



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2021–2022)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2022

Skatter, avgifter og toll 2022



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2021–2022)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2022

Skatter, avgifter og toll 2022

Innhold

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del I Hovedtrekk	15	
1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	17	
1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik	17	
1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2022	18	
1.3 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer	20	
1.4 Virkninger av skattepolitikken på ressursbruk og fordeling	28	
1.5 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	32	
1.6 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter	43	
2 Oversikt over skatte- og avgiftssystemet	45	
2.1 Innledning	45	
2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem	45	
2.3 Direkte skatter	51	
2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere	51	
2.3.2 Bedriftsbeskatning	55	
2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning	58	
2.4 Indirekte skatter	60	
2.4.1 Merverdiavgiften	60	
2.4.2 Særavgifter	63	
2.4.3 Toll	65	
2.5 Gebyrer og sektoravgifter	65	
2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet	66	
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	68	
2.8 Metoder for provenyberegninger	69	
2.8.1 Referansesystem og referansealternativ	69	
2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger	70	
2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger	70	
2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk	71	
Del II Forslagene	73	
3 Inntektsskatt	75	
3.1 Sentrale satser, grenser og fradrag	75	
3.1.1 Skatt på alminnelig inntekt	75	306
3.1.2 Trinnskatt	75	306

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
3.1.3	Trygdeavgift	76 312–313
3.1.4	Personfradrag	76 308
3.1.5	Minstefradrag	76 295, 308
3.1.6	Skattefradrag for pensjonsinntekt	77 308
3.1.7	Foreldrefradraget	77 308
3.1.8	Andre grenser og fradrag	77
3.2	Jobbfradrag for unge	78
3.2.1	Innledning og sammendrag	78 295, 308
3.2.2	Gjeldende rett	78
3.2.3	Høringen	78
3.2.4	Vurderinger og forslag	79
3.2.5	Virkninger av forslaget	82
3.2.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	85
3.2.7	Ikrafttredelse	85
3.3	Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer mv.	86 294
3.4	Skattereglene for boligselskap – leie til eie	86
3.4.1	Innledning og sammendrag	86 295
3.4.2	Bakgrunn	87
3.4.3	Gjeldende rett	88
3.4.4	Høringen	90
3.4.5	Vurderinger og forslag	91
3.4.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	95
3.4.7	Ikrafttredelse	95
3.5	Reisefradrag	95
3.5.1	Innledning og sammendrag	95 295
3.5.2	Gjeldende rett	95
3.5.3	Vurdering og forslag	96
3.5.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	97
3.5.5	Ikrafttredelse	97
3.6	Justering av regler om avgiftsplikt som følge av brexit	98 293
3.7	Skattører og fellesskatt	98 306, 307
4	Skattlegging av ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen	100
4.1	Innledning og sammendrag	100 294, 302
4.2	Gjeldende rett	101
4.2.1	Generelle regler for aksjer og opsjoner mv. i arbeidsforhold	101
4.2.2	Særregler for opsjoner i små oppstartsselskap	102

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
4.3	Utenlandsk rett	103	
4.3.1	Svenske regler	103	
4.3.2	Britiske regler	103	
4.4	Høringen	104	
4.4.1	Høringsforslaget	104	
4.4.2	Høringsinstansenes merknader	105	
4.5	Vurderinger og forslag	105	
4.5.1	Generelle vilkår knyttet til selskapet	105	
4.5.2	Næringsavgrensninger	107	
4.5.3	Vilkår knyttet til den ansatte	108	
4.5.4	Vilkår knyttet til opsjonen	108	
4.5.5	Verdsettelse	111	
4.5.6	Skattlegging	111	
4.5.7	Rapportering til Skatteetaten	111	
4.5.8	Overgangsregler	112	
4.5.9	Endringer i gjeldende ordning for opsjoner som tildeles fra og med 12. oktober 2021	113	
4.6	Statsstøtterettslige vurderinger	113	
4.7	Administrative og økonomiske konsekvenser	113	
4.7.1	Administrative konsekvenser	113	
4.7.2	Økonomiske konsekvenser	113	
4.8	Ikrafttredelse	114	
5	Formuesskatt	115	
5.1	Verdsettelsen av aksjer og driftsmidler mv.	115	294
5.2	Bunnfradrag	116	306
5.3	Verdsettelse av primærboliger med høy verdi	116	294
5.4	Verdsettelse av sekundærboliger	116	294
5.5	Formuesverdier av fritidsboliger	117	
5.6	Formuesskatt på fiskeri- og oppdrettstillatelser	117	
5.6.1	Innledning og sammendrag	117	294
5.6.2	Gjeldende rett	118	
5.6.3	Etablere skatteplikt for eldre fiskeri- og oppdrettstillatelser	120	
5.6.4	Verdsettelse av oppdrettstillatelser	121	
5.6.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	123	
5.6.6	Ikrafttredelse	123	
5.7	Bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten	123	306
5.8	Mulighetsrommet for endringer i formuesskatten – anmodningsvedtak 104 L (2020–2021)	124	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
6	Konsernbidrag til utenlandsk datterselskap	125	
6.1	Innledning og sammendrag	125	296
6.2	Gjeldende rett	125	
6.2.1	De norske konsernbidragsreglene	125	
6.2.2	EU- og EFTA-domstolens praksis om fradrag for endelig underskudd	126	
6.2.3	Andre lands rett	128	
6.3	Høringen	130	
6.4	Vilkår for fradrag	130	
6.4.1	Forslag i høringsnotatet	130	
6.4.2	Høringsinstansenes synspunkter	131	
6.4.3	Vurderinger og forslag	132	
6.5	Når foreligger et «endelig underskudd»	135	
6.5.1	Forslag i høringsnotatet	135	
6.5.2	Høringsinstansenes synspunkter	135	
6.5.3	Vurderinger og forslag	136	
6.6	Avgrensning av det endelige underskuddet	138	
6.6.1	Forslag i høringsnotatet	138	
6.6.2	Høringsinstansenes synspunkter	139	
6.6.3	Vurderinger og forslag	140	
6.7	Administrative og økonomiske konsekvenser	143	
6.8	Ikrafttredelse mv.	143	
7	Næringsbeskatning for øvrig	144	
7.1	Grunnrenteskatt for vannkraft – fradrag for selskapsskatt	144	
7.1.1	Innledning og sammendrag	144	297, 305
7.1.2	Gjeldende rett	144	
7.1.3	Høringen	145	
7.1.4	Vurderinger og forslag	146	
7.1.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	150	
7.1.6	Ikrafttredelse	150	
7.2	Avgift på landbasert vindkraft	150	
7.2.1	Innledning og sammendrag	150	337
7.2.2	Bakgrunn	150	
7.2.3	Gjeldende rett	151	
7.2.4	Høringen	151	
7.2.5	Vurderinger og forslag	154	
7.2.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	157	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
7.2.7	Ikrafttredelse	157	
7.3	Endringer i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift	157	
7.3.1	Innledning og sammendrag	157	309–312
7.3.2	Bakgrunn	158	
7.3.3	Nye retningslinjer for regionalstøtte	158	
7.3.4	Vurderinger og forslag	159	
7.3.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	161	
7.4	Fradrag for kildeskatt på renter og royalty mv. for NOKUS-deltakere – presisering	162	
7.4.1	Innledning og sammendrag	162	297
7.4.2	Gjeldende rett	162	
7.4.3	Vurderinger og forslag	162	
7.4.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	163	
7.4.5	Ikrafttredelse	163	
7.5	Produktavgift på førstehåndsomsetning av fisk	163	315
8	Merverdiavgift	165	
8.1	Innledning	165	316
8.2	Unntaket fra merverdiavgift for naprapater og osteopater	165	304
9	Særavgifter	167	
9.1	Innledning	167	
9.2	Avgift på alkohol	167	317–318
9.3	Avgift på tobakksvarer mv.	169	318
9.4	Avgift på motorvogner mv.	170	
9.4.1	Innledning	170	
9.4.2	Engangsavgift	172	319–324
9.4.3	Avgift på trafikkforsikringer	177	324–325
9.4.4	Vektårsavgift	178	325–327
9.4.5	Omregistreringsavgift	178	327–328
9.5	Veibruksavgift på drivstoff	179	328–329
9.5.1	Veibruksavgift på bensin	181	
9.5.2	Veibruksavgift på mineralolje	181	
9.5.3	Veibruksavgift på biodiesel	181	
9.5.4	Veibruksavgift på bioetanol	182	
9.5.5	Veibruksavgift på LPG	182	
9.5.6	Veibruksavgift på naturgass	182	
9.5.7	Utredning av posisjonsbasert veibruksavgift og bompenger – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 424 (2018–2019)	182	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
9.6	Avgift på elektrisk kraft	185	329–330
9.7	Grunnavgift på mineralolje mv.	187	330–331
9.8	Avgift på smøreolje mv.	187	331
9.9	Avgifter på utslipp av klimagasser	187	
9.9.1	Avgifter i klimapolitikken	187	
9.9.2	Avgifter på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser	190	
9.9.3	Avgifter på kvotepliktige utslipp av klimagasser fra petroleumsvirksomheten og luftfart	192	
9.9.4	CO ₂ -avgift på mineralske produkter	192	332–333
9.9.5	Avgift på forbrenning av avfall	196	334
9.9.6	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ...	198	333–334
9.9.7	CO ₂ -avgift i petroleumsvirksomheten	198	315
9.9.8	Klimaavgift på norsk kjøttproduksjon – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 791 (2020–2021)	199	
9.10	Svovelavgift	199	333
9.11	Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER)	200	334–335
9.12	Avgift på utslipp av NO _x	200	335
9.13	Miljøavgift på plantevernmidler	201	335
9.14	Avgifter knyttet til mineralvirksomhet	201	336
9.15	Avgift på produksjon av fisk	202	336
9.16	Avgift på viltlevende marine ressurser	202	336–337
9.17	Avgift på sukker	203	337
9.18	Avgift på drikkevareemballasje	203	337–338
9.19	Flypassasjeravgift	203	338
9.20	Bortfall av totalisatoravgift – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 233 (2019–2020)	204	
9.21	Dokumentavgift	204	339
9.22	Frekvens- og nummeravgift	205	340
9.23	Inntekter ved tildeling av tillatelser	205	340
10	Toll	207	
10.1	Innledning	207	341
10.2	Toll på landbruksvarer	207	341
10.2.1	Administrative tollnedsettelse	208	
10.2.2	Fordeling av tollkvoter	208	
10.2.3	Toll- og avgiftsfritaket for grensebønder mv.	208	
10.3	WTO-saker/multilaterale forhandlinger	208	
10.4	Nye og endrede frihandelsavtaler	209	
10.5	Tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP	210	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
11	Sektoravgifter og gebyrer	211	
11.1	Innledning	211	
11.2	Sektoravgift under Finanstilsynet	213	
11.3	Sektoravgift under Justervesenet	213	
11.4	Sektoravgift under Petroleumstilsynet	213	
11.5	Kontrollavgift fiskeflåten	214	
11.6	Sektoravgift under Nasjonal kommunikasjonsmyndighet.	214	
11.7	Overprisede gebyrer under Statens Vegvesen	214	
11.8	Overprisede gebyrer under Justis- og beredskapsdepartementet	214	
12	Forvaltningsregler for skatt og toll.	217	
12.1	Opplysninger fra Fiskeridirektoratet til Skatteetaten om slaktet fisk .	217	
12.1.1	Innledning og sammendrag	217	302
12.1.2	Bakgrunn	217	
12.1.3	Høringen	217	
12.1.4	Vurderinger og forslag	217	
12.1.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	218	
12.1.6	Ikrafttredelse	218	
12.2	Endringer i skatteforvaltningslovens regler om søksmålsadgang	218	
12.2.1	Innledning og sammendrag	218	302
12.2.2	Gjeldende rett.	218	
12.2.3	Høringen	219	
12.2.4	Vurderinger og forslag	220	
12.2.5	Konsekvenser av forslaget	224	
12.2.6	Ikrafttredelse	224	
12.3	Skatteetatens bruk av personopplysninger.	224	
12.3.1	Innledning og sammendrag	224	299–303
12.3.2	Bakgrunn	224	
12.3.3	Gjeldende rett.	225	
12.3.4	Høringen	226	
12.3.5	Kravene i personvernforordningen	227	
12.3.6	Vurderinger og forslag	228	
12.3.7	Administrative og økonomiske konsekvenser av forslagene	235	
12.3.8	Ikrafttredelse	235	
12.4	Adgang til å tildele studenter myndighet etter tolloven.	235	
12.4.1	Innledning og sammendrag	235	300
12.4.2	Bakgrunn og gjeldende rett	236	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
12.4.3	Høringsforslaget og høringsinstansenes syn	236	
12.4.4	Vurderinger og forslag	236	
12.4.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	237	
12.4.6	Ikrafttredelse	237	
12.5	Endringer i opplysningsplikten til skattemyndighetene ved bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere.	237	
12.5.1	Innledning og sammendrag	237	301, 302
12.5.2	Bakgrunn	238	
12.5.3	Gjeldende rett.	238	
12.5.4	Høringen.	239	
12.5.5	Vurderinger og forslag	240	
12.5.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	245	
12.5.7	Ikrafttredelse	245	
13	Opprettinger og presiseringer av lovtekst	246	
13.1	Skatteloven § 5-42, § 6-32 og § 12-2	246	297, 298
13.2	Endringer i skatteloven og folketrygdloven som følge av at introduksjonsloven er opphevet.	246	293, 297, 298
13.3	Skatteloven § 6-46.	246	298
13.4	Skatteloven § 16-1.	246	298
13.5	Skatteloven § 6-52.	246	298
13.6	Skatteloven § 6-41.	247	
13.6.1	Åttende ledd bokstav b nr. 2	247	295
13.6.2	Åttende ledd bokstav a, c og e	247	297–298
Del III	Omtalesaker	249	
14	Boligsparing for ungdom	251	
15	Privat konsum i selskap	252	
16	Eierbeskatningen – oppfølging av flertallsmerknad i Innst. 600 S (2020–2021)	253	
17	Skattlegging av internasjonale selskap – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 1141 (2020–2021)	258	
18	Rederiskatteordningen – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 784 (2019–2020)	261	
19	Omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt.	262	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
20	Evaluering av omlegging til kontantstrømskatt for vannkraftverk	263
21	Utredning av merverdiavgift på skadeforsikring	264
21.1	Innledning	264
21.2	Gjeldende merverdiavgiftsregler	264
21.2.1	Unntaket for forsikringstjenester	264
21.2.2	Virkninger av unntaket	265
21.3	Andre land.	266
21.4	Sentrale spørsmål som krever ytterligere utredning	267
21.4.1	Hvilke forsikringer skal beskattes?	267
21.4.2	Hvordan fastsette merverdiavgiftsgrunnlaget?	267
21.4.3	Beskatningsretten – grensekryssende forsikringsvirksomhet.	268
21.4.4	Økonomiske konsekvenser.	268
21.5	Oppsummering og veien videre	269
22	Endret tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggs- virksomhet og verftsindustri – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 163 og 849 (2020–2021).	270
22.1	Innledning	270
22.2	Gjeldende rett.	270
22.2.1	Merverdiavgiftsloven – dokumentasjon, tidfesting og betaling	270
22.2.2	Bokføringsforskriften	271
22.2.3	Utenlandsk rett.	271
22.3	Departementets vurdering	272
22.3.1	Innledning	272
22.3.2	Forholdet til statsstøttereglene i EØS-avtalen.	273
22.3.3	Begrunnelsen for en særlig ordning for omtvistede krav i bygge- og anleggsbransjen	273
22.4	Departementets vurdering av hvordan en regel om utsatt frist for utstedelse av salgsdokumentasjon for omtvistede krav kan utformes.	274
22.4.1	Innledning	274
22.4.2	Når er et krav omtvistet?	274
22.4.3	Omtvistede krav mellom nærstående	275
22.4.4	Frist for å utstede salgsdokumentasjon når tvisten er avklart eller kravet blir betalt	275
22.4.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	276
22.4.6	Ikrafttredelse	276

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
23	Grensehandel – anmodningsvedtak nr. 329 (2020–2021) og nr. 580 (2020–2021)	277
23.1	Innledning og sammendrag	277
23.2	Grensehandel	277
23.3	Særavgifter på grensehandelsutsatte varer	282
23.4	Samlet vurdering og tiltak for å redusere grensehandelen	285
24	Overgangsordningen ved avviklingen av 350-kronersgrensen og innføringen av VOEC-ordningen	286
24.1	Bakgrunn	286
24.2	Vurderinger	288
25	Differensiert tvangsmulkt – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 176 (2020–2021)	290
A – Forslag til lovvedtak		293
B – Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak		305
Vedlegg		
1	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	342
2	Skattestatistikk for 2019	360
3	Toll	376



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2021–2022)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2022

Skatter, avgifter og toll 2022

*Tilråding fra Finansdepartementet 1. oktober 2021,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Solberg)*

Del I
Hovedtrekk

1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik

Regjeringen arbeider for et bærekraftig velferds-samfunn ved å omstille norsk økonomi og legge til rette for økonomisk vekst og det grønne skiftet, flere jobber og sosial mobilitet. Skatte- og avgiftspolitikken skal bidra til dette.

Regjeringen vil bruke skatte- og avgiftssystemet til å finansiere fellesgoder, oppnå mer effektiv ressursutnyttelse og gi bedre vilkår for norsk næringsliv, samtidig som skattesystemet skal bidra til omfordeling. Norsk privat eierskap skal styrkes, og det skal lønne seg å jobbe, spare og investere. 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 viktig virkemiddel for å fremme økonomisk vekst.

Regjeringen har samlet sett redusert skatter og avgifter med om lag 37 mrd. 2021-kroner påløpt siden den tiltrådte. I tillegg ble det våren 2020 vedtatt midlertidige skattelettelse til petroleumsvirksomheten som er anslått å ha en nåverdi på 10 mrd. kroner.

Regjeringen har blant annet gjennomført følgende endringer til og med 2021:

- Inntektsskatten for personer og selskap er redusert. Nedsettelsen av skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap fra 28 til 22 pst. bidrar til å stimulere sparing og investeringer. Reduksjon i marginalsattesene for personer og fjerningen av skatteklasse 2 har styrket arbeidsinsentivene.
- Skatt på næringsvirksomhet, herunder selskapsskatt, er redusert med om lag 6 mrd. kroner netto.
- Formuesskatten er redusert med om lag 10 mrd. kroner. Lettelser bidrar til å stimulere sparingen, tilførselen av norsk egenkapital og investeringer i næringsvirksomhet. Skattesatsen er redusert, bunnfradraget er økt, og det er innført en egen lavere verdsettelse for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld. Verdsettelse av formuesobjekter har blitt jevnere.
- Det har vært en klar dreining i retning av miljøbegrunnede avgifter. I CO₂-avgiften på mineraliske produkter er det generelle avgiftsnivået økt, mens flere fritak og reduserte satser er avvirket.
- Arveavgiften er fjernet. Det letter likviditetsbelastningen ved generasjonsskifte og er en stor forenkling.
- Det er gjennomført flere endringer for å stimulere gründervirksomhet. Blant annet er det innført en skatteordning for opsjoner i små oppstartsselskap og en skatteinsentivordning for investeringer i slike virksomheter.
- Ordningen med boligsparing for unge (BSU) er forbedret ved at beløpsgrensene er økt, og at ordningen er målrettet til de som ikke allerede eier bolig.
- Kringkastingsavgiften er fjernet og erstattet med ordinær skattefinansiering.
- Reglene for naturalytelser og gaver i ansettelsesforhold er forbedret og har blitt mer fleksible.
- Det er innført enklere regler for utenlandske arbeidstakere på kortvarig opphold i Norge, ved at lønnsinntekter skattlegges etter en bruttometode med flat sats på 25 pst.
- Skattefunnordningen, som stimulerer til forskning og innovasjon i næringslivet, er utvidet.
- Grunnrenteskatten for vannkraft er lagt om til en kontantstrømskatt.
- Det er innført plikt til å gi skattemyndighetene opplysninger fra digitale plattformer om utleie og tjenester formidlet over slike plattformer, for å bidra til riktig beskatning.
- Det er innført en kildeskatt på renter og royalty på 15 pst., for å motvirke at overskudd flyttes til lavskatteland.
- I bilavgiftene er engangsavgiften lagt om i miljøvennlig retning, og de betydelige avgiftsfordelene for elbiler er videreført. Det har bidratt til økende andel null- og lavutslippsbiler i nybilparken og redusert proveny for staten. Regjeringen har presentert prinsipper for bærekraftige bilavgifter og startet oppfølgingen ved å

foreslå enkelte tiltak som vil bremse fallet i avgiftsinntekter.

- Omregistreringsavgiften er redusert og forenklet.
- Overprisede gebyrer er redusert med i underkant av 1 mrd. kroner.
- Den generelle skatterettslige omgåelsesregelen er gjennomgått og lovfestet.

1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2022

2022-budsjettet bygger videre på strategien for veien ut av koronakrisen. Regjeringen vil legge til rette for flere lønnsomme arbeidsplasser i privat sektor, bygge kompetanse og inkludere flere. Perspektivmeldingen og klimameldingen beskriver de store utfordringene samfunnet står overfor i årene fremover, uavhengig av pandemien og ettervirkningene. Skattesystemet må tilpasses og bidra i møtet med demografiske endringer, finansielle utfordringer og ikke minst utfordringene på miljø- og klimaområdet. Samtidig må fordelingsprofilen ivaretas.

I regjeringens forslag til 2022-budsjett gjennomføres første trinn i en opptrapping av avgiftene på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser til om lag 2 000 2020-kroner i 2030. Samtidig fortsetter arbeidet med å bremse fallet i avgiftsinntekter og gjøre bilavgiftene mer bærekraftige fremover.

I 2022 prioriterer regjeringen lettelse i inntekts- og formuesskatten. Det foreslås et jobbfradrag for unge, lavere trinnskatt, økning i den lave satsen i foreldrefradraget, lavere verdsettelse av aksjer og en gunstigere opsjonsskatteordning for oppstartsselskaper. I tillegg foreslås visse justeringer i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift (endringer i virkeområdet).

Skatte- og avgiftsopplegget for 2022 vil bedre rammebetingelser for arbeid og verdiskaping og styrke insentivene til klimavennlige beslutninger. Det er i tråd med rammene for regjeringens skattepolitikk i Granavolden-plattformen. I sum innebærer forslaget nye, bokførte skatte- og avgiftslettelse på 0,2 mrd. kroner i 2022, se tabell 1.1. Samlede skatte- og avgiftslettelse under denne regjeringen med forslaget til statsbudsjett, er 38 mrd. 2022-kroner, fullt innfasat.

Økte klimaavgifter og kompensasjon til husholdningene

Regjeringen legger vekt på å bruke avgifter slik at klimamålene nås på en effektiv måte. Fra 2022

starter opptrappingen av avgiftene på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser til om lag 2 000 2020-kroner i 2030, i tråd med klimameldingen. Da må forurenseren betale gradvis mer for utslippene. Det stimulerer til klimavennlige investeringer. Regjeringen foreslår at det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser økes med 28 pst. utover prisjustering i 2022. Økte klimaavgifter treffer bredt. Merprovenyet fra økte avgifter på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser skal brukes til skatte- og avgiftslettelse. Regjeringen foreslår at elavgiften reduseres med 1,5 øre pr kWh. Dette kommer de fleste husholdninger til gode.

Samtidig er regjeringen opptatt av at lettelse primært skal gå til de gruppene som påvirkes av avgiftsøkningen. Regjeringen foreslår at trafikksikringsavgiften reduseres med 95 kroner årlig. Lavere trafikksikringsavgift reduserer kostnadene for bileierne samtidig som insentivene til å redusere bruken av fossilbiler som følge av økt CO₂-avgift, beholdes. I 2022 tilgodeses pendlerne særskilt gjennom en omlegging av reisefradraget. Satsene i reisefradraget økes til én felles sats på 1,65 kroner per kilometer. Bunnbeløpet, det vil si terskelen for å få reisefradrag, senkes med om lag 10 000 kroner for skattytere som er bosatt i de om lag 270 minst sentrale kommunene i henhold til Statistisk sentralbyrås sentralitetsindeks.

Bærekraftige bilavgifter

De siste tiårene har bilavgiftene blitt brukt til å påvirke sammensetningen av bilparken i retning av lav- og nullutslippsbiler. Nullutslippsbiler er fritatt for merverdiavgift, engangsavgift og omregistreringsavgift, og har redusert sats i trafikksikringsavgiften. Bruk av nullutslippsbiler ilegges heller ikke veibruksavgift. Denne politikken har bidratt til at Norge ligger på topp internasjonalt i andel elbiler i bilparken. I de første åtte månedene i år var elbilenes andel av nybilsalget om lag 60 pst.

Samtidig innebærer virkemiddelbruken at de eksterne kostnadene ved bruk av lav- og nullutslippskjøretøy, utover CO₂-utslipp, enten ikke er priset eller priset på en lite treffsikker måte. I 2022-budsjettet foreslår regjeringen endringer som bremser nedgangen i provenyet, samtidig som insentivene til å kjøpe elbiler styrkes.

Regjeringen har et mål om at det bare skal selges nullutslippsbiler fra 2025. Da må nullutslippsbiler også erstatte ladbare hybridbiler. Regjeringen foreslår derfor å redusere avgiftsfordelen som ladbare hybridbiler har i engangsavgiften.

Videre foreslår regjeringen å øke CO₂-komponenten i engangsavgiften for personbiler. Det foreslås også å innføre omregistreringsavgift og full trafikforsikringsavgift for elbiler. Det settes i tillegg i gang en utredning om posisjonsbasert veibruksavgift som kan prise de eksterne kostnadene ved alle kjøretøy på en bedre måte enn dagens veibruksavgift.

Redusert trinnskatt og nytt jobbfradrag for unge

Økt proveny som følger av endringene i bilavgiftene, skaper rom for brede lettelser i form av redusert skatt på arbeid. Regjeringen foreslår å redusere satsen i trinnskattens trinn 1 og 2 med henholdsvis 0,3 og 0,2 prosentenheter, slik at marginalskatten på lønnsinntekt reduseres for lave og middels inntekter. Dette er en videreføring av regjeringens politikk for å legge til rette for et sterkt arbeidstilbud.

Regjeringen prioriterer også lettelser i inntektsskatten som kan stimulere unge til å jobbe og bidra til en ønsket omfordeling. Regjeringen foreslår å innføre et jobbfradrag på 23 500 kroner for unge under 30 år. Forslaget må ses i sammenheng med andre tiltak regjeringen gjennomfører for å gjøre veien inn i arbeidslivet kortere for ungdom. Dette gjelder særlig utdannings- og kompetanse-tiltak, herunder tiltak for at flere skal fullføre videregående skole, og tiltak for bedre psykisk helse, men også målrettede tiltak i NAV som den særskilte ungdomsinnsatsen.

Opsjoner i arbeidsforhold

For å fremme omstilling må vi legge til rette for at nye bedrifter startes og utvikles. Regjeringen foreslår en ny og bedre ordning for skatt på opsjoner i arbeidsforhold. Det skal bli lettere for bedrifter i oppstarts- og vekstselskap å tiltrekke seg og beholde kompetanse, og flere skal få mulighet til å bli medeier i egen bedrift. Verken tildelingen av opsjonen eller gevinst ved innløsning av opsjonen i aksjer skal utløse skatteplikt for den ansatte. Gevinsten skattlegges som aksjeinntekt når aksjene realiseres. Ordningen legges tett opp til gjeldende ordning i Sverige.

Formuesskatt

Regjeringen fortsetter å trappe ned formuesskatten for å støtte norske eiere i å utvikle ny næringsvirksomhet og nye arbeidsplasser. I 2022 foreslås det å redusere formuesverdien av aksjer og driftsmidler til 50 pst. av formuesskattegrunnlaget.

Samtidig økes bunnfradraget til 1,6 mill. kroner. Regjeringen foreslår også enkelte utvidelser i grunnlaget for å betale formuesskatt. Verdsettelsen av fritids- og sekundærboliger og dyre boliger økes, og en etablert praksis der fiskeri- og oppdrettstillatelser verdsettes for lavt, oppheves.

Naturressurser

Et forslag om å legge om særskatten for petroleumssektoren til en nøytral kontantstrømskatt ble sendt på høring 3. september 2021, med sikte på virkning fra inntektsåret 2022. Omlegging til kontantstrømskatt, med umiddelbar utgiftsføring av investeringer, vil gi bedre samsvar mellom selskapenes og samfunnets lønnsomhetsvurderinger, skape forutsigbarhet om fremtidige skatteregler og samtidig gi selskapene en betydelig likviditetsforbedring. Det innføres videre en avgift på landbasert vindkraft med 1 øre per produsert kWh. Avgiften trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

Andre forslag til endringer i skatter og avgifter

Regjeringen foreslår også andre endringer i skatte- og avgiftsreglene, blant annet:

- Personfradraget og frikortgrensen lønnsjusteres.
- Satsen i minstefradraget i lønn/trygd økes fra 46 til 48 pst.
- Skattefritt minstenivå i pensjonsskatten justeres ved å øke minstefradraget i pensjon fra 37 til 40 pst.
- Maksimal rabatt for aksjer til underkurs i arbeidsgiverselskapet økes fra 25 til 30 pst.
- Skattereglene for boligselskap som øker grensen for hvor mange boligenheter som kan leies ut innenfor en leie til eie-modell, endres.
- Enkelte beløpsgrenser i skattesystemet holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet fagforeningsfradraget, den høye satsen i foreldre-fradraget, den skattefrie nettoinntekten og formuestillegget i skattebegrensingsregelen, særskilt fradrag i tiltakszonen i Troms og Finnmark, fisker- og sjømannsfradragene og maksimal sparing i BSU.
- Grunnrenteskatten for vannkraft endres for å håndtere samvirkning med selskapsskatten.
- Flypassasjeravgiften gjeninnføres.
- Det innføres redusert CO₂-avgift på naturgass og LPG til veksthusnæringen med 20 pst. av ordinær avgift. Det tas sikte på å innføre full avgift fra 2026.

- Satsen i veibruksavgiften på mineralolje økes og satsen i veibruksavgiften på biodiesel reduseres, slik at satsene blir like.
- CO₂-avgift på naturgass som slippes ut til luft i petroleumsvirksomheten økes til det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser.
- CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten økes med 15 pst. utover prisjustering.
- CO₂-avgiften på mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart økes til samme nivå som CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten.
- Det innføres avgift på forbrenning av avfall med en sats tilsvarende 25 pst. av det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp.
- Unntaket fra merverdiavgift for naprapater og osteopater forlenges til 1. juli 2022.
- Overprisingen av gebyrer under Justis- og beredskapsdepartementet reduseres med 101,7 mill. kroner i 2022.
- Gebyret for teoriprøven for personkjøretøy under Statens vegvesen reduseres fra 680 kroner til 350 kroner.
- Sektoravgiften under Finanstilsynet økes med 20 mill. kroner.
- Sektoravgiften under Justervesenet reduseres med 20 mill. kroner.
- Sektoravgiften under Petroleumstilsynet økes med 17 mill. kroner.

1.3 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer

Tabell 1.1 gir en oversikt over provenyvirkningene av regjeringens forslag. Provenyvirkningene

av skatte- og avgiftsopplegget beregnes i forhold til et referansesystem for 2022. Referansesystemet er basert på 2021-regler oppjustert med i hovedsak anslått pris-, lønns- eller formuesvekst. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2021 til 2022.

Fradrag og beløpsgrenser mv. i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen er i referansesystemet i hovedsak justert til 2022-nivå med anslått lønnsvekst på 3,0 pst. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er hovedsakelig justert med anslått konsumprisvekst fra 2021 til 2022 på 1,3 pst. En skattyter som kun har ordinære fradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt på 3,0 pst., får da om lag samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet for 2022 som i 2021. I referansesystemet er alle mengdeavgifter justert med anslått vekst i konsumprisene fra 2021 til 2022.

Provenytabellen viser provenyvirkninger kun for budsjettåret 2022. Skattelettelser kan bidra til bedre ressursbruk og styrke grunnlaget for økonomisk vekst. Deler av det umiddelbare provenytapet vil da motvirkes av at skatte- og avgiftsgrunnlagene vokser. Skattelettelser kan dermed ha en viss grad av selvfinansiering. En økning av skattegrunnlagene kan skje over mange år. Det kan derfor ikke budsjetteres med den tilhørende provenyøkningen i budsjettåret. Etter hvert som grunnlagene vokser og skatte- og avgiftsinntektene øker, vil handlingsrommet i budsjettene øke.

Tabell 1.1 Anslåtte provenyvirkninger av regjeringens forslag til skatte- og avgiftsopplegg for 2022. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2022. Mill. kroner

	Påløpt	Bokført
Skatt på inntekt for personer	-4 768	-3 822
Innføre et jobbfradrag for unge	-1 485	-1 190
Redusert sats i trinnskatten trinn 1 og 2.....	-2 480	-1 985
Øke satsen i minstefradraget i lønn/trygd med 2 prosentenheter	-200	-160
Justere pensjonsskatten – skattefritt minstenivå	-70	-55
Lønnsjustere personfradraget.....	-50	-40
Øke den lave satsen i foreldrefradraget til 25 000 kroner.....	-210	-170
Justere reisefradraget for å motvirke kostnadsøkningen av økt CO ₂ -avgift for eiere av fossile biler.....	-300	-240
Innføre en ny opsjonsskatteordning for selskap i oppstarts- og vekstfase.....	-60	-50
Øke rabattsatsen ved beregning av skattefrie fordel ved ansattes kjøp av aksjer mv. ...	-3	-2
Videreføre satser og beløpsgrenser nominelt mv.	90	70
Formuesskatt	-535	-425
Redusere verdsettelsen av aksjer mv. til 50 pst.	-790	-630
Øke bunnfradraget til 1,6 mill. kroner	-300	-240
Øke verdsettelsen av primærbolig til 50 pst. for boligverdi over 15 mill. kroner.....	75	60
Øke verdsettelsen av sekundærbolig til 95 pst.	195	155
Oppjustere formuesverdiene av fritidsboliger med 10 pst.....	60	50
Riktigere formuesverdsettelse av oppdrettstillatelser.....	260	210
Innføre bunnfradrag i den kommunale formuesskatten for ikke-bosatte på lik linje med bosatte.....	-35	-30
Næringsbeskatning	260	-194
Justere grunnrenteskatten for vannkraft for å håndtere samvirkning med selskapsskatten ¹	0	-280
Innføre avgift på landbasert vindkraft ²	165	0
Justere arbeidsgiveravgiften (endringer i virkeområdet) ³	95	86
Miljø- og bilavgifter	3 709	3 347
Øke avgiftene på ikke-kvotepliktige utslipp ⁴	2 004	1 794
Innføre avgift på forbrenning av avfall	155	140
Innføre redusert CO ₂ -avgift på naturgass til veksthusnæringen, 20 pst. første år.....	5	5
Innføre CO ₂ -avgift på naturgass og LPG til kjemisk reduksjon mv.	0	0
Øke CO ₂ -avgiften på naturgass som slippes ut til luft i petroleumsvirksomheten ⁵	0	0
Øke avgiftene på kvotepliktige utslipp av klimagasser fra luftfarten og petroleumsvirksomheten ⁶	19	17
Øke veibruksavgiften på naturgass og LPG	1	1

Tabell 1.1 fortsetter

	Påløpt	Bokført
Jevne ut satsene i veibruksavgiften på mineralolje og biodiesel.....	0	0
Øke engangsavgiften for ladbare hybridbiler	1 000	900
Øke CO ₂ -komponenten i engangsavgiften for fossilbiler.....	175	160
Redusere trafikksikringsavgiften ⁷	-90	-40
Innføre full trafikksikringsavgift for elbiler ⁸	140	70
Innføre omregistreringsavgift for elbiler	300	300
Merverdiavgift	0	0
Andre avgifter og toll	919	1 062
Gjeninnføre flypassasjeravgiften.....	1 750	1 600
Frita forbruk av egenprodusert fornybar kraft fra elavgift fra 1. april 2022.....	-6	-4
Øke tobakksavgiftene med 5 pst.....	275	250
Redusere den alminnelige avgiftssatsen for elavgiften med 1,5 øre per kWh.....	-1 100	-784
Sektoravgifter og overprisede gebyrer	-161	-161
Redusere overprisede gebyrer under JD.....	-102	-102
Redusere overprisede gebyrer under SD	-66	-66
Frita fiskeflåten fartøy under 15 meter for kontrollavgift i 2022.....	-11	-11
Øke sektoravgiften under Petroleumstilsynet	17	17
Redusere sektoravgiftene som følge av reduserte reisekostnader i statlig virksomhet	-1	-1
Øke sektoravgiften under Nasjonal kommunikasjonsmyndighet.....	1	1
Budsjetttiltak under Finanstilsynet.....	-1	-1
Øke sektoravgiften under Finanstilsynet – effektivisering og digitaliseringstiltak	22	22
Redusere sektoravgiften under Justervesenet.....	-20	-20
Nye skatte- og avgiftsendringer i 2022	-576	-193

¹ Forslaget innebærer at grunnrenterelatert selskapsskatt fradragsføres i grunnlaget for grunnrenteskatt. Når grunnrenterelatert selskapsskatt fradragsføres, blir skattegrunnlaget i grunnrenteskatten lavere. Det foreslås derfor at grunnrenteskattesatsen teknisk oppjusteres for å videreføre samme effektive marginalsatt som i dag, 59 pst.

² Avgiften utformes som en særavgift der inntektene tilfaller staten, men fordeles til vertskommunene. Provenyet forutsetter at avgiften trer i kraft 1. januar 2022. Inntektene fra avgiften bokføres i 2023.

³ Avgiftsøkningen innebærer at bevilgningene til tilskuddsordningen for sysselsetting av sjøfolk (nettolønnsordningen) må økes med 26,7 mill. kroner bokført i 2022. Dette er inkludert i anslaget i tabellen.

⁴ Avgiftsøkningen medfører at enkelte transportører med kontrakter med det offentlige vil kunne ha krav på kompensasjon. Bevilgningene til fylkeskommunene og Samferdselsdepartementet foreslås økt med om lag 146 mill. kroner for å ta høyde for dette. Bevilgningsøkningen er inkludert i anslaget i tabellen. Anslaget inkluderer også økte utgifter til kompensasjonsordningen for fiskerieringen på 50 mill. kroner.

⁵ Økningen anslås å gi et netto merproveny, det vil si etter skatt (78 pst.) og SDØE, på om lag 4 mill. kroner påløpt og 2 mill. kroner bokført. Skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten overføres til Statens pensjonsfond utland og påvirker derfor ikke handlingsrommet for 2022.

⁶ Økt CO₂-avgift i petroleumsvirksomhet anslås å gi et netto merproveny, det vil si etter skatt (78 pst.) og SDØE, på om lag 150 mill. kroner påløpt og 75 mill. kroner bokført. Skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten overføres til Statens pensjonsfond utland og påvirker derfor ikke handlingsrommet for 2022.

⁷ Helårsvirkningen er i underkant av -250 mill. kroner

⁸ Helårsvirkningen er vel 400 mill. kroner.

Tabell 1.2 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2022 samt anslag for 2021 og regnskapstall for 2020, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.2 Bokførte skatte- og avgiftsinntekter fordelt på kapittel og post. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2021			Forslag 2022
			Regnskap 2020	Saldert budsjett	Anslag NB2022	
5501		Skatter på formue og inntekt				
	70	Trinnskatt mv.	79 590	68 620	76 500	75 740
	72	Fellesskatt mv. fra personlige skattytere.....	115 777	107 460	109 000	127 960
	74	Selskapsskatter mv. fra upersonlige skattytere utenom petroleum	96 091	68 000	78 700	96 020
	75	Formuesskatt	-	2 585	2 600	2 700
	76	Kildeskatt på utbytte.....	-	5 410	4 700	5 300
	77	Kildeskatt på rentebetalinger	-	40	40	80
	78	Kildeskatt på royaltybetalinger	-	5	5	10
	79	Kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler	-	100	100	400
5502		Finansskatt				
	70	Skatt på lønn	2 022	2 170	2 500	2 600
	71	Skatt på overskudd	3 527	2 560	3 000	3 120
5506	70	Avgift av arv og gaver	64	0	40	0
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum				
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt	43 011	8 900	20 700	47 500
	72	Særskatt på oljeinntekter	90 490	-600	30 900	112 800
	74	Arealavgift mv.....	1 505	1 600	1 400	1 300
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.....	5 371	6 000	5 900	6 300
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.....	2	1	1	1
5511		Tollinntekter				
	70	Toll.....	3 307	3 200	3 500	3 400
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter.....	281	235	270	275
5521	70	Merverdiavgift	306 740	324 637	327 000	360 500
5526	70	Avgift på alkohol	17 660	13 190	17 100	15 400
5531	70	Avgift på tobakksvarer	8 958	6 375	8 600	7 350
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift	9 615	9 490	8 500	8 560
	72	Trafikkforsikringsavgift	9 173	9 500	9 500	10 430

Tabell 1.2 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2021			Forslag 2022
			Regnskap 2020	Saldert budsjett	Anslag NB2022	
	73	Vektårsavgift.....	330	360	360	370
	75	Omregistreringsavgift.....	1 465	1 425	1 500	1 750
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin.....	4 464	4 050	4 300	4 300
	71	Veibruksavgift på autodiesel.....	9 642	9 100	10 000	9 900
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	8	13	13	14
5541	70	Forbruksavgift på elektrisk kraft	10 665	11 402	11 500	11 616
5542		Avgift på mineralolje mv.				
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	1 756	1 740	1 750	1 750
	71	Avgift på smøreolje mv.	111	125	115	125
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.				
	70	CO ₂ -avgift på mineralske produkter	8 399	8 667	9 000	11 019
	71	Svovlavgift.....	2	2	8	8
5546	70	Avgift på forbrenning av avfall.....	-	110	0	140
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier				
	70	Trikloretten (TRI)	0	0	0	0
	71	Tetrakloretten (PER)	0	1	1	1
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK).....	281	335	335	430
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	54	60	60	65
5550	70	Miljøavgift plantevernmidler	67	65	65	65
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum.....	1	1	1	1
	71	Årsavgift knyttet til mineraler.....	7	2	5	5
5552	70	Avgift på produksjon av fisk.....	-	-	-	880
5553	70	Avgift på viltlevende marine ressurser	-	0	25	100
5554	70	Avgift på landbasert vindkraft ¹	-	-	-	0
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkerverer mv.	1 520	125	95	0
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	3 091	1 215	900	0
5557	70	Avgift på sukker mv.	205	200	200	200
5559		Avgifter på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje.....	2 328	2 200	2 400	2 200
	71	Miljøavgift på kartong	55	55	55	60

Tabell 1.2 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2021			Forslag 2022
			Regnskap 2020	Saldert budsjett	Anslag NB2022	
	72	Miljøavgift på plast.....	45	30	30	30
	73	Miljøavgift på metall	7	5	5	5
	74	Miljøavgift på glass	50	90	90	100
5561	70	Flypassasjeravgift.....	195	0	10	1 600
5562	70	Totalisatoravgift	21	0	0	0
5565	70	Dokumentavgift	11 256	11 680	13 500	14 300
		Sektoravgifter ²	3 640	3 874	3 783	4 094
5583	70	Avgift på frekvenser mv.....	340	273	273	277
5584	70	Utgåtte avgifter.....	0	0	4	0
5700		Folketrygdens inntekter				
	71	Trygdeavgift.....	154 541	155 130	158 200	166 412
	72	Arbeidsgiveravgift.....	186 804	203 390	204 500	214 101
Totalt			1 194 533	1 055 203	1 133 639	1 333 664

¹ Forslag til ny avgift fra 2022. Avgiften er foreslått innført fra det tidspunkt departementet bestemmer, og inntektene fra avgiften bokføres i 2023.

² Dette er en samlepost for sektoravgifter under de ulike departementene, som berører flere kapitler og poster. Se tabell 11.2.
Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.3 viser bokførte virkninger som følge av nye forslag til regelendringer i 2022, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.3 Anslåtte bokførte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2022 fordelt på kapittel og post. Regnet i forhold til referansesystemet for 2022. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5501		Skatter på formue og inntekt ¹	
	70	Trinnskatt mv.	-1 988
	72	Fellesskatt mv. fra personlige skattytere	-1 835
	74	Selskapsskatter mv. fra upersonlige skattytere utenom petroleum	-280
	75	Formuesskatt	-425
	76	Kildeskatt på utbytte	0
	77	Kildeskatt på rentebetalinger	0
	78	Kildeskatt på royaltybetalinger	0
	79	Kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler	0
5502		Finansskatt	
	70	Skatt på lønn.....	0
	71	Skatt på overskudd	0
5506	70	Avgift av arv og gaver	-
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum	
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt.....	0
	72	Særskatt på oljeinntekter	0
	74	Arealavgift mv	0
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen ²	0
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen ..	0
5511		Tollinntekter	
	70	Toll	0
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	0
5521	70	Merverdiavgift	0
5526	70	Avgift på alkohol	0
5531	70	Avgift på tobakksvarer mv.	250
5536		Avgift på motorvogner mv.	
	71	Engangsavgift	1 060
	72	Trafikkforsikringsavgift	30
	73	Vektårsavgift.....	0
	75	Omregistreringsavgift.....	300

Tabell 1.3 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin.....	0
	71	Veibruksavgift på autodiesel	0
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	1
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	-788
5542		Avgift på mineralolje mv.	
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.....	0
	71	Avgift på smøreolje mv.....	0
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.	
	70	CO ₂ -avgift	1 922
	71	Svovlavgift	0
5546	70	Avgift på forbrenning av avfall	140
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier	
	70	Trikloret (TRI).....	0
	71	Tetrakloret (PER).....	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	90
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	0
5550	70	Miljøavgift plantevernmiddel	0
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet	
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum.....	0
	71	Årsavgift knyttet til mineraler	0
5552	70	Avgift på produksjon av fisk	0
5553	70	Avgift på villevende marine ressurser.....	0
5554	70	Avgift på landbasert vindkraft ³	0
5557	70	Avgift på sukker mv.....	0
5559		Avgift på drikkevareemballasje	
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	0
	71	Miljøavgift på kartong.....	0
	72	Miljøavgift på plast.....	0
	73	Miljøavgift på metall	0
	74	Miljøavgift på glass.....	0
5561	70	Flypassasjeravgift	1 600
5565	70	Dokumentavgift	0
		Sektoravgifter og overprisede gebyrer ⁴	-161

Tabell 1.3 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5583	70	Avgift på frekvenser mv.	0
5700		Folketrygdens inntekter	
	71	Trygdeavgift.....	13
	72	Arbeidsgiveravgift	74
Sum endringer i skatter, avgifter og inntekter til statsbudsjettet ⁵			3

¹ Virkninger gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til punkt 3.7 for omtale av de kommunale skatteørene.

² De foreslåtte økningene anslås å gi et brutto merproveny på om lag 930 mill. kroner påløpt og 465 mill. kroner bokført. Netto merproveny, det vil si etter skatt (78 pst.) og SDØE, anslås til om lag 150 mill. kroner påløpt og 75 mill. kroner bokført. Inntekter fra CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten, som i sin helhet overføres til Statens pensjonsfond utland.

³ Forslag til ny avgift fra 2022. Avgiften er foreslått innført fra det tidspunkt departementet bestemmer, og inntektene fra avgiften bokføres i 2023.

⁴ Hvilke sektoravgifter og overprisede gebyrer som endres, fremgår av tabell 1.1 og kapittel 11.

⁵ Avvik fra tabell 1.1 skyldes kompensasjoner på utgiftssiden på til sammen 196 mill. kroner, jf. fotnote 4 i tabell 1.1.

Kilde: Finansdepartementet.

1.4 Virkninger av skattepolitikken på ressursbruk og fordeling

Dynamiske virkninger

Ulike skatter og avgifter har ulik virkning på ressursbruken i økonomien. Enkelte skatter og avgifter bidrar til bedre ressursbruk. Det gjelder blant annet avgifter som fører til at helse- og miljøskadelige aktiviteter prises riktigere. Riktig utformede grunnrenteskatter på stedbundne naturressurser vil virke nøytralt, slik at prosjekter som er lønnsomme før grunnrenteskatt, også vil være lønnsomme etter grunnrenteskatt. De fleste skattene fører derimot til at personer og bedrifter endrer sine beslutninger slik at ressursene utnyttes mindre effektivt. For eksempel gjør skatt på arbeid det mindre lønnsomt å arbeide. Tilsvarende blir det mindre lønnsomt å betale ned gjeld, sette penger i banken eller kjøpe aksjer dersom en del av avkastningen trekkes inn i form av skatt. Skatt på selskapsoverskudd fører til at færre investeringer blir lønnsomme for bedriftene.

Mesteparten av skatteinntektene må komme fra skatter som isolert sett virker negativt på økonomien. For et gitt skattenivå blir de negative virkningene minst mulig dersom en legger størst vekt på skatter som i liten grad påvirker personers og bedrifters beslutninger, og dersom en har lave skattesatser på brede grunnlag fremfor høye satser på smale grunnlag. Høye satser på vridende skatter gir sterke motiver til å endre atferd. Det gjør at ressursene brukes mindre effektivt, og kan hemme den økonomiske veksten. Høye satser vil også gjøre det mer lønnsomt å omgå eller unndra skatten.

Satsreduksjoner kan derfor bidra til bedre ressursbruk og gi grunnlag for økt vekst. Potensialet for samfunnsøkonomiske gevinster ved skattereduksjoner vil avhenge av hvor høye satsene er i utgangspunktet, og hvor vridende den enkelte skattarten er på ressursbruken. For eksempel antyder økonomisk forskning at lavere skattesatser på selskapsoverskudd og arbeid kan ha spesielt gunstige virkninger. Skatteutvalget 2014 viste til internasjonal forskning og la til grunn at eendomsskatt og konsumskatter hemmer den økonomiske veksten mindre enn andre typer skatter, jf. NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Utvalget pekte på at tradisjonell selskapskatt og personlige inntektsskatter (skatt på arbeid og skatt på kapitalinntekter) reduserer den økonomiske veksten mest.

Skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap og personer ble i perioden 2013–2019 redusert med 6 prosentenheter, fra 28 til 22 pst. Det støtter opp under vekstevnen i fastlandsøkonomien ved å stimulere til at investeringer og arbeidstilbud øker over tid. Særlig antas lavere selskapskattesats å ha positiv virkning. Anslag fra Skatteutvalget 2014 tilsier at de gjennomførte endringene i selskapskatten kan ha en selvfinansieringsgrad over tid på 20–40 pst.

Redusert skattesats på alminnelig inntekt for personer kombinert med en omlegging fra toppskatt til trinnskatt har redusert marginalskattesatsen på både arbeid og sparing. Samlet marginalskattesats på arbeid er i perioden 2013–2021 redusert med mellom 1,4 og 3,9 prosentenheter for de som betaler trinnskatt (de som har minst 184 800 kroner i personinntekt i 2021). For perso-

ner som betaler skatt på alminnelig inntekt, men har lavere arbeidsinntekt enn trinnskattegrensen, er marginals-katten redusert med 4,5 prosentenheter i samme periode. Dette vil stimulere til arbeid og kan ha en viss selvfinansiering over tid.

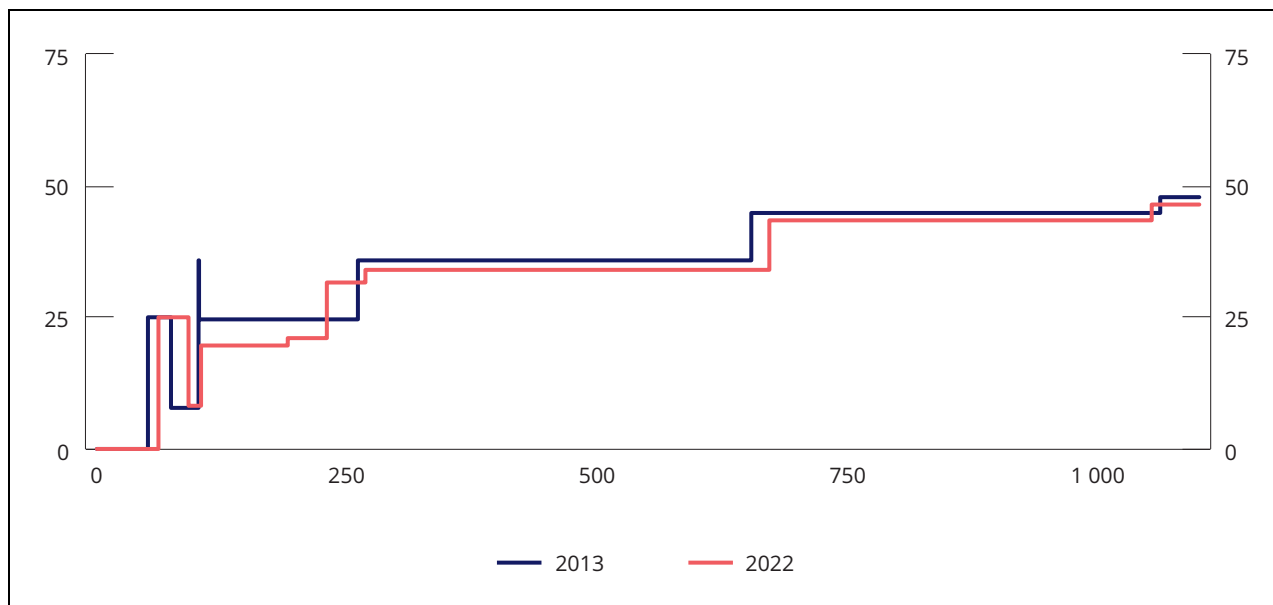
Regjeringens forslag til lettelse i inntektsskatten fra 2022 vil redusere marginals-katten for mange med lave og middels arbeidsinntekter ytterligere. Figur 1.1 viser reduksjonen i marginals-katten på lønn fra 2013 til 2022 inkludert regjeringens forslag til lettelse i trinnskatten og minstefradraget i lønnsinntekt. I tillegg vil forslaget om jobbfradrag for unge (17–29 år) stimulere til overgang fra trygd til arbeid. Personer som allerede er i arbeid og har relativt lave arbeidsinntekter, får også sterkere insentiv til å jobbe mer, mens marginals-katten blant noen grupper unge med noe høyere arbeidsinntekter øker som følge av at fradraget trappes ned.

Den reduserte skattesatsen på alminnelig inntekt for personer har isolert sett redusert marginals-katten på kapitalinntekter med 6 prosentenheter. Empirisk forskning antyder at høyere avkastning etter skatt samlet sett øker sparingen, men det er usikkert hvor stor effekten er.

Den gjennomførte reduksjonen i formuesskattesatsen fra 1,1 til 0,85 pst. og reduksjonen i verdsettelsen av aksjer og driftsmidler i formuesskat-

ten vil, sammen med redusert skattesats på alminnelig inntekt, øke avkastningen etter skatt av å investere i aksjer og driftsmidler for de som er i formuesskatteposisjon. Videre dempes favoriseringen i formuesskatten av investeringer i primær-bolig og fritidsboliger fremfor investering i næringsvirksomhet. På den annen side øker favoriseringen av aksjer og driftsmidler noe sammenlignet med sekundærbolig, bankinnskudd og obligasjoner. Den reduserte verdsettelsen kan bidra til at en større del av sparingen kanaliseres til investeringer i næringsvirksomhet. Den kan også bidra til økte investeringer i virksomheter som er avhengige av norsk egenkapital for å få gjennomført sine prosjekter. Lavere formuesskatt antas på denne bakgrunn å ha en positiv langsiktig virkning på norsk økonomi og arbeidsplasser.

Departementet antar at det tar tid før dynamiske virkninger av endringer i inntekts- og formuesskatt påvirker skatteinntektene. For eksempel kan det ta tid for personer å øke sitt arbeidstilbud siden de ofte må øke stillingsandelen eller finne ny jobb. Derimot antas det at endringer i avgifter påvirker priser og etterspørsel allerede i løpet av det første året. I provenyanslagene for de fleste særavgiftene er det derfor tatt hensyn til at avgiftsgrunnlaget endres når avgiftssatsene endres.

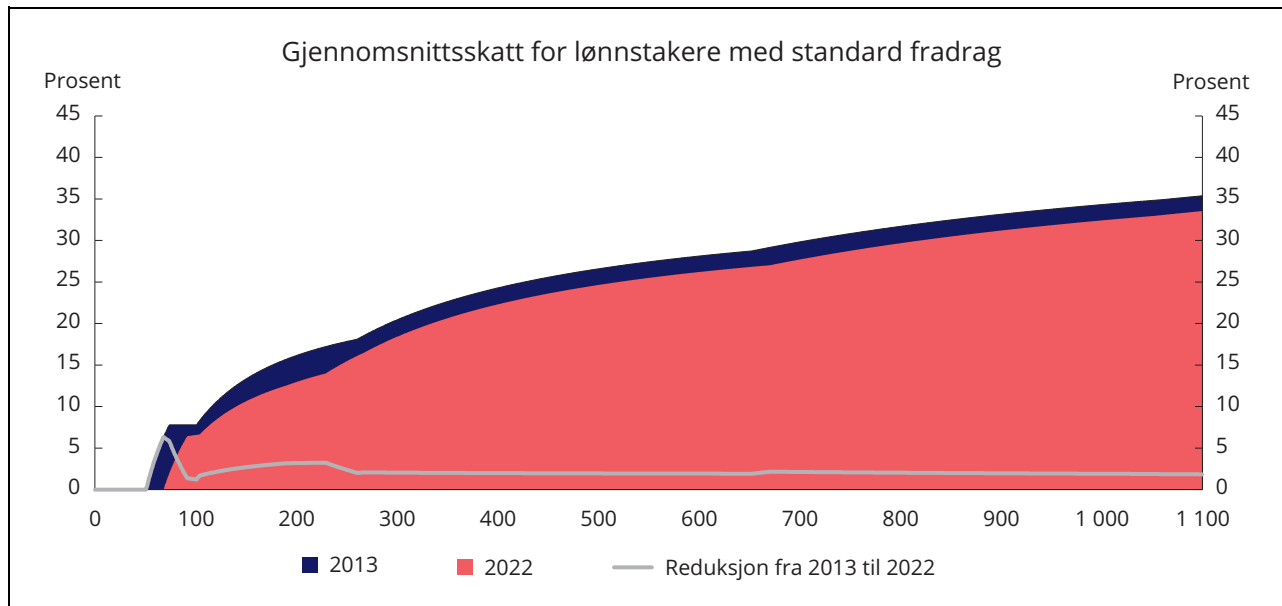


Figur 1.1 Marginals-katt for lønnstakere med standard fradrag (uten arbeidsgiveravgift)¹. Regjeringens forslag til budsjett for 2022² sammenlignet med vedtatt budsjett for 2013³. Tusen kroner

¹ Se boks 2.3 for en nærmere forklaring av tilsvarende figur for 2021.

² Beregningen legger til grunn at lønnstakeren er 30 år eller eldre, slik at lønnstakeren ikke kvalifiserer for jobbfradrag.

³ Beløpsgrenser og innslagspunkter er fremskrevet med lønnsvekst.



Figur 1.2 Gjennomsnittsskatt for lønntakere med standard fradrag (uten arbeidsgiveravgift). Regjeringens forslag til budsjett for 2022¹ sammenlignet med vedtatt budsjett for 2013². Tusen kroner

¹ Beregningen inkluderer bortfallet av kringkastingsavgiften i 2020. Beregningen legger også til grunn at lønntakeren er 30 år eller eldre, slik at lønntakeren ikke kvalifiserer for jobbfradrag.

² Beløpsgrenser og innslagspunkter er fremskrevet med lønnsvekst.

Kilde: Finansdepartementet.

Fordelingsvirkninger

Skattesystemet bidrar direkte til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten. Samtidig bidrar det indirekte ved å påvirke folks tilpasninger i arbeidsmarkedet og andre beslutninger med betydning for deres økonomi. Når regjeringens skattepolitikk gjør det mer lønnsomt å investere, arbeide og spare, vil det over tid slå ut i inntektsfordelingen. Regjeringen har lagt vekt på at brede grupper av befolkningen skal ha del i skattelettelsene.

Summen av lettelsener i inntektsbeskatningen under denne regjeringen, inkludert forslaget for 2022, viser seg både i lavere marginalsatt på arbeid (økningen i skatt når inntekten øker med én krone), særlig på lave inntekter, og i lavere gjennomsnittlig skatt (skatt i prosent av inntekten). Dette illustreres i figurene 1.1 og 1.2. Den største reduksjonen i gjennomsnittlig skattesats under denne regjeringen er på lave lønnsinntekter. Det skyldes at progressiviteten i satsstrukturen er økt.

Hvordan gjennomsnittlig skatt og marginalsatten endrer seg når inntekten øker, har betydning både for arbeidsinsentiver og omfordeling. Disse hensynene kan i noen tilfeller måtte balanseres. En politikk for omfordeling må ta hensyn til at det kan være en betydelig forskjell mellom for-

delingsvirkningene når skattelettelsene har slått ut i folks tilpasninger på arbeidsmarkedet, og fordelingsvirkningene i budsjettåret. Samtidig beregnes fordelingsvirkninger med utgangspunkt i dagens tilpasninger og skattegrunnlag. Anslagene sier dermed noe om virkningene av skatteendringene på kort sikt, men en får ikke tallfestet virkningene over lengre tid. Det er en fare for at virkningene som enkelt lar seg regne på, får uforholdsmessig stor oppmerksomhet sammenlignet med ikke-tallfestede, positive virkninger av en skattepolitikk som øker investeringer og arbeidstilbud.

En skattepolitikk som styrker insentivene til arbeid, vil over tid bidra til jevnere fordeling dersom flere kommer i arbeid, men kan også bidra til mer ujevn fordeling dersom høytlønte øker sitt arbeidstilbud mest. Regjeringens gradvise nedtrapping av marginalsattene på arbeid siden 2013 har gitt lavere marginalsatt gjennom hele inntektsfordelingen, men mest på lave lønnsnivåer. Denne linjen videreføres i skatteforslaget for 2022 med blant annet redusert trinnsatt i trinn 1 og 2 og det nye jobbfradraget for unge under 30 år.

I analysene som gjengis nedenfor, er de kort-siktige fordelingsvirkningene av regjeringens forslag til skatteendringer for 2022 tallfestet.

Det anslås at 84 pst. av skattyterne får lavere skatt med forslaget, 15 pst. av skattyterne får om

lag uendret skatt og 1 pst. av skattyterne får økt skatt. De største skattelettelsene målt i prosent av inntekten kommer for grupper som har lave inntekter, se tabell 1.4. Det skyldes i hovedsak innretningen av lettelsene i inntektsskatten (økt sats i minstefradragene i lønn/trygd og pensjon, lettelsene i trinnskattens trinn 1 samt innføring av jobbfradrag for unge). Om lag halvparten av lettelsene går til personer med bruttoinntekt under 500 000 kroner. For alle skattytere under ett reduseres skatten i gjennomsnitt med om lag 1 200 kroner, hvorav redusert formuesskatt utgjør 200 kroner.

Beregningene inkluderer alle endringer i inntekts- og formuesbeskatningen av personer som det er mulig å regne på i SSBs skattemodell LOTTE-Skatt. Til sammen utgjør dette en netto skattelettelse på om lag 5,2 mrd. kroner påløpt. I beregningene av hvordan skatteopplegget slår ut for ulike grupper, sammenlignes skatten som følger

av regjeringens forslag med skatten som følger av referansesystemet for 2022.

Noen av forslagene som gjelder skatt på inntekt for personer, er ikke med i fordelingsberegningene. Det gjelder endringer i reisefradraget, innføringen av ny opsjonsskatteordning for selskap i oppstarts- og vekstfase, økt rabattsats i skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift, innføre markedsverdsettelse av oppdrettstillatelse i formuesskatten og innføre bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten for personer som ikke er bosatt i Norge. Disse forslagene anslås å gi ytterligere netto skattelettelse på om lag 0,1 mrd. kroner påløpt. Disse endringene utgjør om lag 20 kroner mindre skatt per skattyter i gjennomsnitt, men endringene kan ikke fordeles etter bruttoinntekt eller sosioøkonomisk gruppe. Virkninger av endringer i næringsbeskatningen, avgifter og sektoravgifter og over-

Tabell 1.4 Anslåtte fordelingsvirkninger av endringer i personbeskatningen for alle personer 17 år og eldre. Negative tall er skattelettelse. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2022

Bruttoinntekt ¹ inkl. skattefrie ytelser. Kroner	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet.	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet.	Gjennomsnittlig endring i skatt.	Endring i pst. av bruttoinntekten. Prosent	Herav: Gjennomsnittlig endring i formuesskatt. Kroner
		Kroner	Prosent	Kroner		
0–100 000	374 600	1 100	3,2	0	-0,1	0
100 000–200 000	281 200	9 500	6,2	-1 500	-0,9	0
200 000–250 000	247 500	15 800	7,0	-1 700	-0,7	0
250 000–300 000	303 000	31 600	11,5	-1 200	-0,4	0
300 000–350 000	344 700	50 600	15,6	-1 000	-0,3	-100
350 000–400 000	328 600	67 800	18,1	-1 100	-0,3	-100
400 000–450 000	310 800	85 400	20,1	-1 000	-0,2	-100
450 000–500 000	311 000	103 100	21,7	-1 000	-0,2	-100
500 000–550 000	289 600	119 600	22,8	-900	-0,2	-100
550 000–600 000	270 400	136 000	23,7	-1 000	-0,2	-100
600 000–700 000	437 900	159 800	24,7	-1 100	-0,2	-100
700 000–800 000	286 700	197 100	26,4	-1 200	-0,2	-100
800 000–1 000 000	301 400	255 800	28,8	-1 300	-0,1	-200
1 000 000 og over	354 800	571 600	34,6	-2 500	-0,2	-1 400
I alt	4 442 300	133 400	25,0	-1 200	-0,2	-200

¹ Bruttoinntekt omfatter lønns-, trygde-, pensjons-, nærings- og kapitalinntekt før skatt samt skattefrie ytelser.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt.

prisede gebyrer inngår heller ikke i fordelingsberegningene.

For gruppen lønnstakere anslås samlet lettelse til om lag 3,3 mrd. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på 1 500 kroner, herav om lag 200 kroner i redusert formuesskatt.

Også blant gruppen som har sin største inntektskilde fra næringsvirksomhet utgjør gjennomsnittlig lettelse om lag 1 500 kroner, der om lag 500 kroner skyldes lettelse i formuesskatten. Samlet skattelettelse til næringsdrivende er om lag 150 mill. kroner.

Pensjonister¹ får samlet sett en skattelettelse på om lag 600 mill. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på om lag 700 kroner, hvorav 200 kroner kan tilskrives formuesskattelettelsene.

Trygdede² får i gjennomsnitt en lettelse på om lag 700 kroner, som i all hovedsak skyldes lavere

inntektsskatt. Samlet skattelettelse til trygdede utgjør om lag 300 mill. kroner.

1.5 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Tabell 1.5 viser skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2021 og regjeringens forslag for 2022. Etter justering med anslått vekst i lønn, pensjon eller priser fra 2021 til 2022 blir de generelle fradragene og beløpsgrensene avrundet. Oppjusteringen kan derfor avvike noe fra nivået på de ulike vekstanslagene. Lønnsveksten anslås til 3,0 pst., konsumprisveksten til 1,3 pst. og veksten i ordinær alderspensjon til 2,2 pst. Det vises til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen og til oversikt over fradrag og beløpsgrenser på departementets nettside.

² Definert som person med hovedinntekt fra trygd og pensjon og med trygd større enn pensjon. I trygdebegrepet inngår dagpenger, uføretrygd, arbeidsavklaringspenger, kvalifiseringsstønad og overgangsstønad.

¹ Definert som person med hovedinntekt fra trygd og pensjon og med pensjon større enn trygd.

Tabell 1.5 Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2021 og forslag for 2022

	2021-regler	Forslag 2022	Endring 2021–2022
<i>Skatt på alminnelig inntekt</i>			
Personer ¹	22 pst.	22 pst.	-
Bedrifter ²	22 pst.	22 pst.	-
<i>Skatt på grunnrentenæringer</i>			
Petroleum (særskatt).....	56 pst.	56 pst.	-
Vannkraft (grunnrenteskatt) ³	37 pst.	47,4 pst.	10,4 pst.-enheter
<i>Trinnskatt</i>			
Trinn 1			
Innslagspunkt.....	184 800 kr	190 350 kr	3,0 pst.
Sats.....	1,7 pst.	1,4 pst.	-0,3 pst.-enheter
Trinn 2			
Innslagspunkt.....	260 100 kr	267 900 kr	3,0 pst.
Sats.....	4,0 pst.	3,8 pst.	-0,2 pst.-enheter
Trinn 3			
Innslagspunkt.....	651 250 kr	670 800 kr	3,0 pst.

Tabell 1.5 fortsetter

	2021-regler	Forslag 2022	Endring 2021–2022
Sats ⁴	13,2 pst.	13,2 pst.	-
Trinn 4			
Innslagspunkt	1 021 550 kr	1 052 200 kr	3,0 pst.
Sats.....	16,2 pst.	16,2 pst.	-
<i>Trygdeavgift</i>			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	59 650 kr	61 450 kr	3,0 pst.
Opptrappingssats.....	25 pst.	25 pst.	-
Sats			
Lønnsinntekt	8,2 pst.	8,2 pst.	-
Fiske, fangst og barnepass ⁵	8,2 pst.	8,2 pst.	-
Annen næringsinntekt	11,4 pst.	11,4 pst.	-
Pensjonsinntekt mv	5,1 pst.	5,1 pst.	-
<i>Sats på bruttoinntekt for utenlandske arbeidstakere (kildeskatt).....</i>			
	25 pst.	25 pst.	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>			
Sone I.....	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia ⁶	14,1/10,6 pst.	14,1/10,6 pst.	-
Sone II.....	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa.....	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V.....	0 pst.	0 pst.	-
<i>Maksimale effektive marginale skattesatser</i>			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift.....	46,4 pst.	46,4 pst.	-
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift.....	53,0 pst.	53,0 pst.	-
Pensjonsinntekt ⁷	43,3 pst.	43,3 pst.	-
Næringsinntekt ⁸	49,6 pst.	49,6 pst.	-
Utbytte ⁸	46,7 pst.	46,7 pst.	-
<i>Personfradrag</i>	52 450 kr	54 000 kr	3,0 pst.

Tabell 1.5 fortsetter

	2021-regler	Forslag 2022	Endring 2021–2022
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt mv.⁹</i>			
Sats.....	46 pst.	48 pst.	2 pst.-enheter
Nedre grense	31 800 kr	31 800 kr	-
Øvre grense	106 750 kr	109 950 kr	3,0 pst.
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt⁹</i>			
Sats.....	37 pst.	40 pst.	3 pst.-enheter
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense	88 700 kr	90 800 kr	2,4 pst.
<i>Jobbfradrag for unge under 30 år</i>			
Maksimalt beløp	-	23 500 kr	nytt
Nedtrapping			
Innslagspunkt	-	300 000 kr	nytt
Sats.....	-	10 pst.	nytt
<i>Særfradrag for enslige forsørgere</i>	51 804 kr	52 476 kr	1,3 pst.
<i>Skattefradrag for pensjonsinntekt</i>			
Maksimalt beløp	32 620 kr	33 400 kr	2,4 pst.
Nedtrapping, trinn 1			
Innslagspunkt	206 050 kr	210 950 kr	2,4 pst.
Sats.....	16,7 pst.	16,7 pst.	-
Nedtrapping, trinn 2			
Innslagspunkt	310 700 kr	318 000 kr	2,3 pst.
Sats.....	6,0 pst.	6,0 pst.	-
<i>Skattebegrensningsregelen</i>			
Avtrappingssats	55 pst.	55 pst.	-
Skattefrie nettoinntekt			
Enslig.....	147 450 kr	147 450 kr	-
Gift.....	135 550 kr	135 550 kr	-
Formuestillegget			

Tabell 1.5 fortsetter

	2021-regler	Forslag 2022	Endring 2021–2022
Sats.....	1,5 pst.	1,5 pst.	-
Enslig.....	200 000 kr	200 000 kr	-
Gift.....	100 000 kr	100 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i Troms og Finnmark (tiltakssonen)...</i>	15 500 kr	15 500 kr	-
<i>Sjømannsfradraget</i>			
Sats.....	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense	80 000 kr	80 000 kr	-
<i>Fiskerfradraget</i>			
Sats.....	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.</i>			
Inntektsuavhengig fradrag	90 000 kr	90 000 kr	-
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	38 pst.	38 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag.....	190 400 kr	190 400 kr	-
Maksimalt årlig fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning ¹⁰	40 000 kr	40 000 kr	-
<i>Frdrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km ¹¹	1,56/0,76 kr	1,65 kr	5,8/117,1 pst.
Nedre grense for fradraget			
Sentralitetsklasse 1–3.....	23 900 kr	23 900 kr	-
Sentralitetsklasse 4–6.....	23 900 kr	14 000 kr	-41,4 pst.
<i>Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner</i>	50 000 kr	50 000 kr	-
<i>Maksimal verdi av skattefri rabatt for personalrabatter</i>	8 000 kr	8 000 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.</i>	3 850 kr	3 850 kr	-

Tabell 1.5 fortsetter

	2021-regler	Forslag 2022	Endring 2021–2022
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag	20 pst.	20 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp	27 500 kr	27 500 kr	-
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen	300 000 kr	300 000 kr	-
<i>Foreldrefradrag for legitimerede utgifter til pass og stell av barn</i>			
Øvre grense			
Ett barn	25 000 kr	25 000 kr	-
Tillegg per barn utover det første	15 000 kr	25 000 kr	66,7 pst.
<i>Formuesskatt¹²</i>			
Kommune			
Innslagspunkt	1 500 000 kr	1 600 000 kr	6,7 pst.
Sats	0,7 pst.	0,7 pst.	-
Stat			
Innslagspunkt	1 500 000 kr	1 600 000 kr	6,7 pst.
Sats	0,15 pst.	0,15 pst.	-
Verdsettelse ¹³			
Primærbolig	25 pst.	25 pst.	-
Primærbolig med høy verdsettelse ¹⁴	25 pst.	50 pst.	25 pst.-enheter
Sekundærbolig (og tilordnet gjeld)	90 pst.	95 pst.	5 pst.-enheter
Aksjer og driftsmidler (inkl. næringsseiendom) og tilordnet gjeld	55 pst.	50 pst.	-5 pst.-enheter
<i>Finansskatt</i>			
Finansskatt på lønn	5 pst.	5 pst.	-
Finansskatt på overskudd	3 pst.	3 pst.	-
<i>Avskrivningssatser</i>			
Saldogruppe a (kontormaskiner o.l.)	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervervet forretningsverdi)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.) ¹⁵	24 (30) pst.	24 (30) pst.	-

Tabell 1.5 fortsetter

	2021-regler	Forslag 2022	Endring 2021–2022
Saldogruppe d (personbiler, maskiner og inventar mv.)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.).....	14 pst.	14 pst.	-
Saldogruppe f (fly, helikopter)	12 pst.	12 pst.	-
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak)	5 pst.	5 pst.	-
Saldogruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.) ¹⁶	4 (6/10/20) pst.	4 (6/10/20) pst.	-
Saldogruppe i (forretningsbygg)	2 pst.	2 pst.	-
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg).....	10 pst.	10 pst.	-

¹ For skattytere i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke er satsen på 18,5 pst.

