

Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med forslag om skattlegging av leieinntekter fra første krone framfor femte boenhet.

Forslag 7

Stortinget ber regjeringen utrede om forsikringsbaserte spareordninger bør skattlegges som aksjeinntekt.

Forslag 8

Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2017 fremme forslag til et flyttefradrag for kostnader ved flytting på tvers av fylker. Videre skal forslaget vurdere fradraget for daglig arbeidsreise, fradrag for besøksreise til hjemmet for pendlere, BSU-ordningen, skatteklasse 2 og foreldrefradraget.

Forslag 9

Stortinget ber regjeringen trekke alle statseide selskaper og fond ut av skatteparadis, for eksempel Statens pensjonsfond utland, Norfund, Statoil og Telenor.

Forslag 10

Stortinget ber regjeringen opprette et ekspertutvalg som skal vurdere om det bør gjøres ytterligere begrensninger i skatterådgiveres, herunder advokaters, taushetsplikt på skatteområdet. I forlengelsen av dette skal det vurderes om skattyteres og deres rådgiveres plikt til å gi kontrollopplysninger bør utvides til å gjelde informasjon om selskapsstrukturer og formålet med finansielle transaksjoner. Det skal også vurderes om skatterådgiveres skatteplanleggingspakker skal pålegges opplysningsplikt.

Forslag 11

Stortinget ber regjeringen innføre åpenhetskrav om skatteopplysninger i aksjonærregisteret.

Forslag 12

Stortinget ber regjeringen ikke inngå i handelsavtaler med land som hindrer arbeidet mot kapitalflukt.

Forslag 13

Stortinget ber regjeringen utarbeide nye anbudsregler som gjør det mulig for alle offentlige innkjøpere å velge bort leverandører som ikke er åpne om eierforhold og skatteparadis.

Forslag 14

Stortinget ber regjeringen innføre utvidet land-for-land-rapportering innen alle bransjer.

Forslag 15

Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med et forslag for å styrke Økokrim og Skatteetaten i deres arbeid mot internasjonal skatteunndragelse og overskuddsflytting.

Forslag 16

Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med et forslag for å sette Finanstilsynet i stand til å overvåke og slå ned på banker og finansinstitusjoner som opererer i Norge og som bruker, tilbyr og legger til rette for bruk av skatteparadis for skatteunndragelse.

Forslag 17

Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med et forslag for å la Skatteetaten kreve inn utestående skatt fra andre enheter i samme konsern ved oppløsning.

Forslag 18

Stortinget ber regjeringen innføre en åpenhetsgaranti for selskaper som opererer i Norge i møte med skattemyndigheter i Norge og andre land de opererer i.

Forslag 19

Stortinget ber regjeringen utrede innføring av informasjonsplikt på eierskap av derivater.

Forslag 20

Stortinget ber regjeringen utrede avgrensninger for å sikre skattegrunnlaget for utbytte i kompliserte selskapsstrukturer.

Forslag 21

Stortinget ber regjeringen utvide rentefradragsbegrensningsregelen til å gjelde eksterne renter i til-

legg til renter til nærstående aktører. Rentefradragsbegrensningen settes til 45 pst. av EBIT.

Forslag 22

Stortinget ber regjeringen foreslå å innføre kilde-skatt på renter, royalty og leiebetalinger.

Forslag 23

Stortinget ber regjeringen ta bareboatleie av fartøy og rigger ut av rederiskatteordningen.

Forslag 24

Stortinget ber regjeringen utrede fradragsbegrensninger på fradrag for royalty. Et slikt system bør baseres på antatte markedspriser for å forhindre villledende internprising.

Forslag 25

Stortinget ber regjeringen komme tilbake med en gjennomgang av alternativer til armlengdeprinsippet ved internprising der reelle markedspriser ikke kan enkelt observeres i åpne markeder.

Forslag 26

Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med en gjennomgang av utflyttingsreglene med mål om umiddelbart oppgjør ved utflytting fra Norge, gitt hva som er mulig innenfor EØS-avtalens forpliktelser.

Forslag 27

Stortinget ber regjeringen hurtig fremme forslag om lovfesting av den ulovfestede omgåelsesregel etter at høringen er avsluttet.