² Skatt på alminnelig inntekt for finansskattepliktige virksomheter er 25 pst. både i 2021 og i 2022.

³ Forslaget innebærer ikke økt marginalsatt for vannkraftverk. Når grunnrenterelatert selskapsskatt fradragsføres, blir skattegrunnlaget i grunnrenteskatten lavere. Det foreslås derfor at grunnrenteskattesatsen teknisk oppjusteres for å videreføre samme effektive marginalsatt som i dag, 59 pst.

⁴ For skattytere i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke er satsen 11,2 pst. i trinn 3 både i 2021 og i 2022.

⁵ Næringsdrivende innenfor fiske og fangst samt barnepass i eget hjem (barn under 12 år eller med særlig behov for omsorg og pleie) har 8,2 pst. trygdeavgift på næringsinntekten. Lavere trygdeavgiftssats for fiske og fangst har sammenheng med at disse næringene betaler produktavgift som blant annet skal dekke differansen mellom 8,2 pst. og 11,4 pst. trygdeavgift.

⁶ I sone 1a skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 prosent inntil differansen mellom det foretaket betaler i arbeidsgiveravgift etter denne satsen, og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 pst., er lik fribeløpet. For det overskytende avgiftsgrunnlaget brukes satsen på 14,1 pst. I 2021 og 2022 er fribeløpet 500 000 kroner per foretak. For godstransport på vei i sone 1a er fribeløpet 250 000 kroner.

⁷ For personer som omfattes av skattefradraget for pensjonsinntekt, kan den høyeste effektive marginale skattesatsen bli opptil 47,8 pst. i 2021 og 47,6 pst. i 2022.

⁸ Inkluderer selskapsskatt og oppjusteringsfaktor for utbytte mv. I 2022 er selskapsskatten med regjeringens forslag 22 pst. og oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. 1,44.

⁹ Skattyter som både har lønnsinntekt mv. og pensjonsinntekt, får det høyeste av minstefradraget i lønnsinntekt og summen av minstefradrag i lønnsinntekt og pensjonsinntekt med følgende korreksjoner: Nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt settes lik nedre grense for minstefradrag i pensjonsinntekt. Summen av minstefradrag skal ikke overstige øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt.

¹⁰ I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2017 ble det innført en ny ordning for skattefavoredert individuell sparing til pensjon. Maksimalt fradragsbeløp i denne ordningen er 40 000 kroner. Den gamle IPS-ordningen videreføres med 15 000 kroner i maksimalt fradrag (samordnes med innskudd i den nye ordningen slik at samlet fradrag ikke kan overstige 40 000 kroner) for de som allerede sparer i ordningen.

¹¹ Redusert sats på 0,76 kroner gjelder for årlig reiselengde som overstiger 50 000 km. Den reduserte satsen foreslås avvirket fra 2022.

¹² Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som får skatten fastsatt under ett for felles formue, er innslagspunktet det dobbelte av hva tabellen viser.

¹³ Verdsettelsen gjelder for eiendeler eid direkte av formuesskattepliktige.

¹⁴ Økt verdsettelse for primærbolig gjelder for boligverdi som overskyter 15 mill. kroner.

¹⁵ Ordinær avskrivningssats for saldogruppe c er 24 pst., med forhøyet sats på 30 pst. for varebiler som bare bruker elektrisk kraft til fremdrift.

¹⁶ Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet sats på 6 pst. Bygninger med så enkel konstruksjon at brukstiden må antas å ikke overstige 20 år, kan avskrives med 10 pst. Satsen på 10 pst. gjelder også anlegg hvor brukstiden må antas å ikke overstige 20 år. Kostnader til etablering av frukt- og bærfelt kan saldoavskrives som anlegg med henholdsvis 10 og 20 pst.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.6 viser gjeldende satser for merverdiavgift og særavgifter samt forslag til satser for 2022. Alle særavgiftene er i utgangspunktet oppjustert med 1,3 pst. for å ta hensyn til forventet prisvekst.

Små avvik kan skyldes avrundinger av satsene. Det vises også til forslag til avgiftsvedtak i denne proposisjonen.

Tabell 1.6 Avgiftssatser i 2021 og foreslåtte satser for 2022

Avgiftskategori	2021-regler	Forslag 2022	Endring i pst.
<i>Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien</i>			
Generell sats	25	25	-
Redusert sats	15	15	-
Lav sats ¹	12	12	-
<i>Avgift på alkohol</i>			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/vol.pst. per liter	8,11	8,22	1,4
Annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. per liter	4,76	4,82	1,3
Annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 vol.pst., kr/liter			
0,0–0,7 vol.pst.	-	-	-
0,7–2,7 vol.pst.	3,27	3,31	1,2
2,7–3,7 vol.pst.	12,28	12,44	1,3
3,7–4,7 vol.pst.	21,27	21,55	1,3
Gjæret alkoholholdig drikk fra 3,7 til og med 4,7 vol.pst. produsert ved små bryggerier.	varierer	varierer	-
<i>Avgift på tobakksvarer</i>			
Sigarer, kr/100 gram.....	277	295	6,5
Sigaretter, kr/100 stk.	277	295	6,5
Røyketobakk, kr/100 gram	277	295	6,5
Snus, kr/100 gram.....	85	90	5,9
Skrå, kr/100 gram	113	120	6,2
Sigarettpapir, kr/100 stk.....	4,24	4,51	6,4
E-væske med nikotin, kr/100 ml	450	479	6,4
Tobakk til oppvarming, kr/100 gram.....	-	295	ny
Andre nikotinvarer, kr/100 gram	42,50	45,21	6,4
<i>Engangsavgift på kjøretøy</i>			
Personbiler mv. Avgiftsgruppe a ²			
Egenvekt, kr/kg			
første 500 kg	0	0	-
neste 700 kg	26,81	27,15	1,3
neste 200 kg	66,81	67,68	1,3

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2021-regler	Forslag 2022	Endring i pst.
neste 100 kg.....	208,78	211,49	1,3
resten.....	242,81	245,97	1,3
NO _x -utslipp, kr per mg/km.....	77,14	78,14	1,3
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 87 g/km.....	0	0	-
neste 31 g/km.....	801,00	1 095,40	36,8
neste 37 g/km.....	897,60	1 227,52	36,8
neste 70 g/km.....	2 352,10	2 382,68	1,3
resten.....	3 752,05	3 800,83	1,3
fradrag for utslipp under 87 g/km, gjelder ned til 50 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 87 g/km	820,70	831,37	1,3
fradrag for utslipp under 50 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 50 g/km	965,57	978,12	1,3
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe b			
egenvekt, pst. av personbilavgift	20	20	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift.....	75	75	-
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 84 g/km.....	0	0	-
neste 30 g/km.....	259,52	262,89	1,3
neste 36 g/km.....	290,83	294,61	1,3
resten.....	635,07	643,33	1,3
fradrag for utslipp under 84 g/km, gjelder ned til 48 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 84 g/km	250,85	254,11	1,3
fradrag for utslipp under 48 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 48 g/km	295,14	298,98	1,3
Campingbiler. Avgiftsgruppe c ³			
pst. av personbilavgift	22	22	-
Beltebiler. Avgiftsgruppe e			
pst. av verdiavgiftsgrunnlaget.....	36	36	-
Motorsykler. Avgiftsgruppe f ⁴			
Slagvolumavgift, kr/cm ³			
første 500 cm ³	0	0	-
neste 400 cm ³	31,93	32,34	1,3
resten.....	74,61	75,58	1,3
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 75 g/km.....	0	0	-

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2021-regler	Forslag 2022	Endring i pst.
neste 60 g/km.....	710,41	719,65	1,3
resten.....	960,58	973,07	1,3
Snøscootere. Avgiftsgruppe g			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg	15,00	15,19	1,3
neste 100 kg	29,99	30,38	1,3
resten.....	59,97	60,75	1,3
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW	24,08	24,40	1,3
neste 20 kW	48,19	48,82	1,3
resten.....	96,35	97,60	1,3
Slagvolum, kr/cm³			
første 500 cm ³	0	0	-
resten.....	10,55	10,68	1,3
Minibusser. Avgiftsgruppe j⁵			
pst. av personbilavgift	40	40	-
 <i>Trafikkforsikringsavgift, kr/døgn⁶</i>			
Bensinbiler og dieslbiler med fabrikkmontert partikkelfilter			
	8,40	8,25	-1,8
Dieslbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter			
	9,80	9,67	-1,3
Elbiler			
	5,85	8,25	41,0
Motorsykler			
	5,85	5,93	1,4
Traktorer, mopeder mv.			
	1,36	1,38	1,5
 Vektårsavgift, kr/år			
	varierer	varierer	-
 Omregistreringsavgift			
	varierer	varierer	-
 <i>Veibruksavgift på drivstoff</i>			
Bensin, kr/liter⁷			
	5,01	5,08	1,4
Mineralolje, kr/liter⁸.....			
	3,58	3,65	2,0
Bioetanol, kr/liter.....			
	2,45	2,48	1,2
Biodiesel, kr/liter			
	3,66	3,65	-0,3
Naturgass, kr/Sm³			
	1,82	2,76	51,6

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2021-regler	Forslag 2022	Endring i pst.
LPG, kr/kg	4,27	5,05	18,3
<i>Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh</i>			
Alminnelig sats	16,69	15,41	-7,7
Redusert sats	0,546	0,546	-
<i>Grunnavgift på mineralolje mv., kr/liter</i>			
Mineralolje	1,74	1,76	1,1
Mineralolje i treforedlingsindustrien, produksjon av fargestoffer og pigmenter	0,23	0,23	0,0
<i>Avgift på smøreolje, kr/liter</i>			
	2,35	2,38	1,3
<i>CO₂-avgift på mineralske produkter</i>			
Bensin, kr/liter	1,37	1,78	29,9
Mineralolje, kr/liter			
generell sats	1,58	2,05	29,8
innenriks kvotepliktig luftfart	1,51	1,61	6,6
innenriks luftfart	1,51	1,96	29,8
Naturgass, kr/Sm ³			
generell sats	1,17	1,52	29,9
kvotepliktige	0,066	0,066	0
kjemisk reduksjon mv.	0	0	-
veksthusnæringen	-	0,30	ny
LPG, kr/kg			
generell sats	1,77	2,30	29,9
kvotepliktige	0	0	-
kjemisk reduksjon mv.	0	0	-
veksthusnæringen	-	0,46	ny
<i>Avgift på forbrenning av avfall, kr/tonn CO₂</i>			
	-	192	ny
<i>Avgift på HFK og PFK, kr/tonn CO₂-ekvivalenter</i>			
	591	766	29,6

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2021-regler	Forslag 2022	Endring i pst.
<i>CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten</i>			
mineralolje, kr/liter	1,27	1,48	16,5
naturgass, kr/Sm ³	1,27	1,48	16,5
naturgass som slippes ut til luft, kr/Sm ³	8,76	10,66	21,7
<i>Svovelavgift, øre/liter</i>	14,02	14,20	1,3
<i>Avgift på trikloretten (TRI) og tetrakloretten (PER), kr/kg</i>	77,38	78,39	1,3
<i>Avgift på utslipp av NO_x, kr/kg</i>	23,48	23,79	1,3
<i>Avgift på produksjon av fisk, kr/kg</i>	0,40	0,405	1,3
<i>Avgift på villlevende marine ressurser, pst. av brutto salgsbeløp minus avgift til fiskesalgslaget⁹</i>	0,42	0,42	-
<i>Avgift på landbasert vindkraft, øre/kWh¹⁰</i>	-	1,00	ny
<i>Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv., kr/kg¹¹</i>	-	-	-
<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer, kr/liter¹²</i>			
Ferdigvare	-	-	-
Konsentrat (sirup)	-	-	-
Saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker	-	-	-
Konsentrat (sirup) basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker	-	-	-
<i>Avgift på sukker, kr/kg</i>	8,49	8,60	1,3
<i>Avgift på drikkevareemballasje, kr/stk.</i>			
Grunnavgift, engangsemballasje	1,27	1,29	1,6

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2021-regler	Forslag 2022	Endring i pst.
Miljøavgift			
glass og metall.....	6,20	6,28	1,3
plast.....	3,75	3,80	1,3
kartong og papp	1,53	1,55	1,3
<i>Flypassasjeravgift, kr/passasjer¹³</i>			
Lav sats	-	80	ny
Høy sats	-	214	ny
<i>Totalisatoravgift, pst. av bruttoomsetning¹⁴</i>	-	-	-
<i>Dokumentavgift, pst. av salgsverdi.....</i>	2,5	2,5	-

- ¹ Den lave merverdiavgiftssatsen var midlertidig redusert fra 12 til 6 pst. i perioden fra 1. april 2020 til og med 30. september 2021.
- ² Gruppe a: Personbiler, varebiler klasse 1 og busser under 6 meter med inntil 17 seteplasser. For kjøretøy der CO₂-utslipp ikke er oppgitt, brukes slagvolum som avgiftskomponent.
- ³ Gruppe c: Campingbiler. Ilegges ikke NO_x-komponent.
- ⁴ Gruppe f: Motorsykler. Kjøretøy der CO₂-utslipp ikke er registrert, ilegges stykkavgift og avgift på motoreffekt i tillegg til avgift på slagvolum.
- ⁵ Gruppe j: Busser under 6 meter med inntil 17 sitteplasser, hvorav minst 10 er montert i fartsretningen. Høyeste trinn i CO₂-komponenten gjelder ikke for gruppe j. Ilegges ikke NO_x-komponent.
- ⁶ Avgiften som den enkelte forsikring utløser, beregnes ut fra de avgiftsatser som gjaldt da forsikringen startet å løpe. For forsikringer som er tegnet eller hadde hovedforfall før 1. mars 2021 gjelder 2020-satser. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall fra 1. mars 2021 til 28. februar 2022 gjelder 2021-satser. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall etter 1. mars 2022 gjelder 2022-satser.
- ⁷ Bensin som har et svovelinhold under 10 ppm.
- ⁸ Diesel som har et svovelinhold under 10 ppm.
- ⁹ Avgiften på viltlevende marine ressurser ble innført fra 1. juli 2021.
- ¹⁰ Forslag til ny avgift fra 2022. Avgiften er foreslått innført fra det tidspunkt departementet bestemmer, og inntektene fra avgiften bokføres i 2023.
- ¹¹ Avgiften på sjokolade- og sukkervarer ble opphevet fra 1. januar 2021.
- ¹² Avgiften på alkoholfrie drikkevarer ble opphevet fra 1. juli 2021.
- ¹³ Avgiften ble midlertidig opphevet i perioden fra 1. januar 2020 til og med 31. desember 2021.
- ¹⁴ Avgiften ble midlertidig opphevet i 2020 og ble ikke gjeninnført i 2021. Avgiften gjeninnføres ikke i 2022.

Kilde: Finansdepartementet.

1.6 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter

Tabell 1.7 gir en samlet oversikt over hovedgruppene av skatter og avgifter og hvilken del av offentlig sektor som mottar inntektene fra hver hovedgruppe. De samlede skatte- og avgiftsinntektene er anslått til 1 525 mrd. kroner i 2021. Av dette tilfaller drøyt 83 pst. staten, i underkant av 14 pst. kommunene og knapt 3 pst. fylkeskommunene.

Det meste av kommunenes og fylkeskommunenes skatteinntekter kommer fra inntekts- og formuesskatt fra personlige skattytere. Av statens skatte- og avgiftsinntekter kommer om lag 34 pst. fra merverdiavgift, særavgifter og toll. Om lag 31 pst. av statens skatte- og avgiftsinntekter kommer fra personlige skattytere, mens knapt 34 pst. kommer fra etterskuddspliktige samt arbeidsgiveravgift i Fastlands-Norge.

Tabell 1.7 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2021. Mrd. kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Personlige skattytere</i>	580,2	346,0	194,0	40,2
Skatt på alminnelig inntekt.....	326,6	105,5	180,9	40,2
Trinnskatt.....	77,3	77,3	-	-
Trygdeavgift	160,4	160,4	-	-
Formuesskatt.....	15,9	2,8	13,1	-
<i>Bedrifter (etterskuddspliktige)</i>	96,4	94,8	1,4	0,3
Inntektsskatt (medregnet kraftverk)	96,0	94,4	1,4	0,3
Formuesskatt.....	0,4	0,4	-	-
<i>Finansskatt</i>	5,7	5,7		
Skatt på lønn	2,6	2,6		
Skatt på overskudd.....	3,1	3,1		
<i>Eiendomsskatt</i>	14,9	-	14,9	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>	216,4	216,4	-	-
<i>Avgifter</i>	437,6	437,6	-	-
Merverdiavgift.....	334,8	334,8	-	-
Særaggifter og toll	102,7	102,7	-	-
<i>Petroleum</i>	119,5	119,5	-	-
Skatt på inntekt.....	113,6	113,6	-	-
Avgift på utvinning mv.	5,9	5,9	-	-
<i>Andre skatter og avgifter</i>	54,3	51,5	2,3	0,5
Trygde- og pensjonspremier, andre stats- og trygderegnskaper mv. ¹	36,7	33,9	2,3	0,5
Skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer	3,7	3,7	-	-
Andre skatter og avgifter ²	13,9	13,9	0,0	-
<i>Samlede skatter og avgifter</i>	1 525,0	1 271,5	212,6	40,9

¹ Blant annet Statens pensjonskasse.

² Herunder en del inntektsposter som grupperes som skatteinntekt i nasjonalregnskapet, men som ikke føres som skatteinntekt i statsbudsjettet.

Kilde: Finansdepartementet.

2 Oversikt over skatte- og avgiftssystemet

2.1 Innledning

Dette kapitlet gir en oversikt over de grunnleggende retningslinjene for et godt skatte- og avgiftssystem samt hovedreglene for 2021. Det finnes noen unntak fra disse hovedreglene, såkalte skatteutgifter. Skatteutgiftene er omtalt i punkt 2.7 og er nærmere beskrevet i vedlegg 1.

Direkte skatter omfatter blant annet inntektskatt for personer og bedrifter, arbeidsgiveravgift, formuesskatt og eiendomsskatt.

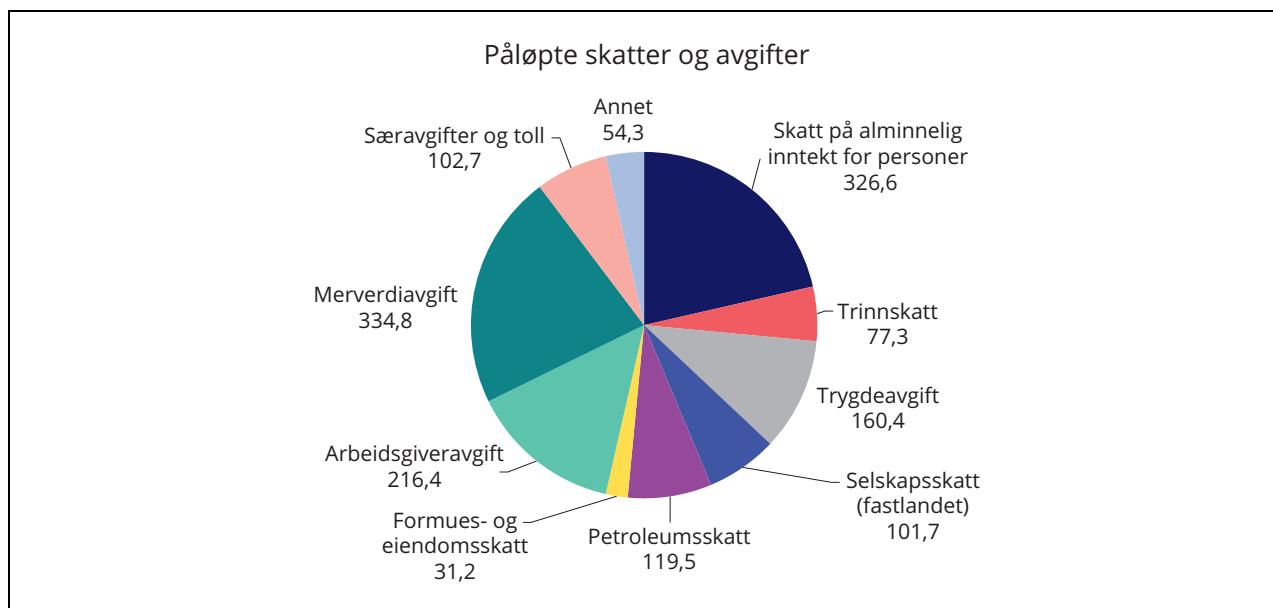
Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter, toll og sektoravgifter.

Samlede skatte- og avgiftsinntekter anslås til 1 525 mrd. kroner i 2021, se tabell 1.7. Merverdiavgift utgjør 22 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene, mens skatt på alminnelig inntekt for personer og arbeidsgiveravgift utgjør henholdsvis 21 og 14 prosent av de samlede inntektene. Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner for 2021, fordelt på skattearter. Figuren illustrerer tallene i tabell 1.7.

2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem

Skatter og avgifter er nødvendige for å finansiere offentlige tjenester og overføringer. Samtidig påvirker skattesystemet arbeidstilbud, forbruk, sparing og investeringer. Da er det viktig at skattesystemet er utformet med utgangspunkt i noen grunnleggende prinsipper for at ressursene i samfunnet kan utnyttes mest mulig effektivt. Dette kan oppnås ved

- først å benytte skatter og avgifter som bidrar til bedre ressursbruk (for eksempel miljøavgifter som tilsvarer marginale eksterne kostnader),
- deretter benytte nøytrale skatter som ikke påvirker valgene til produsenter og forbrukere (for eksempel grunnrenteskatt i petroleums- og vannkraftnæringene) og
- til slutt bruke vridende skatter for å oppnå tilstrekkelige inntekter til fellesskapet og mål om omfordeling.



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner. Anslag for 2021. Mrd. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

De samfunnsøkonomiske kostnadene som oppstår ved vridende beskatning, bør holdes så lave som mulig. Skatte- og avgiftssystemet har siden skattereformen i 1992 bygd på prinsippene om brede skattegrunnlag, lave satser, likebehandling av næringer, virksomhetsformer og investeringer, og symmetrisk behandling av inntekter og utgifter. Det bidrar til å holde kostnadene ved beskatning nede og til at skattyterne i stor grad behandles likt. Brede skattegrunnlag som fanger opp alle typer inntekter, er en forutsetning for at personer med lik inntekt skal skattlegges likt, og for at det progressive skattesystemet faktisk skal bidra til omfordeling. Endringene i skattesystemet som følge av skattereformen i 1992 og endringer i etterfølgende år utvidet skattegrunnlaget slik at det ble bedre samsvar mellom skattbar inntekt og faktisk inntekt. Prinsippet om brede skattegrunnlag og relativt lave satser ble videreført ved skattereformene fra 2006 og 2016.

Unntak og særordninger som avviker fra de generelle reglene, gjør skattesystemet mindre effektivt. De kan også gjøre skattesystemet mer komplisert og krevende, både for skattyterne og for Skatteetaten. For å opprettholde skatteinntektene må andre skatter og avgifter økes, og de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skattlegging øker vanligvis mer enn proporsjonalt med økte skattesatser. Dersom det er ønskelig å støtte en bestemt aktivitet eller gruppe i samfunnet, er tiltak over budsjettets utgiftsside ofte både mindre kostbare og mer treffsikre. Inntektene fra enkeltskatter og -avgifter bør som hovedregel ikke øremerkes bestemte utgiftsformål. Slike bindinger hindrer effektiv prioritering av midler over budsjettets utgiftsside.

I en del tilfeller kan det være konflikter mellom ulike mål for skattesystemet. Ved utformingen av skatte- og avgiftssystemet må derfor ulike hensyn veies mot hverandre. Generelt bør én enkelt skatte- eller avgiftsart ikke rettes inn mot flere mål.

I Norge gjør offentlig finansiering av omfattende velferdsoppgaver det nødvendig å opprettholde betydelige skatte- og avgiftsinntekter. En del skatter og avgifter skal også ivareta andre viktige hensyn utover å skaffe staten inntekter. Det gjelder i første rekke ønsket om å omfordele inntekt og hensynet til helse og miljø.

Skattesystemet bidrar til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten. Skatt på lønn trekker i retning av et lavere arbeidstilbud, og skattesystemet bør så langt som mulig bidra til gode beslutninger om arbeidsdeltakelse, utdanning og yrkesvalg. Empirisk

forskning indikerer at lavinntektsgruppens arbeidstilbud påvirkes mer av endringer i time-lønn etter skatt enn arbeidstilbudet til høynntektsgrupper.

Personer med de laveste inntektene betaler lite eller ingen skatt. Endringer i skattesystemet har derfor liten betydning for denne gruppen. Mange med vedvarende lav inntekt er ikke i arbeid. Skattereglene bør i størst mulig grad utformes slik at det lønner seg å arbeide. For personer som mottar trygd til erstatning for tapt arbeidsinntekt som følge av helseproblemer eller arbeidsledighet, er dessuten samspillet mellom trygde- og skatteregler vesentlig for insentivene til å komme tilbake i jobb eller øke arbeidstiden. En utfordring i skatte- og velferdspolitikken er å balansere hensynet til inntektssikring mot hensynet til arbeidsinsentiver. Dette illustreres i boks 2.1, som viser at det i noen tilfeller kan være liten økonomisk gevinst ved å arbeide fremfor å motta trygd.

Miljøavgifter bidrar til en riktigere prising av miljøskadelig aktivitet og motiverer enkeltpersoner og bedrifter til mer miljøvennlig atferd. Bruk av miljøavgifter samsvarer dessuten med prinsippet om at forurenseren skal betale. Inntekter fra miljøavgifter kan benyttes til å styrke velferdsordningene og fellesgodene eller til å redusere andre skatter og avgifter.

Skatt på bedrifter bør i første rekke rettes inn mot å sikre staten inntekter og ikke hindre sunn forretningsmessig atferd. En mest mulig konsekvent og ensartet skattlegging av alle reelle inntekter bidrar til at ressursbruken ikke påvirkes av for eksempel skattemotiverte investeringer. Overskuddet som beskattes, bør svare til det reelle overskuddet.

I bedrifts- og kapitalbeskatningen må det også legges vekt på forutsigbarhet. Manglende stabilitet kan påvirke bedriftenes investeringer på en uheldig måte og svekke verdiskapingen.

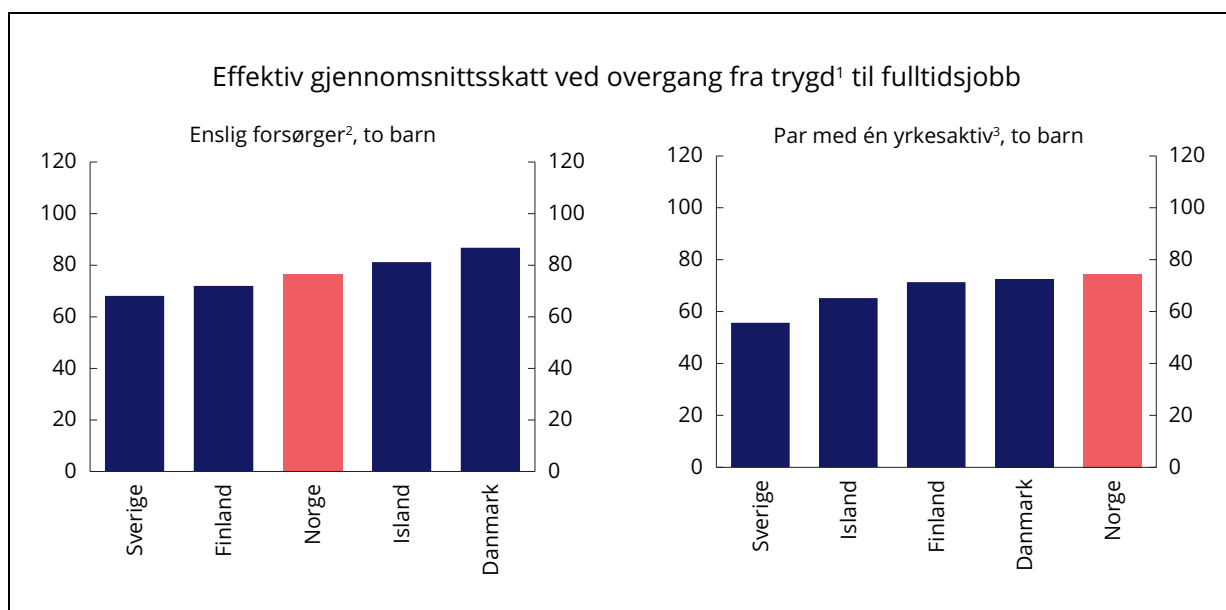
I næringer som utnytter naturressurser, kan det oppstå en ekstra avkastning i form av grunnrente. Det er viktig å sikre fellesskapet en høy andel av den ekstra avkastningen. Inntekter fra nøytrale skatter, slik som grunnrenteskatter, reduserer isolert sett behovet for vridende skatter. Norge har en særskilt beskatning av overskuddet fra petroleumsvirksomheten og vannkraftanlegg. Petroleumsskattesystemet og Statens direkte økonomiske engasjement (SDØE) sørger for at staten får en stor andel av de høye inntektene på kontinentalsokkelen, uten å hindre at samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer blir gjennomført. SDØE virker som en kontantstrømskatt på felt der

Boks 2.1 Incentiver til å arbeide avhenger av både skatte- og trygdesystemet

Incentiver til arbeid påvirkes både av skattesatserne på arbeid og av eventuelle netto overføringer den enkelte mottar. Inntektssikringssystemet i Norge (i første rekke folketrygden) består av en rekke overføringsordninger som gjør at personer som av ulike grunner står utenfor arbeidsmarkedet, har en inntekt å leve av. Eksempler er uføretrygd og dagpenger ved arbeidsledighet. Disse ordningene faller ofte helt eller delvis bort når en begynner å arbeide og virker dermed som en ekstra «skatt» på arbeid. For å illustrere hva dette betyr for incentivene til å arbeide, beregnes ofte effektiv gjennomsnittsskatt på arbeid. De effektive skattesatserne tar både hensyn til skatt og det som faller bort av netto overføringer når en begynner å arbeide. Slike satser er nyttige, men de må tolkes med forsiktighet. Beregningene tar i

utgangspunktet kun hensyn til nivået på overføringene. Andre sider ved ordningene, for eksempel tidsbegrensning av ytelsene og aktivitetskrav til mottakerne, vil også ha betydning for incentivene til arbeid.

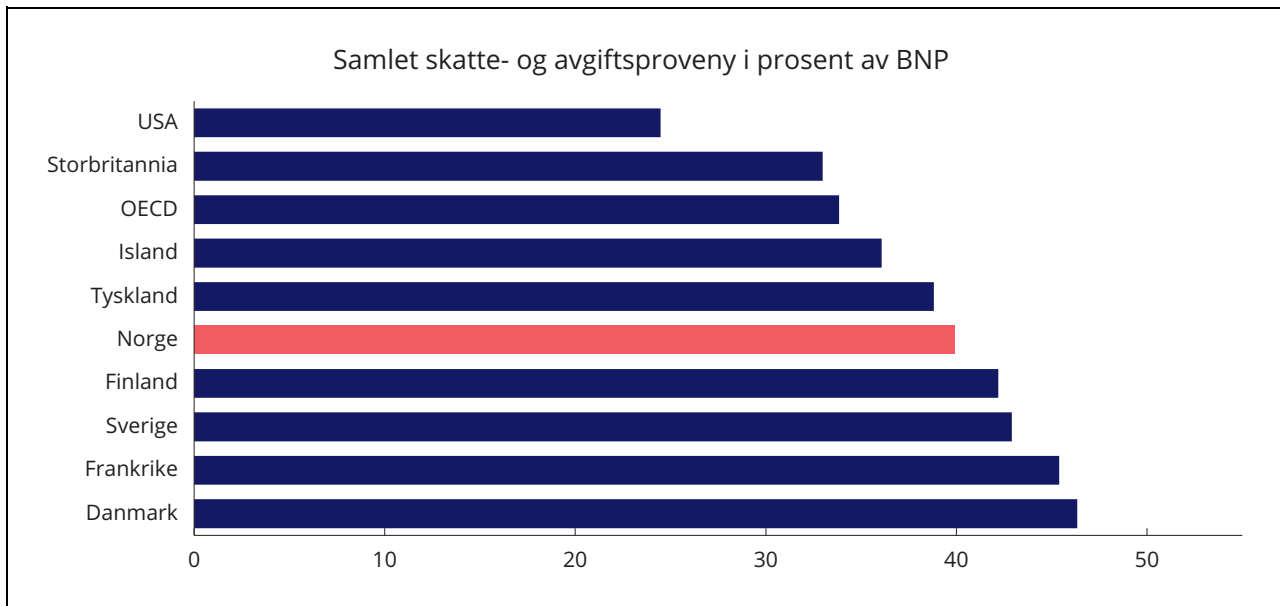
Figur 2.2 viser noen gjennomsnittlige effektive skattesatser på arbeid ved overgang fra arbeidsledighet til fullt arbeid for de nordiske landene for 2020. Beregningene er gjort for henholdsvis en enslig forsørger med to barn og et par med to barn hvor den ene er hjemmeværende. Figuren viser at den effektive skattesatser på arbeid kan bli betydelig. Eksempelvis vil en enslig forsørger med to barn og inntekt på 67 pst. av gjennomsnittet reelt skattlegges med i underkant av 80 pst. av brutto arbeidsinntekt i Norge når en inkluderer bortfall av dagpenger ved arbeidsledighet.



Figur 2.2 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra dagpenger ved arbeidsledighet til fulltidsjobb. 2020. Prosent

- ¹ Beregningene tar utgangspunkt i dagpenger ved arbeidsledighet i de ulike landene slik som beregnet i OECD Benefits and Wages 2020. Nivået på ytelsen er for første året i arbeidsledighet.
- ² Tar utgangspunkt i 67 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregning av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten i fullt arbeid.
- ³ Tar utgangspunkt i 100 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregningen av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten ved overgang til fullt arbeid. Ektefellen/samboeren antas å være hjemmeværende.

Kilder: OECD og Finansdepartementet.



Figur 2.3 Skatte- og avgiftsinntekter i prosent av BNP i utvalgte land og OECD¹. 2019. Prosent

¹ Uveid gjennomsnitt for OECD.

Kilde: OECD Revenue Statistics.

staten har beholdt en eierandel, men inntektene regnes formelt ikke som skatteinntekter.

Figur 2.3 sammenligner skatte- og avgiftsinntekter i prosent av bruttonasjonalproduktet (BNP) for ulike land og gir et grovt bilde av forskjeller i størrelsen på offentlig sektor mellom land og forskjeller i det samlede skattenivået. En slik sammenligning tar ikke hensyn til andre inntektskilder enn skatt og heller ikke at andelen skatte- og avgiftsinntekter vil variere noe avhengig av blant annet i hvilken grad offentlige pensjons- og trygdeutbetalinger er skattepliktige. Figuren viser at Norge har et skatte- og avgiftsnivå som er høyere enn gjennomsnittet i OECD, men lavere enn flere av de andre nordiske landene. I Norge finansieres en del av de totale utgiftene over offentlige budsjetter av fondsinnntekter fra Statens pensjonsfond utland. For 2021 utgjør dette om lag 19 pst. av totale utgifter over offentlige budsjetter.

Siden 1985 har inntektene fra skatter og avgifter i Norge ligget mellom 38 og 44 pst. av BNP. I Sverige har andelen ligget mellom 42 og 50 pst., mens andelen i Danmark har ligget mellom 44 og 51 pst. av BNP. Det gjennomsnittlige skattenivået i OECD har i samme periode variert mellom 32 og 35 pst. av BNP.

Den økte mobiliteten til kapital, varer og tjenester innebærer at forskjeller i beskatning mellom land kan få økt betydning. Norge må ha gode generelle skatte- og avgiftsregler for å beholde og tiltrekke seg næringsvirksomhet og kapital. Lokaliseringsbeslutninger avhenger imidlertid av mer enn skatt. Politisk stabilitet, god infrastruktur, tilgang på godt kvalifisert arbeidskraft, godt fungerende finansielle markeder, eiendomsrett og et stabilt og forutsigbart regelverk betyr også mye for de samlede rammebetingelsene for næringsvirksomhet.

Boks 2.2 Særlig om arbeidet med EØS og skatt

EØS-avtalen inneholder ingen plikt til å harmonisere norske skatte- og avgiftsregler med EUs forordninger og direktiver. Vi behøver derfor ikke ha felles skattesatser med EU, og vi bestemmer selv hvilke inntekter og transaksjoner vi vil inkludere i våre skatte- og avgiftsgrunnlag. Likevel setter EØS-avtalens generelle bestemmelser om plikt til å overholde *de fire friheter og forbudet mot statsstøtte* klare begrensninger på innholdet i de norske skattereglene. Ved at Norge overholder disse EØS-forpliktelsene også på skatteområdet, er vi med på å sikre at norske personer og selskaper kan delta i det indre markedet på lik linje med personer og selskaper i de øvrige EØS-statene. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) i Brussel og EFTA-domstolen i Luxembourg har det overordnede kontrollansvaret for at EØS-avtalen overholdes. ESA kan ta opp saker om norske skatteregler på eget initiativ eller på bakgrunn av klager fra norske eller utenlandske personer og selskaper som mener en skatteregel er i strid med EØS-retten.

Internt i Norge er det Regjeringen og Stortinget som skal sørge for at skattereglene er i overensstemmelse med EØS-avtalen. I enkeltsaker håndheves skattereglenes samsvar med EØS-retten av Skatteetaten, Skatteklagenemnda og eventuelt de norske domstolene. Både Skatteklagenemnda og norske domstoler har i sine enkeltsaker adgang til å forelegge EØS-spørsmål for EFTA-domstolen til såkalt *rådgivende uttalelse* om hvordan EØS-retten er å forstå. Som begrepet tilsier har domstolen rett, men ikke plikt, til å følge EFTA-domstolens uttalelse om det EØS-rettslige spørsmålet. Høyesterett har imidlertid uttalt at EFTA-domstolens tolkninger av EØS-retten skal tillegges stor vekt og bare kan fravikes hvis det foreligger tungtveiende grunner for det.

De fire friheter – retten til fri bevegelse av varer, tjenester, kapital og personer/etableringer – innebærer at vi i utgangspunktet ikke kan ha regler som behandler grenseoverskridende bevegelser og transaksjoner mellom Norge og andre EØS-stater strengere enn rent nasjonale bevegelser og transaksjoner. Slik forskjellsbehandling vil anses som et hinder for den frie bevegelse over landegrensene. For indirekte skatt innebærer dette blant annet at varer og tjenester må ilegges samme merverdiavgift på det norske markedet uavhengig av om varene er produsert, eller om tjenesteyter er etablert, i

Norge eller i en annen EØS-stat. Innenfor direkte skatt er reglene om utbyttebeskatning et eksempel på at norsk skattelovgivning har blitt endret som følge av EØS-avtalen. Her medførte kapitalfriheten og etableringsfriheten at vi ikke kunne skattlegge aksjeutbytte betalt mellom Norge og andre EØS-stater strengere enn tilsvarende utbyttebetalinger mellom skattytere i Norge.

I visse tilfeller kan imidlertid Norge opprettholde eller innføre regler som i utgangspunktet innebærer et element av diskriminering, dersom det foreligger såkalte *rettferdiggjøringsgrunner*. Det er særlig EU-domstolen som gjennom rettspraksis har utpenslet hvilke legitime hensyn som kan forsvare skatteregler som i utgangspunktet forskjellsbehandler nasjonale og grenseoverskridende bevegelser. På skatteområdet er det spesielt hensynet til å sikre balansert fordeling av skatteinntekter mellom statene og å motvirke skatteomgåelse som kan begrunne en diskriminerende regel. Effektiv skatteinnkreving er også et relevant hensyn. Vilkåret for å kunne anvende en diskriminerende regel, er i tillegg at regelen er egnet og nødvendig for å tilgodese det aktuelle hensynet, og at den ikke er strengere enn dette hensynet tilsier.

Ut fra slike rettferdiggjøringsgrunner har Norge for eksempel rett til å beskatte aksjeeiere som flytter ut av Norge for den del av aksjegevinsten som er opparbeidet mens skattyter var bosatt/hjemmehørende i Norge, til tross for at aksjegevinsten ikke blir realisert ved utflyttingen. Her utløses altså skatteplikten ved selve bevegelsen over landegrensen, mens en skattyter som kun flytter internt i Norge, først ville blitt skattlagt for gevinsten ved faktisk realisasjon. Grunnen til at denne forskjellsbehandlingen aksepteres EØS-rettslig, er hensynet til å sikre en balansert fordeling av skattegrunnlaget mellom EØS-statene og å motvirke omgåelse. Men selv om norske skattemyndigheter i slike tilfeller kan fastsette latent gevinst ved utflytting til en annen EØS-stat, kan de ikke automatisk kreve *betaling* av skatten på dette tidspunktet. Plikten til å betale den fastsatte skatten kan utsettes til aksjen faktisk realiseres, eller betales i rater over flere inntektsår. Dette sikrer at den restriktive skatteregelen ikke går lenger enn hensynet til en balansert fordeling av skatteinntektene og motvirkning av skatteomgørelser tilsier.

Boks 2.2 forts.

I den senere tid har EU vedtatt direktiver som ikke bare tillater, men også *pålegger* medlemsstatene å innføre skatteregler som i utgangspunktet er restriktive. Dette illustrerer at hensynet til fri flyt i visse tilfeller må vike for hensynet til å motvirke skatteomgåelse. Som nevnt krever ikke EØS-avtalen at norske regler harmoniseres med disse skattedirektivene, men direktivenes innhold er viktige som indikasjon på hvor langt hensynet til de fire friheter anses å rekke når det er i konflikt med behovet for å bekjempe illojale skattetilpasninger.

Statsstøtteforbudet innebærer at Norge ikke kan ha skatteregler som gir enkeltforetak, eller grupper av foretak, gunstigere skattemessig behandling enn hovedregelen for slike foretak tilsier. Bakgrunnen er at statsstøtte kan ha uønskede konkurransevirkninger. Både fordeler for *enkeltforetak* og fordeler for visse *sektorer* eller *geografiske områder* rammes. Forbudet gjelder selv om støtten gis likt til både norske og utenlandske foretak, og forutsetter altså ikke diskriminering.

Den nærmere vurderingen av om en skatteregel utgjør statsstøtte, følger en fast EØS-rettslig prosedyre. Først vurderes det om skatteunntaket utgjør en økonomisk fordel, dernest om fordelene er selektiv, det vil si begunstiger enkelte foretak eller bestemte foretaksgrupper. Videre må fordelene påvirke konkurransen og ha en påvirkning på samhandelen mellom EØS-statene. Når skatteregler er under vurdering, er ofte selektivitetsvurderingen den mest krevende. Selektivitetsvurderingen foretas i tre trinn: 1) Fastleggelse av referansesystemet, det vil si hva er hovedregelen? 2) Utgjør skatteregelen under vurdering et avvik fra referansesystemet? 3) Selv om regelen utgjør et avvik, kan den begrunnes ut fra referansesystemets logikk?

Selv om man etter en slik vurdering konkluderer med at en skatteregel innebærer statsstøtte (utgjør en selektiv fordel, vrir konkurransen og påvirker samhandelen), finnes det hjem-

mel i EØS-avtalen for likevel å anse statsstøtten som lovlig. Dette kalles «forenlig støtte» («compatible aid»). Europakommisjonen og ESA har gitt utfyllende retningslinjer for hva som kan anses som støtte forenlig med EØS-avtalen. Dette gjelder blant annet støtte til regionale formål, miljøformål, opplæringsformål, forskning og utvikling, og til små og mellomstore bedrifter. Retningslinjene er ofte svært omfattende og setter strenge betingelser for at støtten skal kunne anses forenlig.

Norske myndigheter må notifisere ESA om skatteregler de mener utgjør forenlig støtte, og ESA må godkjenne støtten før den kan iverksettes, med hjemmel i retningslinjene eller direkte i EØS-avtalens statsstøttebestemmelse. I visse tilfeller kan notifikasjonsprosessen ta noen måneder, mens den kan ta flere år i mer komplekse saker. Noen typer støtte kan på nærmere betingelser meldes under en forenklet prosedyre hjemlet i den såkalte gruppeunntaksforordningen. Eksempler på at skatteregler kan bli ansett som forenlig støtte er den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften (regionalstøtte), støtte til el-kjøretøy (miljøstøtte) og støtte gjennom Skattefunn (støtte til forskning og utvikling). I visse tilfeller kan støtte være tillatt uten notifikasjon eller melding, dersom kriteriene i forordningen for bagatellmessig støtte er oppfylt. Tanken bak å tillate bagatellmessig støtte er at slik støtte anses å ha så liten påvirkning på samhandelen, at den ikke bør forbys. I tillegg er det administrativt forenkende å ha lavere grad av kontroll med ordninger hvor støttebeløpene er av begrenset størrelse.

Finansdepartementet behandler hvert år en rekke skattesaker med sider mot EØS-avtalen. Departementet har i den forbindelse jevnlig møter og korrespondanse med blant annet ESA og Europakommisjonen. Dette arbeidet er med på å sikre Norges interesser på skatteområdet, samtidig som forpliktelsene etter EØS-avtalen overholdes.

2.3 Direkte skatter

2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere

Satsstruktur og skattegrunnlag

Inntektsskatten for personer beregnes på to ulike grunnlag. For det første betales en flat skatt på 22 pst. av «alminnelig inntekt» fratrukket personfradrag og enkelte særfradrag. Alminnelig inntekt er alle skattepliktige inntekter (lønn inkludert skattepliktige naturalytelser, trygdeytelser, pensjon, netto næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket minstepfradrag, fradragsberettigede tap og utgifter som gjeldsrenter mv., foreldrefradrag og andre fradrag.

For det andre betales trygdeavgift og trinnskatt av «personinntekt», som er brutto arbeids-, trygde- og pensjonsinntekt, uten fradrag. Også beregnet personinntekt for selvstendig næringsdrivende inngår i personinntekten.

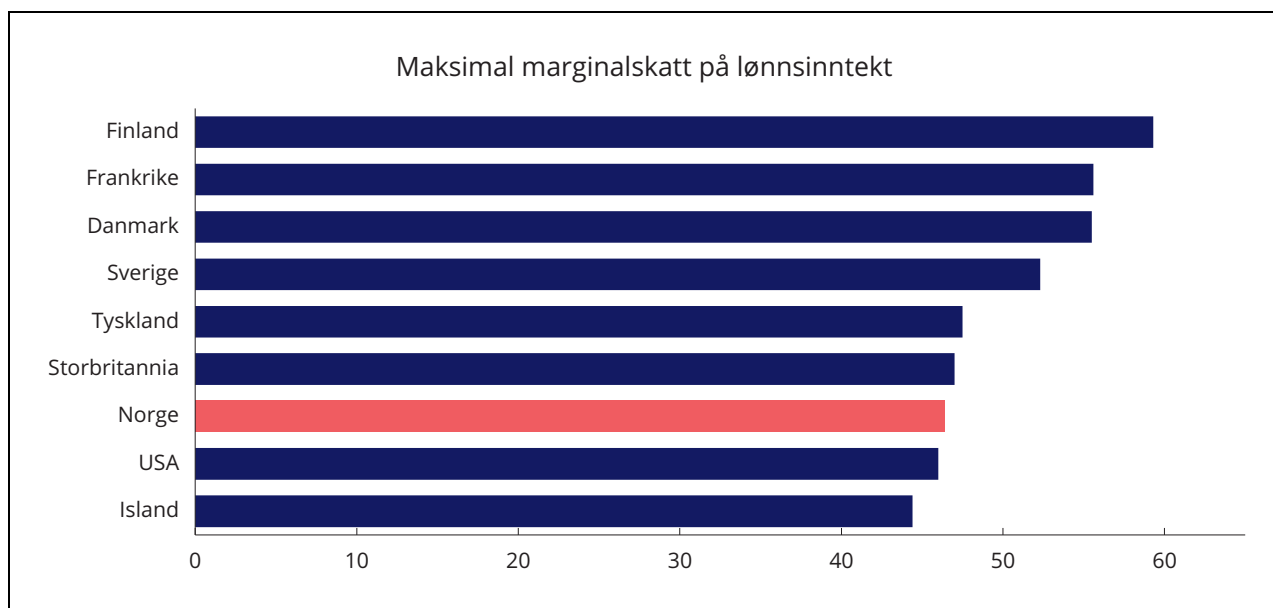
Personer med høy inntekt betaler en større andel av inntekten i skatt enn personer med lav inntekt. Denne progresjonen oppnås gjennom nedre grense for å betale trygdeavgift, bunnfradrag (minstepfradrag og personfradrag) og satsstrukturen i trinnskatten. Trinnskatten har fire trinn, der satsene øker for hvert innslagspunkt. Boks 2.3 viser hvordan marginal- og gjennomsnittsskatten stiger ved økende lønnsinntekt. Høyeste marginalsatt på lønn uten arbeidsgiveravgift er 46,4 pst. i 2021. Dersom arbeidsgiveravgiften

inkluderes, øker høyeste marginalsatt til 53,0 pst. av samlet lønnskostnad. Figur 2.4 viser høyeste marginalsatt på lønnsinntekt i enkelte land. Her inngår arbeidstakers bidrag til trygdeordninger (trygdeavgiften i Norge), mens arbeidsgivers bidrag til trygdeordninger for arbeidstaker (arbeidsgiveravgiften i Norge) holdes utenfor. Figuren viser at høyeste marginalsatt i Norge er på nivå med høyeste marginalsatt i land som Storbritannia og USA, mens en del av de andre nordiske landene har høyere marginalsatt på lønnsinntekt.

Skatt på pensjonsinntekt

Særlige skatteregler fører til at pensjonister og mottakere av enkelte trygdeytelser betaler mindre skatt enn lønnstakere. Trygdeavgiften på pensjon er lavere enn på lønn. Minstepfradraget er på den annen side noe lavere i pensjonsinntekt enn i lønn.

Det gis et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt for personer med avtalefestet pensjon (AFP) og alderspensjonister. Skattefradraget medfører at det ikke betales skatt av en pensjonsinntekt på inntil om lag 218 700 kroner i 2021, som er noe høyere enn minstepensjonsnivå for enslige. Over dette innslagspunktet betales det mindre samlet skatt av pensjon enn av lønn. Skattefradraget nedtrappes mot pensjonsinntekt når den er over et nivå som om lag tilsvarer minstepensjon,



Figur 2.4 Høyeste marginalsatt på lønnsinntekt eksklusive arbeidsgivers bidrag til arbeidstakers trygdeordninger. Noen utvalgte land i 2020. Prosent

Kilde: OECD Tax database.

Boks 2.3 Beregning av skatt på lønnsinntekt

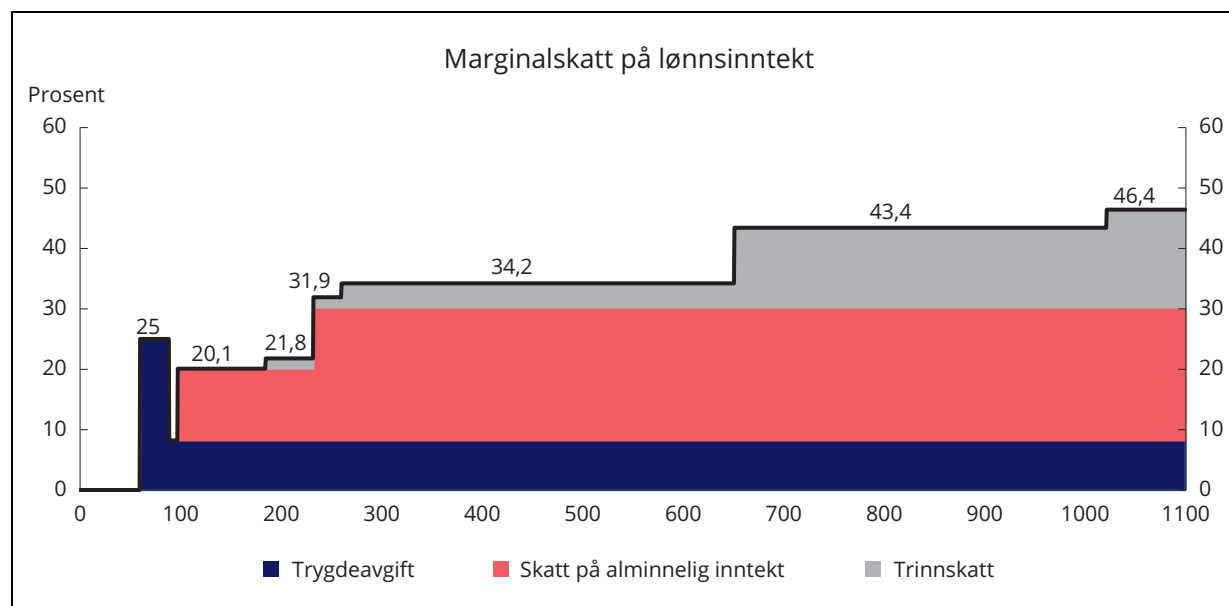
Marginalskatt er den skattesatsen som gjelder for den siste kronen skattyteren har tjent. Marginalskatten er med på å påvirke beslutninger om hvor mye han eller hun velger å jobbe. Deresom marginalskatten er høy, kan det svekke arbeidstakernes motivasjon til å øke arbeidsinnsatsen. Slike vridninger av arbeidstilbudet innebærer at ressursene utnyttes mindre effektivt. Jo høyere skattesatsene er, desto større blir disse vridningene. Se også boks 2.7 om virkninger på arbeidstilbudet av redusert skatt på arbeid.

Gjennomsnittsskatt er skatt som andel av den skattbare inntekten. I et skattesystem med bunnfradrag, andre fradrag og en progressiv satsstruktur er marginalskatten alltid høyere enn gjennomsnittsskatten på samme inntektsnivå, og de med høyest skattepliktig inntekt betaler størst andel av inntekten i skatt.

Figurene nedenfor viser henholdsvis marginalskatt og gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt med 2021-regler.

Figur 2.5 viser at marginalskatten varierer med nivået på inntekten. Frem til nedre grense for å betale trygdeavgift (59 650 kr) betales ingen skatt. Av inntekt over den nedre grensen

betales opptrappingssats (25 pst.) inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats (8,2 pst.) av hele inntekten. Denne overgangen inntreffer når inntekten overstiger om lag 88 750 kroner. Når inntekten er større enn om lag 97 150 kroner, overstiger den summen av personfradraget og minstefradraget (46 pst. av inntekten). Det gjør at skattyter får fastsatt skatt av alminnelig inntekt (22 pst.). Da øker marginalskatten til 20,1 pst. (8,2 pst. + 22 pst. × (100 pst.–46 pst.)). Når inntekten overstiger det første innslagspunktet i trinnskatten (184 800 kr), betales 1,7 pst. i trinnskatt. Da øker marginalskatten til 21,8 pst. Når inntekten overstiger om lag 232 050 kroner, får skattyter maksimalt minstefradrag (106 750 kr), og marginalskatten øker til 31,9 pst. (8,2 pst. + 22 pst. + 1,7 pst.). Denne marginalskatten gjelder inntil innslagspunktet for trinn 2 i trinnskatten (260 100 kr). Da øker trinnskatten til 4,0 pst., og marginalskatten løftes til 34,2 pst. Deretter øker trinnskatten til 13,2 pst. ved innslagspunktet til trinn 3 (651 250 kr), og til 16,2 pst. ved innslagspunktet til trinn 4 (1 021 550 kr). Ved disse punktene øker marginalskatten til henholdsvis 43,4 pst. og 46,4 pst.

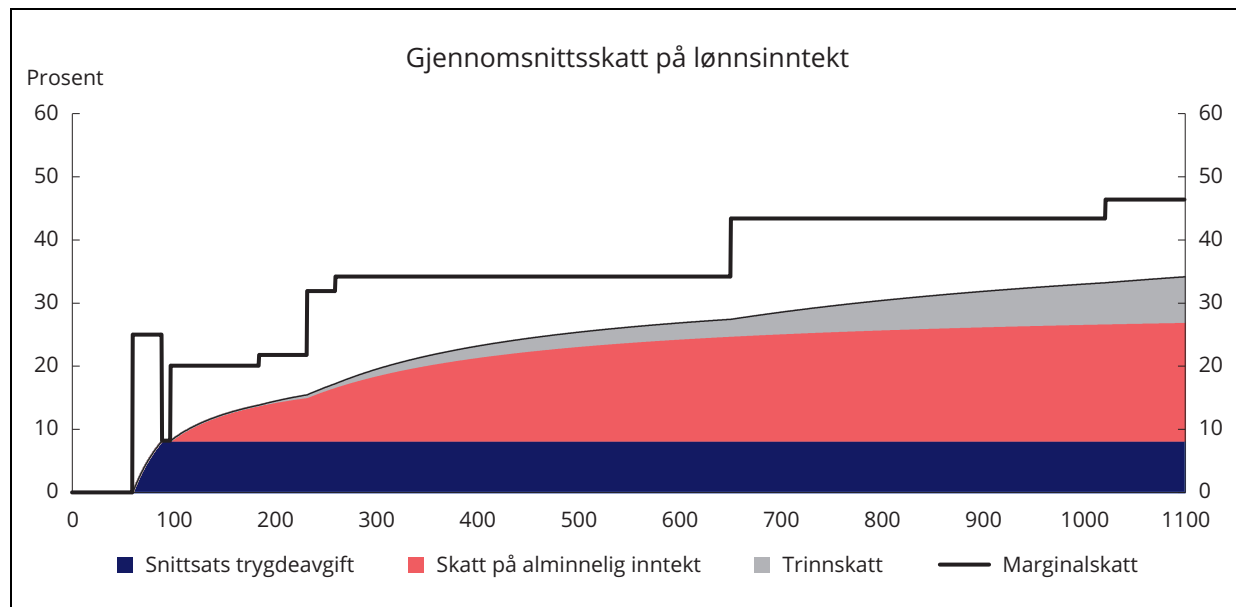


Figur 2.5 Marginalskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift) med 2021-regler for en lønntaker som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Boks 2.3 forts.

Figur 2.6 viser at gjennomsnittsskatten øker med inntekt og i all hovedsak er vesentlig lavere enn marginals-katten.



Figur 2.6 Gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift) med 2021-regler for en lønnstaker som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

slik at differansen mellom skatt på pensjon og lønn blir mindre når pensjonsinntekten stiger.

Figur 2.7 viser andel skatt med 2021-regler på henholdsvis pensjonsinntekt for AFP-/alderspensionister og lønnsinntekt for lønnstakere. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn henholdsvis pensjon og lønn. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standard fradrag. Skatten på en alderspensjon på 300 000 kroner utgjør 12,1 pst. av pensjonsinntekten, mens andelen skatt på samme lønnsinntekt er 19,5 pst.

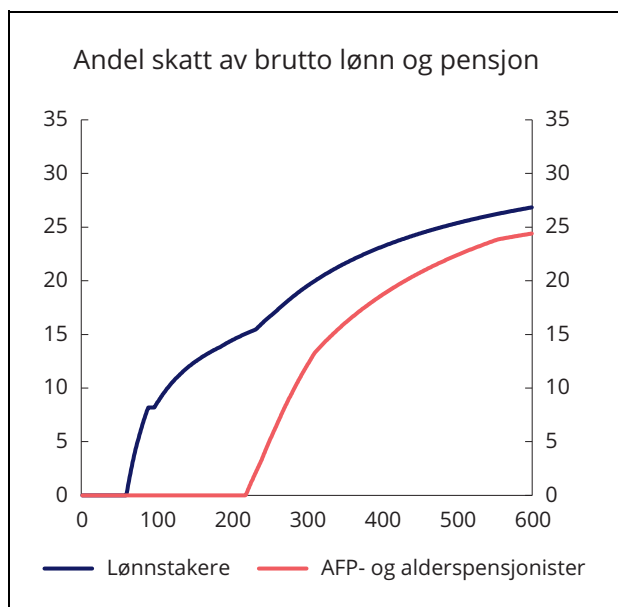
Skatt på aksjeinntekter til personer

Forskjellen mellom de høyeste marginals-kattesatsene på lønnsinntekt og aksjeinntekt bør ikke være for stor. Med vesentlig lavere marginals-kattesats på aksjeinntekt enn på lønnsinntekt vil det lønne seg å ta ut reell arbeidsavkastning som aksjeinntekt for å få lavere skatt (inntektsskifting). I 2021 er forskjellen mellom høyeste effektive marginals-katt på lønn og aksjeutbytte 6,3 prosentenheter, se figur 2.8.

Aksjonærmodellen innebærer at aksjeinntekter til personlige aksjonærer som overstiger et skjermingsfradrag, skattes på eierens hånd. Aksjeinntekter som overstiger skjermingsfradraget, multipliseres først med en oppjusteringsfaktor og legges deretter til alminnelig inntekt. Oppjusteringsfaktoren ble innført i 2016 for å motvirke at marginals-katten på utbytter ble redusert, og motivet til inntektsskifting forsterket, da skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert. I 2021 er oppjusteringsfaktoren 1,44.

Formålet med skjermingsfradraget er å motvirke vridninger i husholdningenes investeringer og selskapenes finansieringsstruktur som følge av utbytteskatten. Skjermingsfradraget regnes ut ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget, som er aksjens kostpris tillagt eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år, med en skjermingsrente. Skjermingsrenten er renten på tre måneders statskasseveksler med et tillegg på 0,5 prosentenheter.

Dersom inntektene fra aksjen er lavere enn skjermingsfradraget, legges ubenyttet skjermingsfradrag til skjermingsgrunnlaget for neste



Figur 2.7 Andel skatt på ulike brutto inntektsnivå for henholdsvis lønnstakere og AFP- og alderspensjonister med 2021-regler.¹ Prosent

¹ Det er forutsatt at skattyterne kun har henholdsvis lønn og pensjon og ikke har fradrag utover standard fradrag.

Kilde: Finansdepartementet.

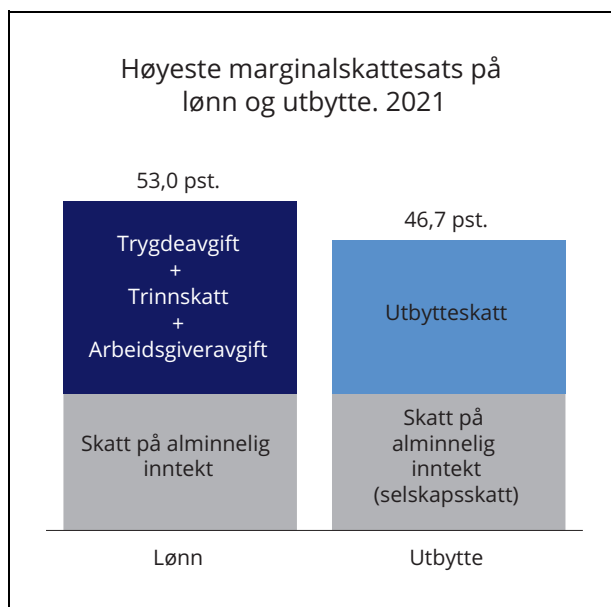
år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag fremføres med rente. Ubenyttet skjermingsfradrag følger den enkelte aksje og kan trekkes fra i senere utbytter og gevinster på aksjen.

Av praktiske hensyn er det eieren av aksjen den 31. desember et år som får skjermingsfradraget det året. Ved salg av aksjen får selgeren trekke tidligere ubenyttet skjermingsfradrag fra eventuell gevinst. Ved tap trekkes hele tapet fra i alminnelig inntekt. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag faller bort.

I 2017 ble det innført en ordning med aksjesparekonto der gevinster ved realisasjon av aksjer og fondsandeler ikke blir beskattet løpende, men først når midlene tas ut av kontoen. I 2019 ble ordningen utvidet til også å gjelde utbytte. Ubeskattet gevinst og utbytte som ikke tas ut av kontoen, regnes ikke med i grunnlaget for beregning av skjermingsfradrag. Skatteutsettelsen er derfor ingen skattekreditt, men motsvares av en høyere skatt på tidspunktet for uttak.

Skatt på næringsinntekt

Eiere av enkeltpersonforetak skattlegges etter foretaksmodellen, mens deltakere i selskap med deltakerfastsetting (ansvarlig selskap, komman-



Figur 2.8 Maksimal marginalsatt på lønn og utbytte med 2021-regler. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

dittselskap og andre) skattlegges etter deltakermodellen. Det prinsipielle utgangspunktet for begge disse modellene er det samme som for skattlegging av aksjeinntekter, nemlig at inntekter som ligger innenfor skjermingsfradraget, kun skal skattlegges én gang som alminnelig inntekt. Det gjør at det er stor grad av skattemessig likebehandling ved ulike måter å organisere virksomhet på.

Overskudd i selskap med deltakerfastsetting skattlegges løpende som alminnelig inntekt hos deltakerne. I tillegg skattlegges utdelt selskapsoverskudd over skjermingsfradraget på nytt som alminnelig inntekt på personlige deltakeres hånd.

Inntekt fra enkeltpersonforetak ut over skjermingsfradraget skattlegges som beregnet personinntekt og ilegges trinnskatt og trygdeavgift. Den beregnede personinntekten blir altså skattlagt løpende. Aksjeinntekt blir derimot skattlagt som alminnelig inntekt først ved utbytteutbetaling eller realisasjon. Denne forskjellen må ses i sammenheng med at enkeltpersonforetak ikke er egne rettssubjekter. En utdeling av midler vil derfor kun være overføring av midler innenfor eierens egen økonomi.

Selvstendig næringsdrivende betaler en høyere trygdeavgift enn lønnstakere på personinntekten fra næring. På den annen side betaler ikke selvstendig næringsdrivende arbeidsgiveravgift på personinntekten. Samtidig har selvstendig næringsdrivende i en del tilfeller lavere sosiale

ytelser enn lønnstakere. Næringsdrivende fiskere betaler trygdeavgift etter mellomomsats (som lønnstakere), men ilegges i tillegg en produktavgift på førstehåndsomsetning av fisk.

2.3.2 Bedriftsbeskatning

Arbeidsgiveravgift

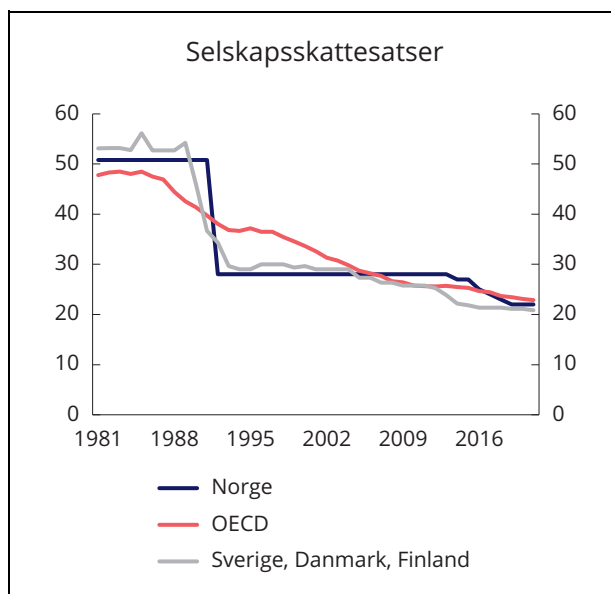
Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor plikter å betale arbeidsgiveravgift av lønnskostnader. Satsen for arbeidsgiveravgiften er differensiert avhengig av hvor bedriften er lokalisert. Ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift innebærer at virksomheter i spredtbygde områder får lavere arbeidsgiveravgift enn virksomheter i andre kommuner. Satsen for arbeidsgiveravgiften varierer fra null i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke til 14,1 pst. i sentrale strøk, jf. tabell 1.5. Målet med ordningen er å motvirke nedgang i folketallet i spredtbygde områder ved å stimulere sysselsetting og grunnlag for næringsvirksomhet i områder med særskilte distriktsutfordringer. Ordningen omfattes av statsstøttereglene og er godkjent av EFTAs overvåkingsorgan ESA. Arbeidsgiveravgiften fører til at marginals-katten på lønn øker, se figur 2.8.

Alminnelig selskapsskatt

Overskudd i selskap skattlegges som alminnelig inntekt med en flat skattesats på 22 pst. i 2021. Underskudd kan fremføres og trekkes fra mot senere overskudd. I bedriftsbeskatningen er det lagt særlig vekt på prinsippene om likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og organisasjonsformer og symmetrisk behandling av inntekter (gevinster) og kostnader (tap). Dette tilsier blant annet at skattepliktig overskudd så langt som mulig skal fastsettes i samsvar med bedriftsøkonomisk overskudd. «Varige og betydelige» driftsmidler skal aktiveres i ulike saldogrupper og avskrives med satser som i prinsippet skal gjenspeile antatt årlig verdifall.

Fritaksmetoden innebærer at selskap i utgangspunktet fritas for beskatning av mottatt utbytte og gevinst på aksjer mv. Samtidig faller fradragsretten bort for tilsvarende tap. Målet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning i selskapssektoren, det vil si at utbytter og gevinster skattlegges flere ganger for selskap som eies av andre selskap.

Selskapsskattesatsen i Norge lå uendret på 28 pst. i perioden 1992–2013. Satsen ble deretter gradvis redusert til 22 pst. over perioden 2014–



Figur 2.9 Formelle selskapsskattesatser.¹ 1981–2021. Prosent

¹ Uveide gjennomsnitt for Sverige, Danmark og Finland og for OECD.

Kilder: OECD og Finansdepartementet.

2019. En selskapsskattesats på 22 pst. er litt under gjennomsnittet i OECD og noe høyere enn gjennomsnittet for Sverige, Danmark og Finland, se figur 2.9.

Den effektive beskatningen av selskap vil også avhenge av skattegrunnlaget. Effektiv gjennomsnittlig skattesats er betalt skatt som andel av selskapets reelle overskudd. Den er lavere enn den formelle skattesatsen hvis det er knyttet skatte-kreditter til investeringene, for eksempel gjennom sjenerøse avskrivningsmuligheter. Det er den effektive *gjennomsnittlige* skattesatsen som er mest relevant når et selskap ut fra skattemessige hensyn skal velge hvilket land det skal investere i. Den effektive *marginale* skattesatsen er mest relevant når et selskap skal velge hvor mye som skal investeres.

Tabell 2.1 viser formelle skattesatser og beregnede effektive gjennomsnittlige og marginale skattesatser i noen utvalgte land i 2020. Effektive skattesatser beregnes med utgangspunkt i en tenkt investering med en gitt avkastning mv. og tar hensyn til både formell skattesats og sentrale deler av skattegrunnlaget (avskrivningssatser mv.). I beregningene er det forutsatt en tenkt investering fordelt på noen utvalgte investeringsobjekter samt at investeringen delvis er finansiert med egenkapital og delvis med gjeld.

Selskapenes overskudd skattlegges også på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskat-

Tabell 2.1 Formelle og beregnede effektive selskapsskattesatser i 2020. Prosent

Land	Formell skattesats	Effektiv gjennomsnittsskattesats	Effektiv marginalskattesats
Irland	12,5	14,1	12,3
Storbritannia	19,0	20,1	22,3
Finland.....	20,0	19,6	18,7
Sveits.....	21,1	18,6	12,4
Sverige.....	21,4	19,4	14,5
Danmark	22,0	19,8	14,6
Norge.....	22,0	20,8	18,2
Hellas.....	24,0	22,9	20,6
Nederland	25,0	22,5	16,6
Østerrike	25,0	23,1	18,8
Spania	25,0	29,0	32,5
Belgia.....	25,0	24,9	19,2
USA.....	25,8	27,5	26,7
Canada.....	26,2	23,9	20,9
Italia	27,8	23,8	16,5
Japan.....	29,7	34,1	38,1
Tyskland.....	29,9	28,9	23,3
Frankrike.....	32,0	31,5	29,0

Kilde: OECD, Leibniz Centre for European Economic Research (ZEW) (*TAXUD/2020/DE/308, Effective Tax Levels Using the Devereux/Griffith Methodology – Final Report 2020*).

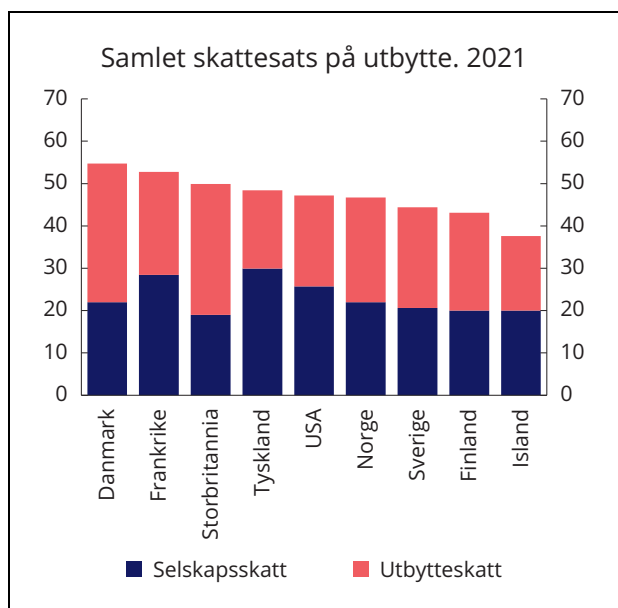
ningen, jf. punkt 2.3.1. Figur 2.10 viser samlet formell marginalsatt på utbytte på selskapets og eierens hånd i utvalgte land i 2021.

Økt økonomisk integrasjon og økte investeringer over landegrensene har gjort det lettere for flernasjonale selskaper å flytte overskudd mellom land. Flere land har innført særlig gunstige skatteordninger, for eksempel for en del immaterielle eiendeler, som innebærer at de reelle effektive skattesatsene kan bli langt lavere enn det som fremkommer av tabell 2.1. OECD og EU har utarbeidet konkrete anbefalinger og planer for å motvirke internasjonal skatteplanlegging. Som oppfølging av skattereformen er det gjennomført regelendringer i Norge som skal motvirke overskuddsflytting, både ved å redusere selskapsskattesatsen og ved målrettede tiltak som for eksempel begrensninger i rentefradraget og tiltak for å lette informasjonsutvekslingen med andre land.

Petroleumsbeskatning

Det er en betydelig meravkastning (grunnrente) ved utvinning av olje og gass. Det er derfor en særskatt på inntekter fra petroleumsutvinning, i tillegg til alminnelig selskapsskatt. Særskattesatsen er 56 pst. i 2021.

På enkelte punkter skiller imidlertid petroleumsbeskatningen seg fra den alminnelige selskapsbeskatningen. Inntekter fra salg av råolje verdsettes med administrativt fastsatte normpriser. Investeringer avskrives over seks år. Dersom et selskap går med underskudd, kan underskuddet fremføres med et rentetillegg. Dersom selskapet aldri får tilstrekkelig skattemessig overskudd, vil staten refundere skatteverdien av underskuddet ved opphør av virksomheten på norsk sokkel. Disse egenkapene ved petroleumsskatten gjelder både den alminnelige selskapsskatten og særskatten.



Figur 2.10 Samlet marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2021. Prosent

Kilde: OECD.

I særskattegrunnlaget trekkes det i tillegg fra en såkalt friinntekt. I en nøytral særskatt skal friinntekten kompensere for at investeringskostnaden ikke kommer til fradrag umiddelbart, men gradvis gjennom avskrivningene. Friinntekt som ikke kan benyttes, fremføres med rentetillegg.

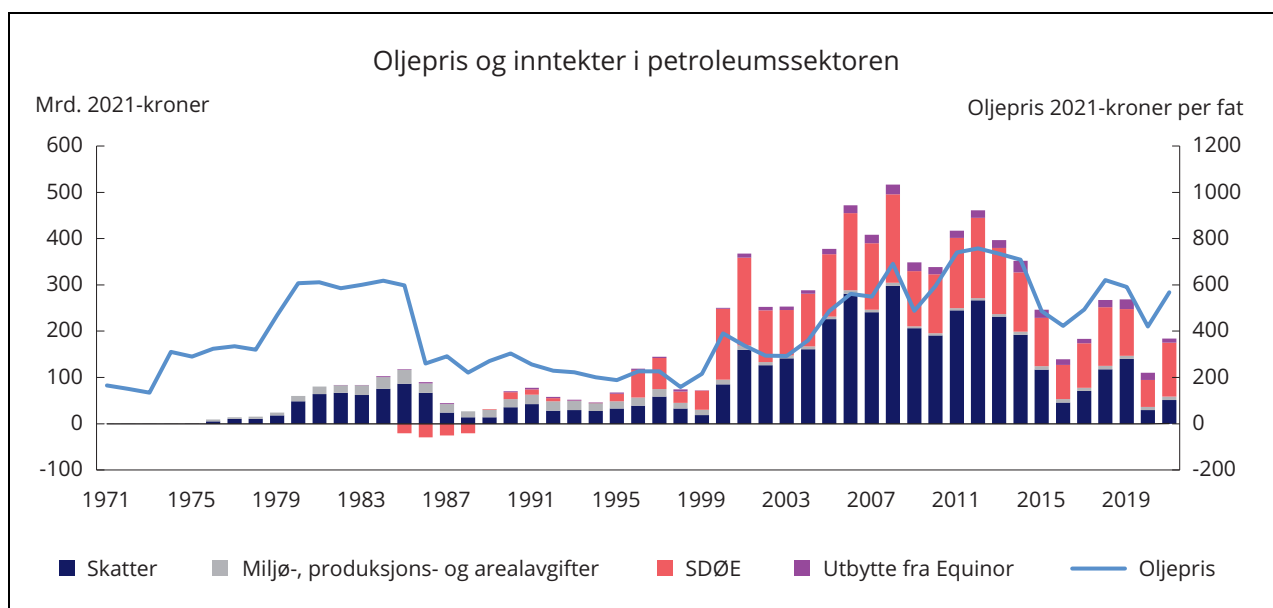
Systemet er utformet slik at selskapene har sikkerhet for å få full verdi av skattefradragene.

Sikre fremtidige skattefradrag skal verdsettes med en risikofri rente etter ordinær skatt. Verdsett med en risikofri rente etter selskapskatt er verdien av investeringsfradragene (avskrivning, friinntekt og rentefradrag i særskatt) høyere enn i en nøytral petroleumsskatt, jf. vedlegg 1 punkt 3.

Våren 2020 ble det innført midlertidige endringer i petroleumsskatten, jf. Prop. 113 L (2019–2020) og Innst. 351 L (2019–2020), som innebærer at investeringskostnader samt en friinntekt på 24 pst. kan utgiftsføres umiddelbart i særskattegrunnlaget. Endringene omfatter investeringskostnader som pådras i 2020 og 2021, samt investeringskostnader som er omfattet av plan for utbygging og drift (PUD) eller plan for anlegg og drift (PAD) innkommet til Olje- og energidepartementet før 1. januar 2023 og godkjent av departementet før 1. januar 2024. I tillegg kan skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt for inntektsårene 2020 og 2021 kreves utbetalt. Med de midlertidige endringene økes verdien av investeringsfradragene ytterligere, jf. vedlegg 1 punkt 3.

SDØE, hvor staten deltar finansielt direkte i lisenser, er også en viktig del av statens inntekter fra sokkelen. SDØE har samme egenskaper som en feltvis kontantstrømskatt, ved at staten løpende dekker sin andel av investeringer og driftskostnader og får den samme andel av inntektene.

Figur 2.11 viser sammensetningen av statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Statens inntekter tar utgangspunkt i netto overskudd i virksomheten, og skatteinntektene vil dermed



Figur 2.11 Samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren og oljeprisutvikling. 2021-kroner¹

¹ Anslag for 2021.

Kilde: Finansdepartementet.

automatisk tilpasse seg endret oljepris og endret lønnsomhet i næringen.

Vannkraftbeskatning

Overskuddet i kraftforetak skattlegges som alminnelig inntekt på samme måte som i andre foretak. Det beregnes i tillegg grunnrenteskatt til staten med en skattesats på 37 pst. i 2021. Grunnrenteskatten er utformet slik at prosjekter som er lønnsomme før grunnrenteskatt, også er lønnsomme etter grunnrenteskatt. Kraftverk med generatorer under 10 MVA er imidlertid fritatt for grunnrenteskatt. Grunnlaget for grunnrenteskatt (grunnrenteinntekten) beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift og eiendomsskatt. Fra 2021 er det åpnet for at kraftforetak kan utgiftsføre nye investeringskostnader i grunnrenteskatten i samme år som investeringen gjøres. Investeringer fra før 2021 kommer fortsatt til fradrag gjennom avskrivninger og friinntekt. Negativ grunnrenteinntekt i ett kraftverk kan samordnes med positiv grunnrenteinntekt i andre kraftverk i samme skattekonsern. Videre utbetales skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt etter samordning mellom kraftverk.

Kraftforetakene ilegges også en naturressurskatt (betales til kommune og fylkeskommune) på 1,3 øre per kWh. Naturressurskatt er fradragsberettiget krone for krone mot fastsatt skatt til staten. I tillegg betaler kraftprodusentene konsesjonsavgift og vanligvis eiendomsskatt til vertskommunene. De må også avstå konsesjonskraft.

Rederibeskatning

Rederibeskattede selskap har fra og med inntektsåret 2007 skattefritak for skipsfartsinntekter og betaler kun en tonnasjeskatt. Tonnasjeskatten er en årlig avgift som beregnes på grunnlag av skipenes nettotonnasje, og satsen varierer med ulike tonnasjeintervaller. Satsen kan reduseres for skip mv. som tilfredsstillende miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet. Det stilles en rekke krav for å kvalifisere for skattefritak etter rederiskatteordningen, blant annet at selskapet eier eller leier skip av en viss størrelse, og som er i fart over en viss distanse. For eksempel omfatter ordningen ikke skip i rutetrafikk mellom norske havner med kortere distanse, fiske- og fangstfartøy eller lystfartøy mv.

Finansskatt

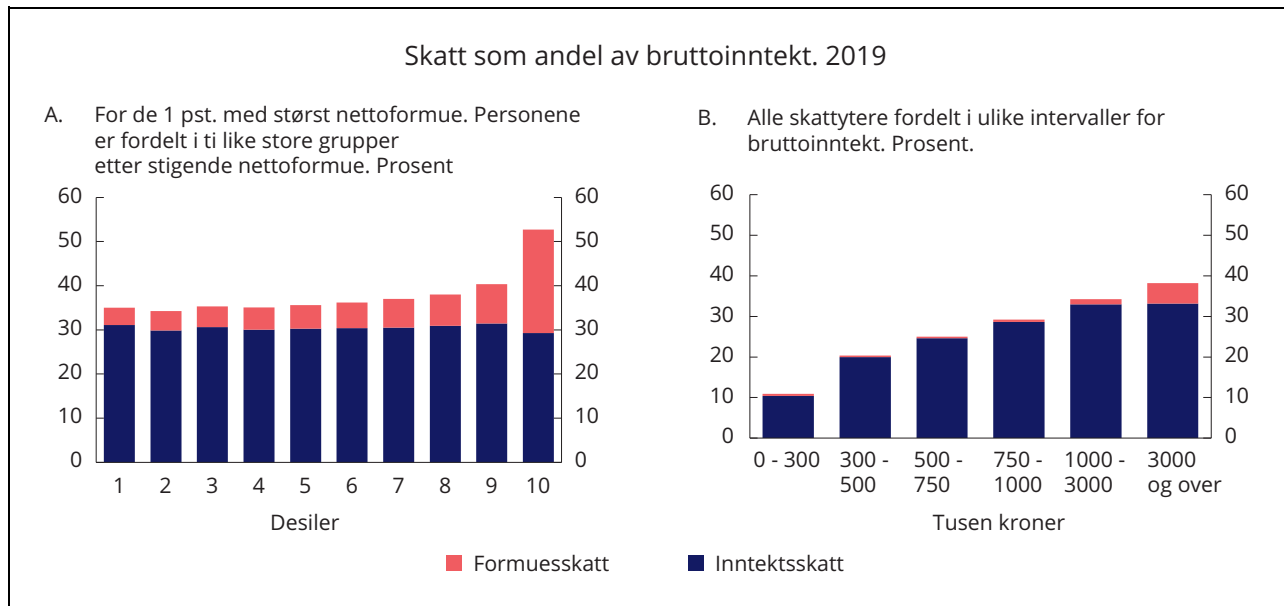
Det ble i 2017 innført en finansskatt på lønninger og overskudd til erstatning for manglende merverdiavgift i finansnæringen. Omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, først og fremst fordi det ville vært krevende å fastsette et egnet grunnlag for å beregne avgift på marginbaserte tjenester, eksempelvis bankenes rentemarginer. Finansskatten omfatter finansielle virksomheter og består av en skatt på 5 pst. på lønninger (grunnlaget for arbeidsgiveravgift) og en skatt på selskapsoverskudd ved at skattesatsen på alminnelig inntekt er tre prosentenheter høyere enn for annen virksomhet.

2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning

Formuesskatt

Personlige skattytere betaler formuesskatt på 0,85 pst. av skattepliktig nettoformue, det vil si bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 1,5 mill. kroner i 2021. Ektefeller får et felles bunnfradrag på 3 mill. kroner. Formuesskatten fører til at skattesystemet for personer samlet sett virker mer progressivt enn ved inntektsbeskatning alene. Figur 2.12 illustrerer dette.

Den skattemessige verdien av formueseieendene er i utgangspunktet lik markedsverdi. Flere formuesobjekter verdsettes imidlertid til dels betydelig lavere enn markedsverdi. Primærbolig (boligen en bor i) verdsettes til 25 pst. av beregnet markedsverdi, mens sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom) verdsettes til 90 pst. Formuesverdiene av fritidsboliger tar utgangspunkt i historiske byggekostnader og fastsettes ikke som for primær- og sekundærbolig til en andel av anslått markedsverdi. Formuesverdien av fritidsbolig skal maksimalt utgjøre 30 pst. av markedsverdien. Verdsettelsen av aksjer og driftsmidler, inkludert næringseiendom, ble redusert fra 65 til 55 pst. fra 2021. Eierne av primær- og sekundærboliger og næringseiendom kan få nedsatt den beregnede verdien til en lavere dokumentert verdi (sikkerhetsventilen). Fra 2021 er verdsettelsen som gis ved bruk av dokumentert verdi, lik som ved bruk av beregnet markedsverdi. Det gis fradrag for gjeld ved fastsettelse av formuesskatt. Gjeld tilordnet primærbolig, fritidseiendom, bankinnskudd mv. verdsettes fullt ut. Gjeld tilordnet næringseiendom, sekundærboliger, aksjer og driftsmidler verdsettes med samme formelle presentsats som



Figur 2.12 Skatt som andel av bruttoinntekt i 2019. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

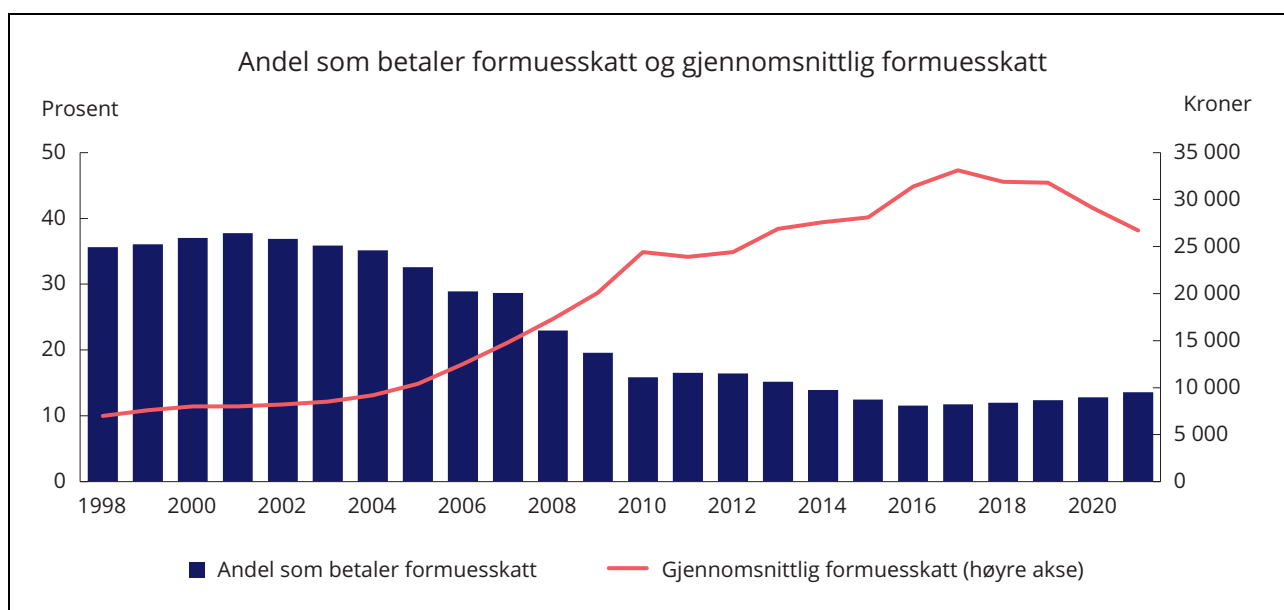
eiendelen. Gjelden fordeles forholdsmessig ut fra hvor stor andel de ulike formueseielene utgjør av brutto formue.

Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert over tid som følge av økt bunnfradrag. Det anslås at om lag 13,6 pst. av skattyterne betaler formuesskatt i 2021, jf. figur 2.13. Gjennomsnittlig skattebeløp blant de som betaler formu-

esskatt, har i hovedsak økt over perioden, men anslås å ha gått noe ned de par siste årene.

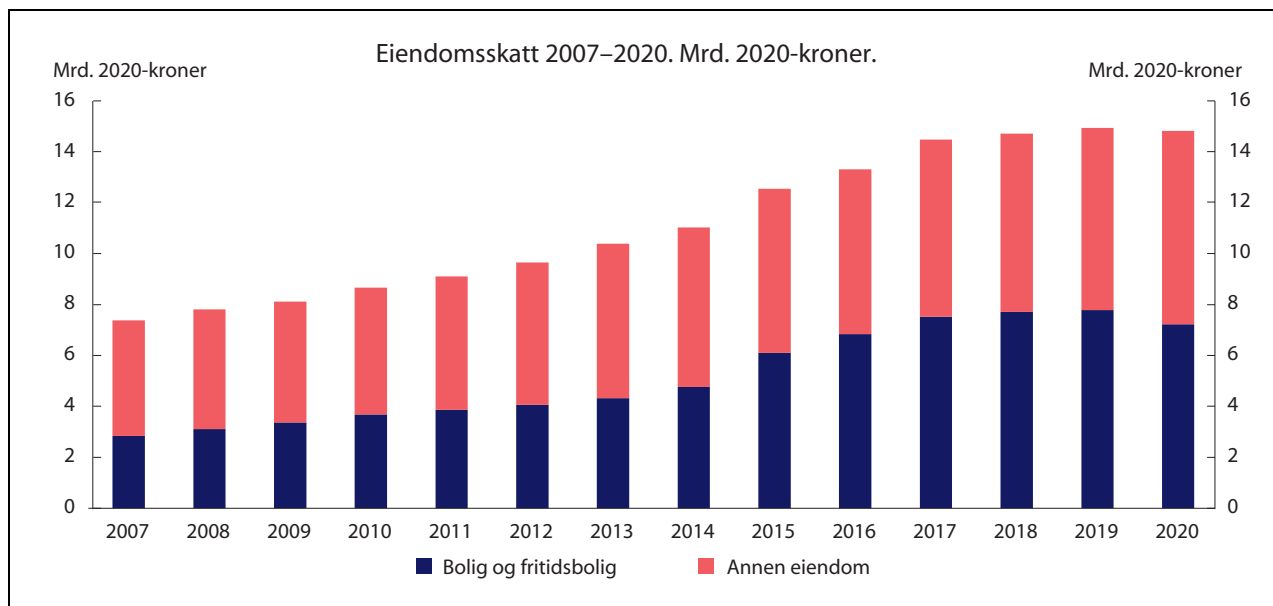
Eiendomsskatt

Den enkelte kommune avgjør selv om det skal skrives ut eiendomsskatt innenfor de rammene eiendomsskattelova setter. Inntektene tilfaller i sin

Figur 2.13 Andel (av bosatte personer 17 år og eldre) som betaler formuesskatt¹ og gjennomsnittlig formuesskatt. 1998–2021. Anslag for 2020 og 2021. 2021-kroner

¹ Formuesskatt før eventuelle nedsettelse som følge av 80-prosentregelen (kun relevant for årene 1998–2008).

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 2.14 Kommunenes eiendomsskatteinntekter 2007–2020. Mrd. 2020-kroner

Kilde: Statistisk sentralbyrå (KOSTRA).

helhet kommunen. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 1 og 7 promille av takstgrunnlaget, for bolig og fritidsbolig er maksimal skattesats 4 promille i 2021. Eiendomsskattegrunnlaget skal fastsettes ved alminnelig taksering hvert tiende år. For bolig kan kommunene alternativt velge å bruke formuesskattegrunnlagene for verdsetting. 104 kommuner benytter seg av denne muligheten i 2021, og eiendomsskattegrunnlaget vil da utvikle seg i tråd med markedsprisene. Kommunene må bruke en reduksjonsfaktor ved taksering av bolig og fritidseiendom på minst 30 pst. De kan også bruke et bunnfradrag for å redusere takstgrunnlaget. Fra 2017 har kommunene kunnet velge å frita fritidseiendommer for eiendomsskatt. Seks kommuner benytter seg av denne muligheten i 2021. For eiendomsskatt på kraftanlegg gjelder egne takseringsregler, som baserer seg på verdien av produksjonen innenfor en minimums- og maksimumsgrense.

I 2021 har 321 av 356 kommuner innført eiendomsskatt, hvorav 251 har eiendomsskatt på bolig i hele eller deler av kommunen. Kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatten var om lag 14,8 mrd. kroner i 2020, hvorav 7,2 mrd. kroner var eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendommer. Figur 2.14 viser utviklingen eiendomsskatteinntekter til kommunene i perioden 2007–2020, fordelt på henholdsvis «bolig og fritidsbolig» og «annen eiendom».

Skatt på kapitalbeholdning internasjonalt

Boks 2.4 gir en oversikt over inntekter fra skatt på kapitalbeholdning i OECD-landene.

2.4 Indirekte skatter

2.4.1 Merverdiavgiften

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. Ved at avgiften bare beskatter sluttforbruk, gir den heller ikke tilpasninger i produksjonen.

Den alminnelige merverdiavgiftssatsen i Norge er 25 pst. Danmark og Sverige har også en alminnelig sats på 25 pst. Satsene i de skandinaviske landene er høye i internasjonal sammenheng. Inntektene fra merverdiavgiften som andel av BNP er høyere i Norge enn gjennomsnittet for OECD-landene, men noe lavere enn i Danmark og Sverige. I boks 2.5 sammenlignes merverdiavgiftssystemene i ulike OECD-land.

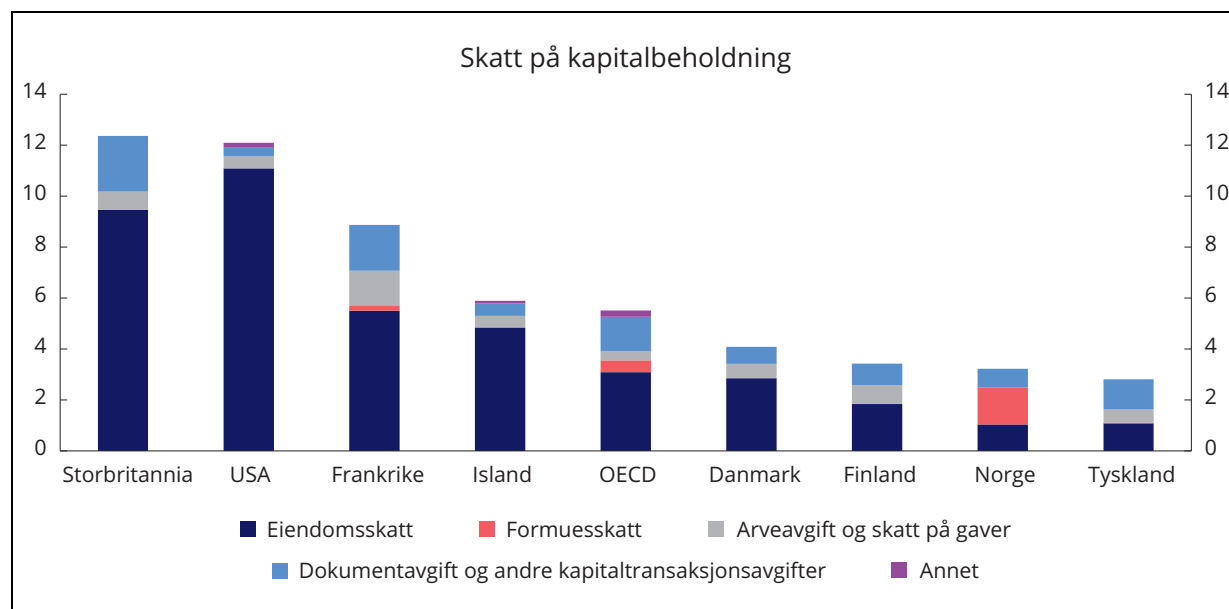
Boks 2.4 Inntekter fra skatt på kapitalbeholdning i OECD-landene

OECDs skattestatistikk gir oversikt over inntektene fra ulike skattearter. Skatt på kapitalbeholdning omfatter skatter for bruk, eierskap og overføring av kapitalbeholdning, herunder fast eiendom. Gevinstbeskatning omfattes ikke. For Norge er både kommunal eiendomsskatt, formuesskatt og dokumentavgift omfattet.

For enkelte land kan det være forskjell mellom brutto- og nettoskatten på kapitalbeholdning. Det gjelder for eksempel i USA, hvor mange skattytere kan fradragføre innbetalt lokal eiendomsskatt ved beregning av den føderale inntektsskatten. OECD-tallene er basert på uveide gjennomsnitt av bruttoskattene.

Figur 2.15 viser inntektene fra skatt på kapitalbeholdning i utvalgte OECD-land. I Norge

utgjør skatteinntektene fra kapitalbeholdning 3,3 pst. av de samlede skatteinntektene. Dette er godt under OECD-gjennomsnittet på 5,5 pst. Samtidig er det viktig å understreke at OECD-tallene omfatter ulike skatter som har ulik virkning på adferd. For mange av landene utgjør eiendomsskatt på fast eiendom størst andel. I anslaget for Norge utgjør formuesskatt en større andel. Dette omfatter også formuesskatt på andre formuesobjekter enn fast eiendom, herunder aksjer mv. Dersom vi holder eiendomsskatt utenfor, viser figuren at øvrig skatt på kapitalbeholdning er høy i Norge sammenlignet med de andre landene.



Figur 2.15 Skatt på kapitalbeholdning. Prosent av samlede skatteinntekter. 2019¹

¹ Tall for OECD er et uvektet gjennomsnitt for de landene som har rapportert for 2019.

Kilder: OECD Revenue Statistics Database og Finansdepartementet.

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 12 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 merverdiavgiftssys-

temet, blant annet finansielle tjenester, helsetjenester og undervisning. Virksomheter som står utenfor merverdiavgiftssystemet, får ikke fradrag for merverdiavgift på varer og tjenester som de anskaffer.

Bruk av reduserte satser, fritak og unntak medfører at en fjerner seg fra et enkelt, generelt system med én sats på alt forbruk av varer og tjenester. Dermed vil merverdiavgiften påvirke sammensetningen av forbruk og produksjon og valget

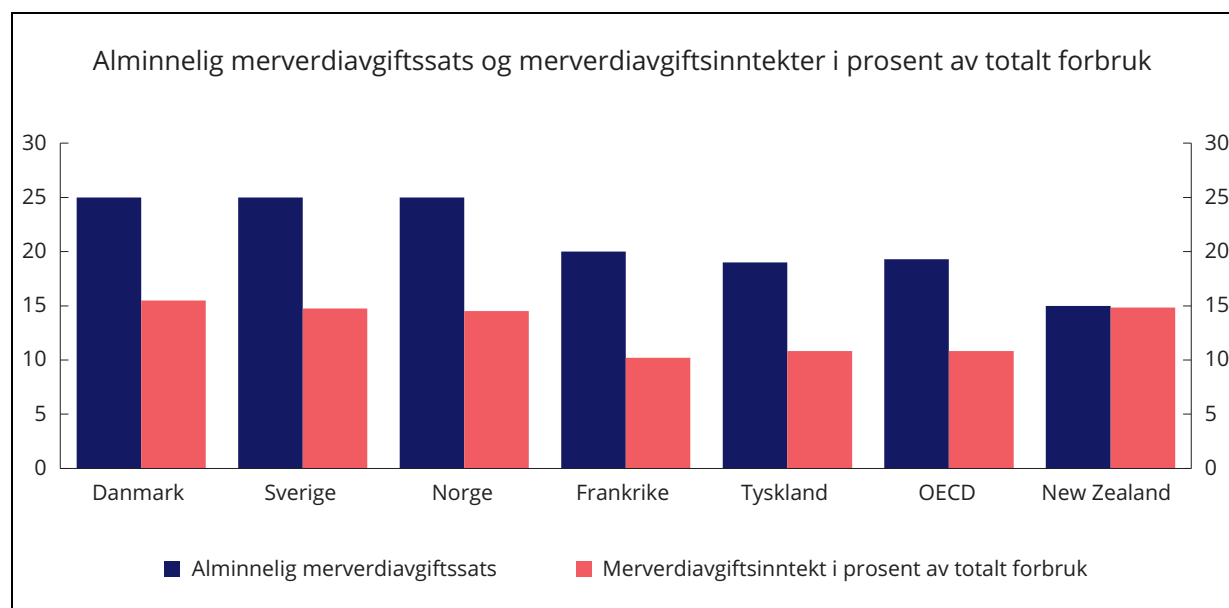
Boks 2.5 Satser og grunnlag for merverdiavgiften i OECD-land

Merverdiavgiften er innført i om lag 170 land. I OECD-landene utgjør nå merverdiavgiftsinntektene i gjennomsnitt 20 pst. av samlede skatteinntekter.

OECD sammenligner merverdiavgiftssystemene i de enkelte medlemslandene og de ulike systemenes evne til å skaffe inntekter. Dette gjøres ved å sammenligne de faktiske merverdiavgiftsinntektene for et land med hva inntektene hadde vært om alt forbruk, både privat og offentlig, var ilagt den generelle satsen i landet. Hvis alt forbruk beskattes med den generelle merverdiavgiftssatsen, vil også inntektene fra merverdiavgiften som andel av forbruket være lik merverdiavgiftssatsen. Lavere inntektsandel enn den generelle satsen kan skyldes flere forhold. Bruk av reduserte satser, fritak og unntak bidrar for eksempel til å redusere inntektsandelen. Forhold ved skatteinnkreving og etterlevelse, herunder omfanget av skatteplanlegging, unndragelse og svindel, kan også

påvirke inntektsandelen. Selv om inntektsandelen som en indikator på effektivitet i merverdiavgiftssystemet må tolkes med forsiktighet, kan den gi et bilde av hvor effektivt merverdiavgiftssystemet fungerer. En avvikling av reduserte satser, fritak og unntak ville dessuten gjort det mulig å opprettholde statens inntekter med en lavere sats.

Figur 2.16 viser de generelle merverdiavgiftssatsene for Norge, OECD-gjennomsnittet og utvalgte andre land. Figuren viser også inntekt fra merverdiavgiften som andel av forbruk. Norge har en like høy generell merverdiavgiftssats som Danmark og Sverige, men inntektene fra merverdiavgift som andel av forbruk er likevel noe lavere. New Zealand har et merverdiavgiftssystem med én felles sats og få unntak og fritak. Dermed beskattes tilnærmet alt forbruk med den generelle satsen, også offentlig forbruk.



Figur 2.16 Alminnelig merverdiavgiftssats og merverdiavgiftsinntekter i prosent av samlet forbruk. 2018

Kilder: OECD (2020) Consumption Tax Trends og Finansdepartementet.

mellom egenproduksjon og eksterntleveranser i sektorer som er unntatt fra avgiftsplikten. I tillegg blir de administrative kostnadene høyere. Merverdiavgiftssystemet er lite egnet til å ivareta fordelingshensyn, støtte bestemte formål eller til å

vri forbruket i en ønsket retning. Hvis for eksempel hensikten er å redusere forbruket av goder som anses skadelig for den enkelte og samfunnet, vil det være mer effektivt å benytte særavgifter.

2.4.2 Særaggifter

Særaggiftene skal finansiere offentlige utgifter, men brukes også som virkemiddel for å prise samfunnsøkonomiske kostnader ved helse- og miljøskadelig aktivitet og for å påvirke atferd i ønsket retning.

Særaggifter på enkelte produkter vil, i motsetning til generelle forbruksavgifter, vri forbruket bort fra avgiftsbelagte produkter. Særaggifter er dermed et egnet virkemiddel for å redusere produksjon eller forbruk som er skadelige for miljø eller helse. Enkelte særaggifter har kun som formål å skaffe staten inntekter og omtales ofte som fiskale avgifter. Et eksempel på en slik avgift er dokumentavgiften på omsetning av fast eiendom. Andre avgifter har også som formål å påvirke atferd. Dette gjelder i første rekke miljøavgiftene og avgiftene på alkohol og tobakk.

Avgiftenes formål er av betydning for hvordan avgiften utformes. For å begrense de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning bør fiskale avgifter ikke legges på produserte innsatsvarer. Miljøavgifter som skal prise et miljøproblem, bør derimot omfatte alle kilder til miljøproblemet, og avgiftssatsen bør avspeile miljøskaden.

Miljøavgifter

Norges første avgift med miljøformål var avgiften på svovelinholdet i mineralolje, som ble innført i 1970. Først mot slutten av 1980-årene og begynnelsen av 1990-årene ble bruken av miljøavgifter mer omfattende.

Miljøavgifter gjør at markedsprisene i større grad inkluderer samfunnets kostnader ved miljøskadelige aktiviteter. Det bidrar til å redusere de miljøskadelige aktivitetene. Inntektene fra miljøavgifter kan benyttes til å redusere andre vridende skatter.

Bruk av miljøavgifter er i tråd med prinsippet om at forurenser skal betale. Dette prinsippet innebærer at den som bruker miljøgoder, også skal betale kostnadene den miljøskadelige aktiviteten påfører samfunnet.

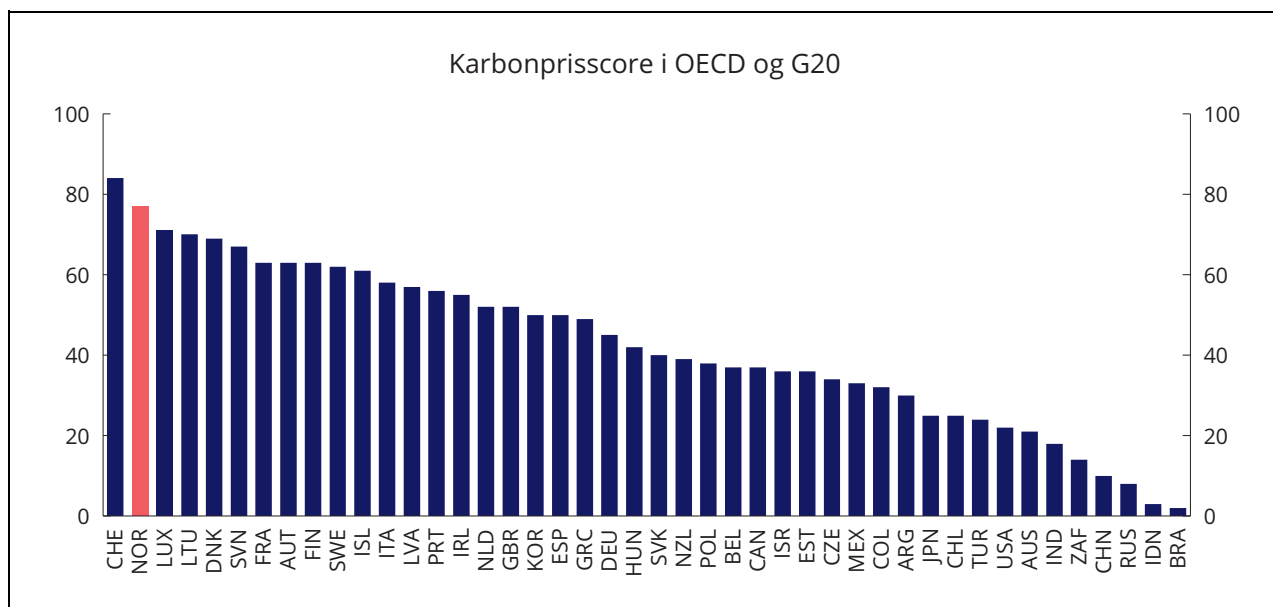
Kostnaden ved å redusere utslipp eller annen miljøskadelig aktivitet kan variere mellom ulike sektorer i økonomien, og myndighetene har ikke full informasjon om hvor store disse kostnadene er for ulike bedrifter og husholdninger. En riktig utformet miljøavgift bør omfatte alle kilder til et bestemt utslipp med én felles sats. Det legger til rette for å redusere utslippene til lavest mulig kostnad for samfunnet (kostnadseffektivitet). Kvoter er et annet sektorovergripende virkemid-

del som kan virke på tilsvarende måte som miljøavgifter. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.6.

Når miljøavgifter virker etter hensikten, bidrar de til å redusere miljøskadelig aktivitet. Dette gjør at inntektene til staten reduseres. Dette kan forklare deler av fallet i inntekter fra miljøavgifter de senere årene. Erstattes miljøavgifter med utslippskvoter som ikke selges (såkalte gratiskvoter), eller andre typer virkemidler, bidrar dette til ytterligere fall i statens inntekter. Reduserte inntekter fra miljøavgifter kan innebære at andre skatter og avgifter må økes for å opprettholde nivået på skatteinntektene.

Bruken av miljøavgifter i Norge er omfattende, også sammenliknet med industrialiserte land i og utenfor Europa. Dette skyldes at tilnærmet all bruk av fossil energi i Norge er priset gjennom avgifter og/eller kvotesystemet, og at avgiftssatsene på bruk av fossile varer er relativt høye. OECD beregner regelmessig den effektive karbonprisen på energibruk i OECD- og G20-landene. Den effektive karbonprisen består av alle avgifter på energi, både eksplisitte klimaavgifter (som CO₂-avgiften) og andre avgifter (som veibruksavgiften og grunnavgiften på mineralolje), samt kvoteprisen. OECD beregner deretter en karbonprisscore for hvert land. Karbonprisscoren beskriver hvor langt landet er kommet i å prise utslipp fra energibruk. En karbonprisscore på 100 pst. betyr at alle utslipp fra energibruk er priset på nivå med referanseprisen eller høyere. Tilsvarende vil en karbonprisscore på 0 pst. bety at ingen utslipp fra energibruk er priset på nivå med eller over referanseprisen. I figur 2.17 ser vi at for en referansepris på 60 euro per tonn CO₂ og når vi ser bort fra utslipp av CO₂ fra forbrenning av biomasse, har Norge en karbonprisscore på 77 pst. i 2018. Kun Sveits har en høyere karbonprisscore. Til sammenlikning har Danmark en karbonprisscore på 69 pst., Finland en karbonprisscore på 63 pst. og Sverige en karbonprisscore på 62 pst.

For 2021 er det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser 591 kroner per tonn CO₂-ekvivalent. Til sammenlikning er den gjennomsnittlige kvoteprisen for 2021 anslått til om lag 472 kroner per tonn CO₂. Kvoteprisen har den siste tiden steget kraftig, og anslaget for gjennomsnittlig kvotepris i 2021 er om lag 60 pst. høyere enn tilsvarende anslag for 2020. Noen sektorer er både kvotepliktige og ilagt CO₂-avgift. Prisene på utslipp av klimagasser som de ulike sektorene i Norge står overfor, er vist i figur 2.18. Ulike priser på utslipp av klimagasser øker de samlede



Figur 2.17 Karbonprisscore på energibruk i OECD og G20-landene i 2018 ved en referansepris på 60 euro per tonn CO₂-ekvivalent. Eksklusiv utslipp av CO₂ fra biomasse

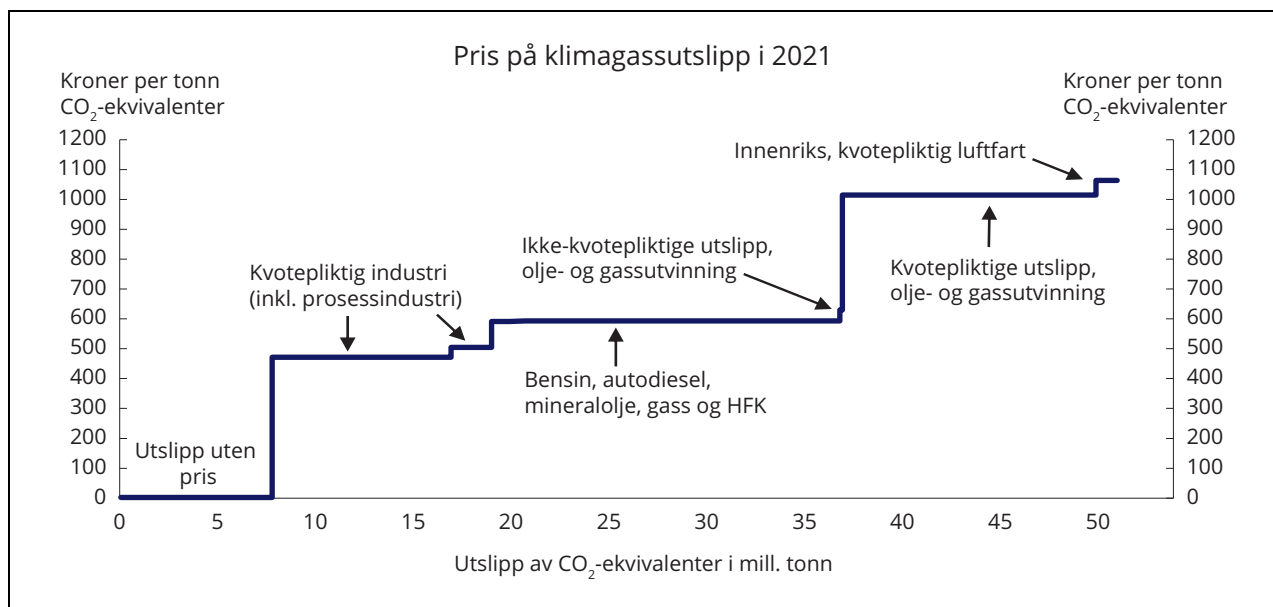
Kilde: OECD.

kostnadene ved å redusere nasjonale utslipp, og de samlede kostnadene blir lavest når alle står overfor den samme karbonprisen. Det kan være flere grunner til at miljøavgifter eller kvotesystemer ikke er kostnadseffektivt utformet.

Miljøavgifter på energiprodukter kommer ofte i tillegg til avgifter som priser andre samfunnsøkonomiske kostnader ved energibruken. Miljøeffekten vil være et resultat av det samlede avgiftsni-

vået. Veibruksavgiften på drivstoff bidrar også til å begrense forbruket av bensin og diesel og dermed til å redusere utslipp av blant annet CO₂. Grunnavgiften på mineralolje er delvis fiskalt begrunnet, men ble også innført med mål om å hindre en miljømessig uheldig overgang fra oppvarming med elektrisk kraft til fyringsolje.

I tillegg til miljø- og energiavgifter er det andre avgifter som er fiskalt begrunnet, men som også



Figur 2.18 Pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer. Avgiftsnivå i kroner per tonn CO₂-ekvivalenter i 2021 og kvotepris på 472 kroner per tonn CO₂. Utslippstallene er fra 2019

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

Boks 2.6 Sammenhengen mellom avgifter og kvoter

Miljøavgifter priser de kostnadene miljøskadelig aktivitet påfører samfunnet. Det blir økonomisk lønnsomt for aktørene å gjennomføre tiltak som reduserer utslipp, enten i form av redusert produksjon, omlegging av produksjonsmetoder eller ved rens tiltak som koster mindre enn avgiften. Med en avgift setter myndighetene en pris på forurensende utslipp, men styrer ikke mengden utslipp direkte. I et kvotesystem fastsetter derimot myndighetene utslippsmengden, mens prisen på utslipp blir markedsbestemt. Kostnaden ved rens tiltakene som gjennomføres, vil imidlertid bestemmes av prisen på kvoter som etableres i kvotemarkedet, og vil

avhenge av tilbudet av og etterspørselen etter kvoter.

Når prisen på kvoter tilsvarer avgiften, vil miljøavgifter og kvoter gi de samme utslippsreduksjonene. Hvis kvotene auksjoneres ut, kan disse gi tilsvarende inntekter til staten som avgifter. Det skyldes at restutslippet vil tilsvare det samlede omfang av kvoter. Aktørene vil dermed være villige til å betale en pris for kvotene som tilsvarer avgiften. Hvis kvotene deles ut gratis, vil myndighetene gå glipp av inntektene og miste muligheten til å oppnå eventuelle ytterligere samfunnsøkonomiske gevinster gjennom å redusere andre skatter.

tillegges miljøformål. Dette gjelder for eksempel engangsavgiften på motorvogner, som blant annet er differensiert etter CO₂- og NO_x-utslipp. Avgifter på drivstoff og kjøretøy utgjør en stor andel av de miljørelaterte avgiftene.

Helse- og sosialrelaterte avgifter

Forbruk av andre goder enn miljøgoder kan også medføre kostnader for samfunnet som ikke gjenspeiles i markedsprisene. Forbruk av alkohol og tobakksvarer er eksempler på dette. Avgiftene på alkohol og tobakksvarer gir staten inntekter, men bidrar også til at prisene på disse produktene i større grad inkluderer kostnadene bruken medfører for samfunnet. Disse kostnadene er knyttet til helseutgiftene som dekkes av fellesskapet, og ulempene ved røyking og alkoholforbruk for andre enn de som bruker varene.

I tillegg er det kostnader knyttet til at forbrukere selv ikke tar tilstrekkelig hensyn til de langsiktige virkningene av forbruket sitt, eller at de ignorerer uheldige virkninger. Et høyt avgiftsnivå på forbruksvarer kan omgås ved grensehandel, tax free-handel, smugling og hjemmebrenning av alkohol. Helseeffektene ved avgiftsleggingen må vurderes opp mot de samfunnsmessige kostnadene ved disse aktivitetene.

2.4.3 Toll

Toll har til formål å beskytte innenlandske produsenter mot konkurranse fra utlandet. Importtoll fører normalt til dyrere varer for forbrukerne og økte produksjonskostnader for næringslivet. Toll

kan i tillegg begrense forbrukernes vareutvalg. Videre vil toll redusere omfanget av handel og bidra til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke blir utnyttet fullt ut. Handel med varer og tjenester har åpnet for å utnytte Norges konkurransefortrinn. Det er fastsatt maksimale tollsatser gjennom internasjonale avtaler.

Norge er i dag et av landene i verden med minst tollbeskyttelse for industrivarer. Av industri-varene er bare enkelte typer klær og tekstiler ilagt toll. Tollbeskyttelse på landbruksvarer står sentralt i norsk landbrukspolitikk. Importvernet bidrar blant annet til å sikre omsetning av norske landbruksvarer til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Tollbeskyttelsen er en betydelig del av den samlede støtten til norsk jordbruk. Tollsatsene for landbruksvarer varierer sterkt, avhengig av beskyttelsesbehovet.

I likhet med andre industriland gir Norge tollpreferanser til utviklingsland gjennom GSP-ordningen (Generalized System of Preferences). Ordningen går ut på at de enkelte industrilandene gir utviklingslandene bedre markedsadgang på sine varer. GSP er en ensidig ordning, og den kan i prinsippet trekkes tilbake eller endres.

2.5 Gebyrer og sektoravgifter

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet, men på noen områder brukes gebyrer og sektoravgifter. Finansdepartementet fastsatte i 2006 overordnede bestemmelser for statlig gebyr-

og avgiftsfinansiering, som ble revidert i 2015. Gebyrordninger kan etableres når det offentlige utfører en klart definert tjeneste overfor betaleren og det ikke betales for noe annet eller mer. Følgelig er en kostnadsriktig gebyrfinansiering ikke å anse som beskatning. Gebyrer som er satt høyere enn kostnaden ved å produsere og levere tjenesten, vil derimot ha et element av skjult skattlegging.

Sektoravgifter har et videre finansieringsformål, og endring av grunnlag eller sats for sektoravgifter regnes derfor som en del av skatte- og avgiftsopplegget. Ifølge bestemmelsene bør det utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sektoravgifter for å finansiere statlige utgifter. Sektoravgifter kan likevel anvendes til å finansiere felles tiltak overfor en næring eller sektor dersom avgiften betales av aktører som tilhører eller har en nær tilknytning til sektoren. For eksempel finansieres virksomheten til flere tilsynsorganer helt eller delvis med sektoravgifter.

2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet

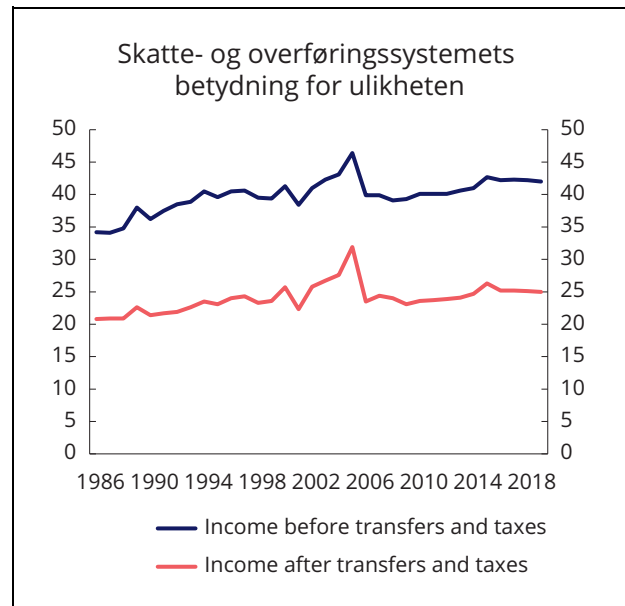
Det er mange og sammensatte faktorer som påvirker utviklingen i økonomisk ulikhet. Økonomiske konjunkturer og strukturelle forhold påvirker fordelingen av markedsinntektene, se omtale i Meld. St. 1 (2021–2022) *Nasjonalbudsjettet 2022*. Skattesystemet bidrar til å omfordele disse inntektene ved at det er progressivt utformet (gjennomsnittlig skattesats øker med nivået på inntekten). Skatteinntektene er dessuten en kilde til finansiering av overføringer til husholdningene og offentlige tjenester innenfor blant annet helse og utdanning, som også virker utjevne.

Personskattenes betydning for inntektsfordelingen

Som omtalt i *Nasjonalbudsjettet 2022* er Norge blant OECD-landene med lavest målt inntektsulikhet. Skatter og overføringer reduserer inntektsulikheten med om lag 40 pst.³ Det samlede utjevningsbidraget fra skatter og overføringer har vært forholdsvis stabilt de siste 30 årene.

Progressivitet i skattesystemet sikrer en direkte omfordeling fordi de som tjener mest,

³ Mål på inntektsulikhet og skattesystemets omfordelingsbidrag tar utgangspunkt i inntekts- og formuesstatistikken. Det er flere inntektskilder som ikke inngår i inntekts- og formuesstatistikken, for eksempel ulike naturalytelser, urealiserte gevinster og avkastning av selveid bolig.

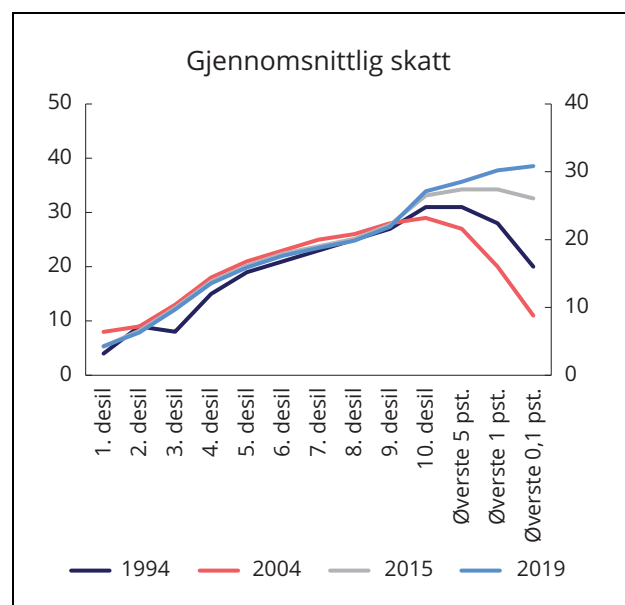


Figur 2.19 Gini-koeffisient for inntekt før og etter overføringer og skatt.¹ Prosent. Ekvivalent inntekt (EU-skala). 1986–2019

¹ Svingninger rundt årene 2000, 2005 og 2015 må sees i sammenheng med endringer i skattereglene som har ført til midlertidige skattetilpasninger.

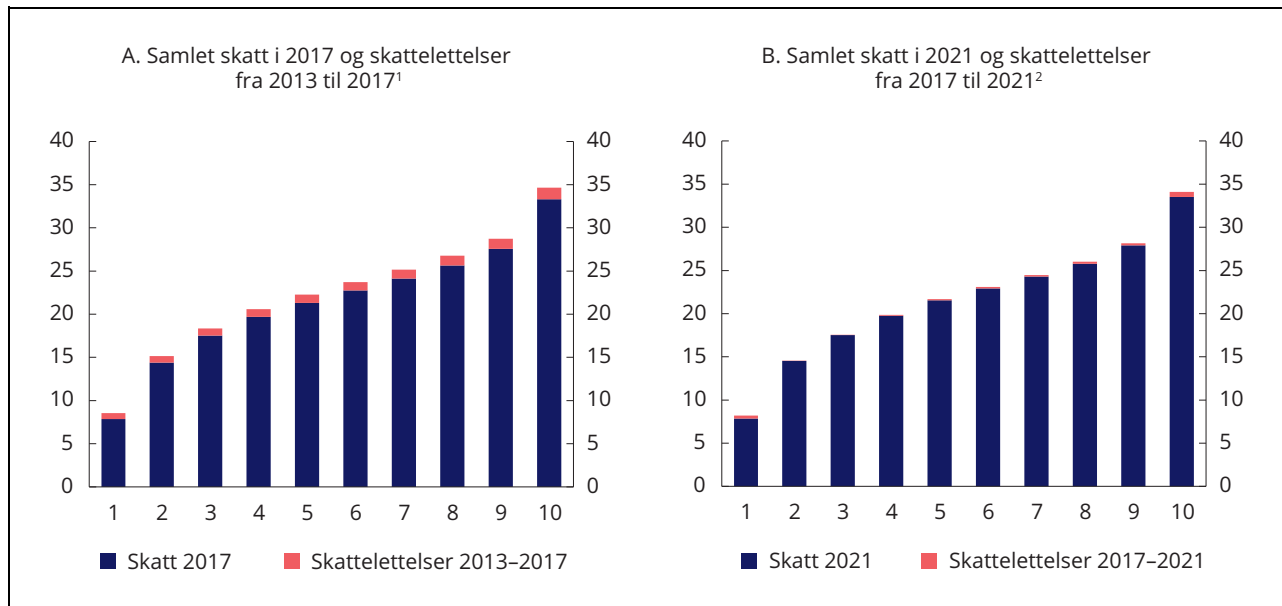
Kilde: Statistisk sentralbyrå.

også bidrar mer. Figur 2.20 viser gjennomsnittlig fastsatt skatt som andel av bruttoinntekt for ulike inntektsgrupper i utvalgte år. Progressiviteten i skattesystemet kommer tydelig frem ved at gjennomsnittlig skatt i prosent av inntekten stiger med



Figur 2.20 Gjennomsnittlig skatt som andel av bruttoinntekt. Prosent

Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 2.21 Samlet skatt og endring i skatt i prosent av ekvivalent inntekt etter inntektsdesiler. 2017 og 2021

¹ Beregningen omfatter skatteendringer som kan beregnes i Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, om lag 21,5 mrd. kroner netto. I beregningene er skattereglene i 2013 fremført til 2017-nivå for å anslå hva skatten ville vært i 2017 med 2013-regler. Dette sammenlignes så med skattereglene for 2017. Beregningene bruker datagrunnlag fra 2015.

² Beregningen omfatter skatteendringer som kan beregnes i Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, om lag 6,1 mrd. kroner netto. I beregningene er skattereglene i 2017 fremført til 2021-nivå for å anslå hva skatten ville vært i 2021 med 2017-regler. Dette sammenlignes så med skattereglene for 2021. Beregningene bruker datagrunnlag fra 2019.

Begge beregningene er mer usikre enn de ordinære ettårige analysene som gjennomføres i forbindelse med budsjettene, men gir likevel en indikasjon på betydningen av skatteendringene i periodene 2013–2017 og 2017–2021.

Kilder: Statistisk sentralbyrå (LOTTE-Skatt) og Finansdepartementet.

inntektsnivået. De med aller høyest inntekt betalte prosentvis mindre i skatt i 1994 og 2004 enn andre høy- og mellominntektsgrupper. Særlig har innføringen av utbytteskatt i skattereformen i 2006 økt den gjennomsnittlige skatten i prosent av inntekt for de øverste inntektsgruppene.

Figur 2.21A viser samlet skatt i 2017 og skattelettelser i perioden 2013–2017. Figur 2.21B viser samlet skatt i 2021 og skattelettelser i perioden 2017–2021. Figurene viser at brede grupper av befolkningen har fått ta del i skattelettelsene. Det har sammenheng med at skattesatsen på alminnelig inntekt er redusert fra 28 til 22 pst. i perioden 2013–2019. Figurene viser videre at skattesystemet er tydelig progressivt både før og etter skattelettelsene i de to periodene. Skattelettelsene utgjør en relativt liten andel av det samlede skattenivået for de ulike inntektsgruppene og påvirker progressiviteten i skattesystemet i begrenset grad.

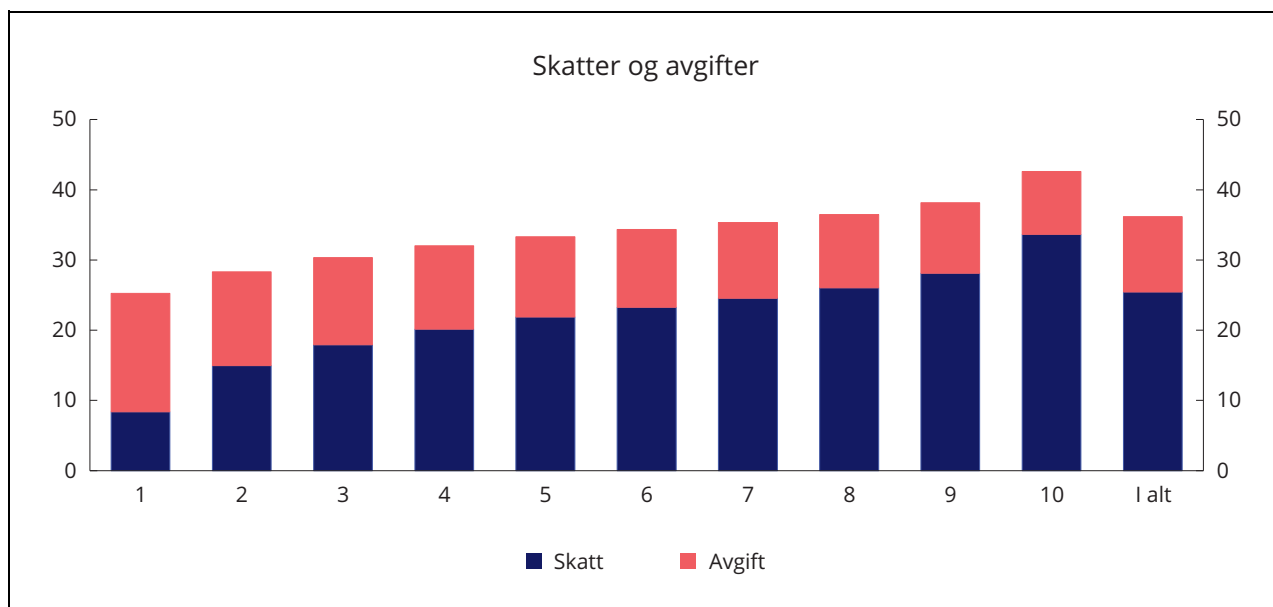
Avgiftenes betydning for inntektsfordelingen

Når en skal se på hvordan skatte- og avgiftssystemet påvirker husholdningenes forbruksmuligheter og velferd, bør en ideelt sett ta hensyn til at

også avgifter påvirker forbruksmulighetene. Avgifter er indirekte skatter som, til forskjell fra direkte skatter, normalt ikke ilegges forbruker direkte, men indirekte via avgiftspliktige produsenter og importører. I hvor stor grad avgiftsbelastningen overveltes i prisene til forbrukerne avhenger blant annet av tilbud og etterspørsel etter varene og tjenestene som omfattes av avgiften. Det foreligger imidlertid ingen informasjon som viser om avgiftene belastes henholdsvis privatpersoner eller næringsdrivende eller hvordan avgiftsinnbetalingen fordeler seg på ulike inntektsintervaller. Departementet gir ikke anslag på fordelingsvirkninger av endringer i enkeltavgifter. Departementet har i figur 2.22 fordelt aggregerte avgiftsinntekter etter inntektsdesiler basert på modellen Lotte-Konsum.

I figuren er alle personer i befolkningen rangert etter stigende inntekt (ekvivalent inntekt) i ti like store grupper (inntektsdesiler). Tilsvarende er alle personer tilordnet en andel av husholdningenes innbetalte skatter og avgifter.

Figuren viser at personer med lave inntekter har lavere samlet skatte- og avgiftsbelastning enn personer med høye inntekter. Samtidig bidrar avgiftene til å svekke progressiviteten i skatte- og



Figur 2.22 Skatt og avgift per person i prosent av ekvivalent inntekt etter inntektsdesiler. 2021-regler. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

avgiftssystemet. Dette skyldes delvis at beregningene tar utgangspunkt i husholdningenes bruttoinntekt. Personer med høy bruttoinntekt betaler en større andel av bruttoinntekten i skatt enn personer med lav bruttoinntekt og har dermed en mindre andel av inntekten disponibel til forbruk. Det er inntekten etter skatt som kan forbrukes og belastes med avgifter. For en person med høy bruttoinntekt vil dermed avgiftene utgjøre en mindre andel av bruttoinntekten enn for en person med lav bruttoinntekt. Dersom beregningene var basert på inntekt etter skatt (disponibel inntekt), ville avgiftsbelastningen vært jevnere som andel av inntekt i de ulike inntektsgruppene.

2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

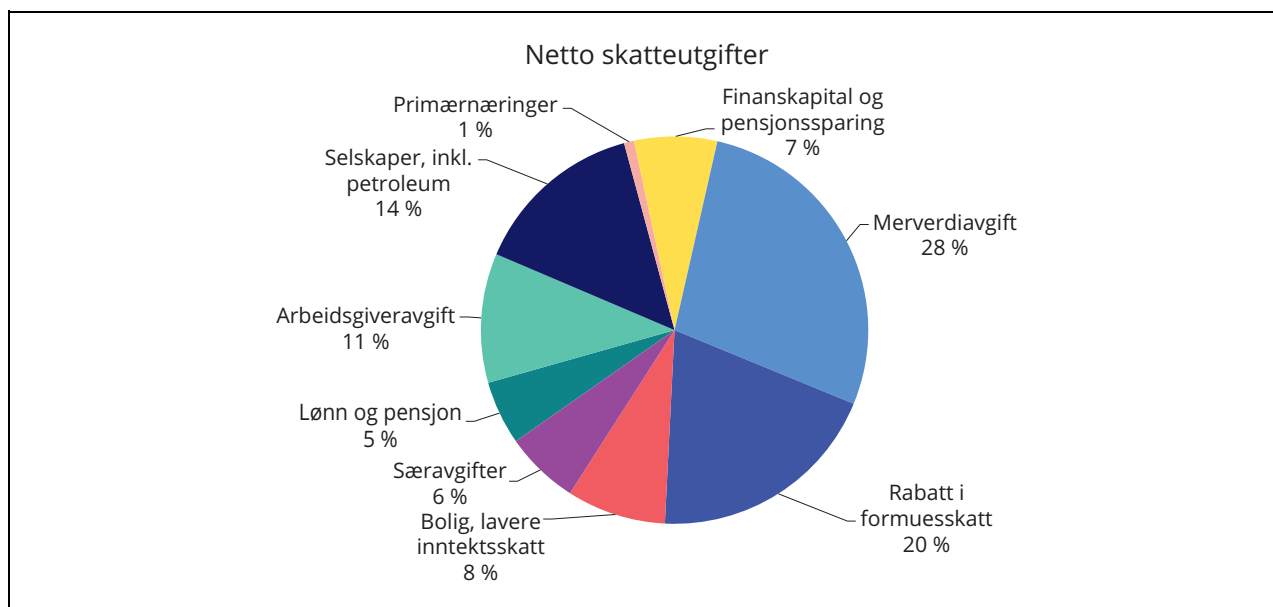
I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke unntak og særordninger som bidrar til å redusere de offentlige inntektene. De representerer en fordel for dem som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det likevel ikke er slik i enkelte tilfeller, kan dette være basert på et ønske om å ivareta andre hensyn eller å tilgodese bestemte formål.

Tilsvarende kan det i skatte- og avgiftssystemet finnes skattesanksjoner, det vil si at det i noen tilfeller ilegges en skatt eller avgift som er høyere enn det som følger av et generelt og ensartet sett av regler eller av sentrale prinsipper. Et eksempel er fiskale avgifter på innsatsfaktorer i næringsvirksomhet.

I motsetning til tiltak over budsjettets utgifts-side vedtar ikke Stortinget nivået på skatteutgifter og skattesanksjoner i de årlige budsjettene. Skatteutgifter blir dermed ikke gjenstand for årlige budsjettmessige prioriteringer på samme måte som ordninger på utgiftssiden. Dette avsnittet er derfor ment å gi supplerende informasjon og synliggjøre budsjettvirkninger av avvik fra skatte- og avgiftsreglene. Oversikten over skatteutgifter er ikke fullstendig, blant annet har det ikke vært mulig å kvantifisere alle skatteutgiftene. Vedlegg 1 gir en detaljert oversikt over departementets beregninger av skatteutgifter og skattesanksjoner samt en nærmere analyse av skatteutgifter.

Størrelsen på skatteutgifter og skattesanksjoner avhenger av hvordan referansesystemet defineres. I utgangspunktet legges de generelle skatte- og avgiftsreglene til grunn. På noen områder legges hovedprinsipper for utformingen av skatte- og avgiftssystemet til grunn, slik disse er nedfelt i blant annet skattereformene i 1992, 2006 og 2016. Dette gjelder for eksempel for avskrivningssatser, beskatning av bolig og enkelte avgifter. I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden, det vil si at



Figur 2.23 Netto skatteutgifter i 2021 fordelt på ulike områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av lempeligere regler enn det referansesystemet tilsier. Ved beregningene ser en bort fra atferdsendringer. Beregningene vil derfor i mange tilfeller ikke tilsvare et realistisk anslag på provenytapet av skatteutgiften.

Figur 2.23 viser hvordan netto skatteutgifter i 2021 fordeles på ulike områder. Unntak i merverdiavgiftssystemet er den største skatteutgiften og utgjør om lag 28 pst. av de samlede skatteutgiftene. Skatteutgifter ved selskapsbeskatningen medregnet petroleumsvirksomhet utgjør om lag 14 pst. Rabatter i formuesskatten utgjør 20 pst., mens lavere inntektsskatt og dokumentavgift av bolig utgjør om lag 8 pst. av de samlede skatteutgiftene. Skatteutgifter ved finanskapital og pensjonssparing utgjør om lag 7 pst. av samlede skatteutgifter, mens den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften og skatteutgifter på lønn og pensjon utgjør henholdsvis 11 pst. og 5 pst. Særavgiftene utgjør 6 pst. av de samlede netto skatteutgiftene, og primærnæringer utgjør 1 pst.

2.8 Metoder for provenyberegninger

Endringer i skatte- og avgiftsregelverket vil som regel påvirke statens inntekter fra skatter og avgifter. Virkningene på statens inntekter av endringer i skatte- og avgiftsreglene omtales ofte som provenyvirkninger, til forskjell fra endringer i skatte- og avgiftsinntektene som skyldes andre utvik-

lingstrekk, herunder de økonomiske konjunkturerne. Et godt beslutningsgrunnlag må inneholde informasjon om hvilke provenyvirkninger forslag til endringer i skatte- og avgiftsregelverket har.

Finansdepartementet anslår provenyvirkninger av skatte- og avgiftsendringer ved hjelp av en rekke ulike metoder. Metodene varierer fra avanserte modeller til enkle anslag basert utelukkende på statistikk. Hvilken metode som brukes, avhenger av hvilke modeller som er utviklet, hvilke datagrunnlag som er tilgjengelige og hvilken tidsfrist beregningen gjøres under.

Nedenfor oppsummeres beregningsmetodene.

2.8.1 Referansesystem og referansealternativ

Referansesystem for skatte- og avgiftsreglene

Provenyvirkningene av endringer i skatte- og avgiftsreglene i budsjettåret beregnes i forhold til et referansesystem for skatte- og avgiftsregelverket. Referansesystemet er kjennetegnet ved at skatter og avgifter holdes reelt sett uendret fra året forut for budsjettåret. Det innebærer at grenser og satser⁴ i skatte- og avgiftsregelverket justeres hvert år i takt med anslag for den relevante

⁴ Procentsatser, som for eksempel merverdiavgiftssatsen og trygdeavgiftssatsene, holdes i referansesystemet uendret fra året forut.

vekstfaktoren, for eksempel veksten i konsumpriser, lønninger, pensjoner eller formuesverdier.

Referansesystemet for *skatt* er basert på gjeldende skatteregler for inneværende år, hvor fradrag og inntektsgrenser i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen i hovedsak er justert med anslått lønnsvekst. En skattyter som kun har standard fradrag (personfradrag og minstefradrag) og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt som er identisk med anslått lønnsvekst, får da tilnærmet samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet som i inneværende år. Pensjonsskatteregler justeres ut fra veksten i minstenivået i alderspensjonen og veksten i ordinær alderspensjon. Tilsvarende justeres bunnfradraget i formuesskatten i referansesystemet slik at en person med en formuessammensetting lik gjennomsnittet får samme formuesskatt i referansesystemet som i inneværende år, målt som andel av formuen. Særskilte fradrag og enkelte andre grenser i personbeskatningen justeres med anslått prisvekst.

I referansesystemet for *særvavgiftene* justeres alle kvantumssatsene med anslått prisvekst (endring i konsumprisindeksen). Avgiftsbelastningen i referansesystemet blir dermed reelt sett uendret. Referansesystemet for *merverdiavgiften* baseres på gjeldende merverdiavgiftsregelverk.

Referansealternativ for skatte- og avgiftsinntektene
Provenyet som tilsvarende at alle skatter og avgifter holdes reelt sett uendret, omtales gjerne som *referansealternativet* for skatte- og avgiftsinntektene. Referansealternativet bestemmes av referansesystemet for skatte- og avgiftsregelverket og anslått utvikling i skatte- og avgiftsgrunnlagene. Fremskrivningen av skatte- og avgiftsgrunnlagene bygger blant annet på anslag for den makroøkonomiske utviklingen.

2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger

Ved den enkleste formen for provenyberegning forutsettes det at skatte- eller avgiftsendringen ikke endrer husholdningenes eller bedriftenes atferd. Provenyvirkningen gjenspeiler da kun den *direkte virkningen* på skatteinntektene. For eksempel beregnes provenyvirkningen av en satsendring som skattegrunnlaget multiplisert med endringen i skatte- eller avgiftssatsen.

Provenyberegninger som kun inkluderer direkte virkninger, vil i mange tilfeller være en god tilnærming til provenyvirkningen i budsjettå-

ret som regelen endres. Dette gjelder i de tilfellene hvor det er liten grunn til å anta at endringen vil gi vesentlige atferdsendringer på kort sikt eller påvirke andre skattegrunnlag nevneverdig.

2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger

Endringer i skatter, avgifter og enkelte offentlige utgifter kan ha betydning for offentlige finanser utover den umiddelbare, direkte budsjettvirkningen. Det skyldes at endringene kan påvirke bedriftenes og husholdningenes atferd. For eksempel vil en økning i en særvavgift normalt føre til at prisen på varen øker, og at etterspørselen etter varen reduseres.

Det er rimelig å anta at det vil ta tid før endringer i beskatningen av arbeids- og trygdeinntekter vil slå ut i atferdsendringer som gir et varig endret arbeidstilbud. Mange har fast arbeidstid og kan derfor ikke endre arbeidstiden uten å finne seg ny jobb eller reforhandle eksisterende arbeidskontrakter. På denne bakgrunn vil som regel provenyvirkningen uten atferdsendringer være den mest relevante å innarbeide i budsjettet.

I en del tilfeller kan det imidlertid være relevant å legge til grunn atferdsvirkninger allerede første året. Generelt skjer finansielle tilpasninger forholdsvis raskt, mens realøkonomiske tilpasninger tar lengre tid. For eksempel ble utbyttene mer enn halvert fra 2000 til 2001 som følge av den midlertidige utbytteskatten i 2001. I 2015 var det en sterk vekst i utbyttene, blant annet som en følge av den varslede økningen i utbytteskatten. Også ved avgiftsendringer kan tilpasninger i konsumet skje ganske fort. Generelt innarbeider departementet derfor atferdsvirkninger i budsjettanslagene for avgifter. I noen tilfeller kan det også være aktuelt å legge til grunn relativt raske tilpasninger ved enkelte endringer i inntektsskatten for personer. Ett eksempel er omleggingen av pensjonistbeskatningen i 2011, der departementet antok en viss virkning på arbeidstilbudet første året.

I enkelte tilfeller vil tilpasningene kunne komme før skatteendringen har trådt i kraft. Et eksempel er utbytteskatten som ble innført som en del av skattereformen i 2006. Mange personlige aksjonærer tilpasset seg den varslede utbytteskatten ved å ta ut store, skattefrie utbytter før reformen trådte i kraft. De ekstraordinære utbytterne før reformen ble i stor grad tilbakeført til selskapene i form av lån og ny egenkapital. På denne måten fikk aksjonærene omgjort tilbakeholdt overskudd, som ville blitt skattepliktig ved utde-

ling etter reformen, til innbetalt lån og ny egenkapital som kan tas ut uten utbyttebeskatning også etter reformen. Et annet eksempel er omleggingen av engangsavgiften. Da budsjettforslaget ble lagt frem i oktober 2006, ble det klart at biler med lave CO₂-utslipp ville få lavere engangsavgift etter 1. januar 2007, mens biler med høye CO₂-utslipp ville få høyere engangsavgift. Dette førte til at kjøp av bilmodeller som ville få lavere avgift, ble utsatt, mens kjøp av bilmodeller som ville få høyere avgift, ble fremskyndet.

Normalt vil en provenyberegning som inkluderer atferdsvirkninger, kun inneholde den direkte virkningen på skatteinntektene gjennom det skattegrunnlaget som blir direkte påvirket av regelendringen. Provenyberegningen vil da både ta hensyn til regelendringen og hvordan atferdsendringer hos husholdninger og bedrifter vil påvirke skattegrunnlaget.

I enkelte tilfeller bør en ta hensyn til at endringer i ett skattegrunnlag vil gi atferdsvirkninger som også vil påvirke andre skattegrunnlag. Regelendringen vil da ha en indirekte virkning på skatteprovenyet via et skattegrunnlag som ikke er direkte berørt av regelendringen. For eksempel vil en økning i avgiftene på brennevin ikke bare øke prisen og redusere etterspørselen etter brennevin. Økningen kan også vri alkoholkonsumet fra brennevin til vin eller øl. En økning i avgiften på brennevin kan derfor øke provenyet fra avgiftene på vin og øl.

2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk

Alle skattelettelser, i likhet med alle utgiftsøkninger, må før eller siden finansieres. Det skjer enten ved å øke andre skatter og avgifter, redusere utgiftene eller ved å betale rentekostnader på offentlig

gjeld (eller tapte renteinntekter ved at formuen blir lavere). Atferdsvirkninger ved skattelettelser kan imidlertid bidra til å redusere det langsiktige finansieringsbehovet. Et eksempel på dette er at skattelettelser på arbeidsinntekt kan føre til at flere arbeider mer, se nærmere omtale i boks 2.7. Finansieringen av en skattelettelse kan også påvirke skattegrunnlagene, som for eksempel ved reduksjon i offentlige utgifter.

En skattelettelse som i utgangspunktet er ufinansiert, vil på kort sikt kunne føre til at disponibel inntekt øker.⁵ Økte inntekter i privat sektor vil kunne øke etterspørselen og aktiviteten i økonomien. Dermed øker også skatteinntektene, og den initiale svekkelsen av statsbudsjettet dempes. Aktivitetsutslaget vil blant annet avhenge av hvor mye ledige ressurser det er i økonomien. I en høykonjunktur vil aktivitetsutslaget være lite, mens det i en lavkonjunktur kan være stort.

Over tid må alle skattelettelser uansett finansieres gjennom økte skatteinntekter eller reduserte utgifter. Det vil isolert sett redusere etterspørselen etter varer og tjenester, og således motvirke utslaget på aktivitetsnivå og budsjettbalanse av den initiale skattelettelsen. Kortsiktig økning i etterspørselen ved ufinansierte skatte- og avgiftslettelser må derfor ikke forveksles med varige virkninger av atferdsendringer. Skattelettelser som gir økte skatteinntekter gjennom varige atferdsendringer er allerede delvis selvfinansierte.

⁵ Tilsvarende vil økte trygder også øke disponibel inntekt i privat sektor. Etterspørselsvirkninger er derfor et generelt resultat av en ekspansiv finanspolitikk, og er ikke spesielt knyttet til skattepolitikken.

Boks 2.7 Selvfinansiering av redusert skatt på arbeid

Når skattesatser settes ned, vil deler av det umiddelbare provenytapet generelt kunne motvirkes av at skatte- og avgiftsgrunnlagene vokser over tid. For skatt på arbeid skyldes dette at flere arbeider mer. Skattelettelse kan dermed ha en viss grad av selvfinansiering. Selvfinansieringsgraden uttrykker hvor mye av skattelettelsen staten får tilbake på grunn av økte skattegrunnlag. Det er stor usikkerhet om graden av selvfinansiering, og den vil variere mellom ulike skatter. Tabellen nedenfor gjengir anslag på

selvfinansieringsgrad fra Statistisk sentralbyrås modell LOTTE-Arbeid, under ulike forutsetninger.

Eksempelvis innebærer en selvfinansieringsgrad på 6 pst. (som anslått for redusert skattesats på alminnelig inntekt) at om lag 6 mill. kroner av et umiddelbart provenytap på 100 mill. kroner kommer tilbake etter en viss tid som følge av økt arbeidstilbud og dermed høyere skattegrunnlag. Det er stor usikkerhet i anslagene.