Forslag 28

Stortinget ber regjeringen utrede beskatning av digitale salg av immaterielle tjenester i Norge fra andre land, der selskapet opererer fra et lavskatte-land.

Forslag 29

Stortinget ber regjeringen innføre plikt til å opplyse om utenlandsk eierskap i selvangivelsen.

Forslag 30

Stortinget ber regjeringen aktivt følge opp, støtte opp om og ligge i front ved implementering av EU-kommisjonens arbeid med en «Common Consolidated Corporate Tax Base» i EØS-området.

Forslag 31

Stortinget ber regjeringen utrede og komme tilbake til Stortinget med forslag om en omsetningsbasert minimumsskatt for multinasjonale selskap med

stor omsetning og salgsvolum i Norge, men med uantur lig lave skattegrunnlag. Den høyeste skatten av den omsetningsbaserte minimumsskatten og vanlig selskapskatt vil være den gjeldende i hvert enkelt tilfelle.

Forslag 32

Stortinget ber regjeringen utrede og komme tilbake med forslag til en progressivt treffende og effektiv formuesskatt. Følgende elementer bes utredet:

- Avvikling av verdsettelsesrabatter til fordel for spesifikke bunnfradrag, for eksempel for primærbolig og fritidsbolig.
- Progressiv sats.

Forslag 33

Stortinget ber regjeringen utrede og komme tilbake med forslag til en ny beskatning av eiendom. Denne skal utrede bl.a. følgende alternativer:

- Gevinstbeskatning ved salg av primærbolig og medfølgende fradrag ved salg med tap.
- Nasjonal eiendomsskatt på toppen av den kommunale etter modell fra formuesskatten.
- Gradvise endringer eller reduksjoner i rentefradraget.
- Skatt på utleie av egen bolig.
- En innfasingsplan for total beskatning på eiendom for å balansere ut fraværet av skatt på fordel av å bo i egen bolig når rentefradraget beholdes.

Forslag 34

Stortinget ber regjeringen komme tilbake med forslag til en ny arveavgift med færre tilpasningsmuligheter og bedre omfordelingsevne enn den tidligere modellen for arveavgift.

Forslag 35

Stortinget ber regjeringen komme tilbake med forslag om at redusert merverdiavgift på 10 pst. settes ned til 8 pst.

16. Komiteens tilråding

Komiteen har for øvrig ingen merknader, viser til meldingen og rår Stortinget til å gjøre følgende

v e d t a k :

I

1. Utbytteskatten holdes om lag på dagens nivå i tråd med regjeringens forslag når vi ser utbytteskatt og selskapskatt i sammenheng.

2. Det innføres en verdsettelsesrabatt på 20 pst. i formuesskatten innen 2018 for aksjer og driftsmidler. Tilsvarende reduksjon i verdsetting av tilordnet gjeld gjøres sjablongmessig.
3. Satsen i alminnelig inntekt for selskap og person reduseres til 23 pst. innen 2018. Ytterligere reduksjoner vurderes i lys av utviklingen internasjonalt, og spesielt i våre naboland.
4. Regjeringen bes i forbindelse med statsbudsjettet for 2017 gi en vurdering av problemet med formuesskatt i forbindelse med likviditetsutfordringer for eiere og bedrifter når bedriftene går med underskudd og det ikke er grunnlag for å betale utbytte. Det bes om en vurdering av hvordan midlertidige likviditetsproblemer eventuelt kan avhjelpes uten at det skapes en omgåelsesmulighet for formuesskatten.
5. Regjeringen bes i forbindelse med statsbudsjettet for 2017 vurdere muligheten for en ordning med tidsbegrenset rabatt i formuesskatten for gründere ved børsintroduksjon av det respektive selskap.
6. Det innføres en finansskatt fra 2017. Dette er en skatt på merverdien i finansiell tjenesteyting, og sees i lys av at sektoren er unntatt fra merverdiavgift.
7. Skjermingsrenten økes til et nivå som bedre reflekterer risikofri avkastning. Regjeringen bes komme tilbake i statsbudsjettet for 2017 med forslag til hvordan en økt skjermingsrente bør fastsettes.
8. Det gis en status for hvordan det norske lovverket er rustet for stadig mer komplekse finansielle instrumenter og selskapsstrukturer, med tanke på inntektsskifting i flernasjonale selskaper.
9. Det vises til at advokater og andre tredjeparter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra ligningsmyndighetene plikter å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattyter. Det skal opprettes et ekspertutvalg som skal vurdere om det bør gjøres ytterligere begrensninger i skatterådgiveres, herunder advokaters, taushetsplikt på skatteområdet. I forlengelsen av dette skal det vurderes om skattyteres og deres rådgiveres plikt til å gi kontrollopplysninger bør utvides til å gjelde informasjon om selskapsstrukturer og formålet med finansielle transaksjoner. Det skal også vurderes om skatterådgiveres skatteplanleggingspakker skal pålegges opplysningsplikt.
10. Regjeringen skal påse en rask og mest mulig fullstendig implementering av BEPS-anbefalingene i det norske regelverket.
11. I forbindelse med de vurderinger som skal gjøres etter den pågående høringen om omgåelsesrege-