Tabell 2.2 Anslag på selvfinansieringsgrader ved skattelettelse gjennom ulike endringer i skattesatser, innslagspunkt og fradragbeløp. Referansen for 2022

Endring i skattesats, innslagspunkt eller fradragbeløp	Selvfinansieringsgrad
Redusert skattesats for trinnskatt, trinn 3.....	11 pst.
Økt innslagspunkt for trinnskatt, trinn 3.....	9 pst.
Redusert skattesats på alminnelig inntekt for personer.....	6 pst.
Redusert trygdeavgift på lønn/trygd og næringsinntekt.....	5 pst.
Redusert skattesats for trinnskatt, trinn 2.....	4 pst.
Økt innslagspunkt for trinnskatt, trinn 2.....	2 pst.
Økt grense for maksimalt minstefradrag i lønn/trygd.....	1 pst.
Redusert skattesats for trinnskatt, trinn 1.....	0 pst.
Økt innslagspunkt for trinnskatt, trinn 1.....	0 pst.
Økt personfradrag (i kroner).....	-1 pst.

Kilder: Statistisk sentralbyrå (LOTTE-Arbeid) og Finansdepartementet.

Det umiddelbare provenytapet i disse beregningene inkluderer alle skattytere (det vil si lønnstakere, næringsdrivende, trygdede og pensjonister mv.), mens den motvirkende effekten via økt arbeidstilbud i hovedsak bare inkluderer lønnstakere i aldersgruppen 26–62 år. Økt arbeidstilbud

vil også påvirke andre deler av statsbudsjettet, herunder utgifter til folketrygdytelser og inntekter fra selskappskatt og merverdiavgift. Slike effekter er heller ikke hensyntatt i disse beregningene.

Del II
Forslagene

3 Inntektsskatt

3.1 Sentrale satser, grenser og fradrag

3.1.1 Skatt på alminnelig inntekt

Da regjeringen overtok i 2013, var skattesatsen på alminnelig inntekt 28 pst. Enigheten i Stortinget om en skattereform (Innst. 273 S (2015–2016)) innebar at skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap skulle reduseres til 23 pst. i 2018. Ytterligere reduksjoner av skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap og personer skulle vurderes i lys av utviklingen internasjonalt, og spesielt i våre naboland.

Skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert til 22 pst. i budsjettet for 2019. Det ble vist til at Norge fortsatt hadde den høyeste selskapsskattesatsen i Norden, og at flere land hadde redusert eller varslet reduksjoner av selskapsskatten. Lavere skattesats på alminnelig inntekt for både personer og selskap stimulerer til økte investeringer, økt arbeidstilbud og økt sparing. Lavere skattesats reduserer også gevinsten av skattemessige tilpasninger over landegrensene.

Regjeringen foreslår ingen endringer i skattesatsen på alminnelig inntekt i 2022, men vil fort-

sette å følge med på den internasjonale utviklingen.

3.1.2 Trinnskatt

Trinnskatt er en skatt på personinntekt. Trinnskatten har fire innslagspunkter med stigende skattesats for hvert innslagspunkt. Regjeringen foreslår i 2022-budsjettet lettelse i inntektsbeskatningen ved å redusere marginals-katten på relativt lave inntekter, se tabell 3.1. Lettelser treffer bredt og kan ses i sammenheng med økte bilavgifter. Samtidig vil reduserte trinnskattesatser gjøre det noe mer lønnsomt å jobbe for enkelte grupper.

Satsene i trinn 1 og 2 i trinnskatten foreslås redusert med henholdsvis 0,3 og 0,2 prosentenheter, det vil si til 1,4 pst. i trinn 1 og 3,8 pst. i trinn 2. Personer med lave inntekter vil også få redusert marginals-katt gjennom økt minstefradrag, se punkt 3.1.5.

Satsene for høyere inntekter foreslås holdt uendret på 13,2 pst. i trinn 3 (11,2 pst. i tiltaks-sonen i Troms og Finnmark fylke) og 16,2 pst. i trinn 4. Innslagspunktene foreslås justert med forventet lønnsvekst, til 190 350 kroner i trinn 1,

Tabell 3.1 Marginals-katt på lønn ekskl. arbeidsgiveravgift i de ulike trinnene for trinnskatten¹

	Personinntekt Kroner	Trinnskatt 2021. Pst.	Forslag til trinnskatt 2022. Pst.	Marginal- skatt 2022. Pst.	Endring i marginal- skatt 2021–2022. Pst.-enheter	Endring i marginal- skatt 2013–2022. Pst.- enheter
–	Under 190 350	0,0	0,0	19,6	-0,4	-5,0
Trinn 1 ² ..	190 350 – 267 900	1,7	1,4	21,0/31,6	-0,7/-0,3	-3,6/-4,2
Trinn 2....	267 900 – 670 800	4,0	3,8	34,0	-0,2	-1,8
Trinn 3 ³ ..	670 800 – 1 052 200	13,2	13,2	43,4	–	-1,4
Trinn 4....	1 052 200 og over	16,2	16,2	46,4	–	-1,4

¹ Det er lagt til grunn at skattyter har lønns- eller trygdeinntekt og kun standard fradrag, og at det betales skatt på alminnelig inntekt.

² Det første tallet for marginals-katt i trinnskattens trinn 1 gjelder for de som har inntekt under om lag 229 050 kroner (overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget).

³ For skattytere i tiltaks-sonen Troms og Finnmark fylke er skattesatsen 11,2 pst. i trinnskattens trinn 3. Marginals-katten blir dermed 41,4 pst. Endringen i marginals-katt 2013–2022 utgjør -1,4 prosentenheter, som for øvrige deler av landet.

267 900 kroner i trinn 2, 670 800 kroner i trinn 3 og 1 052 200 kroner i trinn 4.

Forslaget anslås å redusere provenyet med 2 480 mill. kroner påløpt og 1 985 mill. kroner bokført i 2022 sammenlignet med referanse-systemet.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 § 3-1.

3.1.3 Trygdeavgift

Personlige skattytere betaler en trygdeavgift på personinntekt som overstiger en nedre grense på 59 650 kroner i 2021. Siden det ikke innkreves restskatt for beløp under 100 kroner, er den såkalte frikortgrensen noe høyere enn den nedre grensen for å betale trygdeavgift. Den utgjør 60 000 kroner i 2021. Det betyr at man kan tjene inntil 60 000 kroner uten at det trekkes skatt av lønn. Deretter betales det 25 pst. trygdeavgift på den delen av personinntekten som overstiger den nedre grensen, inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter de ordinære satsene av hele personinntekten. De ordinære satsene i trygdeavgiften er 8,2 pst. på lønns- og trygdeinntekt, 11,4 pst. på næringsinntekt og 5,1 pst. på pensjonsinntekt. Det betyr at en skattyter med lønnsinntekt opp til om lag 88 750 kroner vil betale trygdeavgift etter opptrappingssatsen, mens en med høyere inntekt vil betale trygdeavgift etter de ordinære satsene.

Frikortgrensen gjør det enkelt for de som har sitt første møte med arbeidslivet, og det kan bidra til å motivere skoleelever og studenter til deltids- og sesongarbeid. På den annen side utsetter frikortgrensen tidspunktet for når unge må forholde seg til skattesystemet og bidra til å finansiere velferdssamfunnet.

I 2021 ble den nedre grensen for å betale trygdeavgift økt med 5 000 kroner, fra 54 650 til 59 650 kroner. I 2022 foreslår regjeringen å lønnsjustere den nedre grensen i trygdeavgiften, til 61 450 kroner.

Departementet viser til forslag til endring i folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.1.4 Personfradrag

Det gis et personfradrag i alminnelig inntekt. I alminnelig inntekt inngår alle skattepliktige inntekter. Fradraget er 52 450 kroner i 2021. Regjeringen foreslår å lønnsjustere personfradraget, til 54 000 kroner i 2022. Lønnsjusteringen anslås å

redusere provenyet med om lag 50 mill. kroner påløpt og 40 mill. kroner bokført i 2022.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 § 6-3.

3.1.5 Minstefradrag

Det gis minstefradrag i lønns-, trygde- og pensjonsinntekt når alminnelig inntekt fastsettes. I 2021 utgjør minstefradraget 46 pst. av samlet lønn og trygd, med et maksimalt nivå på 106 750 kroner. Minstefradraget i lønn var opprinnelig et sjablongfradrag for å dekke utgifter til opptjening av inntekten, men har over tid også fått en fordelingsmessig begrunnelse. Selvstendig næringsdrivende får fradrag for faktiske kostnader i næringsvirksomheten.

Regjeringen foreslår å øke satsen i minstefradraget fra 46 pst. av samlet lønn og trygd, til 48 pst. I tillegg foreslår regjeringen at maksimalt minstefradrag økes med anslått lønnsvekst til 109 950 kroner. Med forslaget for 2022 vil overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget skje ved en inntekt på om lag 229 050 kroner.

Å øke satsen for minstefradraget i lønn og trygd med 2 prosentenheter anslås å redusere provenyet med om lag 200 mill. kroner påløpt og 160 mill. kroner bokført i 2022.

Fra og med 2005 har det vært et eget minstefradrag i pensjonsinntekt. Etter økning i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2021 utgjør det 37 pst. av samlet pensjonsinntekt, med et maksimalt nivå på 88 700 kroner i 2021. Minstefradraget i pensjonsinntekt er lavere enn minstefradraget i lønn, blant annet fordi det ikke skal dekke utgifter til opptjening av inntekten. Samlet skatt er likevel betydelig lavere for pensjonister enn andre skattytere med like store inntekter. Det skyldes dels at pensjonister betaler lavere trygdeavgift (5,1 pst. i stedet for 8,2 pst.), dels at det gis et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt på inntil 32 620 kroner i 2021.

I løpet av 2020 og 2021 har Stortinget fattet flere vedtak om økt pensjon. Blant annet er minste pensjonsnivå for enslige, særskilt sats, økt med 5 000 kroner fra 1. juli 2021. For at minstenivået i alderspensjonen skal være skattefritt i 2022, foreslår regjeringen å øke satsen i minstefradraget i pensjonsinntekt fra 37 til 40 pst. Maksimalt minstefradrag i pensjon økes med veksten i ordinær alderspensjon, til 90 800 kroner.

Økningen av minstefradraget i pensjonsinntekt og økningen av det maksimale skattefradraget for pensjonister som er omtalt i punkt 3.1.5,

anslås samlet å redusere provenyet med 70 mill. kroner påløpt og 55 mill. kroner bokført i 2022.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 § 6-1 første og annet ledd. Departementet viser videre til forslag til endringer i skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a og b. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.1.6 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Skattefradraget for pensjonsinntekt ble innført i forbindelse med pensjonsreformen i 2011. Skattefradraget trappes ned mot pensjonsinntekten, i to trinn med ulike satser. Fradraget innebærer at enslige pensjonister med minstenivået for alderspensjon ikke betaler skatt. For at fradraget reelt skal videreføres, må beløpsgrensene justeres med veksten i pensjoner. Minstenivået for alderspensjon for enslige ved 67 år legges til grunn ved fastsettelsen av maksimalt fradrag og innslagspunktet for nedtrapping i trinn 1 i skattefradraget. Det maksimale fradragsbeløpet økes fra 32 620 kroner til 33 400 kroner, mens innslagspunktet for nedtrapping i trinn 1 i skattefradraget økes fra 206 050 kroner til 210 950 kroner. Innslagspunktet for nedtrapping i trinn 2 i fradraget økes med vekst i ordinær alderspensjon fra 310 700 kroner til 318 000 kroner. Vekstanslagene er basert på høringsforslaget fra Arbeids- og sosialdepartementet om at alderspensjonene i 2022 skal reguleres med gjennomsnittet av lønns- og prisveksten.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 § 6-5. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.1.7 Foreldrefradraget

Foreldrefradraget gis for utgifter til pass og stell av barn under 12 år, og barn over 12 år med sær-

skilt behov for omsorg og pleie. I 2021 er det to satser i foreldrefradraget. For det første barnet gis det inntil 25 000 kroner i fradrag. For hvert barn utover det første gis det inntil 15 000 kroner i fradrag. Regjeringen foreslår å innføre én øvre grense for hvert barn på inntil 25 000 kroner i 2022. Omleggingen vil bidra til å styrke økonomien til familier med flere små barn. Tabell 3.2 viser hvor mye skatten reduseres for ulike familier som følge av forslaget. Omleggingen vil virke forenklerende for Skatteetaten, foreldre og barnehager og skolefritidsordninger med rapporteringsplikt. Omleggingen anslås å redusere provenyet med om lag 210 mill. kroner påløpt og 170 mill. kroner bokført i 2022.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 § 6-2.

3.1.8 Andre grenser og fradrag

En rekke beløpsgrenser i skattesystemet holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent, særskilt fradrag i deler av Troms og Finnmark fylke (tiltakssonen), maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner, den skattefrie nettoinntekten og formuestillegget i skattebegrensingsregelen, fiskerfradraget, sjømannsfradraget samt maksimal årlig og samlet sparing i BSU.

Nominell videreføring av disse beløpsgrensene anslås å øke provenyet med om lag 90 mill. kroner påløpt og 70 mill. kroner bokført i 2022. Anslaget inkluderer samspillseffekter og avrundinger ved endringer i skatt på inntekt og formue for personer.

Det vises til tabell 1.5 for en oversikt over forslagene til ulike satser, grenser og fradrag i personbeskatningen.

Tabell 3.2 Skattefordel av foreldrefradraget for skattytere med ulikt antall barn og maksimal endring i skatt sammenlignet referansesystemet for 2022. Kroner. Negative tall er skattelettelse¹

	Referanse for 2022	Forslag 2022	Endret skatt
2 barn.....	8 910	11 000	-2 090
3 barn.....	12 260	16 500	-4 240
4 barn.....	15 600	22 000	-6 400

¹ I referansealternativet for 2022 er satsene i foreldrefradraget i 2021 fremskrevet med anslått prisvekst.

Kilde: Finansdepartementet.

3.2 Jobbfradrag for unge

3.2.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen ønsker å styrke arbeidsinsentivene ved å gjøre det mer lønnsomt å arbeide, og vil nå prioritere unge i starten av yrkeskarrieren og unge med svak tilknytning til arbeidslivet. Regjeringen foreslår derfor å innføre et nytt fradrag i beskatningen av arbeidsinntekt for unge.

Forslaget innebærer at det gis et fradrag på inntil 23 500 kroner ved fastsettingen av alminnelig inntekt for personer som er 17–29 år i inntektsåret. Det kan redusere skatten for unge med lave arbeidsinntekter med inntil 5 170 kroner. Grunnlaget for fradraget er arbeidsinntekt og næringsinntekt, men som hovedregel ikke trygdeinntekt. Fradraget gis likevel i blant annet sykepenger. For arbeidsinntekter over 300 000 kroner reduseres fradraget med 10 pst. av overskytende inntekt, slik at det er helt utfaset ved en inntekt på 535 000 kroner.

Forslaget om jobbfradrag for unge vil stimulere til overgang fra trygd til arbeid. Personer som allerede er i arbeid og har relative lave arbeidsinntekter, får også sterkere insentiver til å jobbe mer. Arbeidsinsentivene blant unge med noe høyere arbeidsinntekter reduseres, blant annet som følge av at marginals-katten øker i intervallet der fradraget trappes ned.

Fradraget innebærer at unge arbeidstakere med lave og middels inntekter får beholde mer av inntekten sin og kan dermed bidra til å redusere inntektsulikheten. Av den samlede skattelettelsen på om lag 1,5 mrd. kroner, anslås det at om lag 85 pst. vil gå til dem med inntekt under 400 000 kroner.

Innføringen av et jobbfradrag vil ikke ha vesentlige administrative konsekvenser.

Departementet viser til forslag til ny § 6-33 i skatteloven, samt til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 § 6-7.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.2.2 Gjeldende rett

Jobbfradraget vil være et nytt element i inntektsskatten for personer. Inntektsskatten for personer beregnes på to ulike grunnlag. For det første betales en flat skatt på 22 pst. av «alminnelig inntekt» fratrukket personfradrag og enkelte særfradrag. Alminnelig inntekt er alle skattepliktige inntekter fratrukket minstefradrag, fradragsberettigede tap

og kostnader som gjeldsrenter mv., samt foreldre-fradrag og andre fradrag.

For det andre betales trygdeavgift og trinn-skatt av «personinntekt», som er brutto lønns-, trygde- og pensjonsinntekt, uten fradrag. Også beregnet personinntekt for selvstendig næringsdrivende inngår i personinntekten.

Trygdeavgiften på lønnsinntekt er 8,2 pst., mens den er 11,4 pst. på de fleste næringsinntekter. Trinnskatten er progressivt utformet og betales med økende sats i fire trinn.

Mange trygdeytelser skattlegges i dag etter de samme reglene som gjelder for lønnsinntekt (andre regler gjelder blant annet for pensjoner). Det innebærer blant annet at det betales trygdeavgift på 8,2 pst., og at det gis minstefradrag i trygd med samme sats og grenser som for lønn. På samme måte inngår trygd i personinntekt og alminnelig inntekt, som er grunnlag for henholdsvis trinnskatt og skatt på alminnelig inntekt.

3.2.3 Høringen

Departementet sendte 16. juni 2021 på høring forslag om å innføre et nytt fradrag i beskatning av arbeidsinntekter for unge.

Høringsnotatet presenterte en skisse til et fradrag i alminnelig inntekt for unge fra 17 til 29 år som utgjør 100 pst. av arbeidsinntekten (fra første krone), inntil et maksimalt fradragsbeløp på 23 500 kroner. Fradraget skulle deretter holdes flatt frem til en inntekt på 300 000 kroner, før det skulle trappes ned med 10 pst. av arbeidsinntekten over dette. Dette innebar at fradraget ville være fullt utfaset ved en inntekt på 535 000 kroner.

Det skisserte jobbfradraget ble anslått å gi et provenytap på om lag 1,5 mrd. kroner. Det ble varslet at departementet ville komme nærmere tilbake til fradragets størrelse og innretning i forslaget til statsbudsjett for 2022.

Høringsfristen var 28. juli 2021. Departementet mottok svar fra femten høringsinstanser, hvorav tre var uten merknader.

Følgende tolv høringsinstanser har gitt høringssvar med realitetsmerknader:

- Skattedirektoratet
- Akademikerne
- Arbeid og Inkludering i NHO Service og Handel
- Arbeidsgiverorganisasjonen Spekter
- Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO)
- Hovedorganisasjonen Virke
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)

- Revisorforeningen
- Skattebetalerforeningen
- Unio
- Økonomiforbundet og Negotia (felles hørings-svar).

Nedenfor redegjøres det for hovedsynspunkter fra høringsinstansene. Høringsinstansenes merknader vurderes nærmere under punkt 3.2.4.

Hovedorganisasjonen Virke og Revisorforeningen mener fradraget er et godt tiltak for å styrke arbeidsinsentivene for målgruppen. *FFO* mener at et jobbfradrag kan virke motiverende for unge på arbeidsavklaringspenger (AAP) eller uføretrygd. *Arbeidsgiverforeningen Spekter* og *NHO* anerkjenner at det er kan være behov for å redusere skatten på arbeidsinntekter, uten samtidig å redusere skatten på trygdeytelser.

Mange høringsinstanser, deriblant *Akademi-kerne, Arbeid og Inkludering, Arbeidsgiverforeningen Spekter, FFO, LO, NHO, Skattebetalerforeningen* og *Unio*, mener fradraget fremstår prov-enykrevende, særlig sett i lys av at effekten av fra-draget er usikker.

Akademi-kerne, LO, NHO og *Skattebetalerforeningen* mener det er uheldig at fradraget i teorien kan gi reduserte arbeidsinsentiver for noen grup-per arbeidstakere, fordi de kan få økt eller uendret marginalskatt, samtidig som gjennomsnittsskat-ten reduseres. For å hindre at enkelte grupper får økt marginalskatt, uten at fradraget blir mer prov-enykrevende, foreslår *NHO* å redusere det maksi-male fradragsbeløpet samtidig som nedtrappingen fjernes.

Arbeid og Inkludering, Økonomiforbundet og Negotia, LO og *Unio* mener enten at fradraget fremstår ineffektivt, lite målrettet, eller at det i hovedsak vil komme de som allerede er i arbeid til gode, og i liten grad påvirke unge på stønad. Enkelte påpeker at dette kan bidra til å øke ulikhe-ten i de laveste inntektsintervallene. *FFO* mener målgruppen for fradraget er altfor bred, og fore-slår at fradraget forbeholdes unge mottakere av AAP eller uføretrygd.

Flere høringsinstanser, deriblant *FFO, LO, Økonomiforbundet og Negotia, Arbeid og Inklude-ring, NHO* og *Unio*, mener at regjeringen heller bør satse på andre tiltak for å øke sysselsettingen blant unge, for eksempel flere tiltaksplasser, kom-petanseheving, arbeidsforberedende trening, arbeidstrening, lønnstilskudd mv.

Flere høringsinstanser, inkludert *Akademi-kerne, Arbeidsgiverforeningen Spekter, LO, NHO, Skattebetalerforeningen* og *Unio*, viser enten til at sysselsettingsutvalget ikke anbefalte et jobbfra-

drag eller mener at det nylig nedsatte skatteutval-get bør vurdere forslaget i en mer helhetlig sam-menheng.

Skattedirektoratet har bare merknader om de administrative konsekvensene av forslaget. De mener at forslaget vil gi middels til store endringer for IT-/skatteberegningsteamet, esti-mert til fem til syv ukesverk. Direktoratet opply-ser at det av kapasitetsmessige årsaker vil være svært utfordrende å ta med endringene på skatte-kortene for inntektsåret 2022.

Ingen av høringsinstansene har merknader til den tekniske utformingen av lovforslaget.

3.2.4 Vurderinger og forslag

Innledning

Formålet med regjeringens forslag er å styrke insentivene til arbeid for unge, i tillegg til å gi unge i arbeid med lave og middels inntekter en betydelig skattelettelse. Trygde- og skatte-systemet kan brukes til å stimulere til høyere sys-selsetting ved å påvirke både tilbuds- og etterspør-selssiden av arbeidsmarkedet. Med tilbudssiden menes hvor mange som ønsker å tilby arbeids-kraft og hvor mye arbeidstakere ønsker å arbeide. Med etterspørselssiden menes hvor mye arbeids-kraft en arbeidsgiver ønsker å ha i arbeid – antall ansatte og arbeidstimer.

Redusert skatt på arbeidsinntekt kan stimu-lerer tilbudssiden av arbeidsmarkedet, det vil si arbeidsinsentivene. Det kan bidra til at arbeidsta-kere arbeider mer. Det kan også bidra til at trygd-edede som (delvis) kan påvirke sin situasjon, kom-mer i arbeid, eller at færre går fra arbeid til trygd. Dersom trygdede i liten grad har mulighet til å påvirke sin situasjon, kan det være mer hensikts-messig med målrettede tiltak på etterspørselssi-den av arbeidsmarkedet. Fordi bakgrunnen for at en person står på utsiden av arbeidsmarkedet kan være sammensatt, kan utfyllende tiltak på både til-buds- og etterspørselssiden av arbeidsmarkedet være hensiktsmessig.

Å styrke arbeidsinsentivene kan gjøres på ulike måter. En mulighet er brede lettelser i mar-ginalskatt, ved for eksempel å redusere trinnskat-ten. Det vil imidlertid gi redusert skatt på både arbeid og trygd. Derfor vil det trolig i første rekke bidra til at personer som allerede er i arbeid, arbeider mer. En annen tilnærming er reduserte trygdeytelser. Ved å redusere trygdeytelsene blir det mindre lønnsomt å stå utenfor arbeidslivet. Det kan bidra til at færre går fra arbeid til trygd og at flere går fra trygd til arbeid. Reduserte trygde-

ytelser rammer imidlertid også de som har en helsemessig tilstand som medfører at de ikke kan jobbe.

En tredje tilnærming er skattelettelser som er mer målrettet mot arbeid. Et jobbfradrag for unge er et slikt tiltak. Ved at fradraget gir redusert skatt på arbeidsinntekter, vil det virke på lignende måte som reduserte trygdeytelser på lønnsomheten av arbeid relativt til trygd. Med et jobbfradrag vil imidlertid ingen trygdede få lavere disponibel inntekt, og trygdede med noe arbeidsinntekt vil få høyere disponibel inntekt. Det ekstra insentivet gjennom fradraget vil likevel ha liten betydning for personer som er motiverte for å arbeide, men som av ulike grunner ikke får innpass i arbeidslivet. Arbeidet for et mer inkluderende arbeidsliv må skje på andre måter.

Vurdering av høringsinnspill

Akademikerne, LO, NHO og Skattebetalerforeningen mener det er uheldig at fradraget kan redusere arbeidstilbudet i noen grupper, fordi noen arbeidstakere får uendret eller økt marginalsatt, samtidig som gjennomsnittsskatten reduseres. Departementet anerkjenner at reduserte arbeidsinsentiver for enkelte grupper er en uheldig konsekvens av fradraget. Departementet legger imidlertid vekt på at fradraget i første rekke er ment å stimulere til at flere kommer i arbeid, ikke fortrinnsvis at de som allerede er i arbeid med midlere inntekter skal øke arbeidsmengden sin. Det største skillet i arbeidslivet er mellom de som er helt eller delvis i jobb, og de som står helt utenfor. Å få flere inn i arbeidslivet er viktig for den enkelte, for statsfinansene og for den økonomiske veksten.

Selv om økt marginalsatt som følge av at fradraget fases ut er uheldig, er det en viktig avgrensing av fradraget. Utfasingen bidrar til å begrense provenytapet av forslaget, som flere av høringsinstansene også har påpekt at fremstår som høyt. Provenytapet kunne blitt begrenset på andre måter, for eksempel ved å redusere det maksimale fradragsbeløpet, slik *NHO* poengterer i sin høringsuttalelse. Departementet mener imidlertid at å redusere det maksimale fradragsbeløpet ikke er forenlig med et av fradragets hovedformål, som er å påvirke overgangen mellom trygd og arbeid. Departementet mener den positive effekten fradraget har på overgangen mellom trygd og arbeid, veier tyngre enn den negative effekten av at en gruppe arbeidstakere får noe økt marginalsatt.

Provenytapet av fradraget kunne også blitt begrenset ved å avgrense det til mottakere av AAP eller uføretrygd, noe som er primærtilrådingen fra *FFO*. Selv om en slik avgrensing gjør fradraget mindre provenyktrevende, vektlegger Departementet at det ville svekket arbeidsinsentivene til personer som kun har arbeidsinntekt, men som likevel er på kanten av arbeidslivet. Årsaken er at det blir relativt mer lønnsomt å gå over til å kombinere trygd med arbeid fremfor å fortsette fullt ut i arbeid.

Departementet merker seg også at flere høringsinstanser enten mener at fradraget vil ha liten effekt på arbeidsinsentivene, eller at arbeidsinsentivene allerede er gode nok slik stønads- og skattesystemet er utformet i dag. Flere mener også at fradraget i hovedsak vil komme de som allerede er i arbeid til gode, og dermed kunne bidra til å øke ulikheten i de laveste inntekt-sintervallene. Departementet mener at det er viktig med et skattesystem som stimulerer til arbeid fremfor trygd. Dagens skattesystem har ikke et målrettet virkemiddel for å ivareta dette hensynet. Departementet vektlegger derfor at et jobbfradrag er et positivt tilskudd til et skattesystem som stimulerer målgruppen til arbeid fremfor trygd. Også *FFO* anerkjenner i sitt høringssvar at et skattefradrag kan virke motiverende for de som har helsemessig mulighet til å arbeide, fordi det gir en stor reduksjon i den effektive marginalsakten, slik at mottakere av trygdeytelser som kommer i arbeid får beholde mer av arbeidsinntekten sin.

Enkelte av høringsinstansene trekker frem at regjeringen heller bør satse på andre arbeidsmarkedstiltak, for eksempel flere tiltaksplasser, kompetanseheving, arbeidstrening, lønnstilskudd mv. Som det understrekes i høringsnotatet, må fradraget ses i sammenheng med slike øvrige arbeidsmarkedstiltak. Bakgrunnen for at en person har svak eller ingen tilknytning til arbeidslivet, er ofte ukjent og sammensatt. Derfor er det også hensiktsmessig med komplementære tiltak som stimulerer både tilbuds- og etterspørselssiden av arbeidsmarkedet.

Flere av høringsinstansene, deriblant *Akademikerne, Arbeidsgiverforeningen Spekter, LO, NHO, Skattebetalerforeningen og Unio*, viser enten til at sysselsettingsutvalget ikke anbefalte et jobbfradrag, eller at det nylig nedsatte skatteutvalget burde vurdere fradraget i en mer helhetlig sammenheng. Bakgrunnen for at sysselsettingsutvalget på daværende tidspunkt ikke anbefalte å innføre et jobbfradrag, var at eksisterende kunnskapsgrunnlag tilsa at det ville gitt moderate sys-

selsettingseffekter sammenlignet med provenytapet. Departementet understreker at sysselsettingsutvalget poengterte at en mulig avgrensning for å redusere provenytapet kan være å forbeholde fradraget til barneforeldre eller grupper med lav yrkesdeltakelse. Forslaget om et jobbfradrag for unge i alderen 17–29 år er en slik avgrensning.

Oppsummert mener Departementet at et jobbfradrag kan være et positivt, målrettet og gjennomførbart arbeidsmarkedstiltak rettet mot unge arbeidstakere og unge trygdede. Det kan bidra til at flere kommer i arbeid, og at lavinnteksgrupper velger å arbeide mer. Å få flere i arbeid er positivt for samlet verdiskaping og bærekraften i statsfinansene. Forslaget medfører også at arbeidstakere med lave og midlere inntekter får beholde mer av inntekten sin, noe som bidrar til å redusere ulikheten mellom arbeidstakere med lav og høy inntekt, se punkt 3.2.5. En slik målrettet skattelettelse er i seg selv et vesentlig formål med ordningen. Om lag 425 000 unge med lav og midtels arbeidsinntekt får lettelse som følge av forslaget. Lettelsen er inntil drøyt 5 000 kroner per år for lønnsinntekt mellom om lag 150 000 og 300 000 kroner.

Departementet opprettholder på denne bakgrunn forslaget i høringsnotatet og foreslår at det innføres et jobbfradrag i alminnelig inntekt for personer som er 17–29 år ved utgangen av inntektsåret.

Nærmere om forslaget

Det foreslås at jobbfradraget gis med et flatt fradrag beløp fastsatt av Stortinget i det årlige skattevedtaket. For 2022 foreslår departementet at fradrag beløpet utgjør 23 500 kroner.

Etter forslaget kan fradraget ikke overstige inntekten det beregnes av. Departementet foreslår videre at fradraget reduseres med 10 pst. av den samlede inntekten i beregningsgrunnlaget som overstiger 300 000 kroner. Det innebærer at fradraget er helt utfaset ved en inntekt på 535 000 kroner.

Det foreslås at grunnlaget for fradraget skal være arbeidsinntekt og næringsinntekt, men ikke trygdeinntekt.

Arbeidsinntekt omfatter inntekter etter skatte-loven § 5-10, med unntak for dagpenger etter folketrygdloven kapittel 4, som ikke skal gi grunnlag for fradrag. En slik regulering innebærer at jobbfradrag også gis i blant annet foreldrepenger og sykepenger, samt pleiepenger, omsorgspenger og opplæringspenger etter folketrygdloven kapittel

9. Dette er ytelser som arbeidsgiver normalt utbetaler og rapporterer til Skatteetaten gjennom a-ordningen, og som det kan være rimelig å behandle på samme måte som arbeidsinntekter i grunnlaget for fradrag.

Næringsinntekt omfatter etter forslaget beregnet personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav g og godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting etter skatteloven § 12-2 bokstav f.

Som følge av at jobbfradraget i hovedsak ikke skal gis i trygdeytelser, vil blant annet følgende inntekter ikke inngå i grunnlaget for fradraget: dagpenger, uføretrygd og andre uføreytelser, arbeidsavklaringspenger, kvalifiseringsstønad, introduksjonsstønad, overgangsstønad for enslige forsørgere og pensjon.

Departementet foreslår at jobbfradraget gis ved fastsettingen av alminnelig inntekt, det vil si etter at alminnelig inntekt er beregnet og alle andre fradrag er trukket fra, herunder eventuelt fremførbart underskudd fra tidligere år. Videre skal jobbfradrag ikke kunne overstige inntekten det beregnes av. Fradraget skal dermed ikke øke eller gi grunnlag for fremførbart underskudd, og det kan heller ikke gi grunnlag for underskudd som overføres til ektefelle.

For beregnet personinntekt er det et spørsmål om hvordan fremførbart negativ beregnet personinntekt fra tidligere år skal behandles. Departementet legger til grunn at negativ beregnet personinntekt som fremføres, bør få virkning også for beregningsgrunnlaget for jobbfradrag for næringsdrivende. Det innebærer at eventuell fremførbart negativ personinntekt fra tidligere år, vil redusere grunnlaget for jobbfradraget.

Det foreslåtte jobbfradraget bygger på et inntektsgrunnlag som Skatteetaten allerede mottar opplysninger om gjennom a-ordningen, rapportert arbeidsgodtgjørelse fra selskaper med deltakerfastsetting og næringsoppgaven. Dersom arbeidsgiver ikke rapporterer inntekten, vil skattyters egenrapporterte inntekt også gi grunnlag for fradrag.

Det foreslås at jobbfradraget reduseres forholdsmessig for skattytere som bare er bosatt i Norge en del av året. Fradraget reduseres på samme måte for utenlandske arbeidstakere på midlertidig opphold i Norge med begrenset skatteplikt. Det ble varslet i høringsnotatet at departementet ville vurdere om fradraget ved midlertidig opphold bør begrenses til bestemte inntektskategorier. Departementet vurderer det slik at en begrensning vil komplisere fradraget for denne gruppen skattytere, og foreslår derfor ikke at fra-

draget begrenses til bestemte inntektskategorier. Begrenset skattepliktige som har det vesentlige av inntekten sin fra Norge, jf. skatteloven § 6-71, kan kreve jobbfradrag uten avkortning.

Skattytere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, eller som skatlegges i kil-deskatteordningen for utenlandske arbeidstakere, kan ikke kreve jobbfradrag.

Departementet foreslår at det gis hjemmel til å fastsette forskrift til utfylling og gjennomføring av jobbfradraget.

Det vises til forslag til ny § 6-33 i skatteloven, samt til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 § 6-7.

3.2.5 Virkninger av forslaget

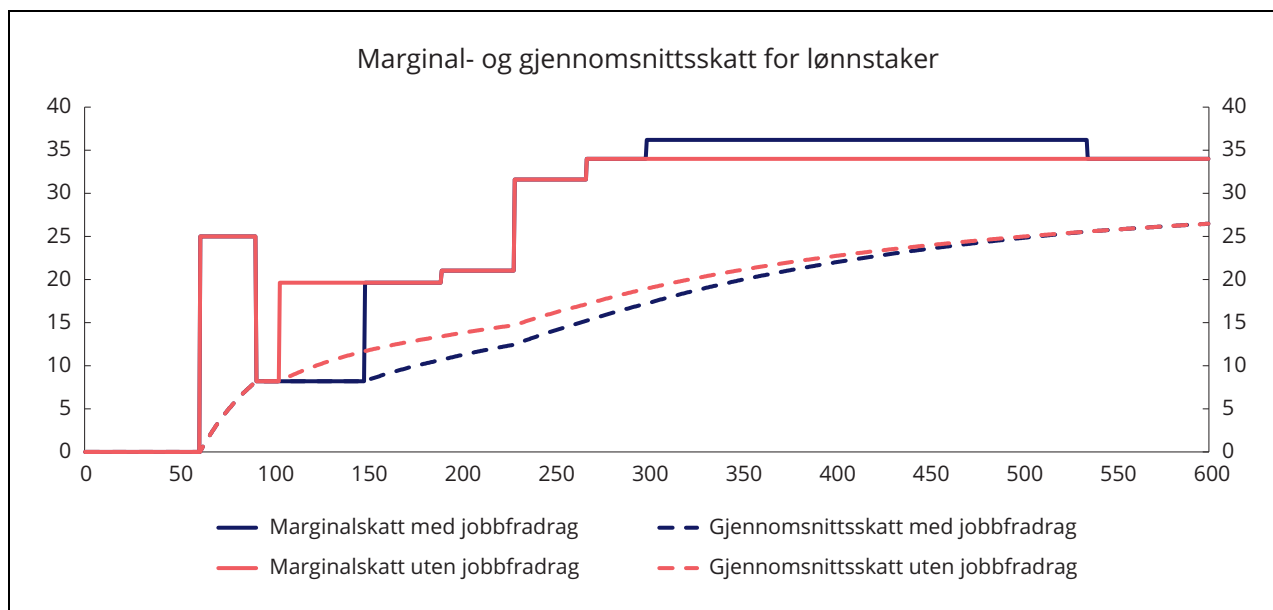
Virkninger for arbeidstakere

Med det foreslåtte inntektsskatteopplegget for 2022 vil personer med lønn som eneste inntekt ikke betale skatt på alminnelig inntekt før de tjener om lag 103 850 kroner. De må derfor ha en inntekt over dette for å få reell effekt av fradraget. Fradraget blir imidlertid såpass høyt at de ikke betaler skatt på alminnelig inntekt før de tjener om lag 149 050 kroner. Det er først ved dette inntektsnivået at lønnstakere får utnyttet hele fradraget på 23 500 kroner. At en må ha en viss inntekt før en får nytte av fradraget, må ses i sammenheng med at formålet er å gjøre det mer lønnsomt å arbeide fremfor å motta trygd, ikke å stimulere

skoleelever og studenter til å arbeide mer ved siden av studiene.

For dem med inntekter mellom om lag 103 850 kroner og 149 050 kroner, reduserer fradraget marginals-katten for unge lønnstakere med om lag 11,4 prosentenheter. Det skyldes at personer med inntekt i dette intervallet ikke lenger vil betale skatt på alminnelig inntekt. Lavere marginals-katt innebærer at man får mer igjen for å arbeide mer, og har derfor positiv effekt på arbeidstilbudet for de som allerede står i arbeid (substitusjonseffekten). Fradraget reduserer også gjennomsnittsskatten, som isolert sett gir insentiv til å redusere arbeidstilbudet fordi den enkelte får råd til mer fri (inntektseffekten). Hvordan et jobbfradrag påvirker arbeidstilbudet til de som allerede står i jobb, er dermed et empirisk spørsmål. Det mest typiske resultatet er at en lettelse i skatten på arbeidsinntekt som reduserer marginalskatten, samlet sett fører til at flere arbeider mer.

For arbeidsinntekter i intervallet der fradraget er fullt innfaset, fra 149 050 til 300 000 kroner, reduseres ikke marginals-katten. Det er dermed ingen substitusjonseffekt som trekker i retning av økt arbeidstilbud for disse personene. Men fordi fradraget reduserer gjennomsnittsskatten, vil det likevel være en negativ inntektseffekt som isolert sett svekker arbeidsinsentivet. Også i inntektsintervallet der fradraget fases ut, for inntekter mellom 300 000 og 535 000 kroner, vil arbeidsinsentivene svekkes noe, siden fradraget reduserer gjennomsnittsskatten samtidig som nedtrappingen øker marginals-katten med 2,2 prosentenheter.



Figur 3.1 Marginal- og gjennomsnittsskatt for lønnstaker med lønn som eneste inntekt og kun standard fradrag. Med og uten jobbfradrag. Skatt i prosent, lønn i tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Figur 3.1 illustrerer hvordan det foreslåtte jobbfradraget påvirker marginal- og gjennomsnittsskatten for ulike lønnsnivå for personer med lønn som eneste inntekt og som kun har standard fradrag.

Virkninger for trygdede

Ulike trygdeytelser beregnes på ulik måte. I tillegg er det ulike minstesatser i de ulike ordningene, og nivået på disse kan igjen være knyttet til sivilstand, alder mv. Det er også ulike regler for avkorting under de ulike trygdeordningene når man har arbeidsinntekt ved siden av.

Med dagens regler for avkorting og skatt kan den effektive marginals-katten på den første arbeidsinntekten bli svært høy. De aller fleste personer som kombinerer trygd med arbeidsinntekt, har imidlertid tilstrekkelige trygdeinntekter til at de vil få reell effekt av fradraget fra første krone arbeidsinntekt. Det betyr at de kan få utnyttet hele fradraget ved en arbeidsinntekt på 23 500 kroner. For arbeidsinntekter opp til 23 500 kroner reduseres den effektive marginals-katten for trygdede med 22 prosentenheter. Eksempelvis reduseres effektiv marginals-katt om lag fra 53 til 31 pst. for en mottaker av arbeidsavklaringspenger som er under 25 år, mottar minsteytelse og tar en jobb som tilsvarer en inntekt på 350 000 kroner i heltidsstilling. De som klarer å kombinere trygd med noe arbeid, vil dermed få beholde vesentlig mer av inntekten. Det trekker trolig i retning av at flere vil arbeide noe ved siden av trygden.

Siden fradraget reduserer gjennomsnittsskatten på arbeidsinntekt, har forslaget også en positiv deltakereffekt, ved at det gjør det relativt mer lønnsomt å være i arbeid enn å ikke være i arbeid. Et jobbfradrag vil derfor alltid øke insentivene til å komme seg i arbeid og redusere insentivene til å gå ut av arbeid.

Fordelingsvirkninger

Tabell 3.3 viser anslåtte fordelingsvirkninger av et jobbfradrag innrettet som beskrevet. Tabellen viser de gjennomsnittlige virkningene for alle personer 17 år og eldre (inkludert personer 30 år og eldre), samt de gjennomsnittlige virkningene for de personene som får endret skatt (inkluderer

bare personer under 30 år med arbeidsinntekt under 535 000 kroner).

Som det kommer frem av tabellen, anslår departementet at om lag 85 pst. av den samlede skattelettelsen vil gå til unge med bruttoinntekt under 400 000 kroner. Under 1 pst. av de unge som kvalifiserer for jobbfradraget, har en bruttoinntekt over 600 000 kroner. Skatten for de som omfattes av lettelsen, og som har en inntekt mellom 100 000 og 300 000 kroner, reduseres med nesten 20 pst. i gjennomsnitt. Forslaget gir dermed en merkbar lettelse for unge med lav inntekt.

Frdraget gir en skattelettelse til unge arbeidstakere, både ikke-trygdede og de som kombinerer trygden med arbeid. Isolert sett vil inntektsforskjellene på kort sikt mellom unge med arbeidsinntekt (herunder både trygdede og ikke-trygdede) og unge uten arbeidsinntekt øke noe. Sett i en større sammenheng anslås det at fradraget kan bidra til å redusere ulikheten noe, fordi den gruppen som får redusert skatt, har forholdsvis lave inntekter, se tabell 3.3. Dersom jobbfradraget bidrar til at flere forblir eller kommer i arbeid, vil fradraget bidra til å redusere ulikheten også på lengre sikt. Videre vil fradraget også øke disponibel inntekt for unge relativt til andre aldersgrupper, som typisk har høyere inntekt, og derfor kunne virke utjevnende mellom aldersgrupper.

Virkninger for unge med ulik inntekt – eksempler

Tabell 3.4 viser hvor store skattelettelser personer med ulike nivå på arbeidsinntekten får av regjeringens foreslåtte inntektsskatteopplegg, sammenlignet med referansen for 2022, med og uten jobbfradrag. Beregningene omfatter jobbfradraget og regjeringens forslag til endringer i trinns-katten, minstefradraget og personfradraget.

Som det kommer frem av tabell 3.4, vil en person som kvalifiserer for jobbfradraget få en betydelig større skattelettelse enn en person med tilsvarende inntekt som ikke kvalifiserer for fradraget. For eksempel får en person med 300 000 kroner lønnsinntekt om lag 300 kroner i skattelettelse dersom personen ikke kvalifiserer for jobbfradraget, mens en person med samme lønnsinntekt som kvalifiserer for fradraget, får om lag 5 500 kroner mindre skatt.

Tabell 3.3 Anslåtte fordelingsvirkninger av forslag til jobbfradrag for unge, for alle personer 17 år og eldre og for alle personer med endret skatt (17–29 år)¹. Negative tall er skattelettelse. Avrundet til nærmeste hundre kroner

Bruttoinntekt ²	For alle personer			For personer med endret skatt			
	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet	Gjennomsnittlig endring i skatt. Kroner	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet	Gjennomsnittlig endring i skatt. Kroner	Akkumulert skattelettelse, pst. av samlet lettelse
0 – 100 000 kr	374 600	1 100	0	2 000	3 100	-700	0,1
100 000 – 200 000 kr	281 200	9 500	-1 300	99 200	14 800	-3 600	23,9
200 000 – 250 000 kr	247 500	15 800	-1 100	56 900	27 700	-4 800	42,3
250 000 – 300 000 kr	303 000	31 600	-800	49 300	40 500	-5 000	58,8
300 000 – 350 000 kr	344 700	50 600	-600	45 700	57 300	-4 600	73,1
350 000 – 400 000 kr	328 600	67 800	-500	45 100	73 200	-3 900	84,9
400 000 – 450 000 kr	310 800	85 400	-400	40 900	89 800	-2 800	92,7
450 000 – 500 000 kr	311 000	103 100	-200	44 000	106 500	-1 700	97,6
500 000 – 550 000 kr	289 600	119 600	-100	35 100	119 900	-700	99,3
550 000 – 600 000 kr	270 400	136 000	0	3 900	121 900	-1 100 ⁴	99,6
600 000 – 700 000 kr	437 900	159 800	0	1 600	146 700	-1 800 ⁴	99,8
700 000 – 1 mill. kr ³	588 100	227 200	0	700	223 800	-2 500 ⁴	99,9
1 mill. kr og over ³	354 800	571 600	0	500	1 221 200	-2 900 ⁴	100,0
I alt	4 442 300	133 400	-300	425 000	58 900	-3 500	100,0

¹ Anslagene er før eventuelle tilpasninger.

² Bruttoinntekt inkluderer all inntekt før skatt og skattefrie ytelser.

³ Intervallene 700 000–800 000 og 800 000–1 mill. kroner er slått sammen fordi antall personer med endret skatt i disse intervallene er for lavt.

⁴ Jobbfradraget er fullt utfaset ved en arbeidsinntekt på 535 000 kroner. At de med bruttoinntekt i intervall over dette likevel får fradrag, betyr at de har en arbeidsinntekt under 535 000 kroner, men at de også har andre inntekter, for eksempel kapitalinntekt. At gjennomsnittlig fradrag for eksempel er høyere i intervallet 700 000–1 mill. kroner enn i intervallet 600 000–700 000 kroner, kan bety at de i førstnevnte inntektsintervall i gjennomsnitt har en arbeidsinntekt som er lavere enn de med bruttoinntekt i intervallet 600 000–700 000 kroner (gitt at skattyterne i begge gruppene kjennetegnes ved å ha arbeidsinntekt i intervallet hvor fradraget trappes ned).

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt.

Tabell 3.4 Typeberegning for en arbeidstaker som får standard fradrag og jobbfradrag, og en som kun får standard fradrag. Regjeringens inntektsskatteopplegg for 2022 sammenlignet med referansen for 2022. Endret skatt. Avrundet til nærmeste 100 kroner

Lønnsinntekt	Skattelettelse inkl. jobbfradrag, sammenlignet med referansen for 2022. Kroner	Skattelettelse ekskl. jobbfradrag, sammenlignet med referansen for 2022. Kroner
50 000.....	0	0
100 000.....	0	0
150 000.....	-5 800	-700
200 000.....	-6 100	-900
250 000.....	-5 400	-200
300 000.....	-5 500	-300
350 000.....	-4 500	-400
400 000.....	-3 500	-500
450 000.....	-2 500	-600
500 000.....	-1 500	-700
550 000.....	-800	-800
600 000.....	-900	-900
650 000.....	-1 000	-1 000
700 000.....	-1 100	-1 100
750 000.....	-1 100	-1 100
800 000.....	-1 100	-1 100
850 000.....	-1 100	-1 100
900 000.....	-1 100	-1 100
950 000.....	-1 100	-1 100
1 000 000.....	-1 100	-1 100

Kilde: Finansdepartementet

3.2.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget om jobbfradrag for unge bygger på et inntektsgrunnlag som Skatteetaten allerede mottar opplysninger om gjennom a-ordningen. Det vil likevel være behov for visse tilpasninger i Skatteetatens systemer, som vil medføre noen merkostnader til utvikling. Av administrative grunner vil det ikke være mulig å ta inn jobbfradraget på skattekortene for inntektsåret 2022. Jobbfradraget vil derfor i utgangspunktet først komme frem ved skatteoppgjøret for 2022. Når de nødvendige endringene av Skatteetatens systemer er på plass i løpet av vinteren 2021/2022, vil imidlertid skattyt-

terne nokså enkelt kunne få endret sitt skattetrekk ved å gå inn på Skatteetatens nettside og fylle ut skjema for endring av skattekort. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 1 485 mill. kroner påløpt og 1 190 mill. kroner bokført i 2022. At skattyterne må kontakte Skatteetaten for å få fradraget hensyntatt i forskuddstrekket, trekker i retning av at den bokførte virkningen i 2022 kan bli lavere enn lagt til grunn.

3.2.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.3 Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer mv.

Regjeringen ønsker å stimulere ansatte til å bli medeiere i selskapet de jobber i, og foreslår å heve grensen for hvor stor fordel i form av aksjer til underkurs ansatte kan motta skattefritt.

Hvis ansatte på grunn av arbeidsforholdet erverver aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet til underkurs, oppnås en fordel vunnet ved arbeid. Denne fordelten utgjør differansen mellom markedspris og det den ansatte betaler for aksjen, og er som hovedregel skattepliktig. Fordelen inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift og føres til inntekt hos den ansatte det året den ansatte blir eier av aksjene.

Etter skatteloven § 5-14 første ledd kan det likevel, på nærmere vilkår, gis en skattefri fordel i form av underkurs ved ansattes erverv av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet. Fordelen som kan mottas skattefritt, er inntil 25 pst. av aksjenes markedsverdi, og maksimalt 7 500 kroner per ansatt per inntektsår.

Skattefritaket gjelder bare hvis tilbudet om aksjekjøp omfatter alle ansatte i selskapet, men det kan stilles vilkår om en viss minste ansettelsestid, eller aksjer kan fordeles etter ansiennitet. Aksjetegningen kan også skje proporsjonalt med lønnens størrelse.

Ordningen skal stimulere til medeierskap i selskapet, og regjeringen har i Granavolden-plattformen uttalt at ordningen skal styrkes. Den maksimale skattefrie fordelten ble oppjustert fra 1 500 til 3 000 kroner i forbindelse med Statsbudsjettet 2017 og ytterligere til 5 000 kroner våren 2020 ved Stortingets behandling av Prop. 126 L (2019–2020) *Endringer i skatteloven (økonomiske tiltak i møte med virusutbruddet)*. Fra 2021 ble beløpsgrensen økt fra 5 000 til 7 500 kroner og rabattsatsen fra 20 pst. til 25 pst., jf. Prop. 1 LS (2020–2021).

Rabattsatsen foreslås nå økt fra 25 pst. til 30 pst. fra 2022. Forslaget anslås å redusere provenyet med 3 mill. kroner påløpt og 2 mill. kroner bokført i 2022.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 5-14 første ledd bokstav a. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.4 Skattereglene for boligselskap – leie til eie

3.4.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen ønsker å åpne for mer bruk av leie til eie i boligselskaper. Ordningene er attraktive, men i dag setter skattereglene begrensninger for hvor mange boligenheter som kan leies ut innenfor disse ordningene. Regjeringen foreslår derfor en endring i skattereglene for boligselskap, som øker grensen for hvor stor andel av boligene som kan leies ut innenfor en leie til eie-modell.

Leie til eie er en vanlig betegnelse på en ordning med en tidsbegrenset leiekontrakt for en leilighet, som kombineres med en rett for leietaker til senere å kjøpe leiligheten til en forhåndsbestemt pris. Det kan også være andre, lignende modeller for leie til eie. For førstegangskjøpere kan avtaler om leie til eie av borettslagsleiligheter være en enklere vei inn i boligmarkedet.

Gjeldende skatteregler for borettslag og boligaksjeselskap (heretter omtalt som boligselskaper) begrenser hvor stor andel av selskapets boligmasse som kan leies ut til eksterne. Utleie fra utvikler under noen leie til eie-modeller regnes også som eksterne leieforhold. Skattereglene begrenser dermed hvor mange førstegangskjøpere som maksimalt kan komme inn på boligmarkedet gjennom leie til eie.

Skatteloven § 7-3 har særregler om deltakerfastsetting for boligselskaper. For at disse gunstige reglene skal få anvendelse, må minst 85 pst. av boligselskapets leieinntekter komme fra andelseiere eller visse andre grupper (interne leietakere). Utleie fra andre enn personlige andelseiere mv. anses som eksterne leieforhold. Hvis utleieinntektene fra eksterne leietakere, herunder leie til eie-enheter, er over 15 pst. av boligmassen, vil boligselskapet/andelshavere dermed falle utenfor reglene om deltakerfastsetting av boligselskap.

Den gjeldende utleiegrensen for boligselskap har vist seg å være til hinder for at det etableres flere leie til eie-modeller i borettslag. Det foreslås derfor at reglene for deltakerfastsetting av boligselskap endres, ved at utleie av boenhet innenfor et leie til eie-konsept på nærmere vilkår kan likestilles med utleie fra personlige andelseiere. Det innebærer at boenheter som eies av utbygger mv. og inngår i leie til eie-kontrakter, ikke regnes som eksterne leieforhold opp mot utleiegrensen på 15 pst. i skatteloven § 7-3 tredje ledd. Dette forslaget gjelder utleie gjennom leie til eie-kontrakter, der boligbyggelag og yrkesutøver som nevnt i

burettslagslova § 2-12 står for utleien. Det foreslås en begrensning i tid på fem år for utleie av den enkelte boenhet, i samsvar med det som er vanlig for leie til eie i markedet. Etter forslaget skal leie til eie-andelen av leieinntektene ikke overstige 30 pst. av boligselskapets totale leieinntekter.

Videre foreslås det at utleie fra juridiske personer som kan eie andeler etter burettslagslova §§ 4-2 og 4-3, likestilles med utleie fra personlige andelshavere.

Departementet foreslår i tillegg en rent språklig endring som bringer skattelovens begrepsbruk i § 7-3 tredje ledd mer i samsvar med burettslagslova.

Endringen antas ikke å ha vesentlige administrative og økonomiske konsekvenser.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 7-3 tredje ledd og fjerde ledd.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.4.2 Bakgrunn

I de senere årene er det blitt utviklet flere modeller som kan bidra til å hjelpe førstegangskjøpere inn på boligmarkedet. I privat regi har det blant annet kommet flere leie til eie-modeller fra utbyggere av boligeiendommer, som organiseres som borettslag. Leie til eie-konseptet består gjerne av en tidsbegrenset leiekontrakt for 3 til 5 år, kombinert med en rett til å kjøpe leiligheten i løpet av bygge- og leieperioden. I noen tilfeller er det en forhåndsbestemt pris, men det kan også være andre modeller. Leie til eie benyttes oftest for nybygg. I slike tilfeller inngås leie til eie-kontrakten gjerne et par år før bygget er ferdig, slik at avtaleforholdet kan vare i 5 år eller mer. Det finnes imidlertid ikke noe regelverk som regulerer slike modeller direkte, så leie til eie-modellene kan variere fra tilbyder til tilbyder.

Andre modeller, blant annet enkelte modeller i kommunal regi, innebærer at leiebetalingen går til fradrag i kjøpesummen. Kjøpesummen fastsettes til markedsverdien på det tidspunktet kjøpsretten benyttes. I flere private modeller går derimot leiebetalingen ikke til fradrag, men kjøpesummen låses isteden til boligens markedsverdi ved inngåelse av leie til eie-kontrakten. Leietaker kan velge å benytte kjøpsretten og kan da få med seg eventuell prisstigning på boligen man leier. Den valgfrie kjøpsretten innebærer i slike tilfeller at leietaker ikke har noen stor nedsiderisiko dersom boligprisene skulle falle i avtaleperioden.

En annen modell kalles *deleie* og innebærer at den private part kjøper andelen i sameie med et boligbyggelag. Den private part eier minst 50 pst. av andelen, og leier den resterende til markedspris. Den personlige andelshaveren, som stemmer for 100 pst. av andelen på generalforsamlingen, kan på nærmere vilkår øke sin eierandel.

Borettslag er ansett særlig egnet for private leie til eie-modeller blant annet fordi borettslaget kan tilby en felles finansiering (fellesgjeld).

Burettslagslova (lov 6. juni 2003 nr. 39) § 1-1 definerer et borettslag som et samvirkeforetak som har til formål å gi «andelseigarane bruksrett til eigen bustad i føretakets eigendom». Borettslaget kan også drive tilleggsvirksomhet som henger sammen med boretten, det vil si virksomhet som har saklig sammenheng med det å bo, for eksempel velferdstjenester til beboerne. Hvis hovedformålet ikke er å skaffe andelseierne egen bolig, er det ikke et borettslag etter lovens definisjon.

I leie til eie-konseptet har leietakeren ikke inngått noen avtale om kjøp, men har en løpende opsjon til å kjøpe andelen/boenheten i løpet av leieperioden. Hensikten er at leietaker skal kunne bli eier i løpet av perioden. I en del private leie til eie-konsept er allerede en bank involvert i søknadsprosessen, for å verifisere at leietaker har reell mulighet til å få finansieringsbevis i løpet av avtaleperioden. Leie til eie-modellen kan derfor sies å falle inn under formålsbeskrivelsen i burettslagslova.

Av burettslagslova § 4-1 fremgår det at hovedregelen i et borettslag er at det bare er fysiske personer som kan eie en andel, og at disse bare kan eie én andel hver. Bestemmelsen skal bidra til å sikre brukereierprinsippet som er sentralt i borettslag – altså at det i utgangspunktet er den som eier boligen, som også skal bo i boligen.

Burettslagslova åpner likevel for at enkelte juridiske personer kan eie andeler i et borettslag.

For det første kan «[e]it bustadbyggjelag eller ein annan yrkesutøvar, medrekna organisasjonar og offentleg verksemd, som skal stå for erverv eller oppføring av bustader for burettslaget, [...] eige opp til alle andelane i laget», jf. § 2-12. Det er i utgangspunktet ingen tidsbegrensning på denne retten.

Videre gir burettslagslova § 4-2 en rekke juridiske personer en lovfestet rett til å eie opp til 10 pst. av boligene i et borettslag. Dette er en rettighet som ikke kan begrenses gjennom borettslagets vedtekter. Formålet med denne bestemmelsen er å sikre at offentlige organer og enkelte private organisasjoner som samarbeider med det offentlige, skal ha rett til å kjøpe andeler og leie ut

disse for å hjelpe vanskeligstilte inn på boligmarkedet.

Endelig gir burettslagslova § 4-3 en åpning for å vedtektsfeste at enkelte juridiske personer kan eie opp til 20 pst. av andelene i borettslaget. Denne muligheten kommer i tillegg til retten etter § 4-2, slik at enkelte potensielt kan eie opp til 30 pst. av andelene i boligselskapet. Dette gjelder «stat, fylkeskommune, kommune, bustadbyggjelag, institusjon eller samanslutning med samfunnsnyttig foremål og dessutan arbeidsgivar som skal leige ut bustad til sine tilsette».

I de tilfeller hvor en juridisk person eier en andel i et borettslag, har de rett til å leie ut denne andelen, jf. burettslagslova § 5-6 (1) nr. 1. Dette vil da være et ordinært leieforhold mellom andelshaveren og leietakeren, og er uavhengig av forholdet mellom borettslaget og andelshaver. Det vil med andre ord fortsatt være andelshaver som betaler felleskostnader (leiekostnader) til borettslaget.

3.4.3 Gjeldende rett

Skatteloven § 7-3 gir særregler for beskatning av boligselskap og andelshavere. Særreglene tar sikte på å likebehandle andelshavere i boligselskap og andre eiere av bolig (selveiere), jf. Ot.prp. nr. 21 (1991–92) punkt 3.1. Boligselskap som er omfattet av disse reglene, skal ikke behandles som eget skattesubjekt, selv om det er et selskap med begrenset ansvar, for eksempel et boligaksjeselskap. Både formue og inntekt skal i stedet fastsettes og skattlegges fullt ut hos andelshaverne (deltakerfastsetting). For andelshaverne gjelder da de samme reglene som for andre boligeiere. Det innebærer at andelshavere anses å eie bolig, slik at reglene for skattefri bruk og skattefritak for leieinntekter etter skatteloven § 7-1 og 7-2 gjelder tilsvarende. Gevinst ved realisasjon av andelen er omfattet av reglene om skattefritak ved realisasjon av bolig i skatteloven § 9-3.

Skatteloven stiller nærmere krav for at selskap kan omfattes av de særlige reglene for beskatning av boligselskap og andelshavere. Boligselskap etter skatteloven § 7-3 andre ledd er selskap med begrenset ansvar eller delt ansvar, som har som hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet. Selskap med kommunale eiere som har til formål å leie ut boliger, kan også anses som boligselskap i denne sammenheng. Med andelshavere menes de som er eiere av andel i boligselskapet. Andelshavere etter bestemmelsen i § 7-3 andre ledd kan også være aksjonærer i boligselskap som er aksjeselskap, og

deltakere i boligselskap som er et selskap med delt ansvar. I det følgende er fellesbetegnelsen andelshavere benyttet.

Som samvirkeforetak er borettslag i utgangspunktet et eget rettssubjekt med begrenset ansvar, som i utgangspunktet skal skattlegges på samme måte som aksjeselskap, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e. Borettslag etter burettslagslova skattlegges imidlertid etter særreglene om deltakerfastsetting i § 7-3 hvis vilkårene er oppfylt.

Skatteloven § 7-3 tredje ledd bokstav a stiller krav om at minst 85 pst. av leieinntektene til boligselskapet må komme fra andelshavere (første strekpunkt), elever eller studenter som er tildelt bolig gjennom elev- eller studentsamskipnad (andre strekpunkt), eller leietakere i boligselskap opprettet som ledd i organisert fornyelse av tettbygde strøk (tredje strekpunkt). Grensen skal sikre at reglene for boligbeskatning kun får anvendelse for selskaper som er virkelige boligselskap, jf. Ot.prp. nr. 21 (1991–92) punkt 3.3.2.1.

Med leieinntekter skal her forstås alle innbetalinger fra andelshaverne til dekning av selskapets felleskostnader og alle leieinntekter fra eksterne. Skattelovens språkbruk er på dette punkt ikke oppdatert i samsvar med burettslagslova av 2003, der leiebetalinger er erstattet med dekning av felleskostnader.

Ved vurderingen av kravet om at minst 85 pst. av leieinntektene kommer fra andelshavere, tas det utgangspunkt i alle inntekter selskapet vil få ved utleie av alle bygninger som er planlagt, herunder stipulert leie for lokaler som ikke er ferdigstilt eller solgt. I Skattedirektoratets forskrift til skatteloven (FSSD) § 7-3-1 er det gitt nærmere regler om hva som inngår i prosentkravet. Når boenheter i selskapet er utleid fra den enkelte andelshaver til tredjemann, vil slike leieinntekter i utgangspunktet fortsatt bli ansett å komme fra andelshaver ved vurderingen av om prosentkravet i skatteloven § 7-3 tredje ledd er oppfylt. Er andeler derimot utleid direkte fra boligselskapet, vil leieinntektene ikke anses å komme fra andelshaver.

Ut fra sammenhengen i regelverket er bestemmelsen i forvaltningspraksis imidlertid forstått slik at kun leieinntektene fra boenheter i selskapet som er utleid av *personlig* andelshaver til tredjeperson, anses å komme fra andelshaverne mv. ved vurderingen av om 85-prosentkravet er oppfylt. Det er derfor et viktig skille mellom utleie fra privatpersoner som skal medregnes, og utleie fra selskap mv. som ikke skal medregnes.

Dette er blant annet kommet til uttrykk i Skatte-ABC 2020/21 emnet «Bolig – boligselskap

mv. og andelshaverne» punkt 3.1 og i veiledende uttalelse fra skattekontoret til et boligselskap 18. desember 2019 (upublisert). Den nevnte uttalelsen slår fast at en utbyggers utleie, for eksempel under en leie til eie-modell, ikke vil regnes som leieinntekter fra en andelshaver etter bestemmelsen i § 7-3 tredje ledd. Det medfører at andelen leieinntekter fra boenheter som er leid ut fra utbygger som er andelshaver (inkludert leie til eie-kontrakter), sammen med annen utleie fra boligselskapet, ikke kan overstige 15 pst. av de totale leieinntektene i boligselskapet.

Skatteetaten har derimot lagt til grunn at leieinntekter knyttet til deleie/sameie i andel skal anses som leieinntekter fra personlig andelshaver når kjøper blir eier av minst 50 pst. av en ideell andel. Den andre ideelle andelen vil da eies av boligbyggelag mv. og leies ut til den personlige andelshaveren til markedspris (deleie). I slike tilfeller kan den personlige andelshaveren etter nærmere vilkår øke sin eierandel. Den personlige andelshaveren stemmer for 100 pst. av andelen på generalforsamlingen. Ved slikt deleie/sameie anses dermed hele inntekten/innbetalingen fra andelen å komme fra personlig andelshaver etter skatteloven § 7-3.

Etter burettslagslova § 2-13 kan utbygger som har inngått avtale om rett til bolig i borettslaget, avtale at det foreløpig bare skal gis bruksrett, mens selve andelen skal overføres på et senere tidspunkt, senest innen to år. Skattedirektoratet har lagt til grunn at leieinntekt fra bruksrettshaverne i slike tilfeller skal anses å komme fra den personlige andelshaveren. Hvor en leietaker derimot bare er gitt en *opsjon* til å overta andelen fra utbygger, innebærer Skattedirektoratets tolkning at leieinntektene ikke kan anses å komme fra den personlige andelshaveren.

Skattedirektoratets forskrift til skatteloven (FSSD) § 7-3-2 gir en viss adgang for skattemyndighetene til å gi dispensasjon fra 85-prosentkravet. Denne bestemmelsen skal hindre at systemet for skattlegging blir forskjellig fra år til år, jf. Ot.prp. nr. 21. (1991–92) punkt 3.3.2.1. Det gjelder først og fremst i tilfeller hvor kravet om at 85 pst. av leieinntektene må komme fra andelshavere, unntaksvis ikke er oppfylt i enkelte inntektsår og i enkelte særlige situasjoner.

Det gjelder ikke et tilsvarende strengt krav for boligselskap med kommunale eiere. Vilåret anses oppfylt når en kommune sammen med personer som har bolig i vedkommende eiendom, innehar minst 85 pst. av andelskapitalen, eller kommunen alene innehar over 50 pst. av andel-

skapitalen, jf. skatteloven § 7-3 tredje ledd bokstav b.

Selv om prosentkravet i § 7-3 tredje ledd er oppfylt, kan retten til å bli skattlagt etter skatteloven § 7-3 falle bort hvis hovedformålet anses å være et annet enn å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet, jf. § 7-3 andre ledd. Dette gjelder blant annet hvor en større andel av leilighetene leies ut, eller hvor leilighetene som leies ut fra andelshaverne eller av borettslaget, leies ut over lengre tidsrom, jf. FSSD § 7-3-1 andre ledd. Det må vurderes konkret om utleien er av et slikt omfang og varighet at det ikke kan anses som hovedformålet å gi andelshaverne bolig.

Når vilkårene i skatteloven § 7-3 andre og tredje ledd er oppfylt, og skattereglene for boligselskap gjelder, skal inntekten i boligselskapet fastsettes på deltakernivå. Det innebærer at deltakerens overskudd eller underskudd ved fastsetting av alminnelig inntekt settes til en forholdsmessig andel av selskapets inntekt fastsatt etter nærmere regler i skatteloven § 7-3 femte ledd, som om selskapet var skattyter.

Skatteloven § 7-3 femte ledd bokstav a regulerer fastsettingen av boligselskapets bruttoinntekter, og er uttømmende. Bestemmelsen nevner ikke inntekter som har tilknytning til selve eiendommen. Det innebærer at for eksempel inntekter ved utleie som foretas av boligselskapet, er skattefrie. Dette kan gjelde utleie av butikklokaler som ligger i en del av eiendommen, og som leies ut av boligselskapet, eller utleie av fellesarealer mv. For at boligselskapet skal falle inn under reglene om deltakerfastsetting, kan som nevnt leieinntekter fra eksterne ikke overstige 15 pst. av de totale leieinntektene. Når boligselskapet samlet holder seg innenfor denne prosentgrensen, vil altså disse leieinntektene være skattefrie.

For utviklingselskap/utbygger som eier andeler, gjelder de alminnelige skattereglene. Det vil si at både leieinntekt og gevinst ved realisasjon av andelen er skattepliktig, uten hensyn til hvordan boligselskapet blir klassifisert.

Et selskap kan anses som boligselskap etter skatteloven § 7-3 andre ledd uten at vilkårene i tredje ledd er oppfylt. I slike tilfeller vil ikke reglene i § 7-3 få anvendelse. Boligselskapet skal da skattlegges etter skattelovens alminnelige regler, på samme måte som et aksjeselskap. Beta-ler andelseierne felleskostnader som er lavere enn markedsleie, vil det være aktuelt med uttaksbeskatning for boligselskapet etter skatteloven § 5-2.

Hvis selskapet ikke har til hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet, anses selskapet ikke som boligselskap etter skatteloven, jf. skatteloven § 7-3 andre ledd, jf. FSSD § 7-3-1 andre ledd. Andelseierne i selskapet anses da ikke å eie bolig i skattelovens forstand. Personlige andelseiere vil i slike tilfeller ikke få skattefritak som ellers gjelder for bruk av egen bolig. Videre vil gevinst ved realisasjon av andelen være skattepliktig etter reglene om realisasjon av aksjer, jf. skatteloven § 10-30 første ledd andre punktum. Andelshaverne formuesbeskattes for andelene, og kan bli skattlagt for vederlagsfri bruk av andres eiendeler dersom leien/kjøpesummen ikke tilsvarende markedspris. Selskapet kan også bli uttaksbeskattet for utleie til underpris.

3.4.4 Høringen

Departementet sendte 21. mai 2021 forslag om endring av skattereglene for boligselskap knyttet til leie til eie på høring.

I høringsnotatet foreslo departementet at reglene for skattlegging på deltakernivå av boligselskap endres, ved at utleie av boenhet innenfor et leie til eie-konsept på nærmere vilkår kan likestilles med utleie fra personlige andelseiere. Det innebærer at boenheter som eies av utbygger og inngår i leie til eie-kontrakter, ikke regnes som eksterne leieforhold opp mot utleiegrensen på maksimalt 15 pst. ekstern utleie i skatteloven § 7-3 tredje ledd. Hensikten med forslaget var å gjøre skattereglene for boligselskap ved leie til eie-ordningen mer fleksible ved at man kan ha mer leie til eie innenfor et boligselskap uten at man må gå over fra skattlegging på deltakernivå til skattlegging på selskapsnivå. Samtidig var det et sentralt poeng at man ikke åpnet opp for mer skattefri utleie i boligselskap.

Forslaget omfattet bare utleie gjennom leie til eie-kontrakter, der utbygger eller selskaper som tilhører samme skatterettslige konsern som utbyggerenselskapet, står for utleien. Det ble foreslått en begrensning i tid på fem år for utleie av den enkelte boenhet i samsvar med det som er vanlig for leie til eie i markedet, samt at leie til eie-andelen av leieinntektene ikke kan overstige 30 pst. av boligselskapets totale leieinntekter.

Høringsfristen var 20. august 2021. Departementet mottok svar fra 15 høringsinstanser, hvorav tre er uten merknader.

Tolv instanser har gitt høringsuttalelser med realitetsmerknader:

- Skattedirektoratet
- Boligbyggelaget TOBB (TOBB)

- Boligbyggelaget Usbl (Usbl)
- Eiendom Norge
- Finans Norge
- Fredensborg Bolig AS
- Frost Eiendom AS
- Norske Boligbyggelags Landsforbund (NBBL)
- Norsk Eiendom
- OBOS
- Rettspolitisk forening
- Revisorforeningen

Samtlige bransjeorganisasjoner og -aktører som har gitt høringsuttalelse, er positive til at det løses opp i skattemessige hindringer for mer utstrakt bruk av leie til eie. Nedenfor redegjøres for generelle synspunkter fra høringsinstansene. Høringsinstansenes merknader til den nærmere utforming av forslaget omtales i punkt 3.4.5

Boligbyggelaget TOBB (TOBB) uttaler at leie til eie er et positivt bidrag til boligmarkedet, og at TOBB er positiv til at det legges bedre til rette for slike konsepter fremover. TOBB opplyser at leie til eie for første gang ble innført i et av deres boligprosjekter våren 2017. Fire år senere har et overveiende flertall av leietakerne kjøpt boligene sine. TOBB sier at boligens verdistigning i leieperioden har bidratt til egenkapitalbygging for leietakerne, og at modellen har fungert i tråd med intensjonen.

Boligbyggelaget Usbl (Usbl) støtter forslaget om å klargjøre rettstilstanden slik at det ikke er tvil om at modellen ikke får negative konsekvenser for andelseierne. Usbl mener at leie til eie-modellen er et godt virkemiddel til å hjelpe flere førstegangskjøpere inn på boligmarkedet.

Eiendom Norge er positiv til de foreslåtte endringene av skatteloven som gir rom for en større andel av leie til eie-prosjekter i private boligselskap, som borettslag. Borettslagsmodellen er spesielt godt egnet for leie til eie. Leie til eie er et godt supplement i dagens eiendomsmarked, men bør ikke bli for dominerende.

Finans Norge fremhever i sin høringsuttalelse utfordringene ved leie til eie knyttet til bankenes kredittvurdering. Det pekes på at ulike former for kreditt-rasjonering generelt bidrar til fremvekst av alternative finansieringskilder og omgåelse av reguleringskrav. De viser til at aktualiteten med leie til eie trolig er forsterket av utlånsforskriftens krav til låntakers egenkapital. Finans Norge uttaler at fleksibilitetskvote er langt enklere og mer hensiktsmessig for både kunde og bank å forholde seg til enn tilpasninger som leie til eie.

Som tilbyder av leie til eie kan *Fredensborg Bolig AS* bekrefte den etterspørselen som beskri-

ves i høringsnotatet. Fredensborg bolig sier at forslaget treffer godt.

Frost Eiendom AS støtter forslaget om endring av skatteloven § 7-3.

Norske Boligbyggelags Landsforbund SA (NBBL) stiller seg positivt til at det løses opp i de skattemessige hindringene for denne typen etableringsmodeller. NBBL sier at leie til eie-modellene fyller et behov i samfunnet og er svært populære der de blir lansert. NBBL oppfatter at det er et tverrpolitisk ønske om å legge til rette for ulike etablerermodeller i et større omfang enn i dag. Det er viktig at de modeller som blir gjort gjeldende, ikke skaper unødvendige vansker for eksisterende modeller eller utviklingen av nye modeller. Det bes om at det presiseres at modeller som er vurdert av skattemyndighetene i dag, skal kunne videreføres. NBBL er positive til at departementet tar tak i problemstillingene som har oppstått som følge av tolkningsuttalelsene, og at det fremmes et konkret forslag til løsning. NBBL uttaler også at det er uheldig at man ved regulering i skatteloven indirekte regulerer omfanget og grensene for leie til eie-modellene, og ønsker at det vurderes å fremme egne regler i boliglovene som begrenser og setter rammer for de ulike eie- og etablerermodeller som kan tilbys.

Norsk Eiendom er positive til at regjeringen ønsker å åpne for økt bruk av leie til eie-ordninger i private boligselskaper for å senke terskelen inn i boligmarkedet. Som bransjeorganisasjon erfarer Norsk Eiendom at flere aktører i bransjen er villig til å ta et samfunnsansvar ved å arbeide for å finne boligsosiale modeller som kan hjelpe flere inn på boligmarkedet. Norsk Eiendom mener at borettslag er godt egnet for privat leie til eie-modeller.

OBOS ser positivt på forslaget om å tilpasse reglene i skatteloven § 7-3 bedre til leie til eie og andre lignende boligkjøpsmodeller. Med bakgrunn i den prisutvikling boligmarkedet har hatt de seneste årene, er det et stort behov for slike boligkjøpsmodeller som *OBOS* tilbyr, og ordninger som leie til eie, som andre aktører tilbyr. *OBOS* er opptatt av at *OBOS* sin egen deleie-modell, der kunden kjøper minst 50 pst. av andelen med mulighet for gradvis økning av eierandelen, ikke møter nye begrensninger som følge av forslaget. *OBOS* uttaler at «vi har forstått at det ikke har vært intensjonen å ramme denne modellen, men mener det må komme klarere frem i lovforarbeidene».

Rettspolitisk forening (RPF) støtter overordnet de foreslåtte endringene som kan åpne opp for mer bruk av leie til eie-ordninger i private boligselskaper. Det er positivt at personer uten egenkapi-

tal, men med betalingsevne, får muligheten til å komme seg inn på boligmarkedet. RPF sier at det er viktig at leietakere faktisk får mulighet til å opparbeide seg midler. Leie til eie-ordninger bør derfor ha et spareelement over seg. Det kan reguleres ved å innføre regler om at leieprisen må fastsettes til et rimelig nivå. Leietiden må også være lang nok til at leietaker realistisk sett kan oppnå en prisstigning.

Revisorforeningen er positiv til de foreslåtte endringer som legger til rette for bruk av den såkalte leie til eie-modellen. Revisorforeningen tror at forslaget til lovendring kan gjøre veien inn som boligeier noe enklere for mange som mangler den nødvendige kapitalen. I og med at borettslag kan tilby finansiering (fellesgjeld), vil borettslag være særlig egnet for slike modeller.

3.4.5 Vurderinger og forslag

Innledning

Avtaler om såkalt leie til eie kan være fleksible og attraktive ordninger særlig for førstegangskjøpere, men også for vanskeligstilte som vil inn på boligmarkedet. Enheter i borettslag synes å være særlig godt egnet for leie til eie-formålet. Private boligutviklere har gitt uttrykk for at det er flere boligprosjekter hvor de kunne inngått avtaler om leie til eie med minst 30 pst. av boligene i borettslaget, og det gir en indikasjon på at det er betydelig etterspørsel etter slike boliger. Det vises også til omtale av leie til eie i Meld. St. 31 (2020–2021) *Finansmarkedsmeldingen 2021* punkt 2.3.

Reglene for deltakerfastsetting av boligselskap/andelshavere i skatteloven § 7-3 tredje ledd setter begrensninger på hvor stor andel av boligenhetene som kan leies ut til eksterne for at disse reglene skal gjelde. Denne grensen er satt med sikte på å sikre at kun selskap som er virkelige boligselskaper, er omfattet av reglene.

Utleie fra andre enn personlig andelshaver anses som eksterne leieforhold. Når inntekter ved eksternt utleie, herunder leie til eie-enheter, utgjør mer enn 15 pst. av leieinntektene, vil det medføre at boligselskapet/andelshaverne faller utenfor reglene om deltakerfastsetting av boligselskap. Bortfall av deltakerfastsetting av boligselskap etter skatteloven innebærer blant annet at boligselskapet blir skattepliktig for eventuelle utleieinntekter, og at det kan være grunnlag for å uttaksbeskatte selskapet dersom det stiller bolig til disposisjon for andelseierene til en pris som ligger under markedsleie.

Departementet ser at i praksis vil grensen ved maksimalt 15 pst. eksterne leieinntekter, kunne begrense bruken av leie til eie-modellen. En endring av skattereglene for boligselskap som gir mer fleksibilitet for leie til eie-modellen, kan derfor bidra til at flere førstegangskjøpere kommer inn på boligmarkedet. Det at man kan ha mer bruk av leie til eie innenfor et boligselskap uten at man går over til skattlegging på selskapsnivå, kan samtidig gjøres uten at leieinntekter i større grad blir gjort skattefrie.

Departementet foreslår derfor at reglene for deltakerfastsetting av boligselskap endres ved at utleie av boenhet innenfor et leie til eie-konsept på nærmere vilkår kan likestilles med utleie fra personlige andelseiere. Det innebærer at leieinntekter fra boenheter som eies av en nærmere bestemt krets utleiery, jf. nedenfor, og inngår i en leie til eie-ordning, kan regnes som leieinntekter fra andelshavere etter utleiegrensen på 85 pst. i skatteloven § 7-3 tredje ledd. I tillegg foreslås det at utleie fra juridiske personer som kan eie andeler i borettslag etter burettslagslova § 4-2 første og annet ledd og § 4-3, kan likestilles med utleie fra personlig andelshaver.

Subjektkretsen for utleie

I høringsnotatet foreslo departementet at «utbygger av boligselskapets eiendom» som leier ut boenheter til fysiske personer under en nærmere leie til eie-modell, kan likestilles med personlig andelshaver ved fastsetting av utleiegrensen i skatteloven § 7-3 tredje ledd bokstav a.

Flere høringsinstanser mener at subjektkretsen for utleie av leie til eie-enheter bør endres fra «utbygger av boligselskapets eiendom» til burettslagslovas begrep «yrkesutøver», jf. burettslagslova § 2-12. *Norsk Eiendom* peker på at en yrkesutøver etter burettslagslovas § 12-2 kan stifte borettslag og eie alle andelene, tilsvarende det som gjelder for et boligbyggelag. Det vises til at begrepet «yrkesutøver» allerede er et kjent begrep fra burettslagslova, og vil gi en mer entydig avgrensning. Bruken av begrepet «utbygger» er også egnet til å gi inntrykk av at lovforslaget kun kommer til anvendelse i de tilfeller der det er utført byggeaktiviteter av et visst omfang på utleiers hånd, samt at regelen kun er anvendelig der yrkesutøver selv er byggherre og overfører eiendommen til borettslaget ved ferdigstillelse.

Departementet slutter seg til dette og foreslår at boligbyggelag og yrkesutøver som nevnt i burettslagslova § 2-12, som skal stå for erverv eller oppføring av boliger for boligselska-

pet, kan anses som andelseier etter denne regelen. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at skatteloven bruker samme begrep som burettslagslova for denne avgrensningen. Det innebærer at den som lovlig kan erverve alle andelene etter burettslagslova § 2-12, også kan tilby leie til eie etter skatteloven.

Skattelovens regulering av kretsen av utleiery bør imidlertid ikke gå lenger enn etter burettslagslova. I høringsnotatet foreslo departementet at selskap i samme skattemessige konsern som utbyggerselskapet skulle være omfattet. Utgangspunktet for dette var at høringsforslaget brukte uttrykket «utbygger», som ikke finnes i burettslagslova. Når forslaget bruker samme formulering som i burettslagslova, bør imidlertid grensene for hvilke selskap som skal anses som «yrkesutøver» trekkes opp av burettslagslova § 2-12. Departementet legger til grunn at denne bestemmelsen gir tilstrekkelig frihet for utbygger/yrkesutøver til å organisere eierskapet til andelene i selskapet. Hvis det skal foretas noen endringer i subjektkretsen og dermed hvem som kan tilby leie til eie, bør det skje ved endring av hvem som kan anses som «yrkesutøver» som står for erverv eller oppføring av boliger for borettslaget etter burettslagslova § 2-12.

Usbl og *NBBL* har gitt uttrykk for at juridiske personer som kan eie andeler i borettslag i henhold til burettslagslova §§ 4-2 og 4-3, også bør kunne tilby leie til eie uten at det rammes av utleiebegrensningen. *NBBL* uttaler at det ikke gir god sammenheng mellom skatteloven og burettslagslova når burettslagslova gir stat, stiftelse med formål å gi vanskeligstilte bolig og institusjoner med allmenntilgitt formål adgang til å eie mer enn 15 pst. av et borettslag, mens skatteloven på sin side krever at eierandelen ikke kan overstige 15 pst.

Etter burettslagslova § 4-2 kan stat, fylkeskommune, kommune, offentlig selskap og selskap mv. som har inngått avtale med det offentlige om å skaffe bolig til vanskeligstilte, til sammen eie inntil 10 pst. av andelene i et boligselskap. Etter burettslagslova § 4-3 kan det videre vedtektsfestes at et boligbyggelag kan eie opp til 20 pst. av andelene i borettslag, selv om boligbyggelaget ikke selv har stått for utbyggingen. Det samme gjelder stat, fylkeskommune, kommune, institusjon eller sammenslutning med samfunnsnyttig formål og arbeidsgiver som skal leie ut bolig til de ansatte.

Burettslagslova tillater dermed at visse juridiske personer etter §§ 4-2 og 4-3 sammenlagt kan eie inntil 30 pst. av andelene i et borettslag uten tidsbegrensning og at de kan foreta ordinær utleie

av andelene. Dette er unntak som er bolig- og sosialpolitisk begrunnet. Full utnyttelse av denne muligheten til utleie fra visse juridiske personer vil imidlertid medføre at borettslaget overskrider grensen på 15 pst. for ekstern utleie, selv om utleien er i fullt samsvar med burettslagslovas formål. Departementet mener det vil være uheldig om skattereglene i praksis avskjærer slik utleie utover 15 pst. Skattereglene for boligselskap bygger på et hensyn om at andelshaverne skal skaffes egen bolig gjennom boligselskapet. Hvis de nevnte juridiske personer skal kunne leie ut inntil 30 pst. av andelene, kan det med maksimalt omfang av leie til eie på inntil 30 pst. (og den eksisterende grensen på 15 pst. ekstern utleie), være en større andel av leilighetene som leies ut. Departementet antar likevel at hensynet til at deltakerfastsetting skal forbeholdes virkelige boligselskaper, vil være tilstrekkelig ivaretatt ved både eierbegrensningen i burettslagslova §§ 4-2 og 4-3 og den skattemessige begrensningen for varighet og omfang av leie til eie-kontrakter, jf. nedenfor. Tidsbegrensningen for leie til eie-kontrakter innebærer at en større andel av utleie ikke vil kunne gjelde for et lengre tidsrom. Departementet foreslår derfor at juridiske personer som eier andeler i borettslag i henhold til burettslagslova § 4-2 første og andre ledd og § 4-3, også kan leie ut boliger uten at det anses som ekstern utleie.

Nærmere om forslaget

Etter forslaget skal det nye unntaket for boligutviklers utleie begrenses til utleie gjennom en leie til eie-modell. Med leie til eie menes utleie til fysiske personer som innenfor en forhåndsbestemt periode gis rett til å kjøpe andelen. Det stilles ikke krav om at prisen for andelen er fastsatt på forhånd, ved avtaleinngåelsen, men det må være avtalt hvilke prinsipper prisen skal fastsettes etter.

I høringsnotatet foreslo departementet en tidsbegrensning på 5 år for kontrakt om leie av den enkelte boenhet.

Flere av høringsinstansene er kritiske til at leie til eie-ordningen begrenses til kontrakter som varer i 5 år. NBBL mener at leie til eie-ordningen ikke bør begrenses til 5 år for hver kontrakt, men bør vare frem til leietaker kjøper boligen. NBBL ber uansett departementet beskrive i forarbeidene hvordan reglene vil fungere ved utløpet av opsjonsperioden, herunder om en leie til eie-periode der kjøpsopsjonen ikke utøves, kan benyttes igjen i en ny leie til eie-avtale. TOBB mener at tidsbegrensning bør settes til minimum 6 år, helst 7

år, og at fritaket også må innbefatte hele forløpet, også en periode etter opsjonsperiodens utløp for det tilfelle at leietaker ikke kjøper boligen. *Frost Eiendom AS* foreslår videre at grensen på 5 år for leie til eie av den enkelte boenhet, økes til 6 år. *Rettspolitisk forening* mener at leietaker må gis opsjon til å forlenge leieperioden og kjøpsopsjonen med ytterligere fem år.

Fem-års begrensningen er satt dels ut fra at 3–5 år er en vanlig kontraktperiode for leie til eie i markedet, dels ut fra at utleie fortsatt skal være et unntak for leiligheter i borettslag med deltakerfastsetting etter skatteloven. Departementet opprettholder derfor forslaget om at leie til eie-avtaler skal ha en varighet på 5 år. Det foreslås at fristen skal regnes fra leietakers innflytting. For boenheter der leietaker allerede bor i boligen, skal fristen regnes fra inngåelse av kontrakt om leie til eie.

Departementet ser at utleier kan ha behov for tid til å områ seg når opsjonsperioden er utløpt og opsjonen ikke er benyttet. Det bør derfor gis en rimelig periode for utleier til å klargjøre leiligheten og gjennomføre et salg uten at leiligheten kommer i en annen kategori utleie. Ved oppsigelse fra leietakers side før det har gått 3 år, er det også rimelig at boligen kan benyttes i en ny leie til eie-kontrakt. Men det bør ikke være adgang til å leie ut samme leilighet mer enn to ganger under disse reglene.

I høringsnotatet ble det foreslått at leieinntekt fra upersonlige andelshavere (utbyggere mv.) under leie til eie-modellen, ikke kan overstige 30 pst. av samlet leieinntekt i boligselskapet. Forslaget innebærer at leieinntekter fra andelshaver som har inngått leie til eie-kontrakter for sine andeler, maksimalt kan utgjøre 30 pst. av selskaps samlede brutto leieinntekter og dekning av felleskostnader fra andelshaverne. Skatteloven § 7-3 tredje ledd bokstav a bruker betegnelsen «leieinntektene» om selskapets inntekter både fra ordinære leietakere og andelshavere. Denne terminologien stammer fra den tidligere burettslagsloven og er ikke godt tilpasset språkbruken i den gjeldende burettslagslova. Etter burettslagslova er systemet at betalinger fra andelshavere ikke anses som husleie, men som dekning av felleskostnader. Departementet foreslår at språkbruken i skatteloven § 7-3 tredje ledd bokstav a rettes opp i samsvar med dette.

Enkelte høringsinstanser (*TOBB* og *Frost eiendom AS*) har tatt til orde for at grensen på 30 pst. av leieinntektene bør fjernes, slik at 100 pst. av borettslagets inntekter kan komme fra leie til eie.

Andre høringsinstanser (NBBL, USBL, OBOS) støtter begrensningen i høringsforslaget.

Skatteloven § 7-3 bygger på en intensjon om at deltakerfastsetting av boligselskaper skal forbeholdes virkelige boligselskaper, der formålet er å skaffe andelseierne bruksrett til bolig i selskapet. Departementet fastholder derfor at andelen leieinntekter fra leie til eie-avtaler bør begrenses til 30 pst.

Usbl peker i sin høringsuttalelse på at andelseierne ofte gis anledning til å nedbetale sin andel av fellesgjelden, den såkalte IN-ordningen. Gjeldsgraden mellom andelene vil dermed kunne endres over tid i et borettslag. Usbl mener at det vil være svært uheldig om 30-prosentgrensen påvirkes av i hvilken grad de øvrige andelseierne nedbetaler sin andel av fellesgjelden. Det bes om at det presiseres at det er forholdene på stiftelsestidspunktet som er avgjørende for beregningen.

Departementet ser at innbetalinger i henhold til IN-ordningen kan påvirke hvordan grensen for leie til eie og interne/eksterne inntekter fastsettes. Hvis andelseierne i sum innbetaler mer i felleskostnader for å betale ned gjeld raskere, vil det øke den forholdsmessige inntekten knyttet til leie til eie. Når andelseiernes innbetaling av felleskostnader senere reduseres pga. nedbetalingen, vil det gå motsatt vei.

Det er ikke gitt at summen av ekstra innbetalinger av felleskostnader vil være så store at det gir utslag for leiegrensen i den tidsbegrensede perioden et boligselskap har leie til eie. Den uheldige effekten vil først komme når innbetalingene fra andelseierne reduseres. Etter departementets oppfatning vil det også være komplisert å regulere dette med generelle regler. Det vil imidlertid være uheldig hvis boligselskap og andelshavere skulle falle utenfor deltakerfastsettingen pga. ekstra innbetalinger av felleskostnader under IN-ordningen. Departementet foreslår derfor at dette løses ved at skattemyndighetene gir dispensasjon fra kravet i slike tilfeller. Det foreslås at dette reguleres i FSSD 7-3-2.

Det foreslås ingen endring av den gjeldende prosentgrensen for boligselskapets egen utleie til eksterne leietakere (butikklokaler mv.). Slike leieinntekter må fortsatt være innenfor 15 pst. av samlede leieinntekter og dekning av felleskostnader. Dette innebærer at de samlede leieinntektene fra henholdsvis leie til eie og ordinære andelshavere, må være minst 85 pst. av boligselskapets samlede inntekter. De to grensene kan illustreres med noen eksempler.

Eksempel 1: Et borettslag har samlede inntekter på 100. 10 av disse kommer fra borettslagets

egen utleie av næringslokaler. Utbyggers andel av felleskostnader utgjør utgjør 30, mens personlige andelshaveres utleie utgjør 5. I tillegg eier et annet boligbyggelag andeler som gir inntekt på 15. I dette tilfellet er ekstern utleie fra borettslaget innenfor grensen på 15 pst, og det samme gjelder inntekt fra leie til eie som ikke overstiger 30 pst. og fra juridisk person som nevnt i burettslagslova § 4-3, som ikke overstiger 20 pst. Inntekt fra utleie fra personlig andelshaver regnes ikke med. Boligselskapet oppfyller derfor vilkårene for deltakerfastsetting.

Eksempel 2: Samlede inntekter i borettslaget er 100. Borettslaget har selv leieinntekter på 10 fra utleie av næringslokaler. Utbyggers andel av felleskostnader knyttet til leie til eie er 35, mens personlige andelshaveres utleie utgjør 10. Fordi inntekter fra leie til eie overskrider 30 pst., er ikke vilkårene for deltakerfastsetting oppfylt i dette tilfellet.

Departementet foreslår at nærmere bestemmelser om innholdet av kjøpsretten, herunder andel av leieinntektene som kan komme fra leie til eie og begrensning i tid, reguleres i forskrift.

Forslaget endrer ikke rettsstillingen for leie til eie av andeler i form av deleie/sameie, det vil si hvor førstegangskjøper blir eier av en ideell andel av en borettslagsandel (minst 50 pst.), mens den andre ideelle andelen eies av boligbyggelag mv. og leies ut til den personlige andelshaveren til markedspris. Slike andeler skal fortsatt anses som eid fullt ut av personlige andelshavere etter denne bestemmelsen. Det innebærer at de nye reglene for leie til eie, herunder femårs-begrensningen for leie-kontrakter og kun 30 pst. av samlet inntekt, ikke gjelder for slike avtaler hvor personlig deleier eier minst 50 pst. av andelen. Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig at også dette presiseres i forskrift til skatteloven.

Yrkesutøver er skattepliktig for sine leieinntekter. Et boligselskap etter skatteloven § 7-3 er derimot skattefritt for inntekter som er direkte tilknyttet selskapets eiendom, herunder leieinntekter fra eksterne leietakere, når disse leieinntektene ligger innenfor 15 pst. av boligselskapets samlede leieinntekter. Det er en forutsetning for dette endringsforslaget at boligselskapet ikke får skattefrie inntekter i større utstrekning enn etter gjeldende rett. Departementet legger til grunn at dette ivaretas ved at grensen for eksterne leieinntekter opprettholdes på 15 pst. som i dag.

Leietakere i en leie til eie-ordning som er omfattet av dette forslaget, blir skattemessig behandlet på samme måte som leietakere utenfor

slike ordninger. Leietaker får ikke inntektsfradrag og skal ikke skattlegges for formue. Retten til å bli eier av boenheten til en forhåndsbestemt pris anses i utgangspunktet som en opsjon. En slik opsjon behandles imidlertid ikke som et eget formuesobjekt med mindre den kan omsettes uavhengig av andelen. Departementet antar at dette ikke vil være en aktuell problemstilling i praksis fordi vilkårene vil bli utformet på en måte som gjør at kjøpsretten ikke kan omsettes.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 7-3 tredje og fjerde ledd.

3.4.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Departementet antar at endringsforslaget ikke vil ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser.

3.4.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.5 Reisefradrag

3.5.1 Innledning og sammendrag

Gjennom reisefradraget gis det fradrag i alminnelig inntekt for skattyters utgifter til reiser mellom hjem og arbeidssted og for besøksreiser til hjemmet. Regjeringen ønsker å legge om reisefradraget på en måte som forenkler satsstrukturen og tar hensyn til at det er mindre fleksibilitet til å velge reisemåte i mindre sentrale områder av landet. Dette henger sammen med regjeringens forslag om å øke CO₂-avgiften med 28 pst. utover prisstigning i 2022. Økt CO₂-avgift kan påvirke husholdningene blant annet gjennom økte priser på fossile drivstoff. Mulighetene for å tilpasse seg en høyere CO₂-avgift påvirkes blant annet av det lokale tilbudet av alternative transportmidler til bil.

For å tilgodese personer som reiser langt i forbindelse med arbeid, foreslår regjeringen å erstatte dagens satsstruktur i reisefradraget med én felles sats på 1,65 kroner.

Beregnete reiseutgifter må være over et visst nivå (bunnbeløp) for at det skal gis reisefradrag. For å ta hensyn til at personer bosatt i mindre sentrale områder kan ha dårligere muligheter for å tilpasse seg den økte CO₂-avgiften, foreslår regjeringen å differensiere bunnbeløpet i reisefradraget med utgangspunkt i SSBs sentralitetsindeks.

Skattytere bosatt i kommuner med lavest sentralitet, det vil si kommuner i sentralitetsklasse 4–6, gis med forslaget et lavere bunnbeløp på 14 000 kroner. For skattytere bosatt i kommuner i sentralitetsklasse 1–3 videreføres gjeldende bunnbeløp på 23 900 kroner nominelt. Bunnbeløpet kan ikke utformes slik at det kommer i strid med retten til fri bevegelse i EØS-avtalen. Av hensyn til våre EØS-forpliktelser foreslås det at skattytere bosatt i andre EØS-land, som ikke omfattes av SSBs sentralitetsindeks, får laveste bunnbeløp. For bosatte utenfor EØS foreslås det å videreføre høyeste bunnbeløp.

Omleggingen til én sats i reiseavstandsmodellen vil virke forenklerende for skattytere og Skatteetaten. Differensieringen av bunnbeløpet vil på sin side gi noe økte kostnader for Skatteetaten med systemutvikling og veiledning, og vil kunne virke kompliserende for skattytere, særlig dersom skattyter endrer bostedsadresse. Forslagene anslås samlet å redusere provenyet med om lag 300 mill. kroner påløpt og 240 mill. kroner bokført.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-44. I tillegg gjøres det endringer i forskrift. Det foreslås at endringene trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.5.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6-44 gis det fradrag i alminnelig inntekt for skattyters utgifter til reiser mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreiser) og for pendleres besøksreiser til hjemmet. Fradrag gis for utgifter over et bunnbeløp på 23 900 kroner (2021) og opp til en øvre grense på 97 000 kroner. Innenfor beløpsgrensene kan det alternativt gis fradrag for faktiske utgifter til flybilletter på besøksreiser, og fradrag for faktiske utgifter til bom og ferge på nærmere vilkår.

For arbeids- og besøksreiser gis det som hovedregel fradrag etter sats per kilometer reisevei (reiseavstandsmodellen), som gjelder uavhengig av hva slags transportmiddel som benyttes og uavhengig av skattyters faktiske utgifter. I 2021 er satsene i reiseavstandsmodellen 1,56 kr/km for reiseavstand opptil 50 000 km og 0,76 kroner for reiseavstand over 50 000 km. Fradrag kan på nærmere vilkår gis etter høyeste sats også for reiselengde over 50 000 km, så langt kostnadene og reiselengde dokumenteres.

Utenfor EØS gis det som utgangspunkt fradrag for dokumenterte utgifter til andre transportmidler enn bil, men ved bruk av bil kan man kreve fradrag etter reiseavstandsmodellen.

Arbeidsgiver kan dekke pendleres besøksreiser etter den såkalte nettometoden, jf. skatteloven § 5-11 andre ledd bokstav a og skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 3. Reglene om arbeidsgiverdekning innebærer at arbeidsgiver skattefritt kan dekke pendleres utgifter til besøksreiser med samme beløp som pendleren selv ville hatt rett til fradrag for. Dekning utover fradragsberettiget beløp regnes som skattepliktig arbeidsinntekt, og gir grunnlag for arbeidsgiveravgift. Ved beregningen tas det hensyn til bunnbeløp og øvre beløpsgrense. Øvre beløpsgrense gjelder imidlertid ikke ved arbeidsgivers dekning av dokumenterte utgifter til besøksreiser med rutegående fly innenfor EØS, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav q nr. 3 siste punktum.

3.5.3 Vurdering og forslag

Skattytere som benytter fossile drivstoff i forbindelse med lange arbeidsreiser og besøksreiser til hjemmet, får økte kostnader med regjeringens forslag om å øke CO₂-avgiften. Det anslås at en økning i CO₂-avgiften på 28 pst. utover prisstigning vil kunne gi en økning i pumpeprisen for diesel på om lag 0,48 kroner per liter inkludert merverdiavgift, forutsatt full prisovervelting og hensyntatt omsetningskravet for biodrivstoff. I Meld. St. 12 (2020–2021) *Klimaplan for 2021–2030* uttalte regjeringen at økte avgifter på utslipp skal motsvares av andre lettelser, der det også tas hensyn til hvem som rammes av økte kostnader. Det er ikke store geografiske variasjoner i norske bilisters kjøremønstre. Mulighetene for å unngå store kostnadsøkninger gjennom tilpasning av reisemønster og reisemåte kan likevel variere betydelig mellom skattytere avhengig av bosted.

SSBs sentralitetsindeks rangerer norske kommuner basert på nærhet til arbeidsplasser og servicefunksjoner. Hver kommune gis en skår fra 0 til 1 000. Disse verdiene er gruppert i seks klasser, hvor klasse 1 er kommunene med høyest sentralitet, mens klasse 6 er kommunene med lavest sentralitet. Skattytere bosatt i sentralitetssone 4–6 har per definisjon færre arbeidsplasser og servicefunksjoner i nærheten av hjemmet, og dermed færre muligheter til å tilpasse seg økte drivstoffkostnader gjennom for eksempel bytte av arbeidsplass. Det er også rimelig å anta at tilgangen til alternative transportmidler, som ikke medfører en like stor kostnadsøkning, som for eksempel kollektivtransport, er mer begrenset i de minst sentrale kommunene.

Regjeringen foreslår å erstatte de to satsene i reiseavstandsmodellen med én sats på

1,65 kroner som gjelder uavhengig av reiseavstand. Omleggingen vil komme de fleste med reisefradrag til gode, men vil særlig være gunstig for skattytere som har lang reiseavstand.

For å ta hensyn til at personer bosatt i mindre sentrale områder kan ha dårligere muligheter for å tilpasse seg den økte CO₂-avgiften, foreslår regjeringen å differensiere bunnbeløpet i reisefradraget. For skattytere bosatt i kommuner i sentralitetsklasse 4–6, foreslår regjeringen at bunnbeløpet reduseres til 14 000 kroner i 2022. For skattytere bosatt i kommuner i sentralitetsklasse 1–3 foreslår regjeringen at bunnbeløpet på 23 900 kroner videreføres nominelt.

Departementet har vurdert ordningen med differensiert bunnbeløp opp mot retten til fri bevegelse i tråd med artikkel 28 i EØS-avtalen. Ordningen er innrettet slik at den etter EU/EØS-retten ikke innebærer noen form for diskriminering. Den påvirker ikke retten til fri bevegelse for arbeidstakere i EØS-området. For bosatte i Norge knyttes differensieringen av bunnbeløpet til skattytters bosted, og det avgjørende er om bostedskommunen er av høy eller lav sentralitet. Bunnbeløpet for en person bosatt i Norge, vil dermed være det samme uavhengig om man velger å pendle nasjonalt eller til et annet EØS-land. Bosatte i andre EØS-land som arbeider i Norge omfattes ikke av SSBs sentralitetsindeks. En må derfor finne alternative måter å sikre EØS-rettslig likebehandling i reisefradraget. Etter departementets syn sikrer en dette ved å gi laveste bunnbeløp til skattytere bosatt i andre EØS-land. På denne bakgrunn foreslås det at skattytere bosatt i andre EØS-land, gis tilsvarende vilkår i reisefradraget som skattytere bosatt i sentralitetssone 4–6.

For reiser til hjem utenfor EØS foreslås det å videreføre høyeste bunnbeløp.

For å tilrettelegge for mest mulig maskinell saksbehandling foreslår departementet at bostedstilthørighet 1. januar i inntektsåret legges til grunn for bunnbeløpets størrelse. Dette gjelder både for personer bosatt i Norge og i andre EØS-land. Det vil ikke være mulig å hensynta bostedsendringer som finner sted i løpet av inntektsåret. Videre foreslår departementet at SSBs sentralitetsindeks 1. januar i inntektsåret legges til grunn for bunnbeløpets størrelse.

Tabell 3.5 viser eksempler på hvordan den økte CO₂-avgiften og de foreslåtte endringene i reisefradraget slår ut for skattytere bosatt i ulike sentralitetsklasser og med ulik årlig reiseavstand. Reisefradraget gis som hovedregel etter reiseavstandsmodellen, hvor utgiftene beregnes sjablongmessig og uavhengig av hva slags transport-

Tabell 3.5 Eksempler på virkninger i 2022 for skattytere bosatt i ulike sentralitetsklasser og med ulik årlig reiseavstand. Sammenlignet med referansen for 2022. Kroner

	Reiseavstand ¹	Anslåtte økte drivstoffutgifter per år som følge av økt CO ₂ -avgift ²	Skattevirkning av økt reisefradrag ³	Netto virkning ³
Sentralitetsklasse 4–6	60 000 km	2 000	-4 600	-2 600
	35 000 km	1 200	-2 800	-1 600
Sentralitetsklasse 1–3	60 000 km	2 000	-2 400	-400
	35 000 km	1 200	-600	600

¹ Om lag 5 pst. av skattytere med reisefradrag i 2019 hadde reiseavstand over 50 000 km. For skattytere med registrerte reisekilometere, var gjennomsnittlig reiseavstand i 2019 om lag 35 000 km.

² Det er store forskjeller i drivstofforbruk mellom ulike personbiler. I beregningen i tabell 1.2 er det lagt til grunn et typisk laboratoriemålt drivstofforbruk per kilometer for en diesel- eller bensinbil. Tilsvarende regnestykker for en elbil, hybridbil eller eldre/større og mindre drivstoffeffektiv fossilbil kunne gi helt andre beløp. Faktisk drivstofforbruk per kjørte kilometer vil også kunne variere betydelig med bilens kjøremønster, for eksempel om det kjøres i en trafikkert by eller på en lite trafikkert landevei.

³ Negative tall er lettelser.

Kilde: Finansdepartementet.

middel som benyttes. Når fradraget gis etter reiseavstandsmodellen, er det heller ikke krav om at skattyter faktisk påføres en utgift ved sin reiseaktivitet. Lettelser i reisefradraget vil dermed også tilfalle personer som bruker kollektivtransport og el-bil på sine reiser. Omleggingen vil dermed ivareta insentivene til å velge miljøvennlige transportmidler til arbeids- og besøksreiser fremfor konvensjonelle bensin- og dieserbiler.

3.5.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Så langt kostnadene kan dokumenteres, kan skattytere kreve fradrag etter høyeste sats også for reiseavstand over 50 000 km. Omleggingen til én sats i reiseavstandsmodellen innebærer at denne særregelen bortfaller. Omleggingen virker dermed forenkling for skattytere og Skatteetaten. Omleggingen til et differensiert bunnbeløp vil imidlertid medføre noen utviklingskostnader for Skatteetaten. For arbeidsgivere som dekker arbeidstakers besøksreiser, for eksempel som bilgodtgjørelse, kan omleggingen til én sats gi behov for tilpasninger i arbeidsgivers systemer.

Overgangen til et differensiert bunnbeløp vil innebære noen utviklingskostnader for Skatteetaten. I tillegg har Skattedirektoratet lagt til grunn at omleggingen vil medføre økt veiledningsbehov.

Det er også rimelig å anta at risikoen for feil ved utfylling av skattemeldinger, og eventuelt ved lønnsrapportering, øker. Videre vil det trolig være flere skattemeldinger som må behandles manuelt, noe som er arbeidskrevende. For skattytere kan det virke kompliserende å måtte forholde seg til ulike bunnbeløp ut fra bostedskommune eller ved bosted i land innenfor og utenfor EØS-området. Bunnbeløpet er ikke relevant på tidspunktet for arbeidsgivers rapportering av eventuell dekning av arbeidstakers besøksreiser, og vil ikke påvirke opplysningene arbeidsgiver skal levere eller deres lønssystemer.

Av administrative årsaker er det ikke mulig å ta hensyn til differensierte bunnbeløp i reisefradraget i forbindelse med forskuddsutskrivingen for 2022, men bunnbeløpene vil inngå i det endelige skatteoppgjøret. Skatteetaten vil vurdere nærmere om dette kan løses på forskuddsstadiet for senere inntektsår.

Forslagene anslås samlet å redusere provenyet med om lag 300 mill. kroner påløpt og 240 mill. kroner bokført.

3.5.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2022.

3.6 Justering av regler om avgiftsplikt som følge av brexit

Som følge av at Storbritannia har trådt ut av EU (brexit), foreslår departementet en justering i folketrygdlovens regler om avgifter for personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning mv.

Storbritannias utreden fra EU med virkning fra 1. januar 2021 innebar også at Storbritannia opphørte å være part av EØS-avtalen. Den såkalte separasjonsavtalen som er inngått mellom EØS/EFTA-statene og Storbritannia, gjenspeiler i hovedsak de EØS/EFTA-relevante delene av utmeldingsavtalen mellom EU og Storbritannia. Separasjonsavtalen skal sikre opparbeidede rettigheter etter EØS-avtalen til britiske borgere og borgere av EØS/EFTA-stater som har benyttet seg av EØS-avtalens regler om fri bevegelse før 1. januar 2021. For personer som er omfattet av separasjonsavtalens bestemmelser om trygd, vil trygdeforordningene (forordning (EF) nr. 883/2004 og 987/2009) komme til anvendelse også etter utløpet av overgangsperioden.

Bestemmelsene om trygdekoordinering i separasjonsavtalen er gjennomført ved lov, jf. brexit-loven § 2 første ledd bokstav c.

For å sikre at personer som har tilknytning både til Storbritannia, en EU-stat og en EØS/EFTA-stat skal beholde sine trygderettigheter, er det tatt inn bestemmelser i utmeldingsavtalen og separasjonsavtalen om at bestemmelsene om trygdekoordinering skal gjelde tilsvarende for henholdsvis borgere av EØS/EFTA-stater og unionsborgere. Videre er det inngått en avtale mellom EU og EØS/EFTA-statene om at rettighetene for britiske borgere skal koordineres på samme måte (triangleringsavtalen). Avtalen er inntatt i vedlegg VI del III til EØS-avtalen, og er også gjennomført ved lov, jf. brexit-loven § 2 annet ledd.

Etter folketrygdloven § 23-4 a skal det svares arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for ytelser til personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning etter EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i folketrygdloven § 1-3. Tilsvarende gjelder for ytelser til personer som har rett til helsetjenester i et annet EØS-land når Norge er kompetent stat etter EØS-avtalens trygderegler.

For å presisere at det også skal svares arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for ytelser til personer som har rettigheter i folketrygden etter separasjonsavtalen, foreslår departementet en justering av folketrygdloven § 23-4 a. Departementet foreslår at det i tredje punktum presiseres at det skal

svares avgifter for ytelser til personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning etter separasjonsavtalen, eller som har rett til helsetjenester når Norge er kompetent stat etter denne avtalen. Departementet legger til grunn at avgiftsplikt for personer som omfattes av norsk trygdelovgivning etter triangleringsavtalen, følger av folketrygdloven § 23-4 a første punktum, som viser til EØS-avtalens trygderegler. For at personer med rettigheter etter triangleringsavtalen også skal falle inn under § 23-4 a annet punktum, foreslår departementet en mindre justering. Forslaget innebærer at «EØS-land» endres til «EØS-land eller Storbritannia» i § 23-4 a annet punktum.

Forslaget antas ikke å ha administrative eller økonomiske konsekvenser.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

3.7 Skattører og fellesskatt

Skattørene fastsettes innenfor et samlet opplegg for kommuneøkonomien og må ses i sammenheng med utviklingen i skattegrunnlagene, endringer i personbeskatningen og fordelingen av inntektene til kommuner og fylkeskommuner mellom overføringer og skatter.

I Prop. 192 S (2020–2021) *Kommuneproposisjonen 2022* ble det varslet at skattørene på vanlig måte fastsettes ved behandlingen av statsbudsjettet. Det ble også varslet at skattørene fastsettes med sikte på at skatteinntektene skal utgjøre 40 pst. av kommunenes samlede inntekter.

I 2022 forventes det en relativt høy vekst i skattegrunnlagene for kommunesektorens inntektsskatt som følge av gode utsikter til vekst i norsk økonomi i 2022. Vekstutsiktene bidrar til forventninger om relativt høy årslønnsvekst (3,0 pst.) og en oppjustering av anslagene på skatt på utbytte.

Det tilsier at de kommunale og fylkeskommunale skattørene for personlig skattytere må justeres ned fra 2021 til 2022, slik at skatteandelen på 40 pst. kan opprettholdes også i 2022. Se tabell 3.6 for forslag til maksimalskattører for personlige skattytere i 2022. Punkt 3.2 i Meld. St. 1 (2021–2022) *Nasjonalbudsjettet 2022* gir en nærmere omtale av kommuneforvaltningens økonomi i 2022.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 § 3-2 og § 3-8.

Tabell 3.6 Maksimalskattøren for personlige skattytere i 2021 og forslag for 2022. Prosent

	2021	2022	Endring i prosentenhet
Kommuner	12,15	10,95	-1,20
Fylkeskommuner	2,70	2,40	-0,30
Fellesskatt til staten ¹	7,15	8,65	1,50
Alminnelig inntekt.....	22,00	22,00	0,00

¹ Skattesatsen for fellesskatt til staten for tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke settes til 5,15 pst. i 2022.
Kilde: Finansdepartementet.

4 Skattlegging av ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen

4.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen er opptatt av å legge til rette for at oppstartsselskap skal få gjennomført lønnsomme investeringer, vokse og bidra til sysselsetting og verdiskaping. Et betydelig virkemiddelapparat som omfatter muligheter for offentlige tilskudd og lån (Innovasjon Norge) og særskilte skattefordeler, bidrar til det.

Oppstartsselskap som opplever mangelfull kapitaltilgang og stram likviditet, kan ha vanskeligere for å tilby konkurransedyktig lønn til de ansatte enn mer etablerte selskap. Oppstartsselskap kan dessuten oppleves som mindre attraktive arbeidsgivere fordi det kan være noe større risiko forbundet med å være ansatt i slike selskap. Disse forholdene kan delvis løses ved å tilby ansatte deler av avlønningen i form av opsjoner i stedet for kontantlønn. Ansatteopsjoner kan gjøre det lettere for selskap å rekruttere og beholde dyktige ansatte. Videre kan medeierskap i egen bedrift virke motiverende og dermed gi økt produktivitet og lønnsomhet. Derfor innførte regjeringen en særskilt opsjonsskatteordning for små oppstartsselskap fra 1. januar 2018. Gjennom en særlig gunstig skattlegging av slike ansatteopsjoner kan det bli mer attraktivt å arbeide i små oppstartsselskap. Ordningen er mer gunstig enn den som gjelder for ansatteopsjoner generelt, og kan derfor styrke evnen små oppstartsselskap har til å rekruttere dyktige ansatte i møte med konkurranse fra mer etablerte selskap.

Til tross for at den gjeldende opsjonsskatteordningen har blitt utvidet i flere omganger, har bruken vært beskjeden. Det kan skyldes at den oppleves som komplisert, og at den kan skape likviditetsutfordringer for den ansatte når opsjonen innløses i aksjer. Regjeringen foreslår derfor at den nå erstattes av en enklere og mer gunstig og forutsigbar ordning. Forslaget til ny ordning har vært på høring. Høringsinstansene stilte seg i hovedsak positive til forslaget. Forslaget som nå fremmes, er i tråd med høringsforslaget.

I den nye ordningen vil verken tildeling eller innløsning av opsjonen utløse skatteplikt. Beskatning skjer i tråd med aksjonærmodellen først når aksjene realiseres, jf. skatteloven §§ 10-30 flg. Det er ingen lønnsbeskatning, slik det er i den eksisterende ordningen.

Regjeringen mener at begrunnelsen for ordningen ikke bare er relevant for små oppstartsselskap, men også selskap i en vekstfase. Det foreslås derfor at den nye ordningen gjøres tilgjengelig for flere slike selskap.

Departementet foreslår at ordningen kan benyttes av ikke-børsnoterte aksjeselskap som er hjemmehørende i riket, eller et tilsvarende utenlandsk selskap med begrenset skatteplikt til Norge. Selskapets gjennomsnittlige antall årsverk kan være opptil 50, og verken samlede driftsinntekter eller balansesum kan være over 80 mill. kroner i inntektsåret før tildeling av opsjonen. Selskapet kan være opptil ti år i tildelingsåret, medregnet stiftelsesåret. Den ansatte må i gjennomsnitt arbeide minimum 25 timer per uke i selskapet fra tildeling til innløsning av opsjonen. Den ansatte kan på tildelingstidspunktet maksimalt kontrollere 5 pst. av aksjene i selskapet. Ett eller flere offentlige organer kan alene eller til sammen ikke kontrollere 25 pst. eller mer av kapital- eller stemmeandelene i selskapet. For å ta i bruk den nye ordningen kan ikke innløsningskursen være lavere enn markedsverdien av de underliggende aksjene på tildelingstidspunktet. Opsjonen må tildeles den ansatte personlig, og kan ikke overdras til andre. Opsjonen kan innløses i aksjer tidligst tre og senest ti år etter at opsjonen er tildelt. Ordningen avgrenses mot selskap med enkelte typer næringsvirksomhet, som ikke anses å ha behov for en skattefavisert opsjonsordning, samt virksomhet som etter EØS-retten ikke kan motta slik støtte. I tråd med EØS-retten avgrenses ordningen også mot selskap med utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig tildelt statsstøtte eller som er i økonomiske vanskeligheter.

Det vil være en øvre grense på 60 mill. kroner på den samlede markedsverdien av underlig-

gende aksjer som selskapet kan utstede i opsjoner under ordningen. Tilsvarende innføres det en øvre grense på 3 mill. kroner på den samlede markedsverdien av underliggende aksjer den enkelte ansatte kan ha opsjon på under ordningen. Disse grensene innebærer at de underliggende aksjene må verdsettes på tildelingstidspunktet. Selskapet må rapportere inn opplysninger ved tildelingen av opsjonene til skattemyndighetene og enkelte opplysninger ved innløsning av opsjonene.

Det vil innføres overgangsregler slik at opsjoner som er utstedt etter gjeldende regler, overføres til den nye ordningen.

For opsjoner som utstedes etter særreglene for små oppstartsselskap foreslår departementet at det fra og med 12. oktober 2021 gjelder tilleggs-vilkår om at innløsningskursen på aksjene må være lik eller høyere enn markedsverdien ved tildelingstidspunktet, og at en enkelt ansatt ikke kan tildeles nye opsjoner som gjør at samlet markedsverdi på de underliggende aksjene overstiger 3 mill. kroner på tildelingstidspunktet. Grensen på 3 mill. kroner per ansatt inkluderer tidligere utstedte opsjoner under særordningen. For de tidligere utstedte opsjonene legges det til grunn at avtalt innløsningskurs tilsvarende markedsverdien. Verdien av underliggende aksjer fra opsjoner under særordningen for små oppstartsselskap tildelt før 12. oktober 2021, skal inngå i denne beregningen, og verdien av underliggende aksjer for disse opsjonene skal settes lik innløsningskursen.

Den nye ordningen anses som statsstøtte og må utformes innenfor rammene av hva EFTAs overvåkningsorgan (ESA) kan godkjenne. Ordningen kan ikke iverksettes før den er godkjent av ESA.

Forslaget vil ha administrative konsekvenser både for selskapene og Skatteetaten. Skatteetaten må tilpasse den eksisterende innrapporteringsløsningen til den nye ordningen, samt bruke ressurser på veiledning, oppfølging og manuell kontroll mv. Selskap som velger å ta i bruk ordningen, må sørge for at verdien av aksjer tilknyttet ordningen på selskapsnivå og ansattnivå ikke overskrider de fastsatte grensene på tildelingstidspunktet. De samlede administrative konsekvensene for selskapene og Skatteetaten antas å være beskjedne.

På usikkert grunnlag anslås det at forslaget vil redusere provenyet med 60 mill. kroner påløpt og 50 mill. kroner bokført i 2022. Det langsiktige provenytapet er mindre, fordi noe proveny kommer tilbake etter hvert som aksjene realiseres og eventuell gevinst beskattes.

Etter de generelle reglene for beskatning av opsjoner i arbeidsforhold skal verdien av opsjonen, fratrukket det den ansatte betaler for opsjonen, skattlegges som lønnsinntekt på innløsnings-tidspunktet. Prinsipielt skulle den lønsskattepliktige fordelingen av opsjoner i arbeidsforhold være fastsatt til verdien av opsjonen på tildelingstidspunktet, fratrukket det den ansatte betaler for opsjonene. Gjeldende generelle regler innebærer imidlertid at også den delen av verdistigningen som prinsipielt sett skulle ha vært ansett som avkastning av investert kapital, skattlegges som lønnsinntekt. Regjeringen vil vurdere om det er mulig å finne en modell som gir et mer korrekt resultat og er administrativt håndterbar. Erfaringene med den nye modellen som nå foreslås for ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen, kan komme til nytte ved en slik vurdering.

Departementet viser til forslag til endringer i gjeldende ordning i skatteloven § 5-14 fjerde ledd og foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med 12. oktober 2021.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 5-14 fjerde ledd og forslag til overgangsregler for opsjoner utstedt under gjeldende ordning. Departementet foreslår at disse trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Departementet viser til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd bokstav h og foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2022.

Øvrige endringer gjennomføres ved endring av forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven § 5-14-12 og skatteforvaltningsforskriften § 7-10 del I.

4.2 Gjeldende rett

4.2.1 Generelle regler for aksjer og opsjoner mv. i arbeidsforhold

Skatteloven § 5-14 første til tredje ledd har generelle regler om skattlegging av aksjer og opsjoner i arbeidsforhold. Etter reglene gis det på nærmere vilkår gunstig skattemessig behandling ved kjøp av aksjer til underkurs og tildeling av opsjoner i arbeidsforhold, det vil si aksjer eller opsjoner i det selskapet man arbeider i. Differansen mellom markedsverdien på aksjen ved innløsnings-tidspunktet og det den ansatte betaler for aksjen anses som lønsskattepliktig arbeidsinntekt og skattlegges ved innløsningen av opsjonen. Etter skatteloven § 5-14 første ledd kan det likevel, på nærmere vilkår, gis en skattefri fordel i form av

underkurs ved ansattes erverv av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet. Fordelen som kan mottas skattefritt, er inntil 25 pst. av aksjenes markedsverdi, og maksimalt 7 500 kroner per ansatt per inntektsår.

4.2.2 Særregler for opsjoner i små oppstartsselskap

I forbindelse med statsbudsjettet for 2018 vedtok Stortinget en ny og særlig gunstig ordning for beskatning av opsjoner i arbeidsforhold for små oppstartsselskap. Disse reglene er fastsatt i skatteloven § 5-14 fjerde ledd og tilhørende forskriftsbestemmelser. For at selskapet og den ansatte skal kunne benytte seg av ordningen, må bestemte vilkår knyttet til selskapet, opsjonen og den ansatte være oppfylt.

Vilkår knyttet til selskapet

Selskapet kan ikke være eldre enn seks år i tildelingsåret, medregnet stiftelsesåret. Selskapets gjennomsnittlige antall årsverk må være 25 eller færre, og verken samlede driftsinntekter eller balansesum kan overstige 25 mill. kroner i inntektsåret før tildeling av opsjonen. Selskapet kan ikke drive kull- eller stålvirksomhet, og må hovedsakelig drive annen aktivitet enn passiv kapitalforvaltning. Ett eller flere offentlige organer kan ikke alene eller til sammen kontrollere mer enn 24 pst. av kapital- eller stemmeandelene i selskapet. Selskapet kan ikke ha utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig tildelt statsstøtte eller være i økonomiske vanskeligheter på tildelingstidspunktet. Dersom selskapet er en del av et konsern, gjelder vilkårene samlet for det konsernet selskapet eventuelt inngår i. Selskapets aksjer kan ikke være børsnotert. Selskapet må være et aksjeselskap hjemmehørende i riket eller et tilsvarende utenlandsk selskap. Utenlandske selskap må være hjemmehørende i et land innenfor EØS eller et land Norge har inngått folkerettslig overenskomst med som inneholder en artikkel om informasjonsutveksling. Selskapet må også være skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav b.

Vilkår knyttet til den ansatte

Den ansatte må arbeide i gjennomsnitt minst 25 timer per uke i selskapet, beregnet på årsbasis. Den ansatte kan ikke alene eller sammen med nærstående direkte eller indirekte kontrollere mer enn 5 pst. av aksjene eller stemmene i selskapet i tildelingsåret eller de to foregående årene.

Vilkår knyttet til opsjonen

Den ansatte kan innløse opsjonen i aksjer tidligst tre og senest ti år etter at opsjonen er tildelt. Dersom den ansatte ikke har solgt aksjene ervervet gjennom opsjonsordningen innen fem år fra innløsningen av opsjonen, eller slutter i selskapet før aksjene er solgt, skal skattlegging av opsjonsfordelen gjennomføres som om aksjene var realisert på dette tidspunktet. Dersom den ansatte flytter fra riket, kommer de alminnelige reglene om utflyttingsskatt til anvendelse.

Skattlegging av opsjoner etter særreglene for små oppstartsselskap

Den ansatte skattlegges ikke på tildelingstidspunktet. På innløsningstidspunktet beregner selskapet den lønnskattpliktige fordel den ansatte får. Dette utgjør differansen mellom markedsverdien og den avtalte innløsningskursen av aksjene, fratrukket eventuell opsjonspremie. Av denne differansen beregnes en opsjonsfordel begrenset til 1 mill. kroner per ansatt i løpet av ansettelsesforholdet. Dersom gevinsten som utløses ved innløsning av opsjonen overstiger 1 mill. kroner, vil det overskytende beskattes som lønnsinntekt på innløsningstidspunktet. Eventuell opsjonsfordel som blir lønnsbeskattet på dette tidspunktet, legges til aksjens inngangsverdi. Opsjonsfordelen for øvrig skal som hovedregel ikke skattlegges før den ansatte realiserer aksjene som ble ervervet ved hjelp av opsjonen. Når aksjene selges, skal eventuell gevinst opp til den beregnede opsjonsfordelen beskattes som lønnsinntekt, mens overskytende gevinst skattlegges som aksjeinntekt.

Dersom verdien av aksjene synker fra opsjonen løses inn i aksjer og frem til aksjene selges, reduseres den lønnskattpliktige opsjonsfordelen for den ansatte tilsvarende. Realiseres aksjen med tap, kommer tapet til fradrag ved beregningen av alminnelig inntekt.

Selskapets opplysningsplikt

Selskap som benytter seg av opsjonsskatteordningen for små oppstartsselskap, har plikt til å innrapportere bruken av ordningen (opsjonstildelinger) til Skatteetaten. Denne opplysningsplikten trådte i kraft 1. januar 2021 og er hjemlet i skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd bokstav h. Rapporteringen skal skje innen 1. februar året etter at opsjonene ble tildelt.

Videre forutsetter ordningen at arbeidsgiver registrerer alle opplysninger som er nødvendige for å ta stilling til om vilkårene for å benytte ordningen er oppfylt. Arbeidsgiver må beregne arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk, samt innrapportere korrekte opplysninger til skattemyndighetene. Arbeidsgiver skal blant annet beregne opsjonsfordelen på tidspunktet for den ansattes innløsning av opsjonen og oppbevare informasjon om dette beløpet i egne systemer frem til det senere skattleggingstidspunktet. Arbeidsgiver må også vurdere om vilkårene for å omfattes av ordningen er oppfylt. Selskapet må videre rapportere aksjeerhvervet til Aksjonærregisteret. Når det inntrer en begivenhet som utløser beskatning av opsjonen, må arbeidsgiver beregne størrelsen på lønnsbeskatningen og rapportere dette gjennom a-ordningen. Beløpet må også rapporteres til Aksjonærregisteret som en kapitalkorrigerings på aksjene.

4.3 Utenlandsk rett

4.3.1 Svenske regler

Sverige har på samme måte som Norge en særordning for beskatning av ansatteopsjoner i små oppstartsselskap. For at et selskap skal kvalifisere under ordningen, må en rekke vilkår knyttet til selskapet, opsjonen og den ansatte være oppfylt. De mest sentrale vilkårene gjennomgås her. For en nærmere omtale av ordningen se punkt 3.1.2 i høringsnotatet.

Selskapet må være et svensk aksjeselskap eller et tilsvarende utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS. Børsnoterte selskap omfattes ikke, og selskapet kan ikke være eldre enn ti år. Selskapet må ha færre enn 50 årsverk året før opsjonstildelingen, og nettoomsättning og balansesum kan ikke overstige SEK 80 mill. Ett eller flere offentlige organer kan ikke direkte eller indirekte kontrollere 25 pst. eller mer av aksjene eller stemmene i selskapet. Inngår selskapet i et konsern, gjelder vilkårene alle selskap i konsernet samlet. Selskapet må hovedsakelig drive annen virksomhet enn passiv kapitalforvaltning. Videre kan ikke selskapet drive med bank- eller finansieringsvirksomhet, forsikringsvirksomhet, kull- eller stålproduksjon, omsetning av eiendom, råvarer eller finansielle instrumenter, langtidsutleie av lokaler eller boliger, juridisk rådgivning, revisjon eller regnskap.

Den ansatte må arbeide i gjennomsnitt minst 30 timer per uke i selskapet og i minst tre år etter at opsjonen er tildelt. Den ansatte skal motta kon-

tantlønn på et visst nivå samlet i løpet av de tre første årene etter at den ansatte har mottatt opsjonen. Den ansatte og dennes nærstående kan ikke til sammen kontrollere mer enn 5 pst. av aksjene eller stemmene i selskapet.

Opsjonen kan innløses i aksjer tidligst etter tre år og senest innen ti år etter opsjonstildelingen. Samlet verdi på de underliggende aksjene som opsjonen gir den ansatte rett til å erverve i selskapet, kan ikke overstige SEK 3 mill., inkludert andre opsjonsordninger i selskapet. Den samlede verdien av de underliggende aksjene i ansatteopsjoner kan ikke overstige SEK 75 mill. i selskapet samlet, inkludert andre opsjonsordninger i selskapet.

Verdien av opsjonen fastsettes på tildelingstidspunktet og skal tilsvare markedsverdien av de aksjene opsjonen gir rett til å erverve, fratrukket en eventuell opsjonspremie. Fordelen av opsjonen og senere verdistigning på aksjene skattlegges ved realisasjon av aksjene. Fordelen tilsvare differansen mellom salgssummen på aksjene og det den ansatte har betalt for aksjene, inkludert eventuell opsjonspremie.

For opsjoner som kvalifiserer under særordningen for små oppstartsselskap, er det ingen lønnsbeskatning ved tildeling eller innløsning av opsjonen. Opsjonsfordelen og eventuell verdistigning på aksjene beskattes i utgangspunktet som kapitalinntekt ved salg av aksjene. Kapitalskattesatsen i Sverige er på 30 pst. Dersom selskapet anses å være et «fåmannsforetak», er det imidlertid særregler for beskatningen. Det innebærer at gevinst som i utgangspunktet skal beskattes som kapitalinntekt, likevel skattlegges delvis som lønnsinntekt og delvis som kapitalinntekt.

Den svenske ordningen har vært uendret siden den ble innført i 2018, men et forslag til endringer ble sendt på høring 17. november 2020. Det foreslås blant annet at grensen for antall årsverk økes til 150, og at grensen for nettoomsättning/balansesum økes til SEK 280 mill. Høringen er fulgt opp med en «lagrådsremiss» 27. mai 2021 som forberedelse til en lovproposisjon. Endringene må godkjennes av Europakommisjonen før de eventuelt kan gjennomføres. Planlagt ikrafttredelse er 1. januar 2022.

4.3.2 Britiske regler

Den britiske EMI-ordningen (Enterprise Management Incentive) er en opsjonsordning for små og mellomstore selskap med fast driftssted i Storbritannia. For at et selskap skal kvalifisere under ordningen, må en rekke vilkår knyttet til selskapet,

opsjonen og den ansatte være oppfylt. De mest sentrale vilkårene gjennomgås her. For en nærmere omtale av ordningen se punkt 3.2.2 i høringsnotatet.

Selskapets brutto eiendeler kan ikke overstige GBP 30 mill. samlet på konsernnivå, og antall årsverk kan ikke overstige 250 fulltidsansatte på konsernnivå. Eventuelle datterselskap må også kvalifisere under EMI-ordningen. Om foretaket inngår i et konsern, gjelder kravene for hele konsernet samlet. Ordningen er avgrenset mot en rekke ulike næringer.

Opsjonen må utstedes til en ansatt i selskapet, eller i et datterselskap av utstederselskapet, og kan ikke overdras til andre. Den ansatte må i gjennomsnitt arbeide minst 25 timer per uke i selskapet fra tildelingen av opsjonen til innløsningen. Den ansatte kan ikke ha betydelige eierinteresser i utstederselskapet. Opsjonen må kunne utøves innen ti år fra tildeling. Dersom opsjonen utøves senere enn ti år fra tildeling, bortfaller de skattemessige fordelene ved innløsning.

Markedsverdien av aksjene fastsettes på tildelingstidspunktet. Samlet markedsverdi av de underliggende aksjene under EMI-ordningen kan ikke overstige GBP 250 000 per ansatt på tildelingstidspunktet. Denne individuelle grensen inkluderer også andre opsjonsordninger og gjelder på konsernnivå. Dette gjelder selv om den ansatte har løst inn én eller flere opsjoner. Den samlede markedsverdien av aksjer under EMI-ordningen kan ikke på noe tidspunkt overstige GBP 3 mill. samlet på selskapet.

Dersom opsjonen gir rett til å erverve aksjer i arbeidsgiverselskapet til markedspris eller høyere på tildelingstidspunktet, utløses ingen skatteplikt før aksjene realiseres. På realisasjonstidspunktet beregnes det skattepliktige beløpet til differansen mellom salgssummen og innløsningsprisen, fratrukket eventuelle kostnader knyttet til tildeling, innløsning eller realisasjon. Eventuell gevinst skatlegges som kapitalinntekt.

Dersom opsjonen gir rett til å erverve aksjer til under markedspris på tildelingstidspunktet, skatlegges underkursen den ansatte får som lønnsinntekt på innløsningstidspunktet. Skattepliktig inntekt tilsvarer da differansen mellom markedsverdi og innløsningspris på tildelingstidspunktet, eller mellom markedsverdi og innløsningspris på innløsningstidspunktet, hvis denne er lavere. Ved salg av aksjene kapitalbeskattes opsjonshaver for differansen mellom salgssummen og innløsningsprisen, fratrukket eventuelle kostnader knyttet til tildeling, innløsning eller realisasjon.

4.4 Høringen

4.4.1 Høringsforslaget

Departementet sendte 7. juni 2021 forslag til ny ordning for beskatning av ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen på høring. Forslaget la seg nært opptil den svenske særordningen for ansatteopsjoner, og skal erstatte gjeldende særregler for skattlegging av ansatteopsjoner i små oppstartsselskap i skatteloven § 5-14 fjerde ledd.

Det ble i høringsnotatet foreslått en ny modell for skattleggingen av ansatteopsjoner i selskap som kvalifiserer under ordningen. I den foreslåtte modellen vil verken tildelingen eller innløsningen av opsjonene utløse skatteplikt. Skatteplikt eller fradragsrett, jf. skatteloven § 10-31, oppstår først når aksjene realiseres.

For å benytte seg av ordningen ble det foreslått at selskapet må være et aksjeselskap hjemmehørende i riket eller et tilsvarende utenlandsk selskap. Selskapets gjennomsnittlige antall årsverk må være 50 eller færre, og verken samlede driftsinntekter eller balansesum kan være over 80 mill. kroner, i inntektsåret før tildeling av opsjonen. Selskapet kan ikke være eldre enn ti år i tildelingsåret, medregnet stiftelsesåret. Selskapets aksjer kan ikke være børsnotert. Ett eller flere offentlige organer kan ikke alene eller til sammen kontrollere 25 pst. eller mer av kapital- eller stemmeandelene i selskapet. Selskapet kan ikke drive kull- eller stålvirksomhet, og må hovedsakelig drive annen aktivitet enn passiv kapitalforvaltning. Maksimalt 30 pst. av selskapets samlede lønnskostnader kan være tilknyttet bank- eller finansieringsvirksomhet, forsikringsvirksomhet, omsetning av eiendom, råvarer eller finansielle instrumenter, langtidsutleie av lokaler eller boliger, juridisk rådgivning, revisjon eller regnskap. Selskapet kan ikke ha utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig tildelt statsstøtte eller være i økonomiske vanskeligheter på tildelingstidspunktet.

Det ble videre foreslått at den ansatte i gjennomsnitt må arbeide minst 25 timer per uke i selskapet i perioden fra tildeling og frem til innløsning av opsjonen, og den ansatte må være ansatt i selskapet på innløsningstidspunktet. Den ansatte kan ikke alene eller sammen med nærstående direkte eller indirekte kontrollere mer enn 5 pst. av aksjene i selskapet.

Opsjonen kan innløses i aksjer tidligst tre og senest ti år etter opsjonstildelingen. De underliggende aksjene verdsettes på tildelingstidspunktet

og den avtalte innløsningskursen kan ikke være lavere enn markedsverdien av aksjene på tildelingstidspunktet. Selskapet må ved tildelingen rapportere utstedelsen av opsjonen til skattemyndighetene. Det innføres en øvre grense for selskapet under ett på verdien av underliggende aksjer som er knyttet til utstedte opsjoner under ordningen. Tilsvarende innføres det en øvre grense for den enkelte ansatte på verdien av underliggende aksjer knyttet til vedkommendes opsjoner under ordningen. Begge grensene måles ved hver opsjonstildeling. Eventuell verdistigning på tidligere tildelte opsjoner medregnes ikke. Departementet la ikke frem forslag til konkrete grenser.

Høringsfristen var 6. august 2021. Departementet mottok svar fra 26 høringsinstanser, hvorav syv er uten merknader. 19 instanser har avgitt høringsuttalelser med realitetsmerknader:

- Skattedirektoratet
- Abelia
- Advokatforeningen
- Akademikerne
- Bjærksund, Petter ved Norges Handelshøyskole
- Dirtybit
- Finansforbundet
- IKT-Norge
- Investorforum (på vegne av Hamarregionen reiseliv og utvikling, First Seed og Klosser Innovasjon)
- Møen, Jarle og Bragelien, Iver ved Norges Handelshøyskole
- Norsk nettverk for dataspillbedrifter – Noneda
- Norsk Venturekapitalforening
- Nvoi Securities AS (NVOI)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Oslo Cancer Cluster
- Regnskap Norge
- Revisorforeningen
- Skattebetalerforeningen
- START (gründernettverket i Vestfold)

4.4.2 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene er med ett unntak positive til den foreslåtte ordningen, og relativt store deler av forslaget er ikke kommentert. Hovedinntrykket er at innretningen av forslaget oppfattes som tilstrekkelig enkel og målrettet. Flere av høringsinstansene ønsker imidlertid at ordningen gjøres tilgjengelig for selskap som er eldre, har flere ansatte og større omsetning og balansesum. I høringsnotatet ble det varslet at det vil bli innført

en øvre grense for verdien av underliggende aksjer på selskaps- og ansattnivå. I den forbindelse har flere av instansene vist til beløpsgrensene i den svenske og britiske ordningen. Jarle Møen og Iver Bragelien, Norges Handelshøyskole, uttaler at de er negative til ordningen. De mener det prinsipielt er fare for at ordningen stimulerer til bruk av avlønningsformer som er ineffektive og administrativt dyre. Vesentlige merknader fra høringsinstansene behandles nedenfor under punktene der de tematisk hører hjemme.

4.5 Vurderinger og forslag

4.5.1 Generelle vilkår knyttet til selskapet

Selskapets alder

Ordningen er ment å gjelde for yngre selskap. I høringsnotatet ble det derfor foreslått at selskap som skal omfattes av ordningen, må være ti år eller yngre på tildelingstidspunktet, medregnet stiftelses- og registreringsåret. En aldersbegrensning på ti år kan motivere til selskapsrettslige endringer i eksisterende virksomhet for å oppfylle aldersvilkåret, for eksempel gjennom fisjon, fusjon eller skattefri omdanning fra én selskapsform til en annen. For å unngå at slike selskapsrettslige endringer benyttes til å omgå vilkårene i den nye ordningen, foreslås det ved aldersberegningen også at det må tas hensyn til alderen til tidligere selskap. Ved skattefri omdanning og ved fisjon må man ta utgangspunkt i stiftelsesåret til det tidligere eller overdragende selskapet. Ved fusjon må man se hen til alderen til det eldste selskapet.

Tre høringsinstanser har hatt merknader til dette. *Abelia* mener at grensen bør være 12 år. *Akademikerne* mener at det ikke bør knyttes vilkår til selskapets alder fordi kunnskapsintensive bedrifter ofte trenger lang utviklingstid før selskapets tjenester og produkter kan kommersialiseres. *Oslo Cancer Cluster* viser til at mange av deres medlemmer er avhengige av å kunne tilby opsjoner i 12 til 15 år etter oppstart. De etterlyser en eventuell særordning for helseneringen.

Departementet viser til at dersom ordningen skal virke etter hensikten, er det nødvendig å målrette ordningen gjennom bestemte vilkår. Ordningen er ment å gi en fordel til selskap i oppstarts- og vekstfasen. Avgrensningen til slike selskap skjer blant annet gjennom krav til selskapenes alder. Etter gjeldende ordning for ansatteoppsjoner i oppstartsselskap kan ikke selskapet være eldre enn seks år i tildelingsåret. Forslaget

som ble fremmet i høringsnotatet, tilsvarer i stor grad den svenske ordningen, som også har en regel om at selskapet ikke kan være eldre enn ti år i tildelingsåret.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

Selskapets størrelse

I høringsnotatet ble det foreslått at ordningen avgrenses til selskap med i gjennomsnitt 50 eller færre årsverk, og der verken selskapets årlige samlede driftsinntekter eller balansesum er over 80 mill. kroner. Det er som i den gjeldende svenske ordningen. Disse grensene knyttes til det nærmest foregående inntektsåret før tildeling av opsjonen. Ved beregningen av årsverk inngår både heltidsansatte, deltidsansatte og midlertidig ansatte som er innmeldt i Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret. Med mindre antall årsverk varierer mye i løpet av et år, vil det normalt være tilstrekkelig å beregne det gjennomsnittlige antallet årsverk basert på antall årsverk ved starten og ved slutten av året. Det vises for øvrig til beregningen av årsverk etter regnskapsloven. Det foreslås videre at dersom selskapet inngår i et konsern, jf. aksjeloven § 1-3, skal grenseverdiene beregnes på konsernnivå (samlet for alle konsernselskapene).

Åtte høringsinstanser har hatt merknader til dette. *Abelia*, *IKT Norge* og *Norsk Venturekapitalforening* mener at grensene bør være 100 årsverk og 200 mill. kroner i driftsinntekter og balansesum. *Akademikerne* mener at grensene bør være 100 årsverk og 100 mill. kroner i driftsinntekter og balansesum. *Advokatforeningen* mener at grensene bør tilsvare britiske regler, det vil si 250 årsverk og omtrent 300 mill. kroner i driftsinntekter og balansesum. *Oslo Cancer Cluster* foreslår at grensene fjernes, eventuelt at grensene bør være 100 mill. kroner i driftsinntekter og balansesum. *Regnskap Norge* og *Skattebetalerforeningen* mener at grensene bør settes høyere enn det departementet foreslår, uten å tallfeste dem.

Departementet viser til at ordningen skal gjøre det lettere for mindre selskap å rekruttere og beholde kvalifisert nøkkelpersonell i konkurranse med større og mer etablerte arbeidsgivere. Dersom ordningen kan benyttes av selskap med mellom 100 og 250 årsverk, og driftsinntekter og balansesum på mellom 100 mill. kroner og 300 mill. kroner, reduseres den relative konkurransefordelen for mindre selskap betraktelig. Vilkåret er knyttet til tildelingsåret, og det er ikke til hinder for at selskapet i de påfølgende årene øker antall ansatte eller driftsinntekter og balansesum.

Departementet anslår at om lag 58 000 av i alt 114 000 ikke-finansielle aksjeselskap med minst én ansatt oppfyller kriteriene som er foreslått i høringsnotatet, inkludert aldersgrensen. Anslagene er basert på Statistisk sentralbyrås regnskapsstatistikk for ikke-finansielle aksjeselskap for 2018. Dette innebærer at om lag halvparten av selskapene oppfyller kriteriene. Departementet mener at det ikke er hensiktsmessig at ordningen, som er ment for en begrenset gruppe selskap, skal omfatte en større andel enn dette. Det ville svekke intensjonen med ordningen.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

Selskapets skattemessige tilknytning til Norge

I høringsnotatet ble det foreslått at ordningen skal gjelde for norske aksjeselskap hjemmehørende i riket, jf. skatteloven § 2-2. Forslaget innebar videre at ordningen skal omfatte tilsvarende utenlandske selskap som har begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, gitt at de er hjemmehørende i et annet EØS-land eller et land Norge har inngått skatteavtale med som inneholder en artikkel om informasjonsutveksling. Dette ivaretar Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Advokatforeningen er den eneste av høringsinstansene som har merknader til dette. De mener at kravet til begrenset skatteplikt til Norge er et brudd med EØS-avtalen artikkel 31 jf. 34, og derfor må fjernes, slik at selskap hjemmehørende innenfor EØS, men som ikke er skattepliktige til Norge, kan benytte seg av ordningen. De foreslår videre at det lages en bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften for disse tilfellene der opplysningsplikten som etter forslaget skal pålegges selskapet, heller blir pålagt den ansatte.

Departementet viser til at formålet med ordningen er å avhjelpe en mulig svak kapitaltilgang i det norske kapitalmarkedet for selskap i en oppstart- og vekstfase. Å fjerne vilkåret om at selskapet må være begrenset skattepliktig til Norge vil hindre at dette formålet fremmes. Videre vil det komplisere ordningen unødig å pålegge den ansatte rapporteringsplikten, en plikt som departementet foreslår å pålegge selskapet. Departementet viser videre til at det er anerkjent etter EØS-retten at det kan være vilkår i en støtteordning om tilknytning til landet, jf. eksempelvis gruppeunntaksforordningen artikkel 1 (5) (a), der det eksplisitt fremgår at «the requirement to have an establishment or branch in the aid granting

Member State at the moment of payment of the aid is allowed».

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

Øvrige vilkår knyttet til selskapet

I høringsnotatet ble det foreslått at ordningen bare skal gjelde for aksjeselskap som ikke er notert på børs. Utfordringene som ordningen er ment å bøte på, må antas først og fremst å gjelde for mindre, ikke-børsnoterte selskap.

Videre ble det foreslått at ordningen ikke kan benyttes av selskap som er i økonomiske vanskeligheter på tildelingstidspunktet. Det er et gjennomgående krav i EØS-avtalens statsstøtteregler at det ikke kan gis offentlig støtte der mottaker er i økonomiske vanskeligheter på tidspunktet for støtteavgivelsen. Økonomiske vanskeligheter skal forstås slik det er definert i EØS-retten, jf. gruppeunntaket artikkel 2 (18). I denne sammenhengen viser begrepet til selskap som enten er gjenstand for insolvensbehandling eller oppfyller kriteriene for å være gjenstand for insolvensbehandling etter nasjonale regler. Det legges til grunn at vilkåret innebærer at selskapet ikke kan ha bedt om gjeldsforhandling, og at vilkårene for konkursåpning etter konkursloven ikke kan være oppfylt. Selskapet kan heller ikke ha utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig tildelt statsstøtte.

Det foreslås også at ett eller flere offentlige organer ikke direkte eller indirekte, alene eller til sammen, kan kontrollere 25 pst. eller mer av kapital- eller stemmeandelene i selskapet på tildelingstidspunktet. Bakgrunnen for denne avgrensningen er at slike selskap som regel ikke har vanskeligheter med å skaffe ekstern kapital og investorer. Dette er tilsvarende som for skatteincentivordningen for langsiktige investeringer i oppstartsselskap. Med offentlig organ menes organer som driver offentlig virksomhet i statlig eller kommunal regi. Eierskap gjennom statlige og kommunale selskap omfattes også.

Dersom selskapet inngår i et konsern, gjelder vilkårene også på konsernnivå. Kravet gjelder på tildelingstidspunktet.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til de ovennevnte punktene.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

4.5.2 Næringsavgrensninger

I høringsnotatet foreslås det at ordningen avgrenses mot selskap med aktivitet innenfor stål- og

kullvirksomhet, da dette er en forutsetning for å få ordningen godkjent av ESA.

Videre foreslås at ordningen avgrenses mot selskap som i ikke ubetydelig grad driver passiv kapitalforvaltning. Selskap må altså hovedsakelig drive annen aktivitet enn passiv kapitalforvaltning for å falle inn under ordningen. Vurderingen av hvorvidt dette vilkåret er oppfylt, vil være lik vurderingen av om det tilsvarende kravet er oppfylt etter skatteincentivordningen for investeringer i oppstartsselskap, se Prop. 130 LS (2016–2017) på side 11.

Det foreslås også å avgrense ordningen mot selskap med aktiviteter av et visst omfang innenfor bank- eller finansieringsvirksomhet, forsikringsvirksomhet, omsetning av eiendom, råvarer eller finansielle instrumenter, langtidstutleie av lokaler eller boliger, samt juridisk rådgivning, revisjon og regnskap. Inngår selskapet i et konsern, gjelder terskelen for selskapet, og samlet på konsernnivå. Teknologitutvikling av betalingstjenester eller alternative finansieringsløsninger vil derfor isolert sett være omfattet av ordningen.

Det foreslås i høringsnotatet at det skal legges et vesentlighetskrav til grunn ved vurderingen av om et selskap med slike aktiviteter skal omfattes av ordningen eller ikke. For selskap som driver innen ulike næringer, kan deler av virksomheten være omfattet av ordningen, mens andre deler kan falle utenfor. Dersom det vesentligste av aktiviteten er innenfor næringene som er omfattet av ordningen, vil selskapet kunne benytte ordningen for alle ansatte som kvalifiserer. Det foreslås at vesentlighetsvurderingen knyttes til en øvre terskel på 30 pst. for aktiviteter som ordningen er avgrenset mot. Et selskap der maksimalt 30 pst. av lønnskostnadene er knyttet til aktiviteter som faller utenfor ordningen, kan benytte seg av ordningen.