- len, bør det foretas en vurdering om å utvide opplysningsplikten til også å omfatte hensikten med transaksjoner.
12. Effekten av forskriften for land-for-land-rapportering (LLR) på å synliggjøre uønsket skattetilpasning samt å sikre at relevante opplysninger knyttet til LLR fra datterselskaper og støttefunksjoner fremkommer i regnskapet, skal gjennomgå slik Stortinget har bedt om. Det vurderes også hvordan det kan etableres et tilsyn med rapporteringspliktige etter LLR-regelverket.
 13. Et norsk offentlig eierskapsregister skal legge til rette for åpenhet om eierskap i norske selskap, og det tas sikte på å innrette det slik at det blir lettere å finne frem til selskapenes ultimate rettighetshavere i tråd med FATFs anbefalinger og EUs fjerde hvitvaskingsdirektiv.
 14. Den foreslåtte økningen av formuesskatten i skogbruket ved økning av skogfaktoren gjennomføres ikke. Videre beholdes dagens avskrivningssats for husdyrbygg.
 15. Regjeringen bes gjennomgå og forbedre systemet for verdivurdering av fritidseiendom.
 16. Rentebegrensningsregelen for selskaper bør utvides til også å omfatte eksterne renter for å treffe en større del av rentefradrag som skyldes overskuddsflytting. Regelen bør utformes på en måte som i minst mulig grad rammer ordinære låneforhold.
 17. Regjeringen bes i forbindelse med budsjettet for 2017 foreslå en ordning for langsiktig sparing i børsnoteerte aksjer og aksjefond som innebærer at gevinster ikke beskattes løpende.

II

Meld. St. 4 (2015–2016) – En skattereform for omstilling og vekst – vedlegges protokollen.

Oslo, i finanskomiteen, den 10. mai 2016

Hans Olav Syversen

leder

Siri A. Meling

ordfører

Vedlegg**Brev fra Finansdepartementet v/statsråden til finanskomiteen, datert 10. mai 2016****Korrigert svar på spørsmål fra Stortinget - Finanskomiteen - Meld. St. 4 (2015-2016) - provenyberegning etter enighetspunkter**

Det vises til brev av 9. mai med forespørsel om enighetspunkter presentert i et tabelloppsett tilsvarende tabell 14.1 side 140 i Skattemeldingen og mitt svar 10. mai. I svaret ble det ikke tatt hensyn til at avskrivingsraten på husdyrbygg ikke blir redusert fra 6 til 4 prosent. I tabell 1 er virkningene av dette nå innarbeidet i linjen «Øvrige endringer i selskapsskatten mv.».

Tabell 1 nedenfor viser provenyvirksomheter av enkelte av enighetspunktene, samt reformen som anslått i Skattemeldingen og anslåtte provenyvirksomheter av de deler av reformen som inngikk i vedtatt budsjett for 2016. Beregningene er i 2016-kroner.

Flere av enighetspunktene er ikke konkrete nok til at det er mulig å anslå provenyvirksomheter. Dette gjelder blant annet endringer i trinnskatten, skjermingsfradraget og avgrensninger av verdsettingsrabatten i formuesskatten. For noen av disse har departementet likevel laget anslag basert på en del beregningstekniske forutsetninger som ikke framgår av enighetspunktene. Disse provenyene er i tabellen markert i kursiv og med en fotnote som beskriver forutsetningene som er lagt til grunn for beregningen.