Fem høringsinstanser har hatt merknader til dette. *Abelia* er bekymret for at enkelt næringer faller utenfor, og at vilkåret er vanskelig å etterleve for selskap som driver innen ulike næringer. *Finansforbundet* er bekymret for at enkelt næringer som fintech-bransjen kan falle utenfor ordningen. *Regnskap Norge*, *Revisorforeningen* og *Skattebetalerforeningen* etterlyser en bedre begrunnelse for avgrensningen av ordningen.

Departementet viser til at det i utgangspunktet ikke er ønskelig med en ordning som favoriserer enkelt næringer, eller som inneholder detaljerte næringsbegrensninger som vil bidra til å komplisere regelverket og etterlevelsen av dette. For at ordningen skal målrettes noe mer inn mot mulig markedssvikt, mener departemen-

tet likevel at ordningen bør avgrenses mot selskap med aktiviteter innenfor visse næringer. Ved at ordningen avgrenses mot mer veletablerte og modne næringer, som kan ha bedre tilgang på kapital, vil ordningen være mer målrettet mot selskap som kan ha begrenset tilgang på kapital. Det er også tilsvarende begrensninger i den britiske og svenske ordningen.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

4.5.3 Vilkår knyttet til den ansatte

Den ansattes arbeidstid

I høringsnotatet foreslås det at den ansatte i gjennomsnitt må arbeide minst 25 timer per uke i selskapet fra tildeling til innløsning av opsjonen.

To høringsinstanser har hatt merknader til dette. *Advokatforeningen* viser til at kravet slår negativt ut for deltidsansatte, som i stor grad er kvinner. Et slikt krav kan være med på å forsterke de økonomiske forskjellene mellom heltids- og deltidsansatte. *Advokatforeningen* foreslår at vilkåret justeres slik at den ansatte må arbeide minst 25 timer per uke i selskapet eller minst 75 pst. av sin samlede arbeidstid, etter modell fra den britiske ordningen. Videre bør situasjoner med lengre fravær fra jobben være regulert i den norske forskriften. *Dirtybit* viser til at det må tas hensyn til at ansatte for eksempel kan ha vært i foreldrepermisjon eller vært sykemeldt, og av slike grunner ikke oppfyller minstekravet gjennom hele perioden, fra tildeling til innløsning av opsjonen.

Departementet viser til at formålet med dette vilkåret er å bidra til at de skattebegunstigede opsjonene forbeholdes reelle ansettelse. Det skal også sikre at opsjonsinnehaveren faktisk tilfører kompetanse til selskapet gjennom sin arbeidsinnsats, og motvirke muligheten for skattemotiverte tilpasninger. I tillegg viser departementet til at vilkåret kan bidra til å avgrense ordningen mot selskap som ikke driver aktiv virksomhet. Departementet mener at fravær grunnet sykdom eller foreldrepermisjon, skal kunne medregnes som arbeidstid. Å innføre et vilkår om at den ansatte må ha minst 75 pst. av sin samlede arbeidstid i utsteder-selskapet forutsetter at selskapet har oversikt over om den ansatte har andre ansettelsesforhold og eventuelt hvor stor andel av den ansattes samlede arbeidstid som er i utsteder-selskapet sammenlignet med andre arbeidsgivere. Dette er ikke informasjon selskapet i utgangspunktet har tilgang til, men må få fra den ansatte og eventuelt få bekreftet av den ansattes

øvrige arbeidsgivere. Dette vil også etter departementets syn gjøre ordningen unødig komplisert.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

Den ansattes eierandel

I høringsnotatet ble det videre foreslått at den ansatte, alene eller sammen med nærstående, direkte eller indirekte, ikke kan kontrollere aksjer som tilsvarer mer enn 5 pst. av kapital- eller stemmeandelen i arbeidsgiverselskapet i tildelingsåret eller de to foregående årene. Selskapets eiere vil allerede ha insentiver til å yte en arbeidsinnsats for selskapet og antas i liten grad å bli påvirket av de ytterligere insentivene som den lempelige opsjonsbeskatningen innebærer. Behovet for å tilby den ansatte aksjer i selskapet, som et insentiv, vil være mindre aktuelt dersom den ansatte allerede har større eierandeler i selskapet. For å unngå tilpasninger gjelder kravet i året for tildeling av opsjonen samt de to foregående kalenderårene. Av samme årsak foreslås kravet å gjelde tilsvarende for opsjonsinnehavers nærstående. Dersom foretaket inngår i et konsern, gjelder eierbegrensningen for alle foretakene i konsernet.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette punktet.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

4.5.4 Vilkår knyttet til opsjonen

Opsjonshaver

I høringsnotatet foreslås det at opsjonen ikke kan tildeles eller overdras til andre personer eller selskap, men må løses inn av den ansatte slik at vedkommende selv blir eier av aksjene i selskapet.

Tre høringsinstanser har hatt merknader til dette. *Petter Bjerksund*, professor ved Norges Handelshøyskole, viser til at forslaget i stor utstrekning likebehandler gründere og ansatte. Han mener at ansatte som mottar opsjoner, derfor bør ha mulighet til å overføre aksjene ervervet ved opsjonen til et privat eierselskap med skattemessig kontinuitet. *Skattebetalerforeningen* mener at opsjonen bør kunne gå i arv. *Skattedirektoratet* er enig med departementet i at opsjonene må tildeles og eies av den ansatte personlig, og være uomsettelige i hele opsjonsperioden.

Departementet fremholder at formålet med ordningen er å bidra til å rekruttere og beholde ansatte i selskapet. Det vil stride mot formålet med ordningen dersom opsjonen kan tilde-

les eller overdras til andre personer eller selskap. Dette tilsier at opsjonen bør være uløselig knyttet til et ansettelsesforhold. Opsjonshaver må være ansatt i selskapet når opsjonen tildeles og innløses, og opsjonen kan bare gi rett til erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet. Opsjonen må, for å kvalifisere under ordningen, tildeles den ansatte personlig og være uomsettelig i hele opsjonsperioden. Dette innebærer for eksempel at opsjonen ikke kan overføres til et selskap eid av den ansatte, eller overføres til andre ved arv eller gave.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

Opsjonsperioden

I høringsnotatet ble det foreslått at opsjonen først kan innløses når det har gått tre år fra tildelingstidspunktet, og senest ti år etter tildelingen.

Fem høringsinstanser har hatt merknader til dette. *Abelia* foreslår at grensen for innløsnings-tidspunktet settes til to år. *Advokatforeningen* mener at den ansatte må holde på opsjonen i tre år fra tildelingen, men at opsjonshaver ikke behøver å være ansatt på innløsnings-tidspunktet. *Dirtybit* mener at den ansatte bør kunne løse inn opsjonen før det har gått tre år, men foreslår ikke hvor lenge før. *IKT Norge* og *Norsk Venturekapitalforening* mener at tidspunkt for innløsning av opsjonene bør kunne avtales fritt mellom arbeidsgiver og arbeidstaker.

Departementet viser til at hensikten med ordningen er å gjøre det lettere for selskapene å rekruttere og beholde dyktige ansatte. Det er derfor hensiktsmessig at det settes vilkår som sørger for at selskapet beholder den ansatte over tid. Departementet anser en periode på tre til ti år som tilstrekkelig for at ordningen skal kunne tjene sitt formål, som er å lempe beskatningen av opsjoner som tildeles som alternativ til kontantlønn i selskap i en oppstarts- og vekstfase. Vilårene faller også sammen med reglene under den svenske ordningen.

Innløses opsjonen i aksjer utenfor dette tidsintervallet, vil ikke de gunstige skattereglene for selskap i oppstarts- og vekstfasen komme til anvendelse. Opsjonen vil da omfattes av de generelle reglene for skattlegging av ansatteopsjoner i arbeidsforhold, jf. skatteloven § 5-14 første ledd.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

Innløsningskurs

I høringsnotatet foreslås det at den avtalte innløsningskursen ikke kan være lavere enn markedsverdien på aksjene ved tildelingen.

Den nye ordningen skal være enkel å forstå og bruke både for den ansatte og selskapet. Den skal gi en mer gunstig skattlegging enn gjeldende regler, ved at fordelene den ansatte oppnår først skattlegges ved realisasjon av aksjene, og da fullt ut som aksjeinntekt. For å oppnå en slik enkel ordning ble det foreslått at det settes som et vilkår under ordningen at avtalt innløsningskurs på aksjene ikke kan være lavere enn markedsverdien på aksjene ved tildelingen. Fordelen for den ansatte vil dermed primært ligge i fremtidig verdistigning på aksjene, forutsatt at den anslåtte markedsverdien samsvarer godt med den faktiske markedsverdien på aksjene. Erverv av opsjoner med underkurs henvises til den generelle opsjonskatteordningen.

Den eneste høringsinstansen som har kommentert dette forslaget, er *Abelia*, som støtter forslaget.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet.

Øvre grense på ansattnivå

I høringsnotatet foreslås det å innføre en øvre grense på den samlede markedsverdien av underliggende aksjer den enkelte ansatte kan ha opsjon på under ordningen målt på tildelingstidspunktet. En konkret grense ble ikke foreslått.

Fire høringsinstanser har hatt merknader til dette. *Abelia* mener at denne grensen bør kunne settes av selskapet selv, men at den som et minimum bør være 3 mill. kroner per ansatt, og at denne grensen gjøres dynamisk for å hensynta inflasjon. *Advokatforeningen* mener at grensen bør være på nivå med de svenske og britiske reglene, det vil si omtrent 3 mill. kroner per ansatt. De støtter at grensen bare skal omfatte opsjoner under denne ordningen. *Norsk Venturekapitalforening* mener at selskapet selv kan fastsette denne grensen, alternativt at den bør være på nivå med den britiske ordningen, det vil si omtrent 3 mill. kroner per ansatt. *Næringslivets Hovedorganisasjon* mener også at grensen bør være på nivå med den britiske ordningen.

Departementet foreslår at det innføres en øvre grense på den samlede markedsverdien av underliggende aksjer den enkelte ansatte kan ha opsjon på under ordningen, og at den settes til 3 mill. kroner. Grensen måles på tildelingstids-

punktet, og omfatter eventuelle tidligere tildelte opsjoner. Det er summen av verdien av aksjene tilknyttet opsjonene på de respektive tildelingstidspunktene, som er den relevante størrelsen, og ikke den til enhver tid samlede verdien av alle utestående aksjer tilknyttet opsjoner under ordningen. Verdiutviklingen for aksjer tilknyttet tidligere tildelte opsjoner vil dermed ikke ha betydning for om det er rom for å tildele flere opsjoner under ordningen eller medføre at tildelte opsjoner faller ut av ordningen. En begrensning på ansattnivå er viktig for at enkeltansatte ikke skal motta en urimelig stor fordel. Dersom det ikke innføres en øvre grense på ansattnivå, kan selskapet velge å tildele opsjoner til en enkeltansatt der verdien på de underliggende aksjene alene tilsvarer den øvre grensen på selskapsnivå. Grensen er absolutt og innebærer at ansatte som har fått tildelt opsjoner med en verdi tilsvarende 3 mill. kroner, ikke kan få tildelt nye opsjoner dersom vedkommende løser inn opsjonen i aksjer, frasier seg opsjonen eller opsjonen av andre grunner bortfaller mv.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet. Departementet foreslår etter en samlet vurdering at den øvre grensen på den samlede markedsverdien av underliggende aksjer den enkelte ansatte kan ha opsjon på under ordningen, settes til 3 mill. kroner.

Øvre grense på selskapsnivå

I høringsnotatet foreslås det å innføre en øvre grense for selskapet under ett på den samlede markedsverdien av underliggende aksjer som er knyttet til opsjoner under ordningen, målt på tildelingstidspunktet. En konkret grense ble ikke foreslått. Videre ble det foreslått at selskapet ikke kan utstede nye opsjoner dersom en ansatt løser inn sin opsjon eller opsjonen av andre grunner bortfaller.

Fire høringsinstanser har hatt merknader til dette. *Abelia* mener at denne grensen bør kunne settes av selskapet selv, men at den som et minimum bør være på nivå med den svenske ordningen, det vil si ca. 75 mill. kroner. *Advokatforeningen* mener også at grensen bør være 75 mill. kroner, og at det bør åpnes for at det kan utstedes nye opsjoner dersom en opsjon innløses eller av andre grunner bortfaller. *Norsk Venturekapitalforening* og *Næringslivets Hovedorganisasjon* mener grensen bør være på nivå med den britiske ordningen, det vil si ca. 30 mill. kroner.

Departementet foreslår at det innføres en øvre grense for selskapet under ett på den samlede markedsverdien av underliggende aksjer

som er knyttet til opsjoner under ordningen, og at den settes til 60 mill. kroner. Et selskap kan da tildele opsjoner under ordningen til inntil 20 av sine ansatte, gitt at alle får tildelt opsjoner tilsvarende den øvre grensen på ansattnivå. Det bør være tilstrekkelig for å sikre at det enkelte selskapet kan tilby gunstige opsjoner til alle sine nøkkelpersoner. Dessuten er ordningen ment å gjøre det enklere for selskap å tiltrekke og beholde nøkkelpersonell, og ikke være en generell ordning for alle ansatte. Departementet antar at antallet ansatte som kan anses som nøkkelpersonell, normalt ligger betydelig under grensen for maksimalt antall ansatte under ordningen (50 årsverk i tildelingsåret). Det er derfor naturlig at grensen på den samlede verdien av aksjer selskapet har i utestående opsjoner, vurderes ut fra antall ansatte som kan anses å være nøkkelpersonell og grensen på verdien av aksjer per ansatt. Under den britiske ordningen kan maksimalt 12 ansatte ha opsjoner utstedt under ordningen, forutsatt at alle får opsjoner tilsvarende den øvre grensen på ansattnivå. Departementet viser videre til at grensen i den svenske ordningen, på 75 mill. svenske kroner også inkluderer opsjoner utenfor ordningen. Forslaget er at grensen på 60 mill. kroner i Norge kun skal omfatte opsjoner som er del av ordningen, noe som fremstår forenkende. Grensen vil da gi samme fleksibilitet som den svenske grensen, dersom selskapet har om lag 15 mill. kroner i andre typer opsjoner.

Det er summen av verdien av de underliggende aksjene tilknyttet opsjonene som beregnes på de respektive tildelingstidspunktene, som er den relevante størrelsen, og ikke den til enhver tid samlede verdien av alle utestående aksjer tilknyttet opsjoner under ordningen. Verdiutviklingen for aksjer tilknyttet tidligere tildelte opsjoner vil dermed ikke ha betydning for om det er rom for å tildele flere opsjoner under ordningen eller medføre at tildelte opsjoner faller ut av ordningen. Dersom selskapet inngår i et konsern, gjelder grensen samlet på konsernnivå. Grensen er absolutt og innebærer at selskapet ikke kan utstede nye opsjoner under ordningen når grensen er nådd, selv om ansatte har løst inn opsjonen i aksjer, frasagt seg opsjoner eller opsjoner av andre grunner har falt bort mv.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet. Departementet foreslår etter en samlet vurdering at det innføres en øvre grense for selskapet under ett på den samlede markedsverdien av underliggende aksjer som er knyttet til opsjoner under ordningen, og at den settes til 60 mill. kroner.

4.5.5 Verdsettelse

I høringsnotatet foreslås det at aksjene, og ikke opsjonen, verdsettes ved tildelingen. Aksjene skal verdsettes til markedsverdien på tildelingstidspunktet. Det er en forutsetning for at innføringen av et maksbeløp på selskapsnivå og ansattnivå skal ha effekt, og for at Skatteetaten skal kunne føre effektiv kontroll med om selskapene overskrider beløpsgrensene på ansattnivå eller selskapsnivå. Det ble videre foreslått at det ikke skal kreves verifikasjon av verdsettelsen fra tredjepart.

Fem høringsinstanser har hatt merknader til dette. *Abelia* støtter forslaget om at det ikke kreves tredjepartsverifikasjon av verdsettelsen. *Advokatforeningen* viser til at verdsettelse av aksjer kan være vanskelig og mener at det bør innføres verdsettelsesregler tilsvarende de svenske reglene for verdsettelse av aksjer. *Regnskap Norge* og *Revisorforeningen* viser til at verdsettelse av aksjer er vanskelig. *Regnskap Norge* mener at aksjene bør kunne verdsettes til aksjens andel av selskapets formuesverdi. *Revisorforeningen* mener at aksjene bør kunne verdsettes til skattemessig formuesverdi hvis det ikke har vært et uavhengig salg i perioden rundt tildelingen. *Skattedirektoratet* viser til at aksjer i ikke-børsnoterte selskap ofte ikke har en observerbar markedsverdi, og at verdsettelse derfor kan være vanskelig, men at det finnes ulike metoder for verdsettelse. De mener det må vurderes konkret i det enkelte tilfellet hva som er korrekt metode for verdsettelse. *Skattedirektoratet* støtter at det ikke kreves tredjepartsverifikasjon av verdsettelsen.

Departementet ser at verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer kan være krevende, særlig når det ikke har vært foretatt markedsmessige transaksjoner i tiden før utstedelse av opsjonen. Utgangspunktet er likevel at aksjene skal verdsettes til antatt salgsverdi. Har det i tiden rundt ervervet av opsjonen vært reelle salg av tilsvarende aksjer, kan den realiserte prisen som oftest anses som et mål på omsetningsverdien. Dersom det foreligger historiske omsetninger av de aktuelle aksjene, skal det vurderes om transaksjonen(e) er gjennomført på armlengdes vilkår, hvor lang tid det har gått siden transaksjonen(e) fant sted, samt om det omsatte volumet er tilstrekkelig stort nok til å kunne gi en riktig markedsverdi på aksjene. Dersom det foreligger relevante historiske transaksjoner, justeres verdien for eventuelle forskjeller i tid mellom transaksjon og verdsettelse. Dersom en aksjes reelle salgsverdi ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte, kan den beregnes ut fra notering på megler-

liste eller settes lik aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi, jf. FSKIN § 5-14-1.

Etter en samlet vurdering opprettholder departementet forslaget i høringsnotatet.

4.5.6 Skatting

I høringsnotatet foreslås det at verken tildelingen eller innløsningen av opsjonen utløser beskatning. Beskatning skjer i tråd med aksjonærmodellen først når aksjene realiseres, jf. skatteloven §§ 10-30 flg. Dette innebærer at inngangsverdien settes til det den ansatte har betalt for aksjene samt eventuelle ervervskostnader og opsjonspremie. Gevinsten settes til vederlaget ved realisasjonen, fratrukket aksjens inngangsverdi, jf. skatteloven § 10-32 første ledd. Personlig skattyter gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt. Gevinst ut over skjermingsfradraget oppjusteres med oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. og skattdreges som del av alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10-31. Dersom aksjen realiseres med tap, settes tapet til vederlaget ved realisasjonen fratrukket aksjens inngangsverdi, jf. skatteloven § 10-32 første ledd. Tapet oppjusteres med oppjusteringsfaktoren og kommer til fradrag i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10-31 annet ledd. Dersom den ansatte flytter ut av Norge, påløper skatteplikt i tråd med alminnelige prinsipper og regler om skatting ved utflytting, uavhengig av om ansettelsesforholdet avsluttes eller ikke, og om opsjonen er innløst eller ikke.

Abelia, som er den eneste høringsinstansen som har hatt merknad til dette punktet, støtter forslaget.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og viser til forslag til lov om endringer i skatteloven § 5-14 fjerde ledd.

4.5.7 Rapportering til Skatteetaten

I høringsnotatet foreslås det nye opplysningselementer som må rapporteres til Skatteetaten ved tildeling og innløsning av opsjonen. *Skatteetaten*, som er den eneste høringsinstansen som har hatt merknader til dette punktet, støtter forslaget.

Den forenklede rapporteringsordningen for dagens regler ved tildeling av opsjoner i små oppstartsselskap vil også gjelde for den nye ordningen. Det gis i dag opplysninger om selskapets navn og organisasjonsnummer, den ansattes navn og fødsels- eller d-nummer, antall opsjoner som er tildelt og dato for tildelingen.

I høringsnotatet er det foreslått at det ved tildelingen også skal gis opplysninger om avtalt innløs-

ningskurs og markedsverdi av de underliggende aksjene. Skattedirektoratet vil følge opp denne delen av forslaget gjennom en endring i skatteforvaltningsforskriften.

Det foreslås videre at det innføres en rapportering av enkelte opplysninger ved innløsning av opsjonen. Formålet er blant annet å kunne kontrollere om vilkåret knyttet til innløsningsperioden på tre til ti år etter tildeling er oppfylt, og på noe sikt å kunne foreta mer automatiserte kontroller. Det er da behov for at arbeidsgiver på innløsningsstidspunktet gir opplysninger om selskapets navn og organisasjonsnummer, ansattes navn og fødsels- eller d-nummer, dato for tildeling og innløsning og antall aksjer/opsjoner. Aksjeervertet må i tillegg rapporteres i Aksjonærregisteret på vanlig måte.

Departementet foreslår derfor å følge opp forslaget om å endre skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd bokstav h slik at den også hjemler en opplysningsplikt ved innløsning. De nærmere bestemmelsene om opplysningspliktens omfang vil bli fastsatt av Skattedirektoratet i skatteforvaltningsforskriften.

Den utvidede rapporteringsplikten må ses i sammenheng med behovet for kontroll med en ordning som er frivillig og til gunst for skattyterne. Den vil også sette Skatteetaten i stand til å gi mer målrettet veiledning og legger til rette for å beregne og vurdere virkningene av ordningen. Rapporteringsformatet i den forenklede rapporteringsordningen er kjent for arbeidsgiver, og utvidelsen av opplysningsplikten antas å ha beskjedne konsekvenser for selskapene. Informasjonen er kjent for selskapet og vil være tilgjengelig på tidspunktet for rapportering.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og viser til forslag til lov om endringer i skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd bokstav h.

4.5.8 Overgangsregler

I høringsnotatet foreslås det at opsjoner utstedt under gjeldende særordning for ansatteopsjoner i skatteloven § 5-14 fjerde ledd, skal omfattes av den nye ordningen.

Abelia, Akademikerne, Norsk Venturekapitalforening og Skattedirektoratet har kommet med merknader til dette punktet, og støtter forslaget til overgangsregler.

Den nye ordningen for opsjonsbeskatning for selskap i oppstarts- og vekstfasen er planlagt å tre i kraft 1. januar 2022, og vil avløse den gjeldende

ordningen for små oppstartsselskap i skatteloven § 5-14 fjerde ledd med tilhørende forskriftsregulering. En opsjon utstedt under gjeldende regler i skatteloven § 5-14 fjerde ledd kan innløses senest ti år etter tildelingen og kommer til beskatning senest fem år etter innløsning. Det vil si at opsjoner som er utstedt under gjeldende regler i 2021, ikke nødvendigvis kommer til beskatning før i 2036.

Departementet ser det som uheldig dersom opsjoner tildelt under gjeldende særordning skal måtte behandles etter gjeldende regler parallelt med ny ordning frem til 2036. Dette er blant annet begrunnet i drifts- og administrasjonskostnader for den gjeldende ordningen, som et lite antall selskap og personer har benyttet seg av. Videre vises det til at den foreslåtte ordningen, som normalt vil være mer gunstig for selskapet og den ansatte, innføres relativt kort tid etter at gjeldende regelverk trådte i kraft.

Departementet foreslår at opsjoner som er tildelt etter skatteloven § 5-14 fjerde ledd med tilhørende forskrift, slik bestemmelsene lød fra 1. januar 2018 til 31. desember 2021 og aksjer ervervet ved slike opsjoner, på nærmere vilkår skattlegges etter reglene i den nye ordningen. At beskatningen av opsjonen erstattes med aksjebeskatning ved realisasjonstidspunktet for aksjene, vil normalt være gunstigere enn dagens regler.

Siden opsjonene kan innløses tidligst etter tre år, kan opsjoner som ble tildelt i 2018, innløses i 2021. For ansatte som har fått utsatt skattleggingen av hele eller deler av opsjonsfordelen i 2021, vil skatteplikten på den utsatte fordelen bortfalle når den nye ordningen trer i kraft. Dersom den beregnede opsjonsfordelen ved innløsning i 2021 er over 1 mill. kroner, vil den overskytende delen utløse arbeidsgiveravgiftsplikt og inngå i lønnsbeskatningen for inntektsåret 2021. I slike tilfeller reverseres ikke lønnsbeskatningen eller betalingen av arbeidsgiveravgift. For å unngå at denne delen av opsjonsfordelen skattlegges dobbelt (både som lønn og som aksjeinntekt), legges grunnlaget for lønnsbeskatningen til i inngangsverdien på aksjen, som i dag.

Overgangsreglene vil normalt være gunstigere enn en videreføring av gjeldende særregler for små oppstartsselskap. Det skyldes at lønnsbeskatning av den beregnede opsjonsfordelen opptil 1 mill. kroner vil bli erstattet av ordinær aksjebeskatning ved realisasjon av aksjene.

Departementet viser til forslag til overgangsregler til forslag til endringer i skatteloven § 5-14 fjerde ledd.

4.5.9 Endringer i gjeldende ordning for opsjoner som tildeles fra og med 12. oktober 2021

For opsjoner som utstedes etter særreglene for små oppstartsselskap, foreslås at det fra og med 12. oktober 2021 gjelder tilleggsvilkår om at innløsningskursen på aksjene må være lik eller høyere enn markedsverdien ved tildelingstidspunktet, og at en enkelt ansatt ikke kan tildeles nye opsjoner, som gjør at samlet markedsverdi på de underliggende aksjene overstiger 3 mill. kroner på tildelingstidspunktet. Grensen på 3 mill. kroner per ansatt inkluderer tidligere utstedte opsjoner under særordningen. For de tidligere utstedte opsjonene legges det til grunn at avtalt innløsningskurs tilsvarende markedsverdien. Verdien av underliggende aksjer fra opsjoner under særordningen for små oppstartsselskap tildelt før 12. oktober 2021 skal inngå i denne beregningen, og verdien av underliggende aksjer for disse opsjonene skal settes lik innløsningskursen.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 5-14. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med 12. oktober 2021.

4.6 Statsstøtterettslige vurderinger

Den foreslåtte ordningen er statsstøtte etter EØS-avtalens statsstøtteregele, jf. EØS-avtalen artikkel 61. Ordningen må derfor notifiseres til og godkjennes av ESA, før den kan tre i kraft. Elementet av statsstøtte ligger i fraværet av lønnsbeskatning av verdien på opsjonen etter hovedregelen for opsjoner i arbeidsforhold, jf. skatteloven § 5-14 tredje ledd. Dette gir arbeidsgiver en direkte fordel ved at det ikke oppstår arbeidsgiveravgiftsplikt av opsjonsfordelen. Det er i tillegg et element av indirekte støtte til arbeidsgiverne, ved at den lempeligere beskatningen av den ansatte, kan gi arbeidsgiverne reduserte lønnskostnader.

Den foreslåtte ordningen ligger innenfor rammene av den svenske ordningen for opsjoner i oppstartsselskap, som er godkjent av Europakommisjonen. Departementet antar derfor at den foreslåtte ordningen vil bli godkjent av ESA, men dette vil alltid være en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.

4.7 Administrative og økonomiske konsekvenser

4.7.1 Administrative konsekvenser

Forslaget vil ha administrative konsekvenser både for selskapene og for Skatteetaten. Selskapet må, som under gjeldende ordning, rapportere utstedelse av opsjonene. Skatteetaten må tilpasse den eksisterende rapporteringsløsningen til den nye ordningen. Skatteetaten må også bruke ressurser på veiledning, oppfølging og manuell kontroll mv. Ressursbruken vil avhenge av hvor mange som tar i bruk ordningen, noe som er svært usikkert. Samlet antas det at det ikke påløper vesentlige administrative konsekvenser for Skatteetaten.

Selskap som velger å ta i bruk ordningen, må sørge for at verdien av aksjer i ordningen på selskaps- og ansattnivå ikke overskrider de fastsatte grensene ved tildelingstidspunktet. Forslaget innebærer også at selskapene blir forpliktet til noe mer rapportering enn i gjeldende ordning, da det skal gis flere opplysninger ved tildelingen, samt rapportering av opplysninger ved innløsningsen. Det antas at de administrative konsekvensene for selskapene blir beskjedne.

4.7.2 Økonomiske konsekvenser

Opsjonen vil ha en verdi for den ansatte selv om innløsningsprisen tilsvarende markedsverdien av aksjene på tildelingstidspunktet. Denne verdien bestemmes av aksjens risiko, løpetiden på opsjonen, risikofri rente og øvrige vilkår knyttet til opsjonen mv. En eventuell undervurdering av aksjenes markedsverdi på tildelingstidspunktet, som følge av at det kan være krevende å beregne markedsverdien, vil også ha en verdi for den ansatte.

Verdien av opsjonen innebærer at den ansatte kan være villig til å avstå lønn for å motta opsjonen, eventuelt indirekte ved at en høyere lønn kunne blitt oppnådd hos konkurrerende arbeidsgivere. For staten vil ordningen derfor innebære et tap av inntekter fra lønnsbeskatning (inkludert trygdeavgift) og arbeidsgiveravgift ved tildelingstidspunktet. Størrelsen på provenytapet avhenger blant annet av hvor mye ordningen vil bli brukt og er derfor usikkert. Departementet antar at bruken vil øke sammenlignet med i dag, siden ordningen forutsettes å være enklere, mer gunstig og mer forutsigbar enn dagens ordning.

Den nye ordningen vil erstatte gjeldende opsjonsskatteordning for små oppstartsselskap for de som i dag omfattes av denne. Den nye ord-

ningen kan også helt eller delvis erstatte den generelle opsjonsskatteordningen i arbeidsforhold for selskap som ikke omfattes av gjeldende ordning, men som oppfyller vilkårene i ny ordning. Dette er hensyntatt i beregningen av budsjettvirkningen i 2022 og senere år.

Provenyvirkningen av ordningen over tid vil være annerledes enn provenyvirkningen i innføringsåret. Når aksjene realiseres, vil en eventuell gevinst bli skattlagt som aksjeinntekt. En eventuell undervurdering av aksjenes markedsverdi på tildelingstidspunktet, vil i utgangspunktet også være del av denne samlede gevinsten. Den blir imidlertid skattlagt som aksjeinntekt, i stedet for lønn, slik at beskatningen normalt blir lavere enn det prinsipielle utgangspunktet.

I den grad avståelse av lønn gir reduserte rettigheter for den ansatte i folketrygden, vil folketrygdens utgifter kunne reduseres noe på lengre sikt. For pensjon vil dette gjelde for lønn under 7,1 G og for ytelser for øvrig under 6 G.

I 2022 vil provenytapet være knyttet til at personer avstår lønn når de mottar opsjoner, og at statens inntekter fra lønnsbeskatning og arbeidsgiveravgift dermed reduseres. På usikkert grunnlag

anslås det at forslaget vil gi et provenytap på 60 mill. kroner påløpt og 50 mill. kroner bokført i 2022. Det langsiktige provenytapet er mindre, fordi noe proveny kommer tilbake etter hvert som aksjene blir realisert og eventuell gevinst beskattes.

4.8 Ikrafttredelse

Departementet viser til forslag til endringer i gjeldende ordning i skatteloven § 5-14 fjerde ledd og foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med 12. oktober 2021.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 5-14 fjerde ledd og forslag til overgangsregler for opsjoner utstedt under gjeldende ordning. Departementet foreslår at disse trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Departementet viser til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd bokstav h og foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2022.

5 Formuesskatt

Regjeringen vil styrke privat sektor og investeringene i norske arbeidsplasser. Formuesskatten er derfor trappet ned vesentlig og innretningen endret. Formuesskattesatsen er redusert fra 1,1 til 0,85 pst., og verdsettelsen av arbeidende kapital (aksjer og driftsmidler mv.) er redusert til 55 pst. i 2021. Samlede netto lettelse i formuesskatten under denne regjeringen utgjør fra 2013 til og med 2021 om lag 10 mrd. kroner. I 2021 utgjør inntektene fra formuesskatten anslagsvis 16,3 mrd. kroner.

Lettelsene i formuesskatten har gjort det mer lønnsomt å spare. Samtidig har endringene i verdsettelsen av aksjer, næringseiendom og sekundærboliger endret den relative lønnsomheten av å spare i ulike formuesobjekter. Sparingen vis mot objekter som favoriseres skattemessig. Bankinnskudd og obligasjoner verdsettes til 100 pst., mens primærboliger verdsettes til 25 pst. Sekundærboliger verdsettes til 90 pst., og fritidsboliger er gjennomgående lavt verdsatt. Næringseiendom verdsettes i likhet med aksjer mv. til 55 pst. av formuesgrunnlaget.

Regjeringen ønsker å legge til rette for norsk næringsvirksomhet og styrke det norske private eierskapet ytterligere gjennom nye lettelse i formuesskatten. Verdsettelsen av arbeidende kapital foreslås redusert fra 55 til 50 pst. Samtidig foreslås bunnfradraget økt fra 1,5 mill. kroner (3 mill. kroner for ektefeller) til 1,6 mill. kroner (3,2 mill. kroner for ektefeller).

Det foreslås videre å øke verdsettelsen av primærboliger til 50 pst. for den delen av verdien som overstiger 15 mill. kroner, samt å øke verdsettelsen av sekundærboliger til 95 pst. Regjeringen foreslår også å oppjustere formuesverdiene av fritidsboliger med 10 pst. Det vil begrense etterslepet i formuesverdiene som har oppstått som følge av økte markedsverdier de siste årene. Disse forslagene vil kunne bidra til at en mindre del av sparingen går til investeringer i boliger og fritidseiendom, til fordel for andre formuesobjekter der den samfunnsøkonomiske avkastningen er høyere.

Regjeringen vil videreføre formuesskattesatsen på 0,85 pst.

Regjeringen foreslår å oppheve dagens praksis med at fiskeri- og oppdrettstillatelser ervervet før 1998 ikke inngår i formuesskattegrunnlaget. Videre presiseres at oppdrettstillatelser skal verdsettes til omsetningsverdi etter hovedregelen for formuesbeskatning, og det gis nærmere retningslinjer som kan gjøre verdifastsettingen lettere for virksomhetene. Endringene vil bidra til en riktigere beskatning av fiskeri- og oppdrettstillatelser, og fjerne urimelig forskjellsbehandling mellom tillatelser ervervet før og etter 1998 og mellom børsnoterte og ikke-børsnoterte selskaper. Merprovenyet veksles i reduksjonene i formuesskatten.

Regjeringen foreslår også å utvide retten til bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten, slik at dette gis til samtlige personlige skattytere. Dette har bakgrunn i nødvendige EØS-tilpasninger.

5.1 Verdsettelsen av aksjer og driftsmidler mv.

I 2017 ble en egen og lavere verdsettelse av arbeidende kapital innført. Den lavere verdsettelsen gjelder for aksjer og driftsmidler mv., inkludert næringseiendom, samt tilhørende gjeld. For 2021 verdsettes arbeidende kapital til 55 pst. av formuesskattegrunnlaget. Regjeringen foreslår å redusere formuesverdien ytterligere til 50 pst. fra 2022.

Forslaget om å senke verdsettelsen av arbeidende kapital til 50 pst. vil også omfatte næringseiendom som hoteller og overnattingssteder. I lys av at verdsettelsen av arbeidende kapital er redusert fra 80 pst. i 2018, og på bakgrunn av dialogen med ESA om en eventuell egen ordning, vil ikke departementet gå videre med forslaget fra Meld. St. 19 (2016–2017) om en særskilt verdsettelsesratt for hoteller og overnattingssteder nå. Departementet vil videre peke på at den effektive formuesskattesatsen for hoteller og overnattingssteder er lavere både i 2021 og med regjeringens forslag i 2022, enn den var i 2013.

Lavere verdsettelse av aksjer og driftsmidler mv. gjør det mer lønnsomt å kanalisere privat sparing til investeringer i norske arbeidsplasser og næringsvirksomhet. Det bidrar også til å dempe skattefavoriseringen av bolig relativt til næringsvirksomhet. Mange bedrifter er også rammet av konsekvensene av den pågående pandemien. Redusert skatt på aksjer og driftsmidler mv. kan bidra til at private eiere i større grad kan investere i eksisterende og nye arbeidsplasser.

Forslaget antas å redusere provenyet med om lag 790 mill. kroner påløpt og 630 mill. kroner bokført i 2022.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-10 syvende ledd, 4-12, 4-17 og 4-40. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

5.2 Bunnfradrag

Bunnfradraget er økt fra 870 000 kroner i 2013 og utgjør i 2021 1,5 mill. kroner (3 mill. kroner for ektefeller). Regjeringen foreslår å øke bunnfradraget til 1,6 mill. kroner (3,2 mill. kroner for ektefeller).

Økt bunnfradrag bidrar til en bedre balanse i formuesskattellettelsene og til at om lag 24 500 færre vil betale formuesskatt sammenlignet med en videreføring av 2021-regler (referansesystemet). Om lag 13,3 pst. av skattyterne (589 200 personer) anslås å betale formuesskatt i 2022 med regjeringens forslag samlet.

Forslaget antas å redusere provenyet med om lag 300 mill. kroner påløpt og 240 mill. kroner bokført i 2022.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 §§ 2-1 og 2-3.

5.3 Verdsettelse av primærboliger med høy verdi

Primærboliger, som normalt vil være den ene boligen skattyter selv bor i, verdsettes til 25 pst. av en beregnet omsetningsverdi, jf. skatteloven § 4-10. Kun fysiske personer kan ha en primærbolig for formuesskatteformål.

Regjeringen foreslår å øke verdsettelsen av primærboliger med høy verdi, slik at verdsettelsesprosenten blir 50 for den delen av verdien som overstiger 15 mill. kroner. Verdsettelsen vil være 25 pst. av verdien opp til og med 15 mill. kroner. Forslaget vil dermed ikke ha konsekvenser for

skattytere som eier boliger med en omsetningsverdi under 15 mill. kroner. Forslaget kan redusere insentivene til å spare i dyre boliger fremfor i næringsvirksomhet, og vil styrke omfordelingen gjennom formuesbeskatningen av bolig.

Eie av primærbolig, i motsetning til de fleste andre eiendeler med lav verdsettelse, gir ikke gjeldsreduksjon, jf. skatteloven § 4-19. Den forholdsmessige andelen av skattyters gjeld som tilordnes primærboligen, kommer fullt ut til fradrag ved formuesfastsettingen. Kombinert med den lave verdsettelsen behandles primærboliger dermed svært gunstig i formuesskatten. Det er tilsiktet. Samtidig må hensynet til primærboligeierne avveies mot hensynet til å stimulere til investeringer i formuesobjekter der den samfunnsøkonomiske avkastningen kan være høyere, blant annet i næringsvirksomhet. Høyere verdsettelse for primærboliger med høy verdi bidrar til å balansere disse hensynene.

Endringen medfører ikke vesentlig merarbeid for skattyter. Endringen antas heller ikke å ha vesentlige administrative konsekvenser for Skatteetaten.

Forslaget anslås å føre til at om lag 16 600 personer vil få økt skatten isolert sett med i gjennomsnitt om lag 4 500 kroner i året.

Det anslås at forslaget vil øke statens inntekter med om lag 75 mill. kroner påløpt og 60 mill. kroner bokført i 2022.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 annet ledd nytt tredje punktum. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

5.4 Verdsettelse av sekundærboliger

Formuesverdien av sekundærboliger har økt fra 50 pst. av formuesgrunnlaget i 2013 til 90 pst. i 2021. Regjeringen foreslår å øke verdsettelsen ytterligere til 95 pst. av beregnet eller dokumentert omsetningsverdi.

Muligheten for å benytte dokumentert omsetningsverdi gjør at skattyter ikke skal måtte betale skatt med utgangspunkt i en beregnet omsetningsverdi som er for høy.

Det anslås at om lag 187 500 personer vil få økt skatten isolert sett, med i gjennomsnitt om lag 1 000 kroner i året.

Det anslås at økt verdsettelse vil øke statens inntekter med om lag 195 mill. kroner påløpt og 155 mill. kroner bokført i 2022.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 tredje ledd. Departementet

foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

5.5 Formuesverdier av fritidsboliger

Formuesverdien av fritidsboliger skal maksimalt utgjøre 30 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi (maksimalgrensen), jf. skatteloven § 4-10 sjette ledd. Det følger av Skattedirektoratets takseringsregler hvordan selve verdsettelsen skal skje. Det fastsettes en formuesverdi ved ferdigstillelse av nye fritidsboliger, som maksimalt skal utgjøre 30 pst. av kostpris inkludert grunn eller 30 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi, jf. takseringsreglene § 1-1-1. Formuesverdiene av fritidsboliger endres ikke i forbindelse med etterfølgende overdragelse.

For primær- og sekundærboliger i Norge fanges den årlige utviklingen i omsetningsverdier opp av det særskilte verdsettelsessystemet for slike boliger. Formuesverdiene av fritidsboliger må derimot endres med generelle prosentvise justeringer fra år til år for at de skal gjenspeile den generelle verdiutviklingen. Formuesverdiene av fritidsboliger ble sist justert fra 2013 til 2014. Formuesverdiene ble da oppjustert med 10 pst. Manglende justeringer siden har gitt et betydelig etterslep i de skattemessige formuesverdiene av fritidsboliger sammenlignet med de senere års utvikling i omsetningsverdier. Ifølge statistikk fra Eiendom Norge har gjennomsnittsprisen for omsatte fritidsboliger økt med 53 pst. fra 1. halvår 2014 til 1. halvår 2021. Prisveksten siste år alene anslås til 12,6 pst., som er historisk høyt.

Regjeringen foreslår at formuesverdiene av fritidsboliger oppjusteres med 10 pst. fra 2021 til 2022. Eventuelle formuesverdier som overstiger maksimalgrensen på 30 pst. etter denne oppjusteringen, kan skattyter kreve nedsatt på vanlig måte etter skatteloven § 4-10 sjette ledd. Justeringen av formuesverdiene av fritidsboliger gjennomføres i Skattedirektoratets takseringsregler. Prisjusteringen vil begrense etterslepet sammenlignet med de økte omsetningsverdiene og dempe favoriseringen av fritidsboliger sammenlignet med blant annet næringsvirksomhet. Også bolig- og fritidseiendommer i utlandet og på Svalbard verdsettes etter reglene som gjelder for fritidsboliger i Norge, jf. takseringsreglene § 1-1-1 annet ledd. Oppjusteringen foreslås derfor å også omfatte disse.

Forslaget anslås å øke provenyet med om lag 60 mill. kroner påløpt og 50 mill. kroner bokført i 2022.

I tråd med anmodningsvedtak fra Stortinget arbeides det med å utvikle et lignende verdsettelsessystem for fritidsboliger som for primær- og sekundærboliger. Et forslag til nytt verdsettelsessystem er sendt på høring. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2021–2022) for Finansdepartementet.

5.6 Formuesskatt på fiskeri- og oppdrettstillatelser

5.6.1 Innledning og sammendrag

Fiskeritillatelser og tillatelser til å drive fiskeoppdrett (akvakultur) som ikke er tidsbegrensede, er selvstendige formuesobjekter som i utgangspunktet skal inngå i formuesskattegrunnlaget. I dag formuesbeskattes i praksis likevel bare tillatelser som er ervervet fra og med 1. januar 1998. Dette skillet fremgår ikke av skatteloven, men har vært lagt til grunn i fastsettingspraksis og i Skatteetatens håndbok, Skatte-ABC, siden 1999. Det var trolig administrative hensyn som var bakgrunnen for at dette skillet etablerte seg.

Regjeringen foreslår å oppheve denne praksisen, som uten noen god begrunnelse favoriserer skattytere som eier eldre tillatelser fremfor nyere.

De fleste eksisterende *fiskeritillatelsene* anses i dag ervervet etter 1998. Den foreslåtte endringen vil derfor i liten grad medføre økt skatlegging av eiere av slike tillatelser. Forslaget vil derimot få større praktisk betydning for eiere av *oppdrettstillatelser* fordi i overkant av 25 pst. av disse er ervervet før 1998, og derfor har vært holdt utenfor formuesbeskatning.

Hovedregelen er at skattepliktig formue skal fastsettes til omsetningsverdi. Til tross for dette innrapporterer de fleste virksomhetene i oppdrettsnæringen formuesverdier som er betydelig lavere. Departementet mener derfor at det er behov for å gi nærmere retningslinjer for verdi-fastsettelsen som kan gjøre det lettere for virksomhetene å rapportere korrekte formuesverdier. Departementet mener at dagens auksjonspriser kan gi et godt utgangspunkt for verdsettelsen av oppdrettstillatelser. Nærmere veiledningsmateriale må utarbeides av Skatteetaten i samråd med departementet. På lengre sikt vil departementet vurdere om det bør innføres en forskriftsfestet sjablongmodell for verdsettelsen.

Departementets forslag vil bidra til riktigere verdsettelse og til å styrke skattegrunnlaget. Brede skattegrunnlag er en forutsetning for å holde lave skattesatser og dermed begrense de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskat-

ning. Dette er videre en forutsetning for at progressiviteten i skattesystemet skal ha den tilskattede virkningen på fordelingen av skattebyrden. Forslaget vil også bøte på en urimelig forskjellsbehandling til ugunst for børsnoterte oppdrettsselskap, ettersom eierandeler i børsnoterte selskap fastsettes til markedsverdi i formuesskatten og dermed ikke har den samme lave eller manglende skattleggingen som eierandeler i ikke-børsnoterte oppdrettsselskap.

Det anslås at endringene vil øke provenyet med om lag 260 mill. kroner påløpt og 210 mill. kroner bokført.

Det vises til forslag til ny § 4-54 i skatteloven. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2022.

5.6.2 Gjeldende rett

Fiskeritillatelser

Om fiskeritillatelser

Lov 26. mars 1999 nr. 15 om retten til å delta i fiske og fangst (deltakerloven) regulerer hvem som kan delta i ervervsmessig fiske og fangst. Loven skiller mellom tre typer tillatelser; ervervstillatelse, spesiell tillatelse (konsesjon) og deltakeradgang. Både personlige skattytere og selskap kan inneha fiskeritillatelser.

Ervervstillatelse er en obligatorisk grunntillatelse for alle som vil benytte et fartøy til ervervsmessig fiske og fangst, jf. deltakerloven § 4. Tillatelsen gis til fartøyets eier og er knyttet til et bestemt fartøy. Deltakerloven stiller flere vilkår for tildeling av ervervstillatelse.

I tillegg til ervervstillatelse kreves det en *spesiell tillatelse* (konsesjon) for all ervervsmessig fiske og fangst som drives med havfiskefartøy, jf. § 12. På samme måte som for ervervstillatelser tildeles konsesjonen en bestemt eier for et konkret fartøy, jf. § 15. Deltakerloven § 14 gir adgang til å gjøre unntak fra kravet om konsesjon for fartøy under en viss størrelse, for fiske og fangst etter bestemte arter, og for fiske med bestemte redskaper eller i bestemte områder. Det er gitt en rekke slike unntak i forskrift 13. oktober 2006 nr. 1157 om spesielle tillatelser til å drive enkelte former for fiske og fangst (konsesjonsforskriften).

I medhold av deltakerloven § 21 kan det fastsettes årlige begrensninger for deltakelse i nærmere bestemte fiskerier. Dette er gjort i forskrift 16. desember 2020 nr. 2907 om å delta i kystfartøygruppens fiske og enkelte fiskerier for 2021 (deltakerforskriften), som har deltakerbegrensninger for totalt 14 kystfiskeri og for den konvensjonelle

havfiskeflåten. De fleste av disse fiskeriene er delt inn i en lukket og en åpen gruppe. Lukket gruppe skiller seg fra åpen gruppe dels ved at deltakelse i lukket gruppe som regel gir rett til å fiske større kvote, og dels ved at deltakelsen er avgrenset til fartøy som hadde rett til å delta i gruppen foregående år. For deltakelse i lukket gruppe er det videre som regel et krav om at fartøyets eier står på blad B i fiskermanntallet, som er reservert for heltidsfiskere. Retten til å delta i lukket gruppe omtales ofte som en *deltakeradgang*. Selv om deltakeradganger formelt gjelder for ett år av gangen, har en i praksis fra år til år videreført uendrede vilkår for å delta.

Et fartøy som er tildelt ervervstillatelse og konsesjon eller deltakeradgang i et fiskeri, kan ikke fiske mer enn det som følger av de til enhver tid gjeldende kvotereguleringene. Kvotereguleringene er gitt i medhold av lov 6. juni 2008 nr. 37 om forvaltning av villevende marine ressurser (havressursloven). Kvoter tildeles årlig. For havfiskeflåten gjelder også en *strukturkvoteordning*, som er regulert i forskrift 4. mars 2005 nr. 193 om strukturkvoteordning mv. for havfiskeflåten (strukturkvoteforskriften). Strukturkvoteordningen åpner for at det kan utveksles en eller flere kvoter mellom fartøy dersom et fartøy tas permanent ut av fisket. Ordningen gir altså adgang til at ett fartøy kan ha flere fiskekvoter knyttet til seg.

Strukturkvoter tildeles for ett år av gangen, og kan tildeles i inntil 20 år, jf. strukturkvoteforskriften § 7. Strukturkvoter som er tildelt første gang før 2007, kan tildeles i inntil 25 år regnet fra og med 2008.

Erverv og omsetning av fiskeritillatelser

Tildeling av konsesjoner og deltakeradgang skjer enten ved nytildeling eller ved erstatningstildeling. Ved nytildeling utvides det samlede antall tillatelser, mens erstatningstildeling skjer som følge av at en eksisterende konsesjon eller deltakeradgang oppgis. Dette kan skje ved salg av fartøy til fortsatt drift, ved utskifting av fartøy, eller ved såkalt splitting av driftsgrunnlag.

Når et fartøy skifter eier eller kondemneres, vil den tidligere eieren oppgi sine fiskeritillatelser knyttet til fartøyet. Ved eierskifte vil ny tillatelse formelt tildeles den nye eieren etter søknad til fiskerimyndighetene. Hos selgeren er gevinst ved oppgivelse av fiskeritillatelser skattepliktig, og tap er fradragsberettiget etter de alminnelige reglene om realisasjon av driftsmidler.

Vederlag betalt ved overføring av fartøyet til ny eier vil reflektere verdien av tillatelsene ved at

kjøperen kan få tildelt tillatelser som følge av at selgeren oppgir sine. Ofte vil kontrakter om eierskifte av et fartøy inngås med forbehold om at erververen får tildelt tillatelser når selgeren har oppgitt sine. Slik overføring av fiskeritillatelser mellom eiere av fiskerifartøy kan også i visse tilfeller skje uten at fartøyet skifter eier. Dette gjelder for eksempel tildeling av deltakeradgang for et bestemt fartøy ved at eieren av et annet fartøy oppgir tilsvarende deltakeradgang for sitt fartøy, jf. deltakerforskriften § 49.

Formuesbeskatning av fiskeritillatelser

Etter hovedregelen i skatteloven § 4-1 utgjør skattepliktig formue omsetningsverdien per 1. januar i skattefastsettingsåret av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for.

Både konsesjoner, deltakeradganger og strukturvoter er immaterielle eiendeler med økonomisk verdi, som i utgangspunktet inngår i den skattepliktige formuen til innehaveren av tillatelsen, jf. blant annet Rt. 2014 s. 1025.

I praksis er det lagt til grunn at *tidsbegrensede* fiskeritillatelser, for eksempel tidsbegrensede strukturvoter, omfattes av unntaket fra formuesskatteplikt for tidsbegrensede bruksretter etter skatteloven § 4-2 første ledd bokstav b. Deltakeradgang etter deltakerloven anses imidlertid som en tidsbegrenset rettighet som er gjenstand for formuesskatt, selv om disse formelt bare gjelder for ett år av gangen. Dette ble slått fast av Høyesterett i Rt. 2014 s. 1025.

Skatteetaten har i praksis også gitt unntak fra formuesskatteplikt for fiskeritillatelser ervervet før 1. januar 1998. Dette har fremgått av Skatteetatens håndbok, Skatte-ABC, siden 1999. Bakgrunnen for dette skillet var trolig ressurs hensyn og problemer med å verdsette slike tillatelser for skatteformål på den tiden.

Videre er det i praksis lagt til grunn at fiskeritillatelser skal verdsettes til kostpris, eventuelt redusert med avskrivninger og nedskrivninger. Dette fremgår av Skatte-ABC, og har vært nedfelt der siden 1999. Dette innebærer at fiskeritillatelser i praksis verdsettes lavere enn hovedregelen om verdsettelse til omsetningsverdi.

I teorien har det vært diskutert om det må legges til grunn at formuesskatteplikt for fiskeritillatelser er betinget av at rettigheten har vært omsatt, jf. blant annet Aarbakke/Brudvik; *Skatt på formue* (Universitetsforlaget 2009) s. 95. Departementet kan ikke se at en slik betingelse kan legges til grunn basert på lovteksten, hensynene som

formuesskatten bygger på, eller øvrige rettskilder. Et slikt unntak fremgår ikke av skatteloven § 4-2 som lister opp eiendeler som er unntatt fra formuesskatteplikt. Som det fremgår av avsnittet over, verdsettes imidlertid fiskeritillatelser i praksis til kostpris. Ettersom det ikke ytes vederlag ved tildeling av slike tillatelser, er det dermed i praksis bare tillatelser som er omsatt på annenhåndsmarkedet (og til en kostpris høyere enn null), som i dag blir gjenstand for formuesbeskatning.

Oppdrettstillatelser

Om oppdrettstillatelser (akvakulturtillatelser)

Akvakulturnæringen omfatter produksjon av akvatiske organismer, det vil si fisk og andre dyr og planter som lever i vann. Som produksjon regnes ethvert tiltak for å påvirke levende akvatiske organismers vekt, størrelse, antall, egenskaper eller kvalitet, jf. lov 17. juni 2005 nr. 79 (akvakulturloven) § 2.

For å drive virksomhet innenfor oppdrett (akvakultur) kreves det tillatelse, jf. akvakulturloven § 4. Kravet om tillatelse for å drive oppdrett har vært gjeldende siden innføringen av den nå opphevede oppdretsloven fra 1973. Akvakulturtillatelsen gir rett til produksjon av bestemte arter på avgrensede geografiske områder (lokaliteter), med de til enhver tid fastsatte begrensninger av tillatelsens omfang, jf. akvakulturloven § 5.

Det skilles mellom blant annet settefisktillatelser og kommersielle tillatelser. Settefisktillatelser tildeles vederlagsfritt og er ikke antallsbegrenset. Kommersielle tillatelser til produksjon av matfiskene laks, ørret og regnbueørret tildeles mot vederlag, er strengt rasjonerte og ikke tidsbegrensete.

Erverv og omsetning av oppdrettstillatelser

Økning av produksjonskapasiteten skjer enten ved at det tildeles nye tillatelser, eller ved at tillatt kapasitet på eksisterende tillatelser øker.

I løpet av 1980-årene ekspanderte den norske havbruksnæringen betydelig. Det har vært flere perioder der det ikke har vært tildelt nye tillatelser, for eksempel perioden mellom 1989 og 2002. Historisk har tillatelser til lakseoppdrett blitt tildelt med ujevne mellomrom og vært basert på ulike kriterier. For en nærmere redegjørelse viser departementet til NOU 2019: 18 *Skattlegging av havbruksvirksomhet* boks 3.2 på side 45 flg.

Siden 2002 har det vært adgang til å kreve vederlag ved tildeling av tillatelser. Fra 2009 har

det også vært adgang til å ta vederlag for å innvilge økt kapasitet på eksisterende tillatelser. Metode for å avkreve vederlag for kapasitetsutvidelser har variert, i starten ble det i hovedsak satt fastpriser, men i de senere år har auksjoner i større grad vært benyttet.

Siden 2006, ved ikrafttredelse av dagens akvakulturlov, har det vært lovlig å omsette oppdrettstillatelser på annenhåndsmarkedet, jf. akvakulturloven § 19. Før dette kunne oppdrettstillatelser bare bytte innehaver ved salg av et anlegg med konsesjon. Ny konsesjon ble formelt retildelt kjøper etter søknad.

Formuesbeskatning av oppdrettstillatelser

På samme måte som fiskeritillatelser, er ikke-tidsbegrensede oppdrettstillatelser immaterielle eiendeler med økonomisk verdi som inngår i den skattepliktige formuen til innehaveren, jf. skatteloven § 4-1. Tillatelser som i dag tildeles uten antallsbegrensning vil som hovedregel ikke ha økonomisk verdi for innehaveren, og vil av den grunn ikke være gjenstand for formuesskatt.

Oppdrettstillatelser skal verdsettes til omsetningsverdien per 1. januar i skattefastsettingsåret jf. skatteloven § 4.1.

Det er ikke et vilkår for formuesbeskatning at tillatelsen har vært omsatt i annenhåndsmarkedet. Også tillatelser som fremdeles er på opprinnelig erververs hånd, kan ha en betydelig markedsverdi.

Tilsvarende som for fiskeritillatelser har Skatteetaten i sin praksis gitt et unntak fra formuesskatteplikt for oppdrettstillatelser som er ervervet før 1998. Dette har fremgått av Skatte-ABC siden 1999. I denne vurderingen vil tillatelser som erverves fra et annet subjekt, enten fra staten eller ved overdragelse fra en tidligere eier, anses som et nytt erverv. Ved *salg av aksjene* i et aksjeselskap som innehar tillatelsen, vil tillatelsen ikke i seg selv anses som overdratt, og ervervstidspunktet vil derfor ikke endres i slike tilfeller. Ved *kapasitetsutvidelsestiltak* tilsier informasjon som departementet har mottatt fra Skattedirektoratet at det vil variere om dette medfører at tillatelsen anses som nyervervet eller ikke: Normalt vil kapasitetsutvidelse knyttet til maksimalt tillatt biomasse (MTB) tillegges den opprinnelige tillatelsen. Slik kapasitetsutvidelse vil ikke medføre at Skatteetaten anser tillatelsen som nyervervet i relasjon til 1998-skillet. I andre tilfeller, og mer unntaksvis, samler selskapene flere tillegg fra kapasitetsutvidelsestiltak under én ny tillatelse. I slike tilfeller vil tillatel-

sen anses som en nyervervet tillatelse, selv om den opprinnelige tillatelsen var tildelt før 1998.

Skattesubjektene

Både personlige skattytere og selskap kan inneha fiskeri- og oppdrettstillatelser.

Aksje- og allmennaksjeselskap er fritatt fra formuesskatteplikt, jf. skatteloven § 2-36 første ledd, men aksjonæren skattlegges for selskapets formuesverdier. For ikke-børsnoterte aksjeselskap innebærer dette at de enkelte eiendelene i selskapet må verdsettes.

Formuesverdien av aksjer i *ikke-børsnoterte* selskaper settes til 55 pst. av aksjens forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i inntektsåret. Med regjeringens forslag for 2022 reduseres verdsettelsen til 50 pst., jf. punkt 5.1. Ved formuesverdsettelsen skal de alminnelige verdsettelsesprinsippene for de underliggende formuesobjektene legges til grunn jf. skatteloven § 4-12 annet ledd, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) §§ 4-12-1 flg.

Formuesverdien av *børsnoterte aksjer* skal som hovedregel settes til 55 pst. av kursverdien per 1. januar i skattefastsettesåret. Med regjeringens forslag for 2022, reduseres verdsettelsen til 50 pst., jf. punkt 5.1.

Dette innebærer at mangelfull skattlegging av tillatelser ervervet før 1998, og lav verdsettelse av tillatelsene, gjelder for skattytere som eier fiskeri- og oppdrettstillatelser gjennom enkeltpersonforetak, selskap med deltakerfastsetting eller ikke-børsnoterte aksjeselskap. For aksjer i børsnoterte aksjeselskaper settes verdien i utgangspunktet uansett til markedsverdi (kursverdi).

5.6.3 Etablere skatteplikt for eldre fiskeri- og oppdrettstillatelser

Departementet mener at skillet i formuesskatteplikt for fiskeritillatelser og oppdrettstillatelser (akvakulturstillatelser) ervervet før og etter 1998, er svakt begrunnet og vilkårlig favoriserer skattytere som eier eldre tillatelser. Denne praksisen bør ikke videreføres.

Praksisen har utviklet seg i en tid da skattemessig behandling av fiskeri- og oppdrettstillatelser generelt, og formuesbeskatningen av disse spesielt, var uavklart. Dette har endret seg. Blant annet har endringer i priser og markedsforhold, samt innføring av formell adgang til å omsette oppdrettstillatelser, bidratt til en rettslig avklaring

av at slike tillatelser er egne formuesobjekter som skal verdsettes og formuesbeskattes separat.

Siden praksisen etablerte seg i 1999, har verdien av oppdrettstillatelser økt markant, i takt med begrensninger i nytildelinger. En betydelig og økende grunnrente i oppdrettsnæringen reflekteres i at omsetningsverdien til tillatelsene øker. Dermed øker forskjellen i verdsettelsen av eldre og nyere tillatelser.

Departementet foreslår at skillet mellom eldre og nyere fiskeri- og oppdrettstillatelser oppheves, slik at også tillatelser ervervet før 1998 blir gjenstand for formuesbeskatning. Skillet fremkommer ikke av skatteloven, men ettersom praksisen har vært langvarig og ensartet, bør endring av praksis tydeliggjøres og gjennomføres ved lov. Departementet foreslår derfor at det gis en ny bestemmelse i skatteloven, som fastslår at akvakultur- og fiskeritillatelser som er skattepliktige etter skatteloven §§ 4-1 flg., regnes med til den skattepliktige formuen uten hensyn til når tillatelsen ble ervervet. Med fiskeri- og akvakulturtiltelser menes i denne sammenheng slike tillatelser som i henhold til gjeldende rett og praksis anses som skattepliktige formuesobjekter, jf. punkt 5.6.2., med tillegg for slike tillatelser som er ervervet før 1998.

Tall fra Skatteetaten viser at i overkant av 25 pst. av alle *oppdrettstillatelser* holdes utenfor formuesbeskatning som følge av praksisen med å unnta tillatelser ervervet før 1998 fra formuesskatt. Opphevelse av denne praksisen vil dermed medføre at eiere av oppdrettstillatelser, og aksjonærer i ikke-børsnoterte selskaper som eier slike rettigheter direkte eller indirekte, kan få noe skjerpet skattlegging.

Når det gjelder *fiskeritillatelser*, viser tall fra Skatteetaten at de aller fleste av dagens tillatelser anses ervervet etter 1998. Alle tillatelsene som anses ervervet før 1998, er videre tildelt vederlagsfritt fra staten. Disse verdsettes dermed til null kroner, som er kostpris, med mindre de er overdratt til nye eiere før 1998. I prinsippet bør også fiskeritillatelser verdsettes til omsetningsverdi, i tråd med skattelovens hovedregel. Det foreslås imidlertid ikke endringer i praksisen der fiskeritillatelser verdsettes til kostpris. For eiere av fiskeritillatelser vil dermed opphevelsen av skillet i liten grad føre til økt beskatning. Departementet mener likevel at også fiskeritillatelser bør omfattes av den foreslåtte lovendringen, da det dreier seg om opprydding i en praksis som mangler prinsipiell og faglig begrunnelse.

Departementet viser til forslag til ny § 4-54 i skatteloven.

5.6.4 Verdsettelse av oppdrettstillatelser

Rapportering av formuesverdier av oppdrettstillatelser

Oppdrettstillatelser skal verdsettes til omsetningsverdi i tråd med skattelovens hovedregel. Dette følger også av Skatteetatens retningslinjer, se nærmere i punkt 5.6.2. I praksis tyder imidlertid tall fra Skatteetaten på at det for hovedvekten av virksomhetene innenfor oppdrettsnæringen benyttes betydelig lavere formuesverdier enn omsetningsverdier.

Bakgrunnen for den lave verdsettelsen av slike tillatelser ved egenfastsettingen er noe uklart, men departementet antar at det kan ha sammenheng med at rettstilstanden for formuesbeskatning av oppdrettstillatelser har vært uavklart, og at det kan ha ført til usikkerhet. Det kan også være krevende for eiere av virksomhetene å vite hvordan omsetningsverdien skal fastslås.

Det er problematisk at en praksis med lav verdsettelse har utviklet seg. Departementet mener en kan avhjelpe det med å klargjøre rettstilstanden, og samtidig gi retningslinjer som kan bistå næringen i å rapportere riktigere formuesverdier.

Dagens praksis har flere ulemper. Ettersom den lave verdsettelsen bare har betydning for oppdrettstillatelser som eies direkte eller gjennom ikke-børsnoterte selskap, vil eierne skattlegges forskjellig avhengig av hvordan virksomheten organiseres. Det kan føre til at en forretningsmessig fornuftig organisering av virksomheten ikke etableres på grunn av skattereglene.

Dagens verdsettelsespraksis bidrar også til å uthule formuesskattgrunnlaget og svekke formuesskattens omfordelende egenskaper. Inntekt og formue er mer skjevfordelt blant eiere av oppdrettstillatelser enn i befolkningen ellers. I inntektsåret 2019 var median nettoformue (med dagens verdsettelsespraksis) om lag 8 mill. kroner blant eiere av oppdrettstillatelser som nyter godt av dagens lave verdsettelse av oppdrettstillatelser, mot om lag 500 000 kroner når hele befolkningen ses under ett. Median bruttoinntekt var om lag 1 100 000 kroner blant eiere av oppdrettstillatelser i 2019, mot om lag 400 000 kroner for befolkningen sett under ett.

Nedenfor drøftes momenter og vurderinger som kan gi veiledning for verdsettelsen av oppdrettstillatelsene, både for næringsaktørene i egenfastsettingen og for Skatteetaten i veilednings- og kontrollarbeidet. Departementet legger til grunn at tydeligere retningslinjer vil bidra til riktigere verdsettelse av oppdrettstillatelser. Rede-

gjørelsen fokuserer på tillatelser innenfor oppdrett i sjø. Departementet understreker likevel at også andre tillatelser innenfor akvakultur skal verdsettes til omsetningsverdi, i den grad de utgjør en økonomisk verdi for innehaveren jf. punkt 5.6.2.

Vurdering av auksjonspriser som grunnlag for omsetningsverdi

En oppdrettstillatelse gir rett til å drive oppdrett innenfor produksjonsområdet den er utstedt for, se nærmere omtale i punkt 5.6.2. Et produksjonsområde er en geografisk del av kysten. Ulike produksjonsområder kan være ulikt egnet til oppdrett, blant annet som følge av variasjon i klimatiske forhold. Det skaper variasjon i inntjeningspotensialet og gjør at tillatelsene i de ulike produksjonsområdene kan ha ulik verdi. Auksjonspriser i 2020-tildelingen indikerer at verdien av tillatelsene i de ulike produksjonsområdene varierer, se tabell 5.1.

Når fiskerimyndighetene utvider kapasiteten i et produksjonsområde, selges en betydelig del av tillatelsene til oppdretterne gjennom auksjon. I en

velfungerende auksjon kan auksjonsprisene gi et godt estimat på verdien av ny kapasitet. Prisdata fra auksjon kan derfor benyttes som utgangspunkt for å verdsette formuesverdien.

Oppnådde auksjonspriser på ny kapasitet kan avvike fra den gjennomsnittlige verdien av eiers samlede portefølje av oppdrettstillatelser. Der som budgiverne har ledig kapasitet i eksisterende infrastruktur, og en kapasitetsøkning dermed ikke krever nye investeringer, vil betalingsvilligheten for økt kapasitet kunne overstige gjennomsnittsverdien av eksisterende tillatelser. Investeringskostnader utgjør imidlertid en nokså begrenset del av samlede produksjonskostnader i næringen.

På den annen side kan oppdretteren allerede ha utnyttet de mest verdifulle områdene maksimalt, slik at avkastningen av ny kapasitet kan være avtagende. I tillegg vil auksjonspriser som regel ikke klare å hente ut hele grunnrenten fra en tillatelse. Det kan trekke i retning av at oppnådde auksjonspriser undervurderer gjennomsnittsverdien av eksisterende tillatelser.

Departementet viser også til at Havbrukskatteutvalget i NOU 2019: 18 *Skattlegging av hav-*

Tabell 5.1 Oppnådde auksjonspriser og auksjonsvolumer (maksimalt tillatt biomasse, MTB) ved tildelingen av produksjonskapasitet i 2020

Produksjonsområde	Tonn MTB tildelt	Samlet vederlag (mill. kroner)	Gjennomsnittspris per tonn MTB kroner
1: Svenskegrensen til Jæren.....	977	152	155 578
2: Ryfylke.....	2082	395	189 721
3: Karmøy til Sotra	0	0	-
4: Nordhordland til Stadt.....	0	0	-
5: Stadt til Hustadvika	0	0	-
6: Nordmøre og Sør-Trøndelag	6 384	1 545	242 011
7: Nord-Trøndelag med Bindal	2 915	629	215 780
8: Helgeland til Bodø	3 648	798	218 750
9: Vestfjorden og Vesterålen.....	3 855	984	255 253
10: Andøya til Senja	0	0	-
11: Kvaløya til Loppa	2 481	545	219 669
12: Vest-Finnmark	4 005	759	189 513
13: Øst-Finnmark.....	842	168	199 525
Totalt.....	27 189	5 975	219 758

Kilder: Fiskeridirektoratet og Finansdepartementet.

bruksvirksomhet brukte auksjonspriser for å anslå verdien (grunnrenten) av tillatelsene i næringen som helhet. Utvalget drøfter fordeler og ulemper med å anvende auksjonspriser i rapportens punkt 6.3.5.

En utfordring med å bruke auksjonsprisene er at det kun foreligger priser for produksjonsområder hvor det utstedes nye oppdrettstillatelser. I tre av 13 produksjonsområder har det frem til nå ikke vært tildelt kapasitet gjennom auksjon. I disse tilfellene vil en imidlertid blant annet kunne ta utgangspunkt i auksjonspriser i nærliggende områder.

Departementet mener etter en samlet vurdering at prisen oppnådd på siste auksjon i det aktuelle produksjonsområdet bør benyttes som utgangspunkt ved egenfastsettingen av formuesverdien av oppdrettstillatelser. Det kan rett nok være forhold som etter omstendighetene gjør at auksjonsprisene avviker fra omsetningsverdien. Departementet mener likevel at auksjonspriser danner et godt grunnlag i de fleste tilfeller.

Skatteetaten vil utarbeide utfyllende veiledningsmateriale for skjønnsutøvelsen i samråd med departementet. På lengre sikt vil departementet vurdere om det er hensiktsmessig å forskriftsfeste en sjablongmodell for verdsettelse av oppdrettstillatelser til omsetningsverdi basert på auksjonspriser.

5.6.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet anslår på usikkert grunnlag at forslaget vil øke provenyet med om lag 260 mill. kroner påløpt og 210 mill. kroner bokført.

Endringene vil ikke ha nevneverdige administrative konsekvenser eller kostnader for Skatteetaten.

5.6.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2022.

5.7 Bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten

Bunnfradraget i formuesskatten reguleres i Stortingets årlige skattevedtak. I formuesskatten til staten gis samtlige personlige skattytere for inntektsåret 2021 et bunnfradrag på 1,5 mill. kroner, jf. skattevedtaket § 2-1. I formuesskatten til kommunene, derimot, gis bunnfradraget kun til

skattytere «som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4», jf. skattevedtaket § 2-3. Denne forskjellen går langt tilbake i tid, og bakgrunnen er ukjent. Departementet foreslår å fjerne denne forskjellen. Dermed utvides retten til bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten til samtlige personlige skattytere, uavhengig av bosted og uavhengig av om vedkommende har krav på personfradrag i Norge.

Personer som er skattemessig bosatt i Norge, har skatteplikt hit for hele sin formue (globalskatteplikt). Det vil si at all formue som eies av disse personene, uavhengig av om den er lokalisert her eller i utlandet, som utgangspunkt er formuesskattepliktig i Norge. Personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge, har ikke en slik globalskatteplikt. Disse har istedenfor en begrenset formuesskatteplikt til Norge for enkelte stedbundne eiendeler. Denne begrensede formuesskatteplikten omfatter fast eiendom og løsøre som befinner seg i Norge, og formue i virksomhet som skattyteren utøver eller deltar i, og som drives eller bestyres herfra, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a og b.

Alle personlige skattytere som er skattemessig bosatt i Norge, har krav på personfradrag, jf. skatteloven § 15-4 første og fjerde ledd. Personer bosatt i utlandet på grunn av tjeneste i den norske stat, har tilsvarende rett til personfradrag, jf. sjette ledd. For andre ikke-bosatte gis personfradrag kun til skattytere som har begrenset skatteplikt til Norge for arbeid utført i riket etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, jf. § 15-4 fjerde ledd bokstav b. Begrenset skatteplikt til Norge for formue alene gir dermed ikke krav på personfradrag. Siden bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten er betinget av at skattyter har krav på personfradrag, har enkelte skattytere med begrenset formuesskatteplikt til Norge ikke krav på bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten.

Tall fra Skatteetaten viser at i 2019 ble 12 270 personer formuesbeskattet for stedbunden formue i Norge uten å få bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten. Av disse var 5 365 personer norske statsborgere.

Departementet mener at denne forskjellsbehandlingen mellom bosatte og begrenset skattepliktige kan være EØS-rettslig problematisk. Dette gjelder først og fremst i tilfeller hvor en ikke-bosatt har skatteplikt til Norge for hele eller tilnærmet hele sin formue, uten å ha krav på bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten. Departementet mener derfor at innretningen av den kommunale delen av bunnfradraget

bør endres, slik at flere ikke-bosatte skattytere får bunnfradrag i denne delen også.

Spørsmålet er dernest hvor omfattende endringer en må gjøre. Departementet mener at det antakelig er rom for å begrense retten til bunnfradrag noe i disse tilfellene. Men snevre, mer spesialtilpassede løsninger som utvider retten til bunnfradrag kun for EØS-borgere og eventuelt på nærmere vilkår, vil komplisere regelverket og vil være vanskelig og mer ressurskrevende å håndtere for Skatteetaten. Mer kompliserte løsninger kan også innebære økt dokumentasjonsbyrde for de berørte skattyterne og gi et mer komplisert regelverk som er vanskelig å forstå. Det er prinsipielt sett en fordel at skattereglene er så enkle og oversiktlige som mulig. Det bidrar også til å senke risikoen for feil i skattleggingen. På denne bakgrunn foreslår departementet at samtlige personlige skattytere skal få bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten, uten nærmere vilkår. Dette innebærer en samordning av vilkårene for bunnfradrag i den statlige og kommunale delen av formuesskatten for personlige skattytere.

Dødsbo har krav på personfradrag i det inntektsåret dødsboet oppstår som subjekt (året hvor dødsfallet inntreffer), men ikke i etterfølgende år, jf. skatteloven § 15-4 annet ledd. Dette betyr at dødsbo i dag får bunnfradrag i formuesskatten til kommunene ett år, men ikke flere. I formuesskatten til staten er det ikke en tilsvarende begrensning, og dødsboet har krav på bunnfradrag samtlige år det er formuesskattepliktig. Departementet foreslår å videreføre denne rettstilstanden. Departementet mener likevel at det er mest hensiktsmessig å fjerne koblingen til personfradraget i skattevedtaket § 2-3, og heller presisere at dødsbo kun gis bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten i dødsåret. Dette vil gi et mer tilgjengelig og oversiktlig regelverk. Departementet ser for øvrig at det kan være gode grunner til å også samordne vilkårene for bunnfradrag for dødsbo i henholdsvis den statlige og kommunale delen av formuesskatten, og vil på sikt vurdere endringer i reglene for dødsbo.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2022 § 2-3.

Forslaget antas ikke å ha vesentlige administrative konsekvenser. Endringen er anslått å redu-

sere provenyet med 35 mill. kroner påløpt og 30 mill. kroner bokført i 2022.

5.8 Mulighetsrommet for endringer i formuesskatten – anmodningsvedtak 104 L (2020–2021)

I behandlingen av Meld. St. 5 (2019–2020) Distriktsmeldingen, jf. Innst. 88 S (2020–2021) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak:

Vedtaket 104: «Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med en vurdering av det framtidige mulighetsrommet for endring av formuesskatten, der både statens inntekter og kommunenes handlingsrom for konkurranse om skattebetingelser mellom kommuner belyses.»

I 2021 er formuesskattesatsen maksimalt 0,85 pst., som er fordelt med 0,15 pst. til staten og maksimalt 0,7 pst. til kommunene. Stortinget fastsetter satsene hvert år, og kommunene fastsetter skattesatser innenfor de intervallene som stortingsvedtaket gir. For 2021 anslås statens inntekter fra formuesskatten å utgjøre om lag 3,2 mrd. kroner, mens kommunenes samlede inntekter fra formuesskatten anslås til 13,1 mrd. kroner.

Mesteparten av kommunenes skatteinntekter kommer fra skatt på inntekt og formue fra personlige skattytere. Disse inntektene, sammen med naturressursskatt fra kraftforetak, omfattes av inntektsutjevningen i inntektssystemet. I tillegg har noen kommuner betydelige inntekter fra eiendomsskatt, havbruksinntekter og konsesjonsinntekter, som ikke inngår i inntektsutjevningen.

Kommuner kan vedta lavere satser enn den maksimale formuesskattesatsen. Bø kommune har satt ned formuesskattesatsen fra 0,7 til 0,2 pst. Inntektssystemutvalget har fått et tilleggsmandat der de bes om å se på hvordan en anledning til å ha lavere skattesatser bør håndteres i inntektssystemet. Utvalgets innstilling avgis i juni 2022. Regjeringen vil komme tilbake til anmodningsvedtaket etter at utvalget har avgitt sin innstilling.

6 Konsernbidrag til utenlandsk datterselskap

6.1 Innledning og sammendrag

Reglene om konsernbidrag innebærer at giverselskapet på visse vilkår kan kreve fradrag for konsernbidrag til et annet konsernselskap, samtidig som bidraget anses som skattepliktig inntekt for mottakerselskapet, jf. skatteloven §§ 10-2 til 10-4. Dette gir mulighet for inntektsutjevning mellom selskap som inngår i samme konsern. For å beskytte det norske skattefundamentet, gjelder konsernbidragsreglene som hovedregel bare for bidrag mellom selskap som er hjemmehørende i Norge.

I en rådgivende uttalelse av 13. september 2017 kom EFTA-domstolen til at begrensningen til selskap som er hjemmehørende i Norge, går for langt i tilfeller der et konsernbidrag til et utenlandsk datterselskap hjemmehørende innenfor EØS, dekker et «endelig tap» i datterselskapet.

Høyesterett la i Yara-dommen, avsagt 28. januar 2019 (HR-2019-140-A), EFTA-domstolens uttalelse til grunn. Høyesterett kom til at det i de norske konsernbidragsreglene må innfortolkes en fradragsrett for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap hjemmehørende innenfor EØS, når konsernbidraget dekker et «endelig tap» i datterselskapet.

Departementet foreslår å lovfeste en slik begrenset fradragsrett. Forslaget skal sikre at reglene om konsernbidrag er i tråd med EØS-retten. En generell adgang til fradrag for konsernbidrag til utenlandske konsernselskap, ville gi flernasjonale konsern stor frihet til selv å bestemme hvor stor andel av overskudd opptjent i Norge som skal beskattes her. Det ville gi mulighet til å redusere det norske skattegrunnlaget ved å flytte overskudd fra Norge til land med lavere beskatning. Adgang til fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd opparbeidet i en annen stat, foreslås derfor kun innført i det omfang EØS-retten krever.

Forslaget som fremmes, er i hovedsak i tråd med forslaget i høringsnotatet, men er justert på enkelte punkt. I tillegg foreslår departementet at begrepet «endelig tap» erstattes med «endelig underskudd».

Forslaget innebærer at et morselskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge, kan kreve fradrag for konsernbidrag til dekning av et «endelig underskudd» i et datterselskap som er hjemmehørende, reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat. For at et underskudd skal kunne anses endelig, er det blant annet oppstilt vilkår om at det ikke er, har vært eller kan bli mulig for datterselskapet eller noen annen å få fradrag for underskuddet i den stat datterselskapet er hjemmehørende. Det er et vilkår at det senest umiddelbart etter utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for, er satt i gang en prosess for å likvidere datterselskapet. Datterselskapet må som hovedregel være likvidert i løpet av dette året. Det foreslås også særlige regler om beregningen av størrelsen på fradraget.

Forslaget innebærer en lovfesting av gjeldende rett, og antas ikke å ha vesentlige administrative eller økonomiske konsekvenser. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Departementet viser til forslag til ny § 10-5 i skatteloven.

6.2 Gjeldende rett

6.2.1 De norske konsernbidragsreglene

Utgangspunktet i norsk skatterett er at selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd, anses som selvstendige skattesubjekt selv om de inngår som del av et konsern. Etter aksje- og allmennaksjeloven § 8-5 kan selskap gi konsernbidrag til andre selskap i samme konsern. Reglene om utdeling av utbytte gjelder tilsvarende for utdeling av konsernbidrag. Det vil si at summen av utbytte og konsernbidrag det enkelte år ikke kan overstige grensen for hva som kan utdeles som utbytte etter § 8-1.

Reglene i skatteloven §§ 10-2 til 10-4 regulerer den skattemessige behandlingen av konsernbidrag. Konsernbidrag som ligger innenfor givers skattepliktige alminnelige inntekt og er lovlig etter aksjeloven og allmennaksjelovens regler, er fradragsberettiget for giveren og skattepliktig for

mottakeren, dersom de øvrige vilkårene er oppfylt. Konsernbidrag ut over givers alminnelige inntekt er ikke fradragsberettiget for giveren og ikke skattepliktig for mottakeren.

Giver- og mottakerselskapet må tilhøre et konsern, hvor morselskapet direkte eller indirekte eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapet og har en tilsvarende andel av stemmene på generalforsamlingen. Konsernbidraget kan bestå i penger, driftsmidler eller andre eiendeler. Det er tilstrekkelig at mottakeren får en fordring på giveren. Bidraget behøver ikke overføres samme år som det fradrags- og inntektsføres.

Vilkåret om at selskapene må være i samme konsern, må være oppfylt ved inntektsårets utgang. Konsernbidrag kan derfor ikke gis med skattemessig virkning til et selskap som er likvidert i inntektsåret.

I utgangspunktet gjelder konsernbidragsreglene mellom aksjeselskap mv. som er skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 10-4 første ledd. I 2005 ble reglene utvidet slik at det også kan ytes konsernbidrag til et selskap som er hjemmehørende i et annet EØS-land, og som driver virksomhet med begrenset skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 10-4 annet ledd.

Med virkning fra inntektsåret 2018 ble det videre innført adgang til å avgi konsernbidrag til et utenlandsk selskap til dekning av underskudd som tidligere har oppstått i Norge, jf. skatteloven § 10-4 tredje ledd og Prop. 1 LS (2017–2018) kapittel 14. Bestemmelsen gjelder der et utenlandsk konsernselskap hjemmehørende innenfor EØS, har fremførbart underskudd fra tidligere virksomhet som har vært begrenset skattepliktig i Norge. I slike tilfeller kan et norsk konsernselskap kreve fradrag for konsernbidrag til det utenlandske selskapet for så vidt bidraget ikke overstiger det underskuddet som har oppstått i den norske virksomheten.

6.2.2 EU- og EFTA-domstolens praksis om fradrag for endelig underskudd

EØS-avtalens hoveddel er inkorporert i intern norsk rett gjennom EØS-loven, jf. § 1. Den er gitt forrang fremfor norsk motstridende lovgivning, jf. § 2. EØS-avtalen omfatter i utgangspunktet verken direkte eller indirekte beskatning, jf. avtalens artikkel 1. Norge er derfor ikke bundet av EUs sekundærlovgivning om skatt. Norske skatteregler må likevel være i samsvar med EØS-avtalens regler om det indre markedet, herunder retten til fri etablering, jf. EØS-avtalen artikkel 31.

EU- og EFTA-domstolen har i en rekke dommer slått fast at regler om inntektsutjevning i konsern som forskjellsbehandler innenlandske morselskap ut fra hvor deres datterselskap er hjemmehørende, kan være i strid med etableringsfriheten.

I *Marks & Spencer*-saken (C-446/03) slo EU-domstolen fast at det utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten, at et morselskap hjemmehørende i Storbritannia ikke kunne benytte de britiske reglene om konsernfradrag til å fradra underskudd opparbeidet i et utenlandsk datterselskap. Domstolen kom til at datterselskap hjemmehørende i Storbritannia og utenlandske datterselskap er i objektivt sammenlignbare situasjoner i relasjon til adgangen til konsernfradrag, men at forskjellsbehandlingen prinsipielt kunne begrunnes i tre tvingende allmenne hensyn samlet. Disse var hensynene til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene, til å unngå dobbelt bruk av samme skattemessige underskudd og til å motvirke skatteomgåelse.

Domstolen slo likevel fast at den restriktive regelen gikk ut over det som er nødvendig for å ivareta disse hensynene i situasjonen der datterselskapet hadde opparbeidet et «endelig underskudd». Domstolen oppstilte to vilkår som må være oppfylt for at et underskudd skal anses endelig. For det første må det utenlandske datterselskapet ha uttømt mulighetene i sin hjemstat til å kreve fradrag for underskudd i det inneværende inntektsåret og i tidligere inntektsår, om nødvendig ved å overføre underskuddet til tredjemann, eller ved å tilbakeføre underskuddet til fradrag i datterselskapets overskudd fra tidligere perioder. For det andre må det ikke foreligge noen mulighet til å utnytte underskuddet i fremtidige inntektsår, enten av datterselskapet selv eller av en tredjepart, for eksempel etter et salg av datterselskapet til tredjeparten. Det er det hjemmehørende morselskapet som må godtgjøre at disse vilkårene er oppfylt.

I *Oy AA*-saken (C-231/05) tok EU-domstolen stilling til de finske reglene om konsernbidrag. Disse reglene er svært like de norske konsernbidragsreglene. Saken gjaldt konsernbidrag fra et finsk datterselskap til et utenlandsk morselskap. EU-domstolen slo fast at de finske reglene utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten når de nektet fradragsrett for konsernbidrag til et utenlandsk morselskap. Restriksjonen kunne imidlertid rettfærdiggjøres i hensynene til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og til å motvirke

skatteomgåelse. Reglene ble videre ansett proporsjonale, selv om de ikke var spesifikt utformet for å utelukke skattefordeler bare for rent kunstige arrangementer. Reglene var derfor ikke i strid med etableringsfriheten.

I *Yara*-saken (E-15/16) vurderte EFTA-domstolen de norske konsernbidragsreglene. Domstolen kom til at konsernbidragssystemet må vurderes på samme måte som system for overføring av underskudd, som ble vurdert i *Marks & Spencer*-saken. Dermed måtte også de norske konsernbidragsreglene gi fradrag for konsernbidrag som dekket endelig underskudd i datterselskap hjemmehørende i andre EØS-land. EFTA-domstolen pekte videre på at konsernbidraget i saken ikke i sin helhet hadde blitt brukt til å innfri gjeld, idet noe ble plassert på en rentebærende konsernkonto. Domstolen fremhevet at forekomsten av selv en minimal inntekt, utelukker anvendelsen av unntaket for endelig underskudd. Til slutt pekte EFTA-domstolen på at statene har anledning til å vedta regler for å utelukke rent kunstige ordninger som fører til skatteomgåelse. Domstolen slo fast at den nasjonale domstol også må ta hensyn til dette ved vurderingen av om vilkårene for å anvende unntaket for endelig underskudd er oppfylt.

Høyesterett la i *Yara*-dommen, avsagt 28. januar 2019 (HR-2019-140-A), EFTA-domstolens uttalelse til grunn. Domstolen kom til at det må innfortolkes et unntak i konsernbidragsreglene slik at norske morselskap gis fradrag for konsernbidrag til datterselskap hjemmehørende i andre EØS-land, når konsernbidraget dekker et endelig underskudd i datterselskapet. Førstvoterende avgjorde spørsmålet om *Yara* hadde lidt et «endelig tap» på grunnlag av om *Yara* kunne ha solgt datterselskapet som et igangværende selskap, det vil si ved et aksjesalg (i stedet for et salg av innmaten), og dermed gjort det mulig for en potensiell kjøper å utnytte skatteposisjonene. Førstvoterende uttalte at vurderingen av om unntaket for endelig tap kommer til anvendelse, skal gjøres med utgangspunkt i situasjonen per 31. desember, eller noe senere. Ved vurderingen må det likevel ses hen til hvilke handlingsalternativer selskapet har hatt frem til dette tidspunktet. Førstvoterende begrunnet dette med at skattyter ellers gjennom sine disposisjoner kunne skape en situasjon hvor det ikke fantes noen annen faktisk mulighet for å utnytte tapet. Dette ville i realiteten innebære at skattyter indirekte gis en valgfrihet med tanke på beskatningssted. Førstvoterende uttalte at det var ubestridt at en eventuell kjøper ville ha beholdt skatteposisjonene, og at det var nærliggende å

anta at selskapet som kjøpte innmaten, like gjerne kunne ha kjøpt selskapet som sådan og dermed kommet i en posisjon hvor det kunne ha utnyttet det skattemessige underskuddet. Førstvoterende kom etter dette til at *Yara* ikke hadde godtgjort at det forelå et endelig tap.

EU-domstolen har i en rekke dommer vurdert ulike sider av unntaket for endelig underskudd. Dommene utdyper og avgrenser unntaket.

I *Holmen*-saken (C-608/17), som gjaldt de svenske reglene om konsernfradrag, slo EU-domstolen fast at unntaket for endelig tap i et utlandsk datterselskap også skal gjelde for endelige tap i indirekte eide datterselskap (datterdatterselskap), når det eller de mellomliggende selskapene er hjemmehørende i samme EØS-stat som underskuddsselskapet. Domstolen pekte på at risikoen for skattesatsoptimalisering og for flerdobbelt fradrag i slike tilfeller er av samme art som den risiko domstolen konstaterte i *Marks & Spencer*-dommen. Det var derfor uproporsjonalt å oppstille et vilkår om direkte eierskap i slike tilfeller. Vilkåret om direkte eie var derimot proporsjonalt når det mellomliggende selskap er hjemmehørende i en annen medlemsstat enn datterdatterselskapet. EU-domstolen uttalte også at unntaket for endelig tap, kommer til anvendelse for medlemsstaten til det mellomliggende selskapet som er direkte eier av underskuddsselskapet.

I *Marks & Spencer II*-saken (C-172/13) godkjente EU-domstolen at de britiske konsernfradragsreglene innebar at vurderingen av om underskuddet var endelig, skulle foretas umiddelbart etter utgangen av inntektsåret underskuddet ble pådratt. Domstolen godkjente videre vilkåret om at datterselskapet umiddelbart etter utgangen av dette inntektsåret, måtte opphøre virksomheten og selge eller avhende alle sine inntektsgenerende eiendeler.

I samme sak uttalte EU-domstolen at det ikke foreligger et endelig underskudd hvis datterselskapet fortsetter å motta selv en minimal inntekt.

I *Memira*-saken (C-607/17) og *Holmen*-saken (C-608/17) slo EU-domstolen fast at det ved vurderingen av om underskuddet er endelig, også må tas stilling til om underskuddet kunne vært utnyttet økonomisk gjennom salg av datterselskapet til en tredjepart til en pris som hensyntar skatteverdien av en fremtidig fradragsrett for underskuddet.

I *K*-saken (C-322/11), som gjaldt tap på fast eiendom, fastslo EU-domstolen at et tap ikke kan anses endelig når lovgivningen i den medlemsstat hvor den faste eiendommen ligger, ikke gir hjemmel for fradrag for tapet. Den manglende mulighe-

ten til å utnytte tapet må i en slik situasjon tilskrives særegenheter ved lovgivningen i denne staten, og en medlemsstat kan ikke pålegges å bære de uheldige konsekvensene av dette. Fradrag kan derfor avskjæres uten at det er i strid med EU-retten. Tilsvarende gjelder der et datterselskaps hjemstat ikke tillater fremføring av underskudd, jf. *Marks & Spencer II*-saken.

I *Memira*-saken (C-607/17) og *Holmen*-saken (C-608/17) tok EU-domstolen stilling til betydningen av rettslige begrensninger i datterselskapsstatens lovgivning knyttet til overføring av underskudd til tredjepart ved fusjon (*Memira*) og i likvidasjonsåret (*Holmen*). EU-domstolen slo fast at disse begrensningene ikke i seg selv var tilstrekkelige til å anse datterselskapets underskudd som endelige. Dersom morselskapet kan dokumentere at underskuddet heller ikke kan utnyttes av en tredjepart på noen annen måte, og de øvrige vilkårene er oppfylt, er imidlertid underskuddet endelig.

I *A Oy*-saken (C-123/11) uttalte EU-domstolen at etableringsfriheten ikke innebærer at en viss lovgivning må anvendes ved beregningen av størrelsen på underskuddet. Beregningen kan likevel ikke lede til ulik behandling av de nasjonale og grenseoverskridende situasjonene.

6.2.3 Andre lands rett

Sverige

Sverige har konsernbidragsregler som er svært like de norske. Reglene er som hovedregel begrenset til selskap som er hjemmehørende i Sverige. Unntaket for endelig underskudd i de grenseoverskridende tilfellene ble innført i 2010 gjennom separate regler om konsernfradrag. Reglene innebærer at et endelig underskudd i et utenlandsk datterselskap innenfor EØS, på nærmere vilkår kan fradras av et svensk morselskap i form av et konsernfradrag.

Det er et vilkår for konsernfradrag at det utenlandske datterselskapet tilsvarende et svensk aksjeselskap eller en svensk økonomisk forening. Videre må morselskapet eie minst 90 pst. av det utenlandske datterselskapet direkte. Dette vilkåret må være oppfylt gjennom hele morselskapets og datterselskapets inntektsår (eller fra det tidspunkt datterselskapet startet opp virksomheten), og frem til likvidasjonen av datterselskapet er fullført.

For at underskuddet skal anses endelig, er det oppstilt vilkår om at det utenlandske datterselskapet har blitt satt under likvidasjon og at likvidasjo-

nen er fullført. Det er videre et vilkår at underskuddet ikke har kunnet bli utnyttet, og ikke kommer til å kunne bli utnyttet av datterselskapet selv eller noen annen i datterselskapets hjemstat. Muligheten til å utnytte underskuddet i datterselskapsstaten skal vurderes fra det tidspunkt underskuddet oppstår og frem til likvidasjonen avsluttes. Prøvingen tar sikte både på om underskuddet faktisk har blitt utnyttet eller hadde kunnet bli utnyttet. Om underskuddet har kunnet eller kan komme til å bli utnyttet, beror dels på om det finnes en rettslig mulighet til å utnytte underskuddet, dels på om omstendighetene var slik, eller kunne blitt påvirket slik, at denne muligheten kunne ha blitt utnyttet. Grunnen til at underskuddet ikke kan utnyttes av datterselskapet, kan ikke være at det mangler en rettslig mulighet til dette, eller at denne muligheten er begrenset i tid. Det er også et vilkår at det ikke finnes selskap som er i interessefellesskap med morselskapet, som driver virksomhet i datterselskapets hjemstat på tidspunktet likvidasjonen av datterselskapet fullføres.

Etter de svenske reglene kan også underskudd fremført fra tidligere år, fradras gjennom konsernfradrag. Størrelsen på det endelige underskuddet skal beregnes etter lovgivningen i både datterselskapets hjemstat og i Sverige. Beregningene skal gjøres på to tidspunkt: ved utgangen av det siste hele inntektsåret, og når oppløsningen av datterselskapet er fullført. Til sammen kreves fire utregninger. Det endelige underskuddet utgjør det laveste beløpet. Underskudd oppstått før eierkravene var oppfylt, regnes ikke med.

Dersom datterselskapet har eiendeler som har en skattemessig verdi som er lavere enn markedsverdien, skal eiendelen ved beregningen av underskuddets størrelse anses solgt til markedsverdi. Underskuddet skal reduseres dersom datterselskapet i løpet av de siste ti år før likvidasjonen, har overført verdier til et selskap i interessefellesskap gjennom fradragsberettiget utdeling, vederlagsfri overføring eller annen verdioverføring. Reduksjonen foretas bare i den grad de overførte verdiene ikke har kommet til beskatning hos datterselskapet.

Dersom det utenlandske datterselskapets skattefastsetting endres gjennom en senere beslutning, slik at underskuddet som ble fradratt er større enn det skulle ha vært, korrigeres morselskapets inntekt i det inntektsår beslutningen om endring er rettskraftig. Viser derimot en slik beslutning at konsernfradraget var for lite, kan morselskapet kreve et tilleggsfradrag i det inntektsår beslutningen om endring har blitt rettskraftig. Konsernfradraget kreves for det inn-

tektsåret datterselskapet ble likvidert. Et konsernfradrag kan ikke skape et underskudd som morselskapet kan fremføre til senere år i Sverige.

Finland

Finland har også konsernbidragsregler som er svært like de norske. I likhet med Sverige, har Finland innført separate regler om konsernfradrag for endelig underskudd i utenlandske konsernselskap. Reglene ble innført med virkning fra inntektsåret 2021.

Det er et vilkår for konsernfradrag at det utenlandske datterselskapet tilsvarende et finsk aksjeselskap og er hjemmehørende innenfor EØS. Videre må morselskapet eie minst 90 pst. av det utenlandske datterselskapet direkte. Indirekte eide datterselskap omfattes også, dersom mellomliggende selskap er hjemmehørende i samme EØS-stat som datterdatterselskapet. Eierkravet må ha vært oppfylt fra inngangen av underskuddsåret.

Underskudd i et utenlandsk datterselskap anses som endelig dersom det ikke har kunnet bli utnyttet, og ikke kommer til å kunne bli utnyttet av datterselskapet eller noen annen i datterselskapets hjemstat eller noe annet sted. Underskuddene må eksistere i henhold til skattelovgivningen i datterselskapsstaten. Videre må bakgrunnen for at datterselskapet ikke har fått fradrag for underskuddet være en annen enn at det har vært rettslig umulig, eller at fradragsretten har vært tidsmessig begrenset. Underskuddet må også være av en slik art at det kan fradras i en tilsvarende innenlandsk situasjon. Det er videre oppstilt vilkår om at datterselskapets virksomhet må ha opphørt, at datterselskapet er satt under likvidasjon og at likvidasjonen er fullført senest i løpet av inntektsåret etter det året virksomheten opphørte. Det gjelder unntak fra fristen for fullføring av likvidasjonen dersom morselskapet dokumenterer at likvidasjonsprosessen krever lenger tid i henhold til datterselskapsstatens lovgivning. Morselskapet må dokumentere at vilkårene er oppfylt.

Etter de finske reglene kan også underskudd fremført fra tidligere år, fradras gjennom konsernfradrag. Størrelsen på konsernfradraget beregnes ut fra størrelsen på det endelige underskuddet ved utgangen av datterselskapets siste hele inntektsår og når likvidasjonen avsluttes. Størrelsen på begge tidspunkter beregnes i henhold til lovgivningen i datterselskapets hjemstat og i Finland. Beregningene skal gjøres separat for hvert inntektsår. Det skal derfor gjøres fire beregninger. Konsernfradraget settes til det laveste beløpet. Ved beregningen verdsettes datterselskapets

eiendeler på det aktuelle tidspunktet til sannsynlig salgsverdi. Konsernfradraget reduseres dersom datterselskapet i løpet av de siste fem år før konsernfradraget gjøres, har overført eiendeler uten vederlag eller til underpris til en part i interessefelleskap, og datterselskapets underskudd derfor har blitt større enn det ellers skulle ha vært. Konsernfradraget reduseres da med det beløp som tilsvarende økningen i underskuddet som overføringen har medført.

Konsernfradraget fradras i morselskapets skattepliktige inntekt det inntektsåret likvidasjonen fullføres. Konsernfradraget kan ikke overstige morselskapets skattepliktige inntekt i løpet av inntektsåret.

Dersom det innen fem år fra utgangen av det inntektsåret selskapet fikk konsernfradrag, fremkommer at underskudd som ble ansett endelig, kan utnyttes i datterselskapsstaten eller noe annet sted, tilbakeføres det beløp som har blitt fradrag i form av konsernfradrag til morselskapets skattepliktige inntekt. Beløpet tilbakeføres i det inntektsåret da muligheten til å utnytte underskuddet oppstod.

Dersom det utenlandske datterselskapets skattefastsetting senere endres gjennom en rettskraftig beslutning på en slik måte at underskuddet reduseres, tilbakeføres et beløp som tilsvarende endringen i det endelige underskuddet, i form av en endring av konsernfradraget i det inntektsåret endringen ble konstatert gjennom en rettskraftig beslutning. Endres datterselskapets skattefastsetting slik at det endelige underskuddet øker, fradras på samme måte et beløp som tilsvarende endringen i det endelige underskuddet i morselskapets skattepliktige inntekt. Dette skjer etter søknad fra morselskapet. Det opprinnelige og det nye fradraget kan samlet ikke overskride størrelsen på morselskapets skattepliktige resultat i det inntektsåret likvidasjonen ble fullført.

Morselskapet må søke om konsernfradrag innen beskatningen for inntektsåret er avsluttet. Det er også regler om opplysningsplikt dersom det senere oppstår muligheter til å utnytte underskuddet.

Danmark

Danmark har ikke regler om konsernbidrag, men om sambeskatning av konsern. Nasjonal sambeskatning av konsern er obligatorisk for nærmere bestemte selskapsformer i Danmark, mens internasjonal sambeskatning av konsern er frivillig. Dersom internasjonal sambeskatning velges, inkluderes alle utenlandske enheter i konsernet i

sambeskatningen. Det innebærer at all inntekt i de konsernforbundne selskapene beskattes etter danske inntektsberegningsregler og med danske selskapsskattesatser. Dette gjelder både overskudd og underskudd i konsernet. Underskudd i et utenlandsk datterselskap kan dermed fradras i Danmark ved internasjonal sambeskatning. Med virkning fra inntektsåret 2021 har Danmark innført en rett til at selskap som er omfattet av obligatorisk nasjonal sambeskatning, men som ikke har valgt internasjonal sambeskatning, også kan fradra underskudd i utenlandske datterselskap. Fradragsretten er begrenset til endelige underskudd.

Etter reglene må det danske selskapet som hovedregel eie det utenlandske datterselskapet direkte. Indirekte eide datterselskap omfattes likevel hvis alle de mellomliggende selskapene er skattemessig hjemmehørende i samme land som underskuddsselskapet.

Underskuddet må være endelig for at fradragsrett skal foreligge. Vurderingen av om underskuddet er endelig, skal skje på grunnlag av reglene i datterselskapsstaten. Fradrag for underskudd gis bare i det omfang selskapet mv. godtgjør at det hverken i tidligere, nåværende eller fremtidige inntektsår har vært eller vil være mulig å utnytte underskuddet i underskuddsstaten. Det skal både vurderes om det utenlandske datterselskapet, et utenlandsk fast driftssted eller en tredjepart kan utnytte underskuddet. Underskuddet kan ikke anses endelig hvis det er utnyttet eller vil kunne bli utnyttet i et annet land enn datterselskapsstaten. Vurderingen skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utløpet av det inntektsår det danske selskapet skal anvende det aktuelle underskuddet. Dersom datterselskapet fortsatt mottar inntekter, kan underskuddet ikke anses endelig.

Underskuddet kan ikke anses endelig hvis det kunne blitt utnyttet dersom reglene om adgang til fradrag for underskudd i datterselskapsstaten, hadde vært identiske med de danske reglene. Dersom muligheten til å utnytte underskuddet er falt bort etter lovgivningen i datterselskapsstaten, kan det heller ikke anses endelig.

Beregningen av det fradragsberettigede beløpet skal skje etter danske regler. Bare underskudd som kunne ha vært utnyttet hvis det hadde vært valgt internasjonal sambeskatning, medregnes. Det innebærer at bare underskudd oppstått mens det utenlandske datterselskapet er konsernforbundet med det danske selskapet, medregnes.

Det er selskapet som må godtgjøre at vilkårene for fradrag er oppfylt, og at underskuddet er beregnet etter danske regler. Skatteforvaltningen er gitt myndighet til å fastsette nærmere regler

om opplysningsplikt knyttet til fradraget for endelig underskudd.

6.3 Høringen

Departementet sendte 13. august 2019 på høring et forslag om endring av konsernbidragsreglene. Høringsfristen var 13. november 2019.

I høringsnotatet ble det foreslått å innføre en rett til fradrag for konsernbidrag til utenlandske datterselskap i tilfeller der det foreligger et endelig tap hos datterselskapet.

Høringsnotatet ble sendt til 39 høringsinstanser. Av disse mottok departementet svar fra ni instanser, hvorav seks har inngitt høringssvar med realitetsmerknader. Disse er *Advokatforeningen*, *KPMG Law Advokatfirma AS (KPMG)*, *Landsorganisasjonen i Norge (LO)*, *NHO*, *Revisorforeningen* og *Skattedirektoratet*.

Høringsinstansene er generelt positive til at det foreslås å innføre en rett til fradrag for konsernbidrag til utenlandske datterselskap i tilfeller der det foreligger et endelig tap. *LO* fremhever likevel at det er viktig at fradragsretten ikke gjøres mer omfattende enn nødvendig for å oppfylle forpliktelsene etter EØS-avtalen.

Flere av høringsinstansene har innsigelser mot utformingen av vilkårene for fradrag og avgrensningen av fradragsbeløpet.

Det er nærmere redegjort for forslaget i høringsnotatet og høringsinstansenes merknader ved gjennomgangen av de aktuelle temaene nedenfor.

6.4 Vilkår for fradrag

6.4.1 Forslag i høringsnotatet

Forslaget i høringsnotatet tar utgangspunkt i vilkårene som gjelder for innenlandske konsernbidrag, jf. skatteloven § 10-2 til § 10-4. Grenseoverskridende konsernbidrag reiser imidlertid særskilte problemstillinger, og medfører til dels behov for andre vilkår og avgrensninger enn det som gjelder for innenlandske konsernbidrag. I høringsnotatet er det foreslått å ta inn disse vilkårene og avgrensningene i en ny § 10-5 i skatteloven.

Etter forslaget må det utenlandske datterselskapet tilsvare et selskap mv. som omfattes av skatteloven § 10-1 første ledd. Videre må datterselskapet være hjemmehørende i en annen EØS-stat og være reelt etablert og ha drevet reell økonomisk aktivitet der.

Det er lagt til grunn at morselskapet må eie mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapet, samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. I motsetning til det som gjelder for innenlandske konsernbidrag, er det lagt opp til at morselskapet som hovedregel må eie aksjene i datterselskapet direkte. Det er foreslått unntak fra dette utgangspunktet i tilfeller der mellomliggende selskap er hjemmehørende i Norge eller i datterselskapets hjemstat.

Det er videre foreslått at konsernbidraget må være skattepliktig i datterselskapets hjemstat, og oppfylle vilkårene for fradrag i skatteloven § 10-2.

I høringsnotatet legges det til grunn at de norske omgøelsesreglene også kan anvendes på konsernbidrag til utenlandske datterselskap, dersom vilkårene er oppfylt.

Høringsnotatets forslag til regulering av når et underskudd anses endelig og den nærmere avgrensningen av det fradragsberettigede underskuddet, omtales i punktene 6.5 og 6.6 under.

6.4.2 Høringsinstansenes synspunkter

I høringsnotatet er det lagt til grunn at hovedvilkåret for rett til fradrag skal være at det foreligger et «endelig tap» i det utenlandske datterselskapet. *Advokatforeningen*, *KPMG*, *Revisorforeningen* og *Skattedirektoratet* har i høringsrunden spilt inn at terminologien «endelig tap» kan forstås slik at det kun omfatter realisasjonstap i henhold til skatteloven § 6-2. De har videre pekt på at betegnelsen er en oversettelse av begrepet «final loss» fra EU-domstolens praksis, som omfatter driftsunderskudd i henhold til skatteloven § 6-3. Høringsinstansene foreslår derfor å endre terminologien slik at hovedvilkåret er at det foreligger et «endelig underskudd».

Skattedirektoratet foreslår at vurderingskriteriene for når det utenlandske datterselskapet anses å «tilsvare» et selskap mv. som omfattes av § 10-1 første ledd, klargjøres. Direktoratet ønsker herunder en klargjøring av hvordan vilkåret forholder seg til tilsvarende-vurderingen etter fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 og skatteloven § 10-4 annet ledd bokstav a.

Advokatforeningen fremholder at det er i strid med EØS-retten å kreve at datterselskapet skal være hjemmehørende og reelt etablert mv. i samme EØS-stat. De viser til at det ikke er upraktisk at et selskap er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i én EØS-stat, men er hjemmehørende i en annen EØS-stat. Foreningen nevner at dette eksempelvis kan skje dersom bare ledelsen flytter til en annen EØS-stat, slik at dat-

terselskapet anses som hjemmehørende i tilflyttingsstaten. Advokatforeningen mener begrensningen ikke er nødvendig for å ivareta noen allmenne hensyn.

Skattedirektoratet tar opp flere problemstillinger knyttet til vilkåret om hjemmehørighet og reell etablering, herunder hva som gjelder i hybridtilfeller. Skattedirektoratet foreslår også at det presiseres i lovteksten at vilkåret om reelt etablert mv. må være oppfylt når tapet oppstår, og videre at det inntas en henvisning til skatteloven § 10-64 bokstav b.

Advokatforeningen mener EØS-retten ikke tillater at det oppstilles et ubetinget krav om at mellomliggende selskap må være hjemmehørende i Norge eller i underskuddsstaten (datterselskapets hjemstat) i tilfeller med indirekte eie. I høringsvaret fremholder foreningen at *Holmen*-saken ikke kan tas til inntekt for at et slikt vilkår er i samsvar med EØS-retten. Etter foreningens syn gir dommen i *Holmen*-saken kun anvisning på at et konsern med flerleddet eierstruktur ikke har en ubetinget valgrett, men at det er selskapet som er direkte eier av underskuddsselskapet (holdings-selskapet) som må kreve fradrag for underskuddet.

Advokatforeningen fremholder at denne løsningen er ukontroversiell dersom holdingstaten har konsernbidragsregler eller andre regler for resultatutjevning i konsern som kun får anvendelse i innenlandske situasjoner. Ifølge foreningen kan konsernet i slike tilfeller ikke velge å kreve fradrag for underskuddet i morselskapsstaten, men må angripe reglene i holdingstaten.

I høringsvaret pekes det videre på tre typetilfeller der en ubetinget begrensning etter foreningens vurdering vil være i strid med EØS-avtalen. Det første typetilfellet er der det mellomliggende selskapets hjemstat ikke har internrettslige regler om konsernbidrag eller resultatutjevning som ville ha fått anvendelse i en tilsvarende innenlandsk situasjon. Det andre typetilfellet er der det er faktisk umulig for det mellomliggende selskapet å utnytte underskuddet, for eksempel fordi dette selskapet går med underskudd eller har lave overskudd, slik at det ikke er i posisjon til å oppnå (fullt) skattefradrag for underskuddet. Det tredje typetilfellet er der det mellomliggende selskapet er hjemmehørende i en stat utenfor EØS-området. Advokatforeningen fremholder at konsernet i alle disse tre typetilfellene ikke gis mulighet til skatte-satsoptimalisering eller dobbelt fradrag for underskuddet, selv om morselskapet gis rett til fradrag for konsernbidraget. For det sistnevnte typetilfellet, fremholdes det også at begrensningen ikke kan

begrunnes i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom EØS-stater.

Skattedirektoratet støtter det materielle innholdet i bestemmelsen om mellomliggende selskap. Direktoratet har imidlertid foreslått å presisere lovteksten, slik at det kommer tydeligere frem at begrensningen ikke kommer til anvendelse dersom det mellomliggende selskapet er hjemmehørende i Norge.

Advokatforeningen, KPMG og NHO uttaler i sine hørings svar at vilkåret om skatteplikt i datterselskapets hjemstat bør fjernes.

Advokatforeningen fremhever i sitt hørings svar at EU-domstolens avgjørelse i *Oy AA*-saken ikke kan tas til inntekt for at vilkåret om skatteplikt i datterselskapets hjemstat er i tråd med EØS-retten. Foreningen fremholder at underskuddet i *Oy AA*-saken ikke var endelig, og at de generelle hensynene som var avgjørende i den saken, ikke gjør seg gjeldende når det foreligger endelige underskudd. Advokatforeningen mener at skattlegging eller fravær av skattlegging ikke vil kunne utgjøre et tvingende allment hensyn eller et forhold som gjør grenseoverskridende konsernbidrag objektivt forskjellig fra et internt konsernbidrag.

KPMG og NHO mener at det ikke er nødvendig med et vilkår om skatteplikt i datterselskapets hjemstat, ettersom det allerede er et vilkår at konsernbidraget ytes for å dekke et endelig underskudd. For at underskuddet skal anses endelig etter forslaget, må det blant annet være konstatert at underskuddet ikke kan utnyttes på annen måte i datterselskapsstaten, og datterselskapet må likvideres. Høringsinstansene fremholder at det da ikke er noen risiko for dobbelt fradrag. Videre er det fremhevet at vilkåret i praksis kan være vanskelig å oppfylle, fordi konsernbidraget kan bli klassifisert som noe annet i datterselskapsstaten, for eksempel som en skattefri kapitaltilførsel. Ettersom konsernbidraget ikke kan overstige underskuddet i datterselskapet, vil det heller ikke rent faktisk bli noen betalbar skatt for datterselskapet. Høringsinstansene mener derfor at vilkåret er i strid med EØS-retten, idet det går lenger enn nødvendig for å ivareta tvingende allmenne hensyn.

Skattedirektoratet mener at det bør omtales nærmere hva som vil gjelde når konsernbidrag ytes fra selskap som svarer finansskatt på lønn, jf. skatteloven § 10-2 første ledd annet punktum. Direktoratet tar i hørings svaret også opp spørsmålet om fradragsberettiget konsernbidrag alltid skal settes ned med faktoren uavhengig av virksomhetstype for mottakende utenlandsk datterselskap.

6.4.3 Vurderinger og forslag

Terminologi

I høringsnotatet er hovedvilkåret for rett til fradrag gjennomgående omtalt som «endelig tap». Flere høringsinstanser har foreslått å endre denne terminologien til «endelig underskudd». Departementet er enig med høringsinstansene i at det er mer treffende å benytte begrepet «endelig underskudd». Departementet foreslår derfor en gjennomgående endring av terminologien i tråd med høringsinstansenes innspill, og viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-5.

De nærmere kriteriene for når et underskudd anses endelig, er behandlet i punktene 6.5 og 6.6 under.

I høringsnotatet er ulike tidsangivelser ofte knyttet til det året tapet er pådratt. Høringsinstansene har ikke hatt merknader til dette. For å tydeliggjøre lovteksten, foreslår departementet en gjennomgående endring av terminologien til det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Forslaget innebærer ingen realitetsendring.

I høringsnotatet er det foreslått at fradragsrett foreligger når morselskapet «godtgjør» at vilkårene er oppfylt. Beviskravet er det samme som for andre fradragskrav. For å tydeliggjøre dette, foreslår departementet å justere ordlyden i forslaget første ledd, slik at ordet «godtgjør» erstattes med «dokumenterer». Departementet viser til forslag til ny § 10-5 første ledd.

Utenlandske selskap som omfattes

I høringsnotatet foreslås det at norske morselskap bare skal kunne kreve fradrag for konsernbidrag til utenlandske datterselskap som oppfyller vilkår om å «tilsvare» et selskap mv. som omfattes av skatteloven § 10-1 første ledd. Videre er det foreslått at datterselskapet må være hjemmehørende i en annen EØS-stat og være reelt etablert og ha drevet reell økonomisk aktivitet der.

Skattedirektoratet har etterspurt en klargjøring av kriteriene for tilsvarende-vurderingen. Advokatforeningen har spilt inn at ordlyden i lovforslaget bør endres slik at det er tilstrekkelig at datterselskapet er hjemmehørende og reelt etablert mv. innenfor EØS, og at det ikke er nødvendig å kreve at datterselskapet skal være hjemmehørende og reelt etablert mv. i samme EØS-stat. Departementet viser til at tilsvarende-vurderingen og vurderingen av hjemmehørighet, reell etablering og aktivitet, skal gjøres på samme måte som etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38.

Eierkrav

I høringsnotatet foreslås det et eierkrav som i stor grad sammenfaller med eierkravet etter reglene for innenlandske konsernbidrag. Det er lagt opp til at morselskapet må eie mer enn 90 pst. av aksjene i det utenlandske datterselskapet, samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. I forslaget til ny § 10-5 tredje ledd har departementet i tillegg tatt inn en presisering om at kravene til eier- og stemmeandel må være oppfylt «ved utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for». Denne tidsangivelsen samsvarer med det som gjelder for innenlandske konsernbidrag, jf. skatteloven § 10-4 første ledd tredje punktum.

Ved konsernbidrag fra norsk morselskap til et norsk datterselskap kan eierkravet være oppfylt selv om morselskapet eier datterselskapet indirekte gjennom mellomliggende konsernselskap. Dette gjelder også når et mellomliggende selskap er hjemmehørende i utlandet. I høringsnotatet foreslås det at det bare skal gis fradrag for konsernbidrag dersom det norske morselskapet eier det utenlandske datterselskapet direkte eller gjennom mellomliggende selskap hjemmehørende i Norge eller datterselskapets hjemstat.

Advokatforeningen mener det ikke kan oppstilles et ubetinget krav om at mellomliggende selskap må være hjemmehørende i Norge eller i underskuddsstaten (datterselskapets hjemstat). Foreningen fremholder at *Holmen*-saken ikke kan tas til inntekt for at vilkåret er i samsvar med EØS-retten, og viser til tre typetilfeller der den ubetingede begrensningen etter deres vurdering vil være i strid med EØS-avtalen.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet. Det vises til at begrensningen er begrunnet i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom statene og hensynet til å unngå dobbelt fradrag for underskudd. En generell adgang til å kreve fradrag for endelig underskudd i indirekte eide datterselskap, kan føre til at konsernet gis mulighet til å velge hvilket land underskuddet skal komme til fradrag i. I høringsnotatet er det som eksempel vist til et konsern bestående av fire selskap i en kjede, som er skattemessig hjemmehørende i hvert sitt land. Dersom det nederste selskapet i eierkjeden har lidt et endelig underskudd, vil alle de tre overliggende selskapene kunne kreve fradrag uten en slik begrensning. Konsernet vil da ha et insentiv til å velge å få tapet fradratt i det landet som har den høyeste skattesatsen.

Etter departementets vurdering foreligger det ikke tilsvarende risiko for uriktig allokering eller dobbelt fradrag i tilfeller der mellomliggende selskap er hjemmehørende i Norge eller i datterselskapets hjemstat.

I *Holmen*-saken behandlet EU-domstolen begrensningene i de svenske reglene om grenseoverskridende konsernfradrag. Saken gjaldt et svensk morselskap som indirekte eide flere datterdatterselskaper hjemmehørende i Spania gjennom et mellomliggende holdingselskap, som også var hjemmehørende i Spania. Et av datterdatterselskapene hadde opparbeidet et betydelig underskudd gjennom flere år, og det svenske morselskapet ønsket å få fradrag for underskuddet i forbindelse med avviklingen av den spanske virksomheten. Etter de svenske reglene er det et vilkår for fradragsrett at det utenlandske konsernselskapet er direkte eid av det svenske morselskapet. Dette vilkåret var ikke oppfylt, og i dommen vurderte EU-domstolen betydningen av dette.

EU-domstolen konstaterte at et vilkår om direkte eie kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn, herunder hensynet til balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene og hensynet til å unngå dobbelt fradrag for underskudd. I vurderingen av om vilkåret var forholdsmessig, sondret EU-domstolen deretter mellom to situasjoner.

Domstolen kommenterte først situasjonen der det foreligger et eller flere mellomliggende selskap som er hjemmehørende i en annen EØS-stat enn underskuddsselskapet. Den fremholdt at konsernet i slike tilfeller kan få mulighet til å velge hvilken stat det endelige underskuddet skal fradras i; morselskapets hjemstat eller hjemstaten for det eller de mellomliggende selskap. Etter domstolens vurdering ville en slik valgmulighet gi konsernet anledning til skattesatsoptimalisering, som kan bringe den balanserte fordelingen av beskatningskompetanse i fare og medføre risiko for flerdobbelt fradrag for underskudd. Det var derfor ikke uforholdsmessig å stille krav om direkte eie i en slik situasjon. I tilknytning til dette tilføyet EU-domstolen at unntaket for endelig underskudd, slik det har kommet til uttrykk i *Marks & Spencer*-saken, kommer til anvendelse for det mellomliggende selskapet som er direkte eier av underskuddsselskapet. Departementet forstår dette slik at fradrag i utgangspunktet må kreves i hjemstaten til det selskapet som har direkte eierskap i underskuddsselskapet.

EU-domstolen tok deretter stilling til situasjonen der det foreligger et eller flere mellomlig-

gende selskap som er hjemmehørende i *samme EØS-stat* som underskuddsselskapet. Dette var tilfellet i den konkrete saken, hvor både datterselskapet og datterdatterselskapet var hjemmehørende i Spania. I dommen er det vist til at risikoen for skattesatsoptimalisering og risikoen for flerdobbelt fradrag, i slike tilfeller er av samme art som den risiko domstolen konstaterte i *Marks & Spencer*-dommen (premissene 45-52). Domstolen konkluderte på denne bakgrunn med at det er uforholdsmessig å oppstille et vilkår om direkte eierskap og å nekte morselskapet fradrag i en situasjon der samtlige mellomliggende selskap er hjemmehørende i samme EØS-stat som underskuddsselskapet.

Dommen i *Holmen*-saken tar ikke eksplisitt stilling til alle spørsmål og typetilfeller knyttet til indirekte eie. Etter departementets syn gir dommen likevel god støtte for at den foreslåtte bestemmelsen om direkte eie og mellomliggende selskap, er i samsvar med EØS-retten. Departementet viser også til at Danmark og Finland har regulert spørsmålet på en lignende måte.

Departementet viser til forslag til ny § 10-5 tredje ledd.

Skatteplikt i datterselskapets hjemstat

I høringsnotatet foreslås det at norske morselskap bare skal kunne kreve fradrag for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap dersom konsernbidraget anses som skattepliktig inntekt hos datterselskapet.

Bakgrunnen for at vilkåret ble foreslått, er at de norske konsernbidragsreglene bygger på et prinsipp om symmetri. Dette følger blant annet forutsetningsvis av bestemmelsen i skatteloven § 10-3 første ledd siste punktum. Denne bestemmelsen gir anvisning på at konsernbidrag regnes som skattepliktig inntekt for mottakerselskapet i samme utstrekning som det er fradragsberettiget for giverselskapet. Skatteloven § 10-3 første ledd gir også anvisning på symmetri ved tidfestingen, jf. første punktum, hvor det fremgår at konsernbidrag regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren i samme inntektsår som det er fradragsberettiget for giveren. Når mottakerselskapet er hjemmehørende utenfor Norge, kan det være vanskelig å oppnå en tilsvarende symmetri.

Etter en ny vurdering er departementet kommet til at det ikke bør oppstilles et vilkår om skatteplikt for konsernbidraget hos det utenlandske datterselskapet.

Departementet viser til at fradrag er begrenset til konsernbidrag som dekker endelig underskudd. Det innebærer at underskuddet ikke kan utnyttes på annen måte i datterselskapsstaten, og at datterselskapet må likvideres. Dette skal blant annet hindre at underskudd kan fradras flere ganger. Det er derfor ikke nødvendig med et vilkår om skatteplikt i mottakerselskapet for å sikre dette hensynet. Et vilkår om skatteplikt i datterselskapets hjemstat, vil også kunne være administrativt utfordrende å praktisere. Skatteplikten for datterselskapet vil bero på hjemstatens regelverk, og både de skattepliktige og skattemyndighetene vil måtte sette seg inn i utenlandsk rett for å vurdere hvordan bidraget klassifiseres.

Departementet viser videre til at reglene om konsernfradrag i de andre nordiske landene heller ikke oppstiller vilkår om skatteplikt i datterselskapsstaten.

Konsernbidrag fra selskap som svarer finansskatt på lønn

I høringsnotatet er det foreslått at konsernbidraget må oppfylle vilkårene for fradrag i skatteloven § 10-2 for å være fradragsberettiget.

Skattedirektoratet har reist spørsmål om hva som vil gjelde når konsernbidrag ytes fra selskap som svarer finansskatt på lønn, jf. skatteloven § 10-2 første ledd annet punktum. Etter bestemmelsen skal fradragsberettiget konsernbidrag til selskap som ikke svarer finansskatt på lønn, i slike tilfeller nedjusteres. *Departementet* legger til grunn at dette også gjelder når konsernbidraget ytes til utenlandsk selskap som ikke svarer finansskatt på lønn i Norge.

Forholdet til de norske omgåelsesreglene

I høringsnotatet fremholder departementet at de norske omgåelsesreglene også kan anvendes på konsernbidrag til utenlandske datterselskap, dersom vilkårene er oppfylt. Dette er lagt til grunn i *Yara*-saken, der EFTA-domstolen pekte på at medlemslandene står fritt til å vedta regler som har som mål å utelukke rent kunstige ordninger som fører til skatteomgåelse. Dette følger av forbudet mot misbruk av rettigheter, som er et grunnleggende prinsipp i EØS-retten. Det har ikke kommet innspill fra høringsinstansene på dette punktet. Departementet opprettholder vurderingen i høringsnotatet.

6.5 Når foreligger et «endelig underskudd»

6.5.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet er det foreslått å avgrense begrepet «endelig tap» i samsvar med *Marks & Spencer*-dommen og etterfølgende avgjørelser fra EU- og EFTA-domstolen.

Etter forslaget skal et tap anses endelig når det utenlandske datterselskapet har uttømt enhver mulighet til å utnytte tapet. Dette er tilfellet når morselskapet kan godtgjøre at det ikke har vært, og heller ikke vil bli, mulig for datterselskapet eller noen annen å få fradrag for tapet i datterselskapets hjemstat.

Vurderingen skal etter forslaget foretas på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det året tapet er pådratt, og skal gjøres ut fra et fortidig, nåtidig og fremtidig perspektiv. Vurderingen skal ikke være begrenset til den faktiske situasjonen som foreligger på vurderingstidspunktet. Det må også ses hen til hvilke handlingsalternativer selskapet har hatt.

Etter forslaget er tapet bare «endelig» hvis manglende mulighet til fradrag i den staten det utenlandske datterselskapet er hjemmehørende, skyldes de faktiske forholdene, og ikke skattelovgivningen i hjemstaten.

I forslaget oppstilles det vilkår om at datterselskapets virksomhet må være opphørt ved utgangen av det inntektsåret tapet er pådratt. Videre må det umiddelbart etter utgangen av dette inntektsåret være satt i gang en prosess for å likvidere selskapet. Selskapet må som hovedregel være likvidert innen utgangen av inntektsåret etter året for det endelige tapet. Det er gjort unntak for tilfeller der offentligrettslig regulering eller andre tvingende hensyn tilsier at likvidasjonen tar lengre tid, og likvidasjonen gjennomføres uten unødig opphold.

Tapet kan etter forslaget anses endelig selv om det oppstår inntekter i forbindelse med likvidasjonen. Skattepliktige inntekter som oppstår i forbindelse med likvidasjonen skal imidlertid redusere det endelige tapet, se nedenfor i punkt 6.6.

6.5.2 Høringsinstansenes synspunkter

KPMG og *NHO* har uttalt at vilkåret om at underskuddet ikke anses som endelig dersom den skattepliktige har hatt mulighet til å få fradrag tidligere, bør fjernes. Vilkåret gir etter deres oppfatning skattemyndighetene en for vid hjemmel til å se bort fra de privatrettslige transaksjonene skatt-

ytter faktisk har valgt å gjennomføre, og å legge et annet faktisk grunnlag til grunn for beskatningen. *Marks & Spencer*-saken gir ifølge *KPMG* ikke grunnlag for en slik regel. *KPMG* mener også at forslaget er i strid med EØS-retten ettersom det ikke krever noen konkret vurdering av saken, og viser til EFTA-domstolens uttalelse om misbruks-tilfeller i *Yara*-saken. *KPMG* fremholder at i stedet for det foreslåtte vilkåret, bør omgåelsesregler brukes til å hindre uønskede tilpasninger i slike situasjoner.

Til vurderingen av muligheten for at underskuddet kan utnyttes av en tredjepart, uttaler *NHO* at det i mange tilfeller vil være klare forskjeller mellom alternativene innmatssalg og aksjesalg. *NHO* fremhever at den skattepliktige ikke bør pålegges å godtgjøre at det ville vært umulig å benytte en annen transaksjonsform, fordi det ikke er enkelt å dokumentere at noe er umulig dersom det ikke har vært kommersiell foranledning til å gjøre undersøkelser eller forhandlinger.

Skattedirektoratet anbefaler at det gis en klargjøring av vurderingskriteriene for når det kan sies at tapet ikke kan utnyttes av en tredjepart. Direktoratet uttaler i den forbindelse at EU-domstolens praksis synes å være svært streng, blant annet i *Holmen*-saken.

Advokatforeningen og *KPMG* er kritiske til utformingen av vilkåret om at tapet ikke er «endelig» hvis grunnen til at det ikke kan utnyttes i datterselskapets hjemstat, er lovgivningen der.

Advokatforeningen mener *K*-dommen innebærer at dersom Norge har mer liberale regler for bruk av underskudd enn datterselskapsstaten, behøver ikke Norge å kompensere for dette. Dersom Norge derimot har mindre liberale eller likeverdige regler for bruk av underskudd, er det ikke tale om at Norge skal kompensere for særlige begrensninger i underskuddstatens internrett. *Advokatforeningen* mener det er i strid med EØS-retten å nekte fradrag for konsernbidrag i slike tilfeller.

Både *Advokatforeningen* og *KPMG* uttaler at EU-domstolen slo fast i *Holmen*- og *Memira*-dommene at begrensninger i adgangen til å utnytte underskuddet i underskuddstatens internrett, ikke i seg selv fører til at underskuddet kvalifiserer som «endelig». Høringsinstansene mener derfor det må noe mer til for å si at tapet ikke er endelig, og at forslaget i høringsnotatet går lenger enn det som følger av EU-domstolens praksis og er i strid med EØS-retten.

Advokatforeningen fremhever særlig situasjoner der begrensningen i datterselskapets internrett har til formål å motvirke misbruk av under-

skuddsposisjoner, slik også (nå) § 13-3 gjør. Slike regler er akseptert etter EØS-retten. Underskuddet må derfor anses endelig i EØS-rettslig forstand, selv om grunnen til at tredjeparten ikke er villig til å betale for underskuddet er at underskuddstaten ikke tillater handel med underskudd og underskuddsselskap. Også *Skattedirektoratet* uttaler at forholdet til antimisbruksregler i den annen stat tilsvarende for eksempel skatteloven § 14-90 (nå § 13-3), bør omtales.

Skattedirektoratet uttaler videre at for tilfellene der det foreligger både faktiske og rettslige årsaker til at underskuddet ikke kan utnyttes, bør det presiseres at det er skattelovgivningen i underskuddsstaten som er den rettslige årsaken til at underskuddet ikke kan utnyttes, slik at vilkåret om endelig tap dermed ikke er oppfylt.

Skattedirektoratet foreslår at kriteriene for at virksomheten skal anses «opphørt», presiseres i proposisjonen. Direktoratet antar at vurderingen skal gjøres etter internretten i datterselskapets hjemland. *Skattedirektoratet* foreslår videre at det gis en mer konkret frist for igangsetting av likvidasjonsprosessen, og at det presiseres i proposisjonen hvilke skritt som er nødvendige for å kunne legge til grunn at likvidasjonsprosessen er satt i gang.

NHO uttaler at kravet om at likvidasjonen skal være gjennomført innen utgangen av året etter det året tapet ble pådratt, er unødvendig strengt, og viser til at likvidasjonsprosessen kan ta lengre tid i utlandet.

Advokatforeningen fremholder at forslaget bør inkludere fusjon («prosess for å likvidere eller fusjonere datterselskapet»), og viser til EU-domstolens avgjørelse i *A Oy*-saken.

Skattedirektoratet viser til at det etter forslaget er morselskapet som skal «godtgjøre» at vilkårene for fradrag er oppfylt. Direktoratet foreslår at det presiseres om det skal gjelde noen dokumentasjonskrav, eventuelt at det presiseres nærmere hva som normalt skal til for at man kan sies å ha godtgjort at vilkårene er oppfylt.

6.5.3 Vurderinger og forslag

Innledning

I høringsnotatet foreslås det at retten til fradrag for konsernbidrag til utenlandske konsernselskap skal være begrenset til de tilfellene der konsernbidraget dekker et endelig underskudd. Det legges til grunn at «endelig underskudd» skal avgrenses i samsvar med *Marks & Spencer*-dommen og etterfølgende avgjørelser fra EU- og EFTA-domstolen.

Det har ikke kommet innsigelser fra høringsinstansene på at fradragsretten begrenses til konsernbidrag som dekker et endelig underskudd i det utenlandske datterselskapet, eller til utgangspunktet for avgrensningen av endelig underskudd. De nærmere vilkårene som må være oppfylt for at et underskudd skal anses som endelig, behandles i det følgende.

Det må ikke være noen faktisk mulighet til å utnytte underskuddet

I høringsnotatet foreslås det at det ikke må ha vært, og heller ikke vil bli, mulig for datterselskapet eller noen annen å få fradrag for underskuddet i datterselskapets hjemstat, for at det skal kunne anses endelig. Departementet fastholder dette forslaget. Departementet foreslår likevel en presisering i lovteksten for å tydeliggjøre at det heller ikke må være mulig å få fradrag for underskuddet i det inntektsåret konsernbidraget ytes for.

Vurderingen av om vilkåret er oppfylt skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. På dette tidspunktet skal det vurderes om det er mulig å utnytte underskuddet i tidligere, nåværende eller fremtidige inntektsår, enten for datterselskapet selv eller noen annen. Alle utnyttelsesmuligheter skal tas i betraktning. Eksempler på dette er en mulighet til å fradra underskuddet i det inntektsåret konsernbidraget ytes for, til å tilbakeføre underskuddet til tidligere inntektsår, til å fradra det i fremtidige inntektsår, til å overføre underskuddet til et annet konsernselskap i datterselskapets hjemstat, eller til å utnytte underskuddet økonomisk ved et salg av aksjene i datterselskapet til en tredjepart til en pris som reflekterer skatteverdien av underskuddet. Dersom bare deler av underskuddet kan utnyttes, kan det resterende anses endelig når vilkårene er oppfylt.

Departementet presiserer at muligheten til å utnytte underskuddet i datterselskapsstaten skal vurderes fra det tidspunkt underskuddet oppstod. Det vil si at det også skal vurderes om det tidligere *har vært* mulig å utnytte underskuddet som beskrevet over. Dette innebærer at dersom selskapet ikke har benyttet muligheter til å utnytte underskuddet som tidligere har vært tilgjengelige, er underskuddet ikke endelig. Også handlingsalternativer relatert til tredjepartsutnyttelse skal vurderes.

KPMG og *NHO* har i høringsrunden vært kritiske til at også tidligere handlingsalternativer skal vurderes. *KPMG* fremholder at omgåelsesregler i stedet bør brukes til å hindre uønskede til-

pasninger, og viser til at EFTA-domstolen i *Yara*-saken uttalte at det må foretas en konkret undersøkelse av saken og omstendighetene ved hver sak for å kunne vurdere om det foreligger misbruk eller svikaktig atferd.

Departementet mener praksis fra EU-domstolen gir god støtte for at også tidligere handlingsalternativer skal vurderes. Dersom tidligere handlingsalternativer ikke inngår ved vurderingen av om datterselskapet har uttømt alle muligheter til å utnytte underskuddet, kan det åpne muligheter for konsernet til selv å velge hvilken stat underskudd kan fradras i. Hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene tilsier derfor at tidligere handlingsalternativer bør inngå som en del av denne vurderingen. Departementet viser også til at Sverige, Finland og Danmark har en tilsvarende regel.

Departementet viser til forslag til ny § 10-5 fjerde ledd bokstav a.

Det må finnes en rettslig mulighet til å utnytte underskuddet

I høringsnotatet foreslås det at underskudd ikke skal anses endelig dersom grunnen til at det ikke kan utnyttes i datterselskapets hjemstat, er lovgivningen der. *Advokatforeningen* og *KPMG* viser til *Holmen*- og *Memira*-dommene, og mener det vil være i strid med EØS-retten hvis enhver begrensning i utnyttelsen av underskuddet i datterselskapsstatens lovgivning medfører at tapet ikke kan anses endelig.

Departementet finner grunn til å presisere og nyansere forslaget noe.

Det følger av *K*-dommen at medlemsstatene ikke er forpliktet til å gi fradrag for et underskudd når det ikke finnes noen rettslig mulighet til å utnytte det i underskuddsstaten. EU-domstolen uttalte at den skattepliktige ikke kan anses for å ha uttømt alle muligheter for å få fradrag for et underskudd, når det i utgangspunktet ikke finnes noen slik mulighet. Den manglende muligheten til å utnytte tapet må i en slik situasjon tilskrives særegenheter ved lovgivningen i underskuddsstaten, og en medlemsstat kan ikke pålegges å bære de uheldige konsekvensene av dette. Dette innebærer at dersom underskuddet ikke eksisterer etter datterselskapsstatens lovgivning, eller ikke er fradragsberettiget der, kan det ikke bli endelig. Tilsvarende følger det av *Marks & Spencer II*-dommen, at et underskudd ikke kan anses endelig dersom lovgivningen i underskuddsstaten ikke gir adgang til å fremføre underskudd.

I tråd med dette foreslår departementet at et underskudd ikke kan anses endelig dersom grunnen til at det ikke kan fradras av *datterselskapet*, er at datterselskapet mangler en rettslig mulighet til å fradragsføre underskuddet, eller at denne muligheten er tidsmessig begrenset og tiden er løpt ut.

Det er også et spørsmål om rettslige begrensninger i muligheten til å overføre underskuddet til *tredjeparter*, som deretter kan fradra det, medfører at underskuddet ikke kan anses endelig. I *Memira*-saken og *Holmen*-saken tok EU-domstolen stilling til betydningen av rettslige begrensninger i datterselskapsstatens lovgivning knyttet til overføring av underskudd til tredjepart ved fusjon (*Memira*) og i likvidasjonsåret (*Holmen*). Domstolen vurderte problemstillingen som et spørsmål om disse rettslige begrensningene medførte at underskuddet var endelig. Den slo fast at slike begrensninger ikke i seg selv var tilstrekkelige til å anse underskuddet som endelig. Dette innebærer samtidig at underskuddet kan være endelig, selv om det er rettslige begrensninger på tredjepartsutnyttelse. Domstolen uttalte i denne retning at dersom morselskapet dokumenterer at underskuddet heller ikke kan utnyttes av en tredjepart på noen annen måte, og de øvrige vilkårene er oppfylt, er underskuddet endelig. EU-domstolen fremhevet særlig at morselskapet må dokumentere at det ikke er mulig for en tredjepart å utnytte underskuddet etter et salg av aksjene i datterselskapet til en pris som reflekterer skatteverdien av underskuddet.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at rettslige begrensninger knyttet til *tredjepartsutnyttelse*, ikke avskjærer muligheten for at underskuddet kan være endelig. Et underskudd kan dermed være endelig selv om underskuddsstatens skattelovgivning for eksempel nekter handel med underskuddsposisjoner eller underskuddsselskap. Samtidig innebærer ikke slike begrensninger i seg selv at det foreligger et endelig underskudd. De vil i stedet inngå som et element ved vurderingen av om underskuddet er endelig.

Departementet har tydeliggjort lovteksten på dette punktet, og viser til at Sverige og Finland har tilsvarende regler.

Departementet viser til forslag til ny § 10-5 fjerde ledd bokstav b.

Opphør av datterselskapets virksomhet, igangsettelse av likvidasjonsprosess og likvidasjon

I høringsnotatet foreslås det at datterselskapets virksomhet må opphøre, og at selskapet må likvideres, for at underskuddet skal kunne anses ende-

lig. Departementet fastholder disse vilkårene for å anse underskuddet som endelig. Det vises til forslag til ny § 10-5 fjerde ledd bokstav c og d.

Videre fastholder departementet forslaget om at prosessen med likvidasjon av datterselskapet må være satt i gang umiddelbart etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det vises til forslag til ny § 10-5 fjerde ledd bokstav c. Hvorvidt en prosess for å likvidere selskapet skal anses satt i gang, vurderes i henhold til datterselskapsstatens regler. Det forutsettes at de formelle krav for å sette i gang prosessen som stilles etter datterselskapsstatens lovgivning, er fulgt.

Etter forslaget i høringsnotatet må likvidasjonen som hovedregel være fullført innen utgangen av inntektsåret etter det inntektsåret konsernbidraget ytes for. *NHO* mener dette kravet er unødvendig strengt fordi en likvidasjonsprosess i utlandet kan ta mer tid. *D e p a r t e m e n t e t* viser til at det foreslås et unntak fra dette kravet, som innebærer at fristen ikke gjelder dersom offentlig-grettslig regulering eller andre tvingende hensyn tilsier at likvidasjonen tar lengre tid. Likvidasjonen skal da gjennomføres uten unødig opphold. Det vises til forslag til ny § 10-5 niende ledd.

I høringsnotatet er det foreslått at datterselskapets virksomhet må være opphørt ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Etter en ny vurdering er departementet kommet til at fristen for opphør av datterselskapets virksomhet bør endres til umiddelbart etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Dermed blir fristen for opphør av virksomhet og igangsettelse av likvidasjonsprosess sammenfallende. Dette sikrer videre at fristen er i tråd med *EØS*-retten. Departementet viser til *Marks & Spencer II*-saken, der EU-domstolen aksepterte et vilkår som i praksis innebar opphør av virksomhet/likvidasjon umiddelbart etter utgangen av det året underskuddet ble pådratt.

Skattedirektoratet har i høringsrunden etterspurt en presisering av kriteriene for at datterselskapets virksomhet skal anses opphørt. *D e p a r t e m e n t e t* bemerker at hvorvidt datterselskapets virksomhet er opphørt, beror på en helhetsvurdering. Vurderingen skal gjøres etter internretten i datterselskapets hjemland.

Departementet legger til grunn at underskuddet kan anses endelig selv om det oppstår inntekter i forbindelse med opphøret av virksomheten og likvidasjonen. Slike netto skattepliktige inntekter skal imidlertid redusere det endelige underskuddet, jf. punkt 6.6 nedenfor og forslaget til ny § 10-5 åttende ledd.

6.6 Avgrensning av det endelige underskuddet

6.6.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslås det å begrense fradraget for konsernbidrag til tap pådratt i det året tapet anses endelig. Det innebærer at det ikke gis fradrag for underskudd som er fremført fra tidligere inntektsår. Retten til fradrag for endelig tap skal heller ikke omfatte tap som har oppstått etter utgangen av året tapet anses endelig.

Videre er det foreslått at det bare gis fradrag for tap som har oppstått mens kravene til eier- og stemmeandel (mer enn 90 pst.) har vært oppfylt. Fradragsretten avskjæres også i tilfeller der tapet har oppstått i et foretak som senere har blitt fusjonert inn i et konsernselskap.

Størrelsen på fradraget kan etter forslaget ikke overstige det laveste beløpet av tapet beregnet etter henholdsvis norske skatteregler og skattereglene i datterselskapets hjemstat. Det innebærer at tapet skal beregnes etter begge staters skatteregler. Det laveste av beløpene kan kreves fradrag når vilkårene er oppfylt. Fradraget for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap kan dermed ikke overstige størrelsen på tapet beregnet etter norske skatteregler.

Det endelige tapet skal reduseres når det i løpet av de siste fem inntektsårene medregnet året for det endelige tapet, har skjedd visse typer overføringer mellom datterselskapet og selskap mv. som det er i interessefelleskap med. For det første gjelder dette når datterselskapet har overført eiendel eller gjeld med latent gevinst, i den utstrekning den latente gevinsten ikke har kommet til beskatning hos datterselskapet. Det endelige tapet reduseres da med et beløp tilsvarende den latente gevinsten på overføringstidspunktet. For det andre gjelder det når datterselskapet har blitt tilført eiendel eller gjeld med latent tap, i den utstrekning det latente tapet er realisert hos datterselskapet i løpet av det året det endelige tapet er pådratt. Det endelige tapet reduseres da med et beløp tilsvarende det latente tapet på overføringstidspunktet. For det tredje gjelder det når datterselskapet har overført eiendel eller gjeld og fått fradrag i forbindelse med overføringen det året det endelige tapet er pådratt. Det endelige tapet reduseres da med et beløp tilsvarende det fradragsførte beløpet.

Fradraget gis med virkning for det året det endelige tapet i det utenlandske datterselskapet er pådratt.

Dersom det oppstår netto skattepliktig inntekt i datterselskapet etter utgangen av det året det endelige tapet er pådratt, skal denne inntekten etter forslaget redusere fradraget. Ettersom en slik inntekt ikke nødvendigvis vil være endelig fastsatt på det tidspunktet konsernbidraget beslutes, er det foreslått at den ikke skal redusere det endelige tapet, men i stedet føres som skattepliktig inntekt hos morselskapet i det aktuelle inntektsåret. Ved beregningen av netto skattepliktig inntekt ses det bort fra det mottatte konsernbidraget.

Til slutt er det foreslått at fradraget for konsernbidrag skal reduseres dersom det gjennomføres en endelig endring av datterselskapets skattefastsetting i hjemstaten som medfører at hele eller deler av tapet ikke kan anses endelig. En slik endring må etter forslaget gjøres innenfor fristene som er fastsatt i skatteforvaltningsloven.

6.6.2 Høringsinstansenes synspunkter

Advokatforeningen, KPMG, NHO og Revisorforeningen mener at også underskudd fremført fra tidligere inntektsår, bør kunne anses endelig. De viser til at *Marks & Spencer*-saken gjaldt underskudd opparbeidet i løpet av fire regnskapsår (1998–2001), og mener at EU-domstolen ikke skilte mellom underskuddene. Videre mener de at *Marks & Spencer II*-saken ikke kan tas til inntekt for en begrensning til tap pådratt det siste året. De mener at domstolen ikke vurderte spørsmålet, og viser til at de britiske reglene om nasjonale konsernfradrag som hovedregel heller ikke tillot gruppekonsolidering med underskudd fra tidligere år. *Advokatforeningen* fremholder at forslaget innebærer en ny restriksjon, og at det er vanskelig å se at restriksjonen kan rettfærdiggjøres. *NHO* fremhever at norske selskaps investeringer i utenlandske datterselskap i praksis foregår med lang investeringsprofil. Det er upraktisk og bør ikke kreves at satsningen avbrytes og at datterselskapet likvideres etter første investeringsår, selv om selskapet ikke går med overskudd.

Advokatforeningen mener at begrensningen i fradragsretten til konsernbidrag som dekker underskudd oppstått mens eierkravene er oppfylt, er i strid med EØS-avtalen. Foreningen mener at EU-domstolen ikke aksepterer omgåelsesregler med sjablongpreg som automatisk kommer til anvendelse uavhengig av om det foreligger omgåelse eller misbruk i det konkrete tilfellet. Lovfor-

slaget må derfor utformes slik at det ikke kan kreves fradrag for konsernbidrag som dekker underskudd oppstått før eierkravene var oppfylt, dersom utnyttelsen av underskuddet, etter en konkret vurdering, var det overveiende motivet for transaksjonen.

Advokatforeningen mener også at forslaget om at det endelige tapet skal reduseres når det i de siste fem inntektsårene har skjedd visse typer overføringer mellom datterselskapet og selskap mv. som det er i interessefelleskap med, bør strykes. Foreningen fremhever at regelen fremstår vidtrekkende, og at den vil fange opp en del genuine forretningsmessige transaksjoner, typisk der det foregår varesalg mellom konsernselskaper. Genuine transaksjoner kan skape fremførbare underskudd i helnorske konsern, og det er ifølge foreningen vanskelig å se hvorfor selskap i grenseoverskridende konsern skal undergis en strengere sensur. Foreningen mener at regelen vil gi praktiske utfordringer for de skattepliktige og Skatteetaten, og at den lovfestede omgåelsesregelen vil fange opp slike skattemotiverte konserninterne transaksjoner.

LO mener at grensen på fem år bør utvides til ti år, og fremhever at det er lett å planlegge fem år frem i tid, men ikke like lett å planlegge ti år frem i tid. *LO* viser til at Sverige har en grense på ti år.

Skattedirektoratet foreslår at begrepet «gjeld» byttes ut med «forpliktelse», slik at begrepsbruket blir lik som i skatteloven §§ 9-14 og 10-71. I tillegg anbefaler direktoratet at begrepet «interessefelleskap» defineres. Direktoratet antar at begrepet har samme innhold som i skatteloven § 13-1. Til slutt foreslår direktoratet en endring i ordlyden knyttet til bestemmelsen om at overføringer av eiendel eller gjeld med latent tap til datterselskapet, skal redusere tapet i den utstrekning tapet er realisert i løpet av det året det endelige tapet er pådratt. *Skattedirektoratet* foreslår at ordlyden «realisert» byttes ut med «har kommet til fradrag», for å gjøre unntaket mer treffsikkert. Dette sikrer at underskuddet reduseres når overføringen har ledet til fradrag for datterselskapet, uavhengig av hvordan lovgivningen i datterselskapsstaten er utformet.

Skattedirektoratet reiser videre spørsmål om avkastning på konsernbidraget etter utgangen av det året det endelige tapet er pådratt, skal regnes med i datterselskapets skattepliktige inntekt, slik at den blir skattepliktig for morselskapet det året inntekten oppstår.

6.6.3 Vurderinger og forslag

Underskudd fremført fra tidligere år

Etter forslaget i høringsnotatet skal fradraget begrenses til konsernbidrag som dekker underskudd pådratt i året det anses endelig. Underskudd som er fremført fra tidligere inntektsår, kan ikke anses endelig. Flere høringsinstanser har vært kritiske til denne begrensningen, og reiser spørsmål ved om den er i tråd med EØS-retten.

Advokatforeningen, KPMG, NHO og Revisorforeningen viser til at *Marks & Spencer*-saken gjaldt underskudd opparbeidet i løpet av fire regnskapsår (1998–2001), og mener at EU-domstolen ikke skilte mellom underskuddene. Etter departementets vurdering tok ikke EU-domstolen i *Marks & Spencer*-saken stilling til om underskudd som var opparbeidet i tidligere regnskapsperioder, var endelige. Domstolen oppstilte generelle kriterier for når en medlemsstat må innrømme fradrag, men vurderte ikke om de konkrete underskuddene oppfylte kriteriene.