Provenyet av øvrige endringer kan også variere betydelig avhengig av hvilke konkrete løsninger som velges. Både forutsetningene som er lagt til grunn og usikkerheten knyttet til den konkrete utformingen av forslagene gjør at anslagene i tabell 1 kun bør tolkes som en illustrasjon. Forutsetningene som er lagt til grunn for enkelte av provenyberegningene, omtales nærmere nedenfor. Departementet har ikke laget et anslag på enighetspunkt 7 om økt skjermingsrente. Nedenfor redegjøres det imidlertid for en virkningsberegning for en økning i skjermingsrenten på ett prosentpoeng for henholdsvis aksjonærer og enkeltpersonforetak. Departementet har ikke grunnlag for å lage en tilsvarende beregning for deltakere i deltakerlignede selskap.

Provenyet av øvrige endringer kan også variere betydelig avhengig av hvilke konkrete løsninger som velges. Både forutsetningene som er lagt til grunn og usikkerheten knyttet til den konkrete utformingen av forslagene gjør at anslagene i tabell 1 kun bør tolkes som en illustrasjon. Forutsetningene som er lagt til grunn for enkelte av provenyberegningene, omtales nærmere nedenfor. Departementet har ikke laget et anslag på enighetspunkt 7 om økt skjermingsrente. Nedenfor redegjøres det imidlertid for en virkningsberegning for en økning i skjermingsrenten på ett prosentpoeng for henholdsvis aksjonærer og enkeltpersonforetak. Departementet har ikke grunnlag for å lage en tilsvarende beregning for deltakere i deltakerlignede selskap.

Tabell 1 Anslåtte påløpte provenyvirksomheter av skattereformen i Skattemeldingen, vedtatt statsbudsjett for 2016 og finanskomiteens innstilling om Skattemeldingen. Mill. 2016-kroner

	Skattemeldingen endring 2016-2018 I	Saldert budsjett 2016 II	Innstilling endring 2017-2018 III	Avvik fra Skattemeld, 2016-2018 (II+III)-I
Redusere selskapsskattesatsen. ¹	-14 215	-6 115	-5 400	2 700
Øvrige endringer i selskapsskatten mv. (rentebegrensning, avskrivninger, tiltak mot overskuddsflytting mv.) ²	3 500	240	3 220	-40
Redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og justere opp skattesatsen på utbytte mv. ³	-53 200	-21 360	-21 250	10 590
Ny skatt på personinntekt (trinnskatten) som erstatte dagens toppskatt ⁴	45 400	17 640	18 700 ⁵	-9 060
Øke lav mva. sats fra 8 til 10 pst.	650	650	–	0
Ny avgift på finansielle tjenester	3 500	0	3 500	0
Øke skjermingsrenten med 1 prosentenhet ⁶	0	0	-340	-340
Skatlegge lån fra selskap til personlig aksjonær som utbytte	600	600	–	0
SUM	-13 765	-8 345	-1 570 ⁷	3 850
Redusere formuesskatten	– ⁸	-390	-1 120 ⁹	–

¹ Redusere selskapsskattesatsen fra 27 pst. til 22 pst. i Skattemeldingen, fra 27 pst. til 25 pst. i vedtatt budsjett for 2016 og fra 25 pst. til 23 pst. i innstillingen. Anslaget for meldingen og 2016-budsjettet inkluderer et provenytap på 715 mill. kroner fra

- petroleum og vannkraft i 2016 når grunnrenteskattesatsene økes med 2 prosentenheter. For 2017 og 2018 forutsettes det at grunnrenteskatten justeres slik at samlet proveny fra disse næringene ikke reduseres ytterligere.
- ² Beregnede provenyvirksomheter av endrede avskrivningssatser er langsiktige virkninger. Avvik mellom innstilling og Skattemelding skyldes at avskrivningssatsen på husdyrbygg ikke reduseres fra 6 til 4 pst.
 - ³ Forutsatt at skattesatsen på alminnelig inntekt for Nord-Troms og Finnmark reduseres til 18,5 pst. Skatten på utbytte mv. oppjusteres slik at samlet marginalsatt på utbytte inklusive selskapsskatt holdes om lag på 2015-nivå.
 - ⁴ Inkluderer nedjustering av skattefradraget for pensjonister slik at dagens innslagspunkt for skatt for pensjonister opprettholdes.
 - ⁵ Innstillingen inneholder ikke en konkret utforming av trinnskatten utover at skatten skal økes for å finansiere hoveddelen av satsreduksjonen i alminnelig inntekt for personer. Innenfor denne rammen finnes det mange måter å innrette trinnskatten på. Departementet har beregningsteknisk lagt til grunn et eksempel hvor satsene i trinnskatten som er foreslått i Skattemeldingen, skaleres forholdsmessig ned til henholdsvis 1,55 pst. i trinn 1, 3,37 pst. i trinn 2, 12,37 pst. i trinn 3 (10,37 pst. i Finnmark og Nord-Troms) og 15,37 pst. i trinn 4. Denne beregningstekniske nedskaleringen av satsene i trinnskatten er gjort for å ta hensyn til at innstillingen kun reduserer skattesatsen på alminnelig inntekt til 23 pst., ikke 22 pst. som i Skattemeldingen. Eksemplet med nedskalerte satser i trinnskatten gir anslagsvis 18,7 mrd. kroner i proveny sammenlignet med vedtatt budsjett for 2016.
 - ⁶ Som illustrasjon er virkningstallet av en økning i skjermingsrenten (for aksjonærer) på 1 prosentenheter beregnet. På usikkert grunnlag anslås det umiddelbare provenytapet til om lag 340 mill. kroner. Dette er bare et virkningstall og innebærer ingen vurdering av hvor mye eller hvordan skjermingsrenten kan endres. Beregningen omfatter kun enkeltpersonforetak og aksjonærer. For deltakere er effekten ikke anslått fordi det ikke foreligger tilstrekkelig informasjon om deltakernes skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag. Provenytapet ved å øke skjermingsrenten kan være større på lang sikt enn på kort sikt. Årsaken til dette er at en del aksjeposter ikke benytter hele skjermingsfradraget. For slike aksjeposter vil økt skjermingsfradrag ikke få noen umiddelbar effekt, men gi økt ubenyttet skjermingsfradrag som kan framføres til senere år.
 - ⁷ Nettoprovenyet av innstillingen vil avhenge sterkt av utformingen av trinnskatten, som ikke er konkretisert i innstillingen. Dersom en legger til grunn illustrasjonene som beskrevet i fotnotene 4 og 5, vil samlet provenytap (utenom formuesskatten) kunne anslås til om lag 1,5 mrd. kroner.
 - ⁸ I Skattemeldingen varsles det at formuesskatten skal trappes videre ned, og at det skal vurderes om lettelsene kan målrettes mot næringsrelatert kapital. Lettelsen er ikke talfestet, og formuesskatten er ikke med i provenytabellen i Skattemeldingen.
 - ⁹ I beregningen er følgende formuesposter gitt verdsettingsrabatt:
 - Verdipapirer (post 4.1.7 og 4.1.8 i selvangivelsen) fratrukket obligasjoner
 - Aksjefond (post 4.1.4 i selvangivelsen)
 - Annen fast eiendom (post 4.3.5 i selvangivelsen)
 - Skogeiendom (post 4.3.4 i selvangivelsen)
 - Driftsløse og andre eiendeler i næring (post 4.4 i selvangivelsen)
 - Annen skattepliktig formue (post 4.5.4 i selvangivelsen)
 Aksjefond var omfattet av den tidligere aksjerabatten. Aksjefond er nå erstattet av verdipapirfond, som eier både aksjer, obligasjoner og ev. andre verdipapirer. I skattemodellen LOTTE-skatt, som baserer seg på 2014-grunnlaget, inngår imidlertid aksjefond fortsatt som en egen post. Gjelden er fordelt forholdsmessig etter andelen rabatterte formuesposter utgjør av samlet brutto formue (der en benytter beregnede markedsverdier for næringseiendom og bolig, og ligningsverdier før rabatt for andre formuesposter). Gjelden som tilordnes formuesposter som omfattes av verdsettingsrabatten, reduseres med samme prosentandel. Det er lagt til grunn at næringseiendom i unoterte selskap verdsettes til beregnet markedsverdi, ettersom det gis rabatt på selve aksjeverdien. Næringseiendom som er direkte eid, får samme rabatt som andre næringseiendeler. Det finnes ingen informasjon i LOTTE-Skatt om sekundærbolig eid gjennom selskap, og beregningene kan derfor ikke ta hensyn til en eventuell tilsvarende oppjustering av ligningsverdi av sekundærbolig.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Provenyvirkningene av endringene i inntektskatt for personer og formuesskatt er beregnet med Statistisk sentralbyrås skattemodell LOTTE-Skatt. Beregningene av enighetspunktene i innstillingen er gjort med utgangspunkt i datagrunnlag for skattyternes inntekter, formue mv. fra 2014 framført til 2016, mens beregningene i Skattemeldingen og for budsjettforliket for 2016 er gjort med utgangspunkt i tilsvarende datagrunnlag for 2013 framført til 2016.

Nærmere beskrivelse av forutsetninger for beregningene

TRINNSKATTEN

Innstillingen foreslår at skattesatsen på alminnelig inntekt for personer i likhet med selskapsskattesatsen skal reduseres til 23 pst. Hoveddelen av provenytapet skal finansieres med økt trinnskatt, men innstillingen inneholder ingen konkret utforming av trinnskatten. Innenfor denne rammen av innstillingen kan trinnskatten innrettes på mange måter. Departementet har beregningsteknisk lagt til grunn et eksem-

pel hvor satsene i trinnskatten som er foreslått i Skattemeldingen, skaleres forholdsmessig ned til henholdsvis 1,55 pst. i trinn 1, 3,37 pst. i trinn 2, 12,37 pst. i trinn 3 (10,37 pst. i Finnmark og Nord-Troms) og 15,37 pst. i trinn 4. Denne beregningstekniske nedskaleringen av satsene i trinnskatten er gjort for å ta hensyn til at innstillingen kun reduserer skattesatsen på alminnelig inntekt til 23 pst., ikke 22 pst. som i Skattemeldingen. Eksemplet med nedskalerte satser i trinnskatten gir anslagsvis 18,7 mrd. kroner i proveny sammenlignet med vedtatt budsjett for 2016.

SKJERMINGSRENTEN

I innstillingen er det ikke foreslått et bestemt nivå på skjermingsrenten, men regjeringen bes om å komme tilbake i statsbudsjettet for 2017 med forslag til hvordan en økt skjermingsrente bør fastsettes. På usikkert grunnlag anslås det umiddelbare provenytapet fra skatt på aksjeinntekter til om lag 250 mill. kroner ved 1 prosentpoengs økning i skjermingsrenten. Anslaget er bare et virkningstall og innebærer ingen vurdering av hvor mye eller hvordan skjermingsren-

ten kan endres. Virkningstallet er basert på Statistisk sentralbyrås aksjestatistikk. Det er tatt utgangspunkt i at økt skjermingsrente i første omgang bare vil påvirke skattleggingen av aksjeposter der hele skjermingen benyttes, og det er lagt til grunn at hele det økte skjermingsfradraget for denne gruppen blir benyttet. I 2013 utgjorde beregnet skjerming på slike aksjeposter 25 pst. av samlet beregnet skjerming. For aksjeposter som ikke benytter hele skjermingsfradraget, vil ikke økt skjermingsfradrag få noen umiddelbar effekt, men gi økt ubenyttet skjermingsfradrag som kan framføres til senere år. Provenytapet ved å øke skjermingsrenten kan derfor være større på lang sikt enn på kort sikt. Anslaget omfatter kun virkningen for aksjonærer.

En endring i skjermingsrenten vil også ha virkning for deltakere i deltakerlignede selskap og enkeltpersonforetak. For enkeltpersonforetak anslås en tilsvarende økt skjermingsrente å gi et provenytap på om lag 90 mill. kroner.¹ For deltakere er effekten ikke anslått fordi det ikke foreligger tilstrekkelig informasjon om deltakernes skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag.

VERDSETTINGSRABATT FOR AKSJER OG DRIFTS- MIDLER SAMT TILORDNET GJELD

I innstillingen til Skattemeldingen bes regjeringen om å innføre en verdsettingsrabatt i formuesskatten på 20 pst. for aksjer og driftsmidler samt tilhørende gjeld. Det er noe uklart hva som skal regnes med som driftsmidler, men departementet legger til grunn at formålet er at rabatten skal gjelde for alle næringsrelaterte eiendeler uavhengig av eierform. En slik rabatt vil kreve avgrensninger og gi opphav til tilpasninger og forskjellsbehandling. Den konkrete utformingen av rabatten må vurderes nærmere i lys av dette. Det er videre en forutsetning at løsningen lar seg implementere i Skatteetatens systemer.

Departementet har begrenset mulighet til å beregne virkninger av rabatt for ulike eiendeler. I LOTTE-Skatt finnes informasjon om formuesposter, men mange av disse kan ikke splittes opp etter de ulike eiendelene som inngår. I beregningene er følgende formuesposter gitt verdsettingsrabatt:

- Verdipapirer (post 4.1.7 og 4.1.8 i selvangivelsen) fratrukket obligasjoner
- Aksjefond (post 4.1.4 i selvangivelsen)
- Annen fast eiendom (post 4.3.5 i selvangivelsen)
- Skogeiendom (post 4.3.4 i selvangivelsen)
- Driftsløsøre og andre eiendeler i næring (post 4.4 i selvangivelsen)
- Annen skattepliktig formue (post 4.5.4 i selvangivelsen)

Aksjefond var omfattet av den tidligere aksjerabatten. Aksjefond er nå erstattet av verdipapirfond, som eier både aksjer, obligasjoner og ev. andre verdipapirer. Versjonen av LOTTE-skatt som er benyttet i beregningen, baserer seg på 2014-grunnlaget. Der inngår aksjefond fortsatt som en egen post i selvangivelsen. Det må utredes nærmere hvordan rabatten kan inkludere en aksjeandel for personlige eiere av verdipapirfondsandeler.

Gjelden er fordelt sjablonmessig etter andelen rabatterte formuesposter utgjør av samlet brutto formue. Gjelden som tilordnes formuesposter som omfattes av verdsettingsrabatten, reduseres med samme prosentandel. I denne tilordningen er ligningsverdier av næringsseiendom og bolig oppjustert til beregnede markedsverdier. For andre formuesposter er ligningsverdier før rabatten lagt til grunn.

I beregningene er det lagt til grunn at næringsseiendom i unoterte selskap verdsettes til beregnet markedsverdi, ettersom det gis rabatt på selve aksjeverdien. Næringsseiendom som er direkte eid, får dermed samme rabatt som andre næringsseiendeler. Det finnes ingen informasjon i LOTTE-Skatt om sekundærbolig eid gjennom selskap og beregningene kan derfor ikke ta hensyn til en eventuell tilsvarende oppjustering av ligningsverdi av sekundærbolig.

Provenytapet ved en verdsettingsrabatt som skisert ovenfor anslås til om lag 1 120 mill. kroner påløpt sammenlignet med vedtatte 2016-regler.

Beregningene omfatter trolig noen flere eiendeler enn en slik verdsettingsrabatt ville gjort i praksis. For eksempel er post 4.5.4 tatt med for å fange opp andeler i deltakerlignede selskap, men posten inkluderer også noe annen formue utover dette, for eksempel formue av kapitalisert festeavgift og rettigheter knyttet til skog/utmark. Dette kan medføre at provenytapet er noe overvurdert i beregningen. På den annen side vil en slik rabatt medføre tilpasningsmuligheter som kan uthule skattegrunnlaget på sikt. Provenytapet vil over noe tid derfor kunne bli betydelig høyere enn det den statiske beregningen viser.

¹ Skjermingsrenten for enkeltpersonforetak fastsettes før skatt mens renten for aksjonærer er etter skatt. En økning i skjermingsrenten for aksjonærer på 1 prosentenheter tilsvarer derfor en økning i renten for enkeltpersonforetak på 1,33 prosentenheter. Som illustrasjon er provenyvirkingen av å øke skjermingsrenten med 1 prosentenheter (for aksjonærer) for enkeltpersonforetak og aksjonærer, 340 mill. kroner, lagt inn i tabell 1.