I høringsnotatet ble det lagt til grunn at begrensningen var i tråd med EØS-retten på grunnlag av en tolkning av EU-domstolens avgjørelse i *Marks & Spencer II*-saken, som gjaldt britiske regler. I avgjørelsen aksepterte EU-domstolen at vurderingen av om underskudd er endelige, skal gjøres umiddelbart etter utgangen av underskuddsåret. At Storbritannia oppstilte krav om at datterselskapet på dette tidspunktet måtte opphøre virksomheten og selge eller avhende alle sine inntektsgenerende eiendeler, ble ansett forholdsmessig. Som følge av utformingen av de britiske reglene, ble konsekvensen av dommen at bare ett års underskudd kunne fradras i de grenseoverskridende tilfellene. Denne konsekvensen var fremhevet av Kommisjonen i saksforberedelsen, men ble ikke kommentert av EU-domstolen.

KPMG fremholder at EU-domstolen ikke vurderte spørsmålet om fradraget kunne begrenses til underskudd pådratt det siste året. *KPMG* og *NHO* fremhever at de britiske reglene om nasjonale konsernfradrag som hovedregel heller ikke tillot gruppekonsolidering med underskudd fra tidligere år. Det var derfor ingen forskjellsbehandling av de grenseoverskridende tilfellene.

Departementet er enig i at det kan reises spørsmål ved om dommen kan tas til inntekt for at fradrag kan begrenses til underskudd pådratt i det siste året, uavhengig av hvordan reglene i morselskapets hjemland er utformet. Det kan anføres at konsekvensene av dommen må vurderes forskjellig der den nasjonale lovgivning,

som den norske, tillater at underskudd fremført fra tidligere år utlignes med konsernbidrag.

Spørsmålet om underskudd fremført fra tidligere år kan anses endelig i henhold til EØS-retten, er forbundet med tolkningstvil. Etter departementets syn er det vanskelig å finne klare holdepunkter i EU-domstolens praksis som tilsier at fradraget kan begrenses til underskudd pådratt i det siste året, uavhengig av hvilke regler som gjelder for fremføring av underskudd i morselskapets hjemland. Det vil derfor være en betydelig risiko for at forslaget i høringsnotatet på dette punktet ikke vil bli ansett for å være i tråd med EØS-retten. Departementet viser også til at både Sverige og Finland tillater fradrag for underskudd fremført fra tidligere år i sine regler om konsernfradrag over landegrensene. Departementet foreslår på denne bakgrunn at også underskudd fremført fra tidligere år, kan anses endelige.

Departementet viser til forslag til ny § 10-5.

Begrensning til underskudd oppstått innen utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for

I høringsnotatet foreslås det at retten til fradrag for endelig underskudd, ikke skal omfatte underskudd som har oppstått etter utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for. Slikt underskudd vil i hovedsak oppstå i forbindelse med likvidasjonen, idet det er et vilkår for at underskudd skal anses endelig, at virksomheten er opphørt og at likvidasjonsprosessen er satt i gang umiddelbart etter utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for. Forslaget er begrunnet med at det etter konsernbidragsreglene er et vilkår at giver og mottaker er i samme konsern ved utgangen av året. Det kan derfor ikke gis konsernbidrag med virkning for det inntektsåret et av selskapene likvideres. Dette gjelder også ved nasjonale konsernbidrag, jf. skatteloven § 10-4 første ledd tredje punktum. Det har ikke kommet innspill fra høringsinstansene på dette punktet.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet, og viser til forslag til ny § 10-5 femte ledd andre og tredje punktum.

Begrensning til underskudd oppstått mens eiervilkårene er oppfylt

Etter forslaget i høringsnotatet skal retten til fradrag begrenses til underskudd som har oppstått mens kravene til eie- og stemmeandel (mer enn 90 pst.) har vært oppfylt. Fradragsretten avskjæres også i tilfeller der tapet har oppstått i et foretak som senere har blitt fusjonert inn i et konsernse-

skap. *Advokatforeningen* uttaler at denne begrensningen er i strid med EØS-avtalen.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet. Dersom det ikke oppstilles en slik begrensning, kan det åpne muligheter for at konsern gjennom erverv av aksjer i, eller fusjon med, underskuddsselskap, kan påvirke i hvilken stat konsernets inntekter skattlegges og underskudd fradras. Hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene tilsier derfor å begrense fradragsretten til underskudd som har oppstått mens kravene til eie- og stemmeandel har vært oppfylt.

I tillegg øker faren for skatteomgåelse, ved at konsern kan overføre underskudd til selskap i stater med høyere skattesats, og hvor skatteverdien av underskuddet derfor blir høyest. *Advokatforeningen* har fremholdt at EU-domstolen ikke aksepterer omgåelsesregler med sjablongpreg. Departementet viser til at EU-domstolen i *Marks & Spencer*-saken la til grunn at hensynet til å motvirke skatteomgåelse sammen med hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene og til å unngå dobbelt bruk av samme skattemessige underskudd, kunne rettferdiggjøre de britiske restriktive reglene. Når disse hensynene samlet sett kunne rettferdiggjøre restriksjonen, krevde EU-domstolen ikke at reglene konkret var innrettet mot omgåelsessituasjoner. Departementet viser også til *Oy AA*-saken, der hensynet til å motvirke skatteomgåelse sett sammen med hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene ble akseptert, uten at den restriktive regelen var særskilt innrettet mot omgåelse.

Departementet mener at forslaget er i tråd med EØS-retten. Departementet viser til at Sverige har en tilsvarende begrensning. Også Finland har denne begrensningen, men etter finske regler gjelder en tilsvarende begrensning også ved nasjonale konsernbidrag.

Departementet viser til forslag til ny § 10-5 femte ledd fjerde punktum.

Beregningen av størrelsen på det fradragsberettigede beløpet

I høringsnotatet er det foreslått at fradraget ikke kan overstige det laveste beløpet av underskuddet beregnet etter henholdsvis norske skatteregler og skattereglene i datterselskapets hjemstat. Forslaget innebærer at underskuddet skal beregnes etter begge staters skatteregler. Det laveste av de to beløpene kan kreves fradratt når vilkårene er

oppfylt. Det har ikke kommet innspill fra høringsinstansene på dette punktet.

Forslaget er begrunnet i at konsernbidrag mellom norske selskap ikke har skatteutjevne effekt utover størrelsen på underskuddet i det mottakende selskapet, som beregnes etter norske skatteregler. Videre følger det av EU-domstolens praksis at retten til fradrag for endelig underskudd, ikke går lenger enn retten til fradrag i det landet hvor datterselskapet er hjemmehørende, jf. *K*-dommen. Norge kan derfor begrense fradraget til underskuddet beregnet etter skattereglene i datterselskapets hjemland.

Departementet viser også til at EU-domstolen i *A Oy*-saken uttalte at etableringsfriheten ikke innebærer at en viss lovgivning må anvendes ved beregningen av underskuddet, jf. premiss 58. Beregningen kan likevel ikke lede til ulik behandling av de nasjonale og grenseoverskridende situasjonene, jf. premiss 61. EU-domstolen har dermed akseptert at størrelsen på underskuddet beregnes etter lovgivningen i begge stater, herunder etter norsk lovgivning. Dette innebærer at bare underskudd som ville ha vært fradragsberettiget etter norske skatteregler, medregnes. Departementet viser til at Sverige og Finland har lignende regler.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet. Departementet legger til grunn at beregningen av størrelsen på det fradragsberettigede beløpet skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det vises til forslag til ny § 10-5 femte ledd første og andre punktum.

Det følger videre av henvisningen i ny § 10-5 første ledd til § 10-2, at fradraget begrenses til giverens skattepliktige inntekt, jf. bestemmelsens første ledd første punktum. Fradraget for konsernbidrag kan dermed ikke skape et underskudd som morselskapet kan fremføre til senere år.

Overføringer som øker underskuddet

I høringsnotatet er det foreslått særskilte regler om at visse overføringer mellom datterselskapet og selskap det er i interessefelleskap med skal redusere det endelige underskuddet. Overføringene må være gjennomført i løpet av de siste fem inntektsårene medregnet inntektsåret konsernbidraget ytes for, og ha ledet til at det endelige underskuddet har økt eller ikke blitt redusert. Departementet fastholder hovedtrekkene i forslaget, men foreslår enkelte justeringer for å tydeliggjøre ordlyden og for å ta hensyn til at det nå åpnes for at underskudd fremført fra tidligere år,

også kan anses endelig. Departementet viser til forslag til ny § 10-5 sjette ledd.

Advokatforeningen mener at bestemmelsen fremstår vidtrekkende, og at den vil fange opp en del genuine forretningsmessige transaksjoner. Slike transaksjoner kan også skape fremførbare underskudd i helnorske konsern, og det er ifølge foreningen vanskelig å se hvorfor selskap i grenseoverskridende konsern skal undergis en strengere sensur. Foreningen mener at den lovfestede omgåelsesregelen bør være tilstrekkelig for å hindre skattemotivererte overføringer.

Departementet mener at det er behov for den foreslåtte regelen. Ved å foreta den type overføringer som er omfattet av forslaget til eller fra selskap i interessefellesskap, kan konsernet sørge for at underskuddet som kreves fradratt i Norge blir større enn det ellers ville ha vært. Uten en regel som hindrer slike tilpasninger, kan det åpne muligheter for konsernet til selv å velge hvilket land underskudd skal fradras i. Hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom stater tilsier derfor å ha slike regler. I tillegg øker faren for skatteomgåelse, ved at konsern kan samle eller øke underskudd i et datterselskap der vilkårene for morselskapets fradragrett vil være oppfylt. Dermed kan konsernet overføre underskudd til den staten som har de høyeste skattesatsene og hvor skatteverdien av underskuddet er høyest. Departementet mener derfor at en slik regel er velbegrunnet, og at den kan rettferdiggjøres EØS-rettslig.

Når underskuddet i datterselskapet økes, eller ikke reduseres, som følge av overføringer til eller fra selskap i interessefellesskap, kan datterselskapet heller ikke anses for å ha uttømt alle muligheter til å utnytte underskuddet i sin hjemstat. Departementet mener derfor at en regel som reduserer underskuddet ved slike overføringer, også er proporsjonal. Etersom forslaget ikke bare tar sikte på misbrukstilfellene, er det ikke tilstrekkelig å anvende omgåelsesreglene. Departementet viser til at Sverige og Finland har lignende regler.

Skattedirektoratet hadde i sin høringsuttalelse forslag til enkelte presiseringer. Det ene gjelder innholdet av begrepet «interessefellesskap». Departementet legger til grunn at vurderingen av om det foreligger interessefellesskap, gjøres etter de samme momenter som er lagt til grunn etter skatteloven § 13-1.

I høringsnotatet var reduksjon i endelig underskudd knyttet til overføringer av eiendel eller gjeld. Departementet foreslår i tråd med Skattedirektoratets forslag, å erstatte «gjeld» med «forplik-

telse». Dette sikrer at begrepsbruken samsvarer med begrepsbruken i skatteloven §§ 9-14 og 10-71.

Etter sjette ledd bokstav a skal underskuddet reduseres når datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse med latent gevinst til selskap mv. i interessefellesskap, i den utstrekning den latente gevinsten ikke er skattlagt hos datterselskapet. Dette kan for eksempel være tilfelle ved overføring uten vederlag eller til underpris, eller ved bruk av kontinuitetsregler. Det endelige underskuddet reduseres med et beløp tilsvarende den latente gevinsten på overføringstidspunktet.

Etter bokstav b skal underskuddet reduseres når datterselskapet har fått overført eiendel eller forpliktelse med latent tap fra selskap det er i interessefellesskap med. Etter forslaget i høringsnotatet skulle dette gjelde i den utstrekning det latente tapet var realisert hos datterselskapet i løpet av det året det endelige tapet var pådratt. I tråd med Skattedirektoratets forslag til endring av ordlyden, foreslår departementet at «realisert» byttes ut med «er fradratt». Dette sikrer at underskuddet reduseres når overføringen har ledet til fradrag for datterselskapet, uavhengig av hvordan lovgivningen i datterselskapsstaten er utformet.

I høringsnotatets forslag var endelige tap begrenset til tap pådratt i det året tapet ble ansett endelig. Når det nå foreslås at underskudd fremført fra tidligere år kan anses endelig, bør også overføringer som har medført fradrag for datterselskapet i de foregående fire år, redusere det endelige underskuddet. Departementet foreslår derfor at underskuddet skal reduseres når selskap datterselskapet er i interessefellesskap med har overført eiendel eller forpliktelse med latent tap til datterselskapet, i den utstrekning det latente tapet er fradratt hos datterselskapet innen utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for. Dette kan for eksempel være tilfelle når eiendel eller forpliktelse overføres til overpris, eller ved bruk av kontinuitetsregler, og datterselskapet deretter realiserer det overførte objektet med tap som er fradragberettiget i datterselskapets hjemstat. Det endelige underskuddet reduseres med et beløp tilsvarende det latente tapet på overføringstidspunktet.

Etter bokstav c skal underskuddet reduseres når datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse til selskap det er i interessefellesskap med, og fått fradrag i forbindelse med overføringen. Også her var forslaget i høringsnotatet begrenset til fradrag i året for det endelige tapet. I tråd med begrunnelsen under bokstav b ovenfor,

foreslår departementet at også overføringer som har medført fradrag for datterselskapet i de foregående fire år, skal redusere det endelige underskuddet. Departementet foreslår derfor at underskuddet skal reduseres når datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse til selskap det er i interessefellesskap med og fått fradrag i forbindelse med overføringen, i den utstrekning fradrag er oppnådd innen utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det endelige underskuddet reduseres med et beløp tilsvarende det fradragsførte beløpet.

LO mener at fristen på fem år bør endres til ti år. Departementet antar at sannsynligheten er mindre for at konserninterne transaksjoner brukes for å øke et datterselskaps underskudd som senere kan bli «endelig», når de gjennomføres mer enn fem år før det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Departementet fastholder derfor forslaget om en frist på fem år.

Det vises til forslag til ny § 10-5 sjette ledd.

Tidspunkt for fradrag

Etter forslaget i høringsnotatet skal fradraget for konsernbidrag gis med virkning for det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det er ikke kommet innspill fra høringsinstansene på dette punktet. Departementet opprettholder forslaget, og viser til forslag til ny § 10-5 syvende ledd.

Netto skattepliktig inntekt oppstått etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at netto skattepliktig inntekt som oppstår i datterselskapet etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for, skal redusere fradraget. Det er ikke kommet innspill fra høringsinstansene på dette punktet. Forslaget er begrunnet i at forekomsten av slik inntekt tilsier at underskuddet ikke var endelig, jf. blant annet *Yara*-saken, premiss 44.

Eventuell netto skattepliktig inntekt vil i hovedsak oppstå i forbindelse med likvidasjonen av datterselskapet. Ettersom inntekten ikke nødvendigvis vil være endelig fastsatt på det tidspunktet størrelsen på det fradragsberettigede konsernbidraget fastsettes, skal den etter forslaget ikke redusere det endelige tapet, men i stedet føres som skattepliktig inntekt hos morselskapet i det aktuelle året.

Ved beregningen av netto skattepliktig inntekt skal det ses bort fra det mottatte konsernbidraget.

Departementet presiserer likevel at *avkastning* på konsernbidraget skal regnes med. EFTA-domstolens uttalelse i *Yara*-saken knyttet til forekomsten av inntekt, ble gitt i sammenheng med at domstolen pekte på at deler av Yaras konsernbidrag ble plassert på en rentebærende konsernkonto. Begrunnelsen for forslaget gjør seg derfor også gjeldende for avkastning på konsernbidraget.

Departementet viser til forslag til ny § 10-5 åttende ledd.

Senere endring av datterselskapets skattefastsetting

Etter forslaget i høringsnotatet skal fradraget for konsernbidrag reduseres dersom det gjennomføres en endelig endring av datterselskapets skattefastsetting i hjemstaten, som medfører at hele eller deler av underskuddet ikke kan anses som endelig. En slik endring må etter forslaget gjøres innenfor fristene som er fastsatt i skatteforvaltningsloven. Det har ikke kommet innspill fra høringsinstansene på dette punktet. Departementet opprettholder forslaget. Departementet viser til at Finland og Sverige har lignende regler.

Departementet viser til forslag til § 10-5 tiende ledd.

6.7 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget innebærer en lovfesting av gjeldende rett, og skal klargjøre vilkårene for fradrag for konsernbidrag til dekning av et endelig underskudd i et utenlandsk datterselskap. Lovfestingen innebærer derfor en forenkling for de skattepliktige og Skatteetaten. Samtidig er regelendringene som foreslås, relativt kompliserte. Departementet antar imidlertid at de faktiske forutsetningene for å benytte regelen kun vil være til stede i sjeldne unntakstilfeller, og at regelen derfor i praksis vil bli lite benyttet.

Ettersom endringsforslaget innebærer en lovfesting av gjeldende rett, vil det ikke ha provenyeffekt.

6.8 Ikrafttredelse mv.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

7 Næringsbeskatning for øvrig

7.1 Grunnrenteskatt for vannkraft – fradrag for selskapsskatt

7.1.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår endringer i grunnrenteskatten for vannkraft for å ta hensyn til samvirkningen med selskapsskatten. I statsbudsjettet for 2021 ble grunnrenteskatten for vannkraft lagt om til en kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring for nye investeringer. Kontantstrømskatten ilegges sammen med ordinær selskapsskatt. Som følge av omleggingen til kontantstrømskatt er det behov for tilpasninger for å sørge for at skattene virker godt sammen og at kontantstrømskatten virker nøytralt. Målet er at de to skattene til sammen ikke fører til større vridninger enn det som følger av ordinær selskapsskatt.

Problemstillingen og ulike løsningsalternativ ble omtalt i Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021*. I et høringsnotat av 11. mai 2021 foreslo departementet en modell der grunnrente-relatert selskapsskatt fradragsføres i grunnlaget for grunnrenteskatten.

Regjeringen fremmer nå forslag i samsvar med forslaget som har vært på høring.

Når grunnrenterelatert selskapsskatt fradragsføres, blir skattegrunnlaget i grunnrenteskatten lavere. Det foreslås derfor at grunnrenteskattesatsen teknisk oppjusteres fra 37 pst. til 47,4 pst. for å videreføre samme effektive marginalsatt som i dag, 59 pst.

Forslaget vil isolert sett gi et provenytap sammenlignet med reglene som ble vedtatt i budsjettet for 2021 ved en statisk beregning. Forslaget anslås å gi en påløpt reduksjon i skatteinntektene for 2021 på om lag 280 mill. kroner sammenlignet med gjeldende regler. Provenytapet bokføres i 2022. Provenytapet på kort sikt vil i stor grad motsvares av økte skatteinntekter i påfølgende år. Omleggingen til kontantstrømskatt blir samlet sett om lag provenynøytral i nåverdi. Forslaget vil ikke innebære vesentlige økte administrative kostnader for Skatteetaten eller selskapene.

Departementet viser til forslag til ny bokstav c i skatteloven § 18-3 tredje ledd med ikrafttredel-

sesregel og forslag til endring i Stortingets skattevedtak for 2021 § 3-4. Det forutsettes også en endring i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 18-8-3.

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

7.1.2 Gjeldende rett

Vannkraftverk skattlegges etter flere ulike ordninger som skal sikre fellesskapet inntekter fra utnyttelsen av naturressursen. Kraftforetak betaler selskapsskatt (skatt på alminnelig inntekt), grunnrenteskatt, naturressursskatt, eiendomsskatt og konsesjonsavgift, og avstår konsesjonskraft til kommunene og fylkeskommunene. Eier som er skattepliktige for formue i kraftanlegg, betaler også formuesskatt.

Alminnelig inntekt i kraftforetak fastsettes og skattlegges etter de ordinære reglene i skatteloven med en skattesats på 22 pst. i 2021. Med kraftforetak menes bedrifter som driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft, jf. skatteloven § 18-1 annet ledd bokstav d. Eier av kraftverk betaler også grunnrenteskatt til staten. Det beregnes grunnrenteskatt til staten med en sats på 37 pst. i 2021 for kraftverk med påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, jf. skatteloven § 18-3 første ledd. Kraftverk med påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA er fritatt for grunnrenteskatt, jf. skatteloven § 18-3 tiende ledd. Fra og med 2007 er det åpnet for at kraftforetak kan samordne negativt og positivt grunnlag for grunnrenteskatt på tvers av kraftverk som selskapet eier. Dersom eieren ikke har andre kraftverk å samordne med, eller grunnlaget fortsatt er negativt etter samordning, vil staten fra og med 2008 årlig utbetale skatteverdien av negativt grunnrenteskattgrunnlag ved skatteoppgjøret.

Grunnlaget for grunnrenteskatt fastsettes med utgangspunkt i normert markedsverdi av det enkelte kraftverkets produksjon i inntektsåret. For å komme frem til normert markedsverdi av kraftverkets produksjon i inntektsåret tas det utgangspunkt i årlige brutto salgsinntekter.

Hovedregelen er at kraften verdsettes til spotmarkedspris fastsatt i kraftmarkedet. Brutto salgsinntekter settes til summen av årets spotmarkedspriser per time multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket i de tilhørende tidsavsnitt, jf. skatteloven § 18-3 andre ledd. Det er unntak fra utgangspunktet om spotmarkedspris for konsesjonskraft, langsiktige kontrakter og kraft som industrien produserer og forbruker selv, jf. skatteloven § 18-3 andre ledd bokstav a nr. 1 til 3.

Driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen, kostnader til vedlikehold mv., konsesjonsavgift og eiendomsskatt kommer til fradrag, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 og 2. Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader. Tilsvarende inntekter inngår heller ikke i grunnlaget for grunnrenteskatt.

Videre gis det fradrag for investeringskostnader. Investeringskostnader som er aktiveringspliktige før 1. januar 2021 kommer gradvis til fradrag gjennom avskrivninger og friinntekt. Det gis fradrag for inntektsårets skattemessige avskrivninger for driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3. I tillegg gis det fradrag for en friinntekt som skal kompensere for at investeringskostnader ikke utgiftsføres umiddelbart, men kommer til fradrag over driftsmidlenes levetid. Friinntektsrenten er fastsatt til risikofri rente før selskapsskatt.

Fra og med inntektsåret 2021 er grunnrenteskatten lagt om til en kontantstrømskatt for nye investeringer. Det innebærer at kostnader som tidligere var aktiveringspliktige, kan fradragføres direkte i grunnrenteinntekten, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav 5 nr. 5. Fradragsretten gjelder for investeringskostnader som er aktiveringspliktige i grunnlaget for alminnelig inntekt, og som er knyttet til kraftproduksjonen. Dette omfatter investeringer som er aktiveringspliktige fra og med 1. januar 2021, herunder investeringer i nye kraftverk, reinvesteringer og opprustning og utvidelse av eksisterende kraftverk. Kostnader til erverv av kraftanlegg og kostnader til erverv av fallrettigheter kan ikke fradragføres umiddelbart, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 annet og tredje punktum.

7.1.3 Høringen

Departementet sendte 11. mai 2021 på høring et forslag om endringer i grunnrenteskatten for vannkraft for å ta hensyn til samvirkning med selskapsskatten. Høringsfristen var 4. august 2021. Bakgrunnen for høringsforslaget var at grunnrenteskatten for vannkraft ble lagt om til en kontant-

strømskatt med umiddelbar utgiftsføring for nye investeringer i statsbudsjettet for 2021. Kontantstrømskatten ilegges sammen med ordinær selskapsskatt. Selskapsskatten øker avkastningskravet for all næringsvirksomhet. Som følge av omleggingen til kontantstrømskatt er det behov for tilpasninger for å sørge for at skattene virker godt sammen og at kontantstrømskatten virker nøytralt. Målet er at vridningene for kraftselskaper med selskapsskatt og grunnrenteskatt ikke skal være større enn den vridningen selskapsskatten skaper for næringsvirksomhet som ikke er grunnrentebeskattet.

Departementet presenterte i høringsnotatet to modeller som kan løse problemet knyttet til samvirkning mellom grunnrenteskatt og selskapsskatt. I den ene modellen fradragføres grunnrenterelatert selskapsskatt i grunnlaget for grunnrenteskatten, det vil si at skattene fastsettes sekvensielt. Den nøytrale grunnrenteskatten fastsettes da på grunnlag av kontantstrømmen etter grunnrenterelatert selskapsskatt. Alle investeringer som er lønnsomme etter grunnrenterelatert selskapsskatt, vil da forbli lønnsomme for selskapet etter grunnrenteskatt, og motsatt. Når grunnrenterelatert selskapsskatt fradragføres, blir skattegrunnlaget i grunnrenteskatten lavere. Det ble derfor foreslått at grunnrenteskattesatsen teknisk oppjusteres fra 37 pst. til 47,4 pst. for å videreføre samme effektive marginalsatt som i dag, 59 pst. Modellen løser samvirkningsproblemet uten at det er behov for ytterligere justeringer. En variant av denne modellen er at skattene fastsettes i motsatt rekkefølge, det vil si at grunnrenteskatten trekkes fra i grunnlaget for selskapsskatt. Denne varianten ble i høringsnotatet ikke vurdert som aktuell, fordi den vil kreve noe mer når det gjelder systemtekniske tilpasninger og fordi selskapsskatten bør utformes likt på tvers av næringer.

I den andre modellen fastsettes selskapsskatt og grunnrenteskatt parallelt, det vil si uten at den ene skatten er fradragsberettiget i den andre. Samvirkningen mellom skattene kan da håndteres ved at det gis et tilleggsfradrag i grunnrenteskatten. Modellen vil likevel ikke være en tilstrekkelig løsning for kraftselskaper med usikker selskapskatteposisjon.

Departementet foreslo i høringsnotatet at grunnrenterelatert selskapsskatt fradragføres i grunnlaget for grunnrenteskatten. Forslaget er nærmere beskrevet i punkt 7.1.4.

Departementet mottok 45 høringsinnspill, hvorav 35 er fra kommuner. Tre av høringsvarene som ikke er fra kommuner, er uten realitetsmerknader. De øvrige syv instansene som har

inngitt merknader til forslagene er Energi Norge, Kommunesektorens Organisasjon, Landsorganisasjonen i Norge (LO), Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar, Samfunnsbedriftene Energi, Skattedirektoratet og Statkraft.

Energi Norge, Landsorganisasjonen i Norge (LO), Statkraft og Skattedirektoratet støtter høringsforslaget og valget av modell.

Energi Norge uttaler likevel at lønnsomheten av en investering vil reduseres ved fremtidige reduksjoner av selskapsskattesatsen med tilhørende økninger av grunnrenteskattesatsen, og ønsker en forhåndsdefinert mekanisme for å kompensere for slike effekter.

Energi Norge og Statkraft mener det bør gjøres noen presiseringer i utformingen av lovforslaget.

Kommunesektorens Organisasjon (KS) uttaler at det er viktig at kommunesektoren ikke får reduserte inntekter som følge av endringen i grunnrenteskatten og ber om en nærmere utredning av forslagens konsekvenser for eiendomsskatten. *Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK)* viser til at forslaget får betydning for eiendomsskatten ettersom grunnrenteskatt kommer til fradrag i grunnlaget for eiendomsskatt, og mener at det ikke er foretatt tilstrekkelig utredning av de økonomiske effektene for kommunene, samt at det er satt for kort høringsfrist. Videre ønsker LVK en annen modell for å håndtere samvirkningen. Dette knyttes til risiko for feil i eiendomsskattegrunnlagene. LVK uttaler at kommunene over tid får redusert eiendomsskatt. Blant annet av denne grunn bør adgangen til å få fradrag for grunnrenteskatt i grunnlaget for eiendomsskatt fjernes, og maksimumsregelen for beregning av eiendomsskatt på kraftanlegg bør oppheves.

En rekke kommuner har høringsuttalelser der de deler LVKs syn om at det ikke er foretatt tilstrekkelig utredning av de økonomiske effektene av forslaget for kommunene.

Skattedirektoratet uttaler at innføring av regler som gjelder samvirkning mellom grunnrenteskatten og selskapsskatten vil komplisere kraftskattesystemet ytterligere, men deler departementets oppfatning om at problemet med vridning utover det som følger av ordinær selskapsskatt bør løses. Modellen med sekvensielle skatter synes etter direktoratets oppfatning å være minst komplisert.

Merknadene fra høringsinstansene behandles under punkt 7.1.4.

7.1.4 Vurderinger og forslag

Innledning

Fra og med inntektsåret 2021 er grunnrenteskatten lagt om til kontantstrømskatt for nye investeringer. Det innebærer at kostnader som ellers er aktiveringspliktige, i stedet kan utgiftsføres umiddelbart i grunnrenteinntekten. For at kontantstrømskatten skal virke nøytralt, må skattegrunnlaget reflektere den kontantstrømmen som benyttes til å vurdere investeringens lønnsomhet før kontantstrømskatt. I det norske skattesystemet har det meste av næringsvirksomhet en selskapsskatt på 22 pst. Denne betales også av kraftforetakene for grunnrenteskattepliktig virksomhet.

Selskapsskatten øker avkastningskravet for all næringsvirksomhet. Det vil si at en investering som vurderes som lønnsom i fravær av selskapsskatt, ikke nødvendigvis er lønnsom når selskapsskatten medregnes. I det norske skattesystemet vil det altså være kontantstrømmen etter selskapsskatt som er relevant for å vurdere investeringers lønnsomhet før kontantstrømskatt.

De to skattene til sammen bør ikke føre til større vridninger enn det som følger av ordinær selskapsskatt. Det er derfor behov for tilpasninger for at de to skattene skal virke godt sammen. Skattereglene som gjaldt til og med 2020, og som fortsatt gjelder for investeringskostnader som var aktiveringspliktige før 1. januar 2021, inneholder et element som skal ivareta deler av denne samvirkningen. Friinntekten i grunnrenteskatten skal isolert sett fastsettes til risikofri rente etter selskapsskatt. Likevel blir friinntektsrenten fastsatt til risikofri rente før selskapsskatt for å ta hensyn til at selskapsskatt og grunnrenteskatt blir beregnet parallelt. Med andre ord blir det implisitt gitt et tillegg i friinntektsrenten for å korrigere for samvirkning. Denne todelingen er lite synlig siden samlet friinntektsrente er risikofri rente før selskapsskatt. Da friinntekten falt bort med kontantstrømskatten, falt dette tillegget også bort for nye investeringer fra og med 1. januar 2021. Som følge av omleggingen til kontantstrømskatt er det derfor behov for en justering for å sørge for at skattene virker godt sammen og at kontantstrømskatten virker nøytralt.

Det finnes i hovedsak to løsninger på dette. En kan koble skattene sammen og beregne dem sekvensielt. Det innebærer at den ene skatten beregnes først og blir fradragsberettiget i grunnlaget for den andre (sekvensiell modell). Alternativt kan en beholde to parallelle skatter som i dag, det vil si uten at den ene skatten er fradragsberettiget i den andre, og gjøre en tilpasning i kontant-

strømskatten (parallell modell). Modellene vil ha noe forskjellige egenskaper. I høringsnotatet ble det vist til at den parallelle modellen ikke vil være en tilstrekkelig løsning for kraftselskaper med usikker selskapsskatteposisjon. Etter departementets vurdering vil den sekvensielle modellen, der grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt, ivareta samvirkningen på en treffsikker, intuitiv og praktisk gjennomførbar måte. Departementet legger vekt på at den sekvensielle modellen også løser problemet for selskaper med usikker skatteposisjon. Samtidig er dette den foretrukne løsningen administrativt sett.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet (jf. punkt 7.1.3) og foreslår at samvirkning med selskapsskatten tas hensyn til ved at grunnrenterelatert selskapsskatt fradragsføres i grunnlaget for grunnrenteskatten. Det er gjort noen justeringer i formuleringen av lovforslaget sett i forhold til lovforslaget i høringsnotatet.

Departementet viser til forslag til ny bokstav c i skatteloven § 18-3 tredje ledd med ikrafttredelsesregel og forslag til endring i Stortingets skattevedtak for 2021 § 3-4.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Nærmere om forslaget

Forslaget innebærer at selskapsskatten fradragsføres i grunnlaget for grunnrenteskatten, det vil si at skattene fastsettes sekvensielt. Grunnrenteskatten fastsettes da på grunnlag av kontantstrømmen etter selskapsskatt. Alle investeringer som er lønnsomme etter selskapsskatt, vil da forbli lønnsomme for selskapet etter grunnrenteskatt, og motsatt. Vridningene for kraftselskaper som ilegges både grunnrenteskatt og selskapsskatt, blir da ikke sterkere enn de vridningene selskapsskatten medfører i andre næringer. Det gjelder både for selskaper som gjennomgående har overskudd i selskapsskatten og for selskaper med usikker selskapsskatteposisjon.

Kraftselskapene kan ha annen virksomhet enn vannkraftproduksjon. Behovet for tilpasninger omfatter bare den delen av virksomheten som ilegges både grunnrenteskatt og selskapsskatt. Det er derfor bare en særlig beregnet selskapsskatt knyttet til grunnrenteskattepliktig virksomhet (heretter omtalt som grunnrenterelatert selskapsskatt) som skal trekkes fra i grunnlaget for grunnrenteskatt, og ikke den fastsatte selskapsskatten for selskapets samlede virksomhet. Det

skal derfor ikke tas hensyn til eventuelle avvikende salgsvtaler eller prissikring, resultat fra andre virksomhetsområder eller finansresultat. Det skal heller ikke tas hensyn til fradrag for naturressursskatt. For å skille ut den grunnrenterelaterte selskapsskatten må en altså ta utgangspunkt i de samme inntekts- og kostnadsstørrelser som brukes ved fastsettelse av grunnrenteskatten. Driftsmidler i kraftproduksjon som utgiftsføres umiddelbart i grunnrenteskatten etter innføringen av kontantstrømskatt fra og med 2021, skal likevel avskrives i den grunnrenterelaterte selskapsskatten. Fastsetting av grunnrenterelatert selskapsskatt per kraftverk er nødvendig siden grunnrenteskatt inngår som et element ved fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget for hvert kraftverk. Dette innebærer at også grunnrenterelatert selskapsskatt må beregnes per kraftverk.

Dersom grunnrenterelatert selskapsskatt er negativ, fradragsføres null dette året, og underskuddet fremføres (uten rente) til senere inntektsår. Det innebærer at fremtidige fradrag for grunnrenterelatert selskapsskatt, når denne beregnes som en positiv størrelse, vil reduseres. Grunnrenterelatert underskudd i selskapsskatten vil dermed utgjøre en egen fremførbar skatteposisjon. Skatt på alminnelig inntekt (selskapsskatt) og eventuelt fremførbart underskudd i alminnelig inntekt vil ikke påvirkes av den nye grunnrenterelaterte selskapsskatteberegningen.

Når grunnrenterelatert selskapsskatt fradragsføres, blir skattegrunnlaget i grunnrenteskatten lavere. Det foreslås derfor at grunnrenteskattesatsen teknisk oppjusteres fra 37 pst. til 47,4 pst. for å videreføre samme effektive marginalsatt på 59 pst., se boks 7.1.

På kort sikt vil forslaget gi et provenytap fordi nye investeringskostnader kan utgiftsføres umiddelbart mot en høyere grunnrenteskattesats. Dette vil styrke selskapenes likviditet i investeringsfasen. Forslaget vil sørge for at omleggingen til kontantstrømskatt samlet sett blir om lag provenytnøytral i nåverdi.

Energi Norge uttalte i høringsrunden at med høringsforslaget kan eventuelle fremtidige reduksjoner i selskapsskattesats med tilhørende økning av grunnrenteskattesatsen påvirke lønnsomheten i prosjekter, og at det bør innføres en forhåndsdefinert mekanisme for å kompensere for endringer i satsene.

Etter departementets oppfatning må konsekvensene av eventuelle fremtidige endringer i selskapsskattesatsen vurderes nærmere dersom det blir aktuelt. Selskapsskattesatsen i Norge er redusert fra 28 til 22 pst. i perioden

Boks 7.1 Teknisk justering av grunnrenteskattesatsen

Dagens grunnrenteskatt og selskapsskatt fastsettes parallelt, det vil si uten at den ene skatten reduserer grunnlaget for den andre. Dagens effektive marginale skattesats er dermed:

$$0,22 + 0,37 = 0,59$$

Når grunnrenterelatert selskapsskatt kan trekkes fra i grunnrenteskatten, må grunnrenteskattesatsen teknisk justeres for å videreføre effektiv marginal skattesats på 59 pst. Grunnrenteskattesatsen må teknisk justeres til:

$$0,37 / (1 - 0,22) = 0,474$$

Effektiv marginal skattesats vil da være uendret fra i dag:

$$0,22 + (1 - 0,22) * 0,474 = 0,59$$

2013 til 2019. I samme periode er grunnrenteskatten for vannkraft økt fra 30 til 37 pst. for å begrense provenytapet fra denne næringen. Det er ikke hensiktsmessig å på forhånd skissere løsninger for å håndtere mulige fremtidige satsendringer. Departementet bemerker imidlertid at i en grunnrenteskatt utformet som en kontantstrømskatt, der skattegrunnlaget kan variere mye fra år til år avhengig av investeringsomfang, bør skattesatsen holdes mest mulig uforandret over tid. Med lik sats over tid vil det være samsvar mellom lønnsomhet før og etter grunnrenteskatt. En fordel med en sekvensiell løsning kan være at provenyet fra eventuelle fremtidige endringer i selskapsskattesatsen automatisk vil delvis motsvares av provenyvirkning i grunnrenteskatten.

I høringsnotatet ble det vist til at en alternativ modell for sekvensielle skatter er å trekke grunnrenteskatten fra i grunnlaget for selskapsskatt. Hvilken skatt som beregnes først og dermed reduserer grunnlaget for den andre (selskapsskatt eller grunnrenteskatt), har ingen betydning for de samlede økonomiske virkningene. En slik modell vil likevel kreve noe mer når det gjelder systemtekniske tilpasninger. På denne bakgrunn, og av hensyn til at selskapsskatten bør utformes

likt på tvers av næringer, går departementet ikke inn for denne modellen.

Særlig om overgangen fra parallelle skatter til sekvensielle skatter

Det foreslås at overgangen til sekvensielle skatter skal gjelde både for nye og historiske investeringer. Etter departementets vurdering vil det ikke oppstå vesentlige overgangsproblemer ved å gå over fra dagens ordning med parallelle skatter til en ordning med sekvensielle skatter.

Inntekts- og kostnadsposter som inngår i begge skattegrunnlag, både i grunnlaget for selskapsskatt og i grunnlaget for grunnrenteskatt, vil ha uendret skatteverdi. Det skyldes at effektiv grunnrenteskattesats på disse inntekts- og kostnadspostene er uforandret, jf. boks 7.1, og det gjøres heller ingen endringer i selskapsskatten.

Investeringskostnader som aktiveres før 1. januar 2021, vil fortsatt komme til fradrag i grunnrenteskatten gjennom avskrivninger og friinntekt. Friinntekten inngår bare i grunnlaget for grunnrenteskatt og må derfor justeres. Siden omleggingen til sekvensielle skatter også omfatter historiske investeringer, er det ikke lenger behov for det implisitte samvirkningsfradraget i friinntekten. Friinntektsrenten for historiske investeringer må derfor reduseres til risikofri rente etter skatt fra og med 2021. Skatteverdien av fradraget for friinntekt for historiske investeringer blir likevel uendret fordi redusert friinntekt motsvares av økt grunnrenteskattesats. Departementet vil gjennomføre endringen i friinntektsrenten ved forskriftsendring i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 18-8-3.

Negativt grunnlag for grunnrenteskatt fra før 2007 nedjusteres teknisk (multipliseres med 0,78) ved overgangen til sekvensiell skatt fordi det nå vil fradragføres mot en høyere grunnrenteskattesats.⁶ Skatteverdien av historisk fremførbart negativt grunnlag forblir da uendret. I den beregnede, grunnrenterelaterte selskapsskatten som skal trekkes fra i grunnlaget for grunnrenteskatt ses det bort fra fremførbart negativt skattegrunnlag (fra før omleggingen). Det vil isolert sett gi økt fradrag for grunnrenterelatert selskapsskatt og dermed redusert grunnrenteskatt. Denne avgrensningen gjelder bare for fradraget i grunnlaget for grunnrenteskatt. I selskapets ordinære grunnlag for selskapsskatt vil historisk fremførbart negativt skattegrunnlag kunne fradragføres

⁶ Grunnlaget justeres ned med selskapsskattesatsen (1-0,22 = 0,78).

på samme måte som tidligere. Denne løsningen er administrativt enkel ved at grunnrenterelatert selskapsskatt kan fastsettes fra og med 2021 uten å ta hensyn til fremførbart negativt skattegrunnlag fra tidligere år.

Forholdet til eiendomsskatt

Grunnrenteskatt inngår ved fastsetting av eiendomsskattegrunnlag for kraftverk med effekt på eller over 10 000 kVA, jf. skatteloven § 18-5 og eieendomsskattelova § 8B-1. Eiendomsskattegrunnlag kan derfor påvirkes av forslaget. Som omtalt i høringsnotatet vil redusert grunnrenteskatt øke eiendomsskatteinntektene noe på kort sikt for kraftanlegg som ikke er bundet av minimums- og maksimumsreglene i eiendomsskatten. Dette motsvares av lavere eiendomsskatteinntekter på lengre sikt.

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) uttalte i høringsrunden at det ikke er foretatt tilstrekkelig utredning av de økonomiske effektene for kommunene. LVK uttaler at kommunene over tid får redusert eiendomsskatt. For å hindre at eiendomsskatten blir redusert foreslår LVK at adgangen til å få fradrag for grunnrenteskatt i grunnlaget for eiendomsskatt fjernes, og at maksimumsregelen for beregning av eiendomsskatt på kraftanlegg oppheves.

Departementet bemerker at det ikke kan utelukkes at endringene i enkelttilfeller kan føre til lavere (eller høyere) eiendomsskatt. Store vannkraftanlegg (effekt på 10 000 kVA eller mer) har særlige eiendomsskatteeregler som sikrer vertskommunene høye og stabile inntekter, se nedenfor. På grunn av disse reglene er det krevende å overskue mulige konsekvenser for enkeltkraftverk og enkeltkommuner. I tillegg avhenger virkningen for eiendomsskatt av utviklingen i kraftpriser fremover. Det er derfor ikke mulig å anslå konkret provenyvirkning for eiendomsskatten. Departementet antar likevel at omleggingen til kontantstrømskatt samlet sett ikke vil gi vesentlige utslag i eiendomsskatten til kommunene over tid.

Eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg med en samlet påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer skal etter gjeldende regler beregnes ut fra verdien anlegget blir satt til ved fastsettelsen av formues- og inntektsskatt året før skatteåret. Metoden er basert på kraftanleggets lønnsomhet. Eiendomsskattegrunnlaget (markedsverdien) beregnes som nåverdien over uendelig tid av en sjablongmessig anslått nettoinntekt. Nettoinntekten settes lik gjennomsnittet av de siste fem

års normerte salgsinntekter fratrukket driftskostnader, eiendomsskatt, grunnrenteskatt og fremtidig investeringsbehov. Det er også gitt regler om at eiendomsskattegrunnlaget ikke kan overstige en maksimumsgrense (2,74 kroner per kWh multiplisert med årsproduksjonen) eller faller under en minimumsgrense (0,95 kroner per kWh multiplisert med årsproduksjonen).

Umiddelbar utgiftsføring av nye investeringskostnader mot en høyere grunnrenteskattesats (47,4 pst. mot 37 pst. i dag) vil isolert sett redusere fradraget for grunnrenteskatt de første årene. For en enkeltinvestering vil det trekke i retning av økt eiendomsskatt de første fem årene og tilsvarende lavere eiendomsskatt i senere år.

Omleggingen til kontantstrømskatt og den foreslåtte endringen for å håndtere samvirkningen med selskapsskatten anslås samlet sett å være om lag provenynøytral i nåverdi. Eventuelle virkninger for eiendomsskatten gjelder bare nye investeringer. For historiske investeringer vil systemet med avskrivninger og friinntekt fortsatt gjelde, og for slike investeringer vil heller ikke omleggingen til sekvensielle skatter ha betydning for utlignet grunnrenteskatt og dermed eiendomsskatt. Endringen vil derfor fases inn over tid.

Maksimums- og minimumsreglene danner videre et tak og et gulv for eiendomsskattegrunnlaget. For kraftverk som gjennom hele levetiden er bundet av enten minimums- eller maksimumsregelen, vil endringen ikke ha betydning for eiendomsskatten. Endringen vil heller ikke ha betydning for kraftverk med ytelse under 10 000 kVA ettersom disse er fritatt fra grunnrenteskatt og ilegges eiendomsskatt etter forenklede regler.

Det er grunnrenteskatt etter samordning på tvers av kraftverk som den skattepliktige eier, som kommer til fradrag i eiendomsskattegrunnlaget. Økt negativ grunnrenteskatt i år med høye investeringer kan føre til at eiendomsskatten i en kommune i noe større grad blir påvirket av grunnrenteskatten for et kraftverk med samme eier i en annen kommune. Samlet virkning på tvers av kraftverk vil også avhenge av om kraftverkene er bundet av maksimums- og minimumsreglene.

Frdraget for grunnrenteskatt beregnes som et rullerende gjennomsnitt, men i gjennomsnittsberegningen settes negative verdier til null. Dette kan isolert sett gi en viss asymmetri som gir lavere eiendomsskatteinntekter over tid. Om lag to tredjedeler av kraftforetakene har flere enn ett kraftverk og dermed mulighet til verksamordning, noe som vil begrense virkningen av en eventuell asymmetri.

LVK mener i sitt høringsinnspill at det valgte alternativet for å løse samvirkningsproblemet vil gi økt risiko for feil i eiendomsskattegrunnlaget, og ber om en annen modell for å håndtere samvirkningen. Departementet antar at merknaden knytter seg til at fradrag for grunnrenterelatert selskapsskatt tilfører et nytt element ved fastsettingen av grunnrenteskatt. Til dette bemerkes at fastsettingen bygger på de samme faktiske størrelsene som i dag. Metoden vil etter departementets oppfatning ikke øke risikoen for feil i eiendomsskattegrunnlaget i særlig grad.

7.1.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Løsningen for samvirkningen mellom grunnrenteskatt og selskapsskatt var ikke avklart da kontantstrømskatten ble vedtatt i 2020.

Forslaget med sekvensielle skatter innebærer at nye investeringer utgiftsføres mot en grunnrenteskattesats på 47,4 pst. i stedet for 37 pst. som i dag. Forslaget anslås å gi en påløpt reduksjon i skatteinntektene for 2021 på om lag 280 mill. kroner sammenlignet med gjeldende regler. Provenytapet bokføres i 2022. Provenytapet på kort sikt vil i stor grad motsvares av økte skatteinntekter i påfølgende år. Omleggingen til kontantstrømskatt blir samlet sett om lag provenynøytral i nåverdi.

Departementet antar at omleggingen samlet sett ikke vil gi vesentlige utslag i eiendomsskatten til kommunene over tid.

Forslaget vil ikke gjøre det nødvendig med vesentlige systemtekniske endringer. Fordi det må fastsettes en grunnrenterelatert selskapsskatt, kreves ekstra beregninger ved fastsetting av grunnrenteskatten. Disse beregningene vil likevel baseres på inntekts- og kostnadsposter som allerede brukes i andre beregninger av selskaps- og grunnrenteskatt. De økte administrative kostnadene for Skatteetaten og selskapene vil dermed være beskjedne.

7.1.6 Ikrafttredelse

Endringene i grunnrenteskatten for vannkraftproduksjon som innebar innføring av kontantstrømskatt for nye investeringer, trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2021. Endringene som nå foreslås, utfyller disse reglene. Det foreslås at endringene i skatteloven § 18-3 trer i kraft fra samme tidspunkt som endringen med overgang til kontantstrømsbeskatning, det vil si straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

7.2 Avgift på landbasert vindkraft

7.2.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår en avgift på landbasert vindkraft med 1 øre per produsert kWh. Avgiften foreslås å omfatte konsesjonspliktige landbaserte vindkraftverk og skal pålegges innehavere av konsesjon for vindkraftverk (konsesjonær).

I tråd med det regjeringen varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2021, foreslås avgiften utformet som en særavgift. Inntektene tilfaller statskassen, men fordeles til vertskommuner. Forutsatt at avgiften kan tre i kraft i løpet av 2022, skal den første gang innbetales i 2023. Avgiften anslås å gi et proveny på om lag 165 mill. kroner påløpt i 2022, bokført i 2023, forutsatt at avgiften gjelder fra 1. januar 2022. Regjeringen vil frem mot statsbudsjettet for 2023 nærmere vurdere hvordan utbetalingene til vertskommuner formelt og praktisk skal administreres og fordeles.

De administrative konsekvensene av avgiften vil være begrenset både for avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige.

En avgift som bare gjelder landbaserte vindkraftverk kan reise EØS-rettslige spørsmål om offentlig støtte som bør avklares med EFTA-oversvåkningsorgan (ESA) før avgiften trer i kraft. Det foreslås derfor at avgiften trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

Det vises til forslag til vedtak om avgift på landbasert vindkraft.

7.2.2 Bakgrunn

I motsetning til vannkraftverk har vindkraftverk så langt ikke hatt særskilt høy avkastning. Vindkraftverk mottar i dag støtte gjennom gunstige avskrivningsregler og elsertifikater, men fristen for å bli omfattet av ordningene utløper i 2021. Vindkraftkapasiteten har økt betydelig de siste årene, blant annet som følge av støtteordningene. Konsesjonsbehandling av vindkraft har vært stilt i bero siden april 2019, og Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) forventer svært lite ny vindkraftutbygging fra 2022 til 2030. Ved behandlingen av Meld. St. 28 (2019–2020) *Vindkraft på land – Endringer i konsesjonsbehandlingen* og tilhørende Innst. 101 S (2020–2021) fattet Stortinget blant annet følgende anmodningsvedtak 1. desember 2020:

Vedtak nr. 146:

«Stortinget ber regjeringen vurdere endringer i vindkraftbeskatningen, inkludert en vurde-

ring av hvordan en hensiktsmessig innretning på og tidsplan for hvordan skattebyrden på vindkraftprodusentene kan økes.»

Vedtak nr. 147:

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2021 med en vurdering av hvordan lokal kompensasjon og forutsigbare rammebetingelser for vindkraft kan sikres, for eksempel naturressursskatt, en produksjonsavgift eller en annen hensiktsmessig innretning for alle involverte parter.»

Regjeringen fulgte opp anmodningsvedtakene i Meld. St. 2 (2020–2021) *Revidert nasjonalbudsjett 2021*. Der vurderte regjeringen flere ulike beskatningsmodeller for vindkraftnæringen. Blant annet ble det vist til at lønnsomheten i vindkraftnæringen tilsier at det ikke er aktuelt å innføre en grunnrenteskatt nå. Dermed er det heller ikke grunnlag for å omfordele grunnrente fra staten til kommunesektoren gjennom en naturressursskatt. En naturressursskatt vil heller ikke oppfylle forutsetningen i Stortingets anmodningsvedtak om å øke skattebyrden for vindkraftprodusentene. I Revidert nasjonalbudsjett 2021 står det videre at det ikke er aktuelt at en avgift fastsettes i konsekvensvilkårene til kraftverket, slik næringen og kommunene har tatt til orde for.

Regjeringen varslet at den etter en samlet vurdering tok sikte på å innføre en moderat produksjonsavgift på vindkraftverk fra 2022 med forbehold om at avgiften er i samsvar med EØS-avtalen. Inntektene fra avgiften tilfaller staten, men skal fordeles til vertskommunene. Avgiften utformes som en ordinær særavgift. Regjeringen uttalte at en produksjonsavgift som fordeles til vertskommunene, vil gi ytterligere insentiver til å legge til rette for vindkraftproduksjon. Regjeringen la også vekt på at en produksjonsavgift vil gi forutsigbarhet for kommuner og næringen og imøtekomme behovet for lokal legitimitet. Det ble videre vist til at avgiften vil imøtekomme Stortingets ønske om å øke skattebyrden for næringen samt ønsket om lokal kompensasjon. Regjeringen uttalte også at en produksjonsavgift vil være en vridende skatt, og at den derfor bør være moderat.

Et forslag til særavgift på landbasert vindkraft har vært på høring. I Skattedirektoratets høringsnotat ble det foreslått at avgiften ilegges per MW installert effekt i det enkelte kraftverk. En modell med avgift per kWh produsert kraft ble

også omtalt, og høringsinstansene ble bedt om å gi sitt syn på begge modellene.

7.2.3 Gjeldende rett

Vindkraftverk er i liten grad omfattet av særlige skatter eller konsesjonsbaserte inntektsordninger slik vannkraftverk er, men mottar i dag støtte gjennom gunstige avskrivningsregler og elsertifikater. For øvrig betaler vindkraftselskaper selskapsskatt i likhet med andre næringer, og er også omfattet av generelle mekanismer for å forhindre overskuddsflytting, herunder rentebegrensingsregelen. De særlige avskrivningsreglene for vindkraftverk skal gjelde for driftsmidler ervervet frem til utløpet av godkjenningsperioden for anlegg under elsertifikatordningen, det vil si til og med 31. desember 2021, jf. skatteloven § 14-51. For driftsmidler ervervet etter dette tidspunktet vil ordinære saldoavskrivningsregler igjen gjelde.

Kommuner kan også velge å skrive ut eiendomsskatt på vindkraftverk, jf. eiendomsskattelova § 3. Det er kommunestyret i den enkelte kommune som avgjør om, og i hvilket omfang, det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen. Vindkraftverk inngikk i den tidligere kategorien «verk og bruk», som ble avvirket fra og med skatteåret 2019, da produksjonsutstyr og -installasjoner som hovedregel ikke lenger skulle inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Eiendomsskatt for vannkraftverk, kraftnett, vindkraftverk og petroleumsanlegg med særskatt ble likevel videreført som tidligere i en egen bestemmelse. Kommunene har dermed fremdeles mulighet til å få eiendomsskatteinntekter på produksjonsutstyr og -installasjoner fra disse næringene, i motsetning til fra andre næringer. Vindkraftverk skal verdsettes til teknisk verdi, som skal tilsvare gjenanskaffelseskostnaden etter fradrag for slit, elde og eventuell utidsmessighet. Eiendomsskattelova åpner også for at vindkraftverk verdsettes etter avkastningsverdi når denne verdsetningsmetoden best reflekterer verdien, jf. eiendomsskattelova §§ 8 B følgende.

7.2.4 Høringen

Skattedirektoratet sendte 22. juni 2021 på vegne av Finansdepartementet på høring et forslag til en særavgift på landbasert vindkraft. Høringsforslaget ble sendt til 118 høringsinstanser med frist for merknader 3. august 2021. I høringsnotatet ble det foreslått regelverk for en særavgift på samlet installert effekt (MW) i kraftverket. En alternativ modell med særavgift på faktisk produksjon

(kWh) ble også omtalt, og det ble bedt om høringsinstansenes syn på begge modeller. Formålet med høringen var å få høringsinstansenes synspunkter på den tekniske utformingen av særavgiften, samt valg av modell. Det ble samtidig presisert at det konkrete nivået på en moderat avgift og fordeling av inntektene mellom kommuner ikke var en del av høringen.

Det er kommet 75 høringsuttalelser, hvorav 74 er med merknader. 17 høringsinnspill er fra privatpersoner, og mange av disse er motstandere av vindkraftverk. En betydelig andel av høringsinstansene har kommet med innspill som omhandler andre skatter og avgifter enn en særavgift, størrelsen på avgiften og fordelingen av inntektene til kommuner. Svært mange høringsinstanser er kritiske til høringsfristens lengde, samt at høringen er lagt på et tidspunkt med sommerferieavvikling.

Synspunkter på at inntektene fra en skatt eller avgift skal gå til kommunene (lokal kompensasjon)

De aller fleste høringsinstanser som representerer bransjen og kommunene samt *Landsorganisasjonen i Norge (LO)* uttaler at det er riktig at inntektene fra en skatt eller avgift fordeles til berørte kommuner.

Flere miljøorganisasjoner, blant annet *Naturvernforbundet*, *Naturvernforbundet Oslo sør*, *Norges Miljøvernforbund* og *Sabima* er mot at en avgift skal gå til kommunene. Det samme gjelder organisasjoner som representerer motstandere av vindkraft, herunder *Motvind Askøy*, *Motvind Dalane*, *Motvind Norge*, *Motvind Innlandet* og *Motvind Oslo og Viken*. Bakgrunnen er blant annet at tiltaket kan gi insentiver for kommuner til å være positive til vindkraftutbygging og gi økt press på naturen. Flere av disse mener i stedet at inntekter fra en skatt eller avgift på vindkraft bør gå til staten og øremerkes visse formål.

Kraftfylka og fylkeskommuner som har avgitt høringsuttalelse trekker særlig frem at det er viktig å få på plass kompensasjonsordninger både lokalt og regionalt for de inngrepene vindkraftverk medfører.

Overordnede synspunkter på innretning for en skatt eller avgift som fordeles til kommunene

Birkenes kommune, *Bremanger kommune*, *Energi Norge*, *Fitjar kommune*, *Flatanger kommune*, *Fosen Vind*, *Frøya kommune*, *Hitra kommune*, *Hydro Energi*, *Hå kommune*, *Kraftfylka*, *Landssammenslutninga av Norske Vindkraftkommuner (LNVK)*, *Naturressurskommunene*, *Norwea*, *Nær-*

øysund kommune, *Roan Vind DA*, *Samfunnsbedriftene*, *Statkraft*, *Trønder Energi*, *Varanger Kraft*, *Vestfold og Telemark fylkeskommune*, *Zephyr*, *Åfjord kommune* m.fl. uttaler at deres primære ønske er at det innføres en naturressursskatt (som trekkes fra i utlignet selskapsskatt som for vannkraft), som går utenfor inntektsutjevningen og/eller en konsesjonsavgift for nye anlegg (eventuelt en miljøavgift/naturavgift).

Mange av disse høringsinstansene samt *Kommunesektorens Organisasjon (KS)* peker på at et slikt forslag ble fremmet i en fellesuttalelse av 6. november 2020 fra KS, LNVK, Naturressurskommunene (USS, LVK, Industrikommunene, Petroleumskommunene), *Norwea*, *Energi Norge*, *Samfunnsbedriftene* og *Kraftfylka* til Energi- og miljøkomiteen på Stortinget. Det er blant annet vist til at forslaget i fellesuttalelsen innebærer at det blir et spleiselag mellom staten og kraftprodusentene for å sørge for tilstrekkelig lokal kompensasjon og forutsigbarhet i eksisterende prosjekter. Disse høringsinstansene mener at høringsnotatet og forslag til en særavgift ikke følger opp forslaget i fellesuttalelsen av 6. november 2020 og Stortingets anmodningsvedtak.

Energi Norge, *Norwea*, *Naturressurskommunene* og *LNVK* mener at en skatt/avgift uansett må holdes utenfor inntektsutjevningen. De mener videre at en særavgift ikke vil gi vertskommuner eller utbyggere forutsigbarhet og mener det derfor er bedre med en konsesjonsavgift som går direkte til kommunene. *Naturressurskommunene* begrunner dette blant annet slik:

«Som sitert tidligere fra Meld. St. 2 (2020–2021) Revidert nasjonalbudsjett 2021, var forutberegnelighet for kommunene et moment det ble vist til som viktig i begrunnelsen for avgiften. Innplasseringen i forskrift om særavgifter medfører imidlertid at avgiften med enkle grep kan reduseres av det til enhver tids sittende Storting ved plenarvedtak i det statsbudsjettet fastsettes. Det bekreftes for så vidt av høringsnotatet som i sin redegjørelse opplyser at særavgifter fastsettes av Stortinget i de årlige budsjettvedtak. Heller ikke denne delen av ordningen med særavgifter passer derfor for den avgiften som foreslås innført for landbasert vindkraft. Hensynet til forutberegnelighet taler mot dette.»

LO mener også at avgiften bør gå direkte til kommunene og ikke via staten.

Bransjen, representert ved blant annet *Energi Norge* og *Norwea* mener at en særavgift vil ha

store negative konsekvenser for norsk vindkraftnæring. En særavgift er ikke overskuddsavhengig og vil være vridende og dermed medføre samfunnsøkonomiske tap.

Statistisk sentralbyrå (SSB) mener det er uheldig at negative virkninger på miljøet ikke er drøftet i høringsnotatet. SSB mener også det bør vurderes å innføre beskatning av ressursrente på vindkraft kombinert med en naturavgift.

Folk For Fjella er imot forslaget til særavgift og mener at arealkrevende energiproduksjon som vannkraft, vindkraft eller annen produksjon som har som formål å produsere fornybar energi bør behandles likt i skattespørsmål. *Industri- og Næringspartiet* mener at vindkraft bør skattlegges på samme måte som andre kraftprodusenter.

Synspunkter på innretningen av en særavgift

Skattedirektoratet vurderte som nevnt to modeller for en særavgift i høringsnotatet. *NVE, SSB, Motvind Norge, Motvind Innlandet, Motvind Oslo og Viken, Naturvernforbundet, Naturvernforbundet Oslo sør og Varanger Kraft* støtter Skattedirektoratets forslag om en særavgift basert på installert effekt (MW). Fordeler med denne modellen som fremheves er at den gir forutsigbarhet for kommunene, samsvarer mer med naturinngrepet og de negative virkninger som vindkraftverket medfører, i tillegg til at den er enkel å administrere.

Alcoa, Eigersund kommune, Energi Norge, Fosen Vind, Kvalheim Kraft, Lund Kommune, Norsk Vind, Norwea, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), Raudfjell Vind AS, Roan Vind, Samfunnsbedriftene, Statkraft, Troms Kraft, Tromsø Vind AS, TrønderEnergi, Vardar og Zephyr mener at en avgift basert på produksjon (kWh) er å foretrekke. *Hydro Energi* mener at en eventuell produksjonsavgift må knyttes til kWh produsert og ha et lønnsomhetsbasert element.

Hovedinnvendingene som trekkes frem mot en avgift basert på installert effekt (MW) er at eldre vindkraftverk blir relativt mer ulønnsomme enn nyere, og at vindkraftverk med lavere brukstid blir relativt mer ulønnsomme enn verk med høyere brukstid. *NHO* mener derfor at en modell basert på installert effekt (MW) kan ha større vridende effekter enn en produksjonsbasert modell. *Energi Norge* og *Norwea* mener en effektbasert modell er svært uheldig, og vil sterkt anbefale produksjonsmodellen.

Kommunene og deres organisasjoner er ikke like klare i sin anbefaling av modell. Disse høringsinstansene fremhever blant annet at avgiften må sikre forutsigbarhet og være av en slik

størrelse at den oppfattes som en reell kompensasjon for de ulemper som vindkraftverk innebærer.

KS mener det er vanskelig å konkludere på valg av modell uten å vite noe om satser og forskjeller i forventede inntekter til kommunesektoren. *KS* ser at effektmodellen gir stabile inntekter, men antar at avgiftsinntektene over tid vil være lavere med denne enn med en produksjonsmodell. *KS* uttaler imidlertid at «hvis regjeringen kommer til å fastsette avgiftene med de to modellene slik at selskapene vurderer dem som likeverdige ved marginale utbyggingsprosjekter, vil *KS* helle i retning av å anbefale en produksjonsmodell».

LNVK og *Naturressurskommunene* ser fordeler og ulemper med begge modeller. *LNVK* uttaler at: «Hensynet til stabilitet og forutsigbarhet taler for en modell basert på installert effekt, men det er påpekt i høringsnotatet at en effektavgift vil være vesentlig tyngre å bære for eldre kraftverk med gammel teknologi. Hvis det er korrekt, kan det føre til at avgiften settes lavere enn med en produksjonsmodell.» *Naturressurskommunene* har tilsvarende synspunkter. *LNVK* påpeker videre at de ikke har fått tilstrekkelig informasjon om blant annet forskjeller i og virkninger av de to modellene til å konkludere med hvilken modell de foretrekker og tar forbehold om at de kommer tilbake til dette. Tilsvarende synspunkter har mange kommuner, det vil si *Birkenes, Bremanger, Frøya, Hitra, Hå, Nærøysund, Osen, Smøla, Sokndal og Åfjord*.

Naturressurskommunene heller mot en effektmodell fordi denne vil være det mest objektive grunnlaget som også sikrer kommunene stabile inntekter. Disse peker også på mangelfull informasjon om modellene og at de eventuelt vil komme tilbake til dette. *Bjerkreim kommune, Fitjar kommune* og *Selbu kommune* har tilsvarende synspunkt.

I høringsnotatet hadde Skattedirektoratet også vurdert en alternativ innrettet produksjonsmodell, der grunnlaget for avgiften baseres på et flerårig gjennomsnitt. Skattedirektoratet antar imidlertid at en slik løsning blir mer komplisert å administrere. *Kraftfylka, Troms Kraft, Vestfold og Telemark fylkeskommune* og *Ørland kommune* ønsker en slik løsning for en særavgift, men både Vestfold og Telemark fylkeskommune og Ørland kommune tar forbehold om å komme tilbake til synspunkter på valg av modell. *Samfunnsbedriftene* og *Vestland fylkeskommune* mener at dette også kan være en hensiktsmessig løsning, og *Vardar* er positiv til en slik løsning dersom kommunene ønsker det.

LO mener at avgiften bør ha innslag av både effekt og produksjon, og at «[n]ivået på de to ele-

mentene bør vurderes på grunnlag av den virkningen det vil gi for anlegg av ulike tidspunkter for idriftsettelse og derved teknologi». *Vestland fylkeskommune* mener en god løsning vil være å bruke effektmodellen for installasjoner i natur og produksjonsmodellen for installasjoner på asfalt i allerede etablerte industriområder. Dette begrunnes i at natur-, miljø- og samfunnsnyttefaktorer varierer med plasseringen av vindkraftanlegget.

Dersom eksisterende kraftverk skal omfattes av avgiften, mener *Tromsø Vind AS* og *Raudfjell Vind AS* at satsen bør være lavere for eksisterende vindkraftparker, som ikke har hatt mulighet til å fordele kostnaden og som er basert på eldre turbinteknologi med lavere lønnsomhet enn nye anlegg. Videre mener de at avgiften må differensieres mellom vindkraftverk med lange fastprisavtaler og de som selger i spotmarkedet, og viser til verdsetting av langsiktige kontrakter i grunnrenteskatten for vannkraft.

Alcoa, Fosen Vind, Roan Vind, Statkraft og *TrønderEnergi* peker i utgangspunktet på at en verdibasert modell, som Skattedirektoratet valgte å ikke gå videre med, er løsningen som ligger nærmest en faktisk verdiskaping (nærmest en overskuddsrelatert beskatning). *Tromsø Vind AS, Raudfjell Vind AS, Kvalheim Kraft* og *Zephyr* mener at en verdibasert modell vil være det beste ut fra et rent økonomisk perspektiv, men disse ser at det er behov for at avgiften blir mer forutsigbar for kommunene.

Eksisterende kraftverk

LO, LNVK, KS, Naturressurskommunene og samtlige kommuner som har avgitt høringsmerknader mener at en skatt/avgift må omfatte både nye og eksisterende verk. LNVK og Naturressurskommunene uttaler blant annet følgende:

«Dagens vindkraftkommuner har fra alle politiske hold ved en rekke anledninger blitt forespeilet lokale inntekter som vederlag for de naturverdier som er avstått, og det vil ikke bli forstått dersom det nå trekkes et skille mellom eksisterende og nye anlegg. Også utbyggersiden har vært kjent med de prosesser som har pågått over mange år. Det illustreres godt av de utbyggingsavtaler som er inngått mellom konsesjonær og kommune, hvor det regelmessig har vært inntatt bestemmelser som samordner avtalte ytelser til vertskommunen med mulige fremtidige skatter og avgifter til vertskommunen.»

Næringen, representert ved *Energi Norge, Norwea* og mange vindkraftprodusenter som har avgitt høringsmerknader, er mot at en særavgift skal omfatte eksisterende verk. Blant annet begrunner Energi Norge og Norwea dette med at flere av investeringene har vært basert på forventninger om støtte fra Enova eller elsertifikatmarkedet, samt at flere av prosjektene har bundet opp inntektene i langsiktige kraftsalgsavtaler. Videre trekkes det frem at forslaget gir manglende forutsigbarhet og vil skape usikkerhet også med hensyn til fremtidige investeringer. Disse høringsinstansene uttaler derimot at naturressursskatt kan innføres også for eksisterende anlegg og anlegg som er i utbygging. Det vises her til at naturressursskatten trekkes fra krone for krone i utlignet selskapsskatt og ikke vil representere noen netto belastning for vindkraftprodusenten, gitt at selskapsskatten overstiger naturressursskatten. For vindkraftprodusenter som i utgangspunktet må notere underskudd, blir riktignok en slik naturressursskatt en ekstra belastning.

7.2.5 Vurderinger og forslag

Valg av modell for avgiften

Som nevnt i punkt 7.2.4 har en rekke nærings- og kommuneorganisasjoner i høringsrunden tatt til orde for en modell som innebærer en naturressursskatt som kan trekkes fra krone mot krone mot selskapsskatten, samt en avgift for nye kraftverk som er hjemlet i konsesjonen. I et brev til flere komiteer på Stortinget av 2. september 2021 har flere organisasjoner som representerer næringen og kommunene, igjen tatt til orde for en slik modell.⁷ D e p a r t e m e n t e t viser til at en slik naturressursskatt først og fremst er en mekanisme for å omfordele grunnrenteinntekter fra staten til kommunesektoren, og derfor ikke er relevant så lenge lønnsomheten i vindkraftnæringen ikke tilsier grunnrentebeskatning nå. En naturressursskatt vil heller ikke oppfylle forutsetningen i Stortingets anmodningsvedtak om å øke skattebyrden for vindkraftprodusentene, se punkt 7.2.2 i denne proposisjonen og Meld. St. 2 (2020–2021) *Revidert nasjonalbudsjett 2021* punkt 5.3.5.

Regjeringens forslag er basert på opplegget som ble skissert i *Revidert nasjonalbudsjett 2021*

⁷ Kommunesektorens organisasjon, Landssammenslutninga av Norske Vindkraftkommuner, Naturressurskommunene, Energi Norge, Norwea, Kraftfylka, Samfunnsbedriftene, Industrikommunene, Utmarkskommunenes sammenslutning, Nettverk av Petroleumskommunar og Landssammenslutninga av Vasskraftkommunar står bak brevet.

med en særavgift til staten som fordeles til vertskommunene. Det innebærer blant annet at særavgiften skal utgjøre en faktisk kostnad for selskapene, den skal omfatte både nye og eksisterende landbaserte vindkraftverk og den skal være moderat. Videre ser departementet det som uaktuelt med en avgift som fastsettes i konsesjonsvilkårene, ettersom det vil bryte med prinsippet om at skatter og avgifter vedtas for ett år av gangen.

Departementet ser i utgangspunktet ikke at høringsinnspillene bringer inn nye momenter som vesentlig endrer vurderingene i høringsnotatet eller som klart peker i retning av enten en modell basert på installert effekt eller produksjon. Som påpekt i høringsnotatet vil begge avgiftsmodellene kunne føre til at investeringer som er lønnsomme for selskapene før avgift, blir ulønnsomme etter avgift. Det samfunnsøkonomiske tapet begrenses ved å legge avgiften på et moderat nivå. I høringsnotatet ble det blant annet uttalt følgende om virkningene av de to modellene:

«*Effektmodellen* innebærer at avgiften ilegges med en avgiftssats per MW samlet installert effekt i et vindkraftverk i en skattleggingsperiode. Modellen er uavhengig av hvor mye kraft som faktisk produseres, og avgiften vil derfor være den samme i hver skattleggingsperiode, forutsatt at vindkraftverkets samlede installerte effekt ikke justeres. Modellen gir dermed svært stabile inntekter, noe som kan bidra til større forutsigbarhet for kommunene. I tillegg vil avgiften bli svært enkel å beregne, ved at den ilegges med en gitt sats per MW samlet installert effekt, og dermed er uavhengig av rapportering av årlige produksjonstall fra konsesjonær eller nettselskap. De administrative kostnadene ved en slik avgift må derfor forventes å være lavere både for de avgiftspliktige og for Skatteetaten, enn ved produksjonsmodellen. Det kan innvendes at en utfordring med installert effekt som avgiftsgrunnlag er at avgiften kan gi en større avgiftsbelastning per produserte enhet for eldre kraftverk ettersom eldre vindkraftverk generelt har dårligere produksjon (lavere brukstid) enn nye (med samme installerte effekt). Videre kan den geografiske plasseringen av vindkraftverket ha betydning for produksjonen som følge av variasjoner i vindforhold. Siden avgiften er uavhengig av faktisk produksjon vil den ikke ha betydning på marginen for driftsbeslutninger, men den vil virke vridende på investeringsbeslutninger, herunder beslutninger om opprustning/

vedlikehold eller nedleggelse. Produksjonsmodellen innebærer at avgiften ilegges med en avgiftssats per kWh som blir produsert i løpet av en skattleggingsperiode.

Produksjonsmodellen er tettere knyttet til konsesjonærenes inntektsgrunnlag ved at avgiften avhenger av hvor mye kraft som faktisk produseres. Avgiften påløper bare når kraftverket er i produksjon. Den vil dermed gi mindre avgiftsbelastning i dårlige vindår, eller ved utfall på vindturbiner. Videre vil en produksjonsmodell slå mindre negativt ut for eldre vindkraftverk, som generelt produserer dårligere enn nye. Disse kraftverkene vil isolert sett betale en lavere avgift ved lav produksjon enn de ville ha gjort dersom avgiften var innrettet etter effektmodellen. Avgiften vil imidlertid virke vridende både på drifts- og investeringsbeslutninger og kan dermed gi insentiver til å redusere produksjonen (stenge ned produksjonen i perioder med svært lave kraftpriser). Så lenge avgiften er på et moderat nivå antas dette å ha begrenset betydning i praksis. En avgift på faktisk produksjon vil være relativt enkel å administrere, men gi noe mindre forutsigbarhet for kommunene.»

Departementet legger til grunn at begge alternativer er mulig å gjennomføre med beskjedne administrative konsekvenser.

Flere av høringsinstansene, deriblant et flertall av vindkraftprodusentene, foretrekker produksjonsmodellen. For eksempel viser *Energi Norge* og *Norwea* til argumentene imot effektmodellen som er beskrevet i høringsnotatet og de mener at i praksis betyr et slikt valg av avgiftsmodell at avgiften gir relativt sett størst belastning for vindkraftverkene med dårligst skatteevne.

Flere av aktørene som foretrekker effektmodellen, mener denne best samsvarer med naturinngrepet. **D e p a r t e m e n t e t** vil peke på at den foreslåtte avgiften uansett ikke vil være en treffsikker måte å prise eksterne kostnader ved naturinngrep på. Dersom formålet med avgiften var å prise eksterne kostnader, ville en naturavgift til staten vært bedre egnet. Departementet viser til at naturavgift ble omtalt i sammenheng med vurdering av vindkraftbeskatning i Meld. St. 2 (2020–2021) *Revidert nasjonalbudsjett 2021* punkt 5.3.5 hvor det blant annet ble vist til at en naturavgift i så fall må omfatte alle typer naturinngrep og fange opp at de eksterne kostnadene kan variere sterkt. En naturavgift vil således være svært komplisert og kreve betydelig utredning. Regjeringen har ikke vurdert dette nærmere nå.

Departementet oppfatter at kommunene og deres organisasjoner ikke har en like klar anbefaling i valget av modell. Flere høringsinstanser som representerer kommunene, mener de ikke har fått tilstrekkelig informasjon om forskjeller i og virkninger av de to avgiftsmodellene, herunder avgiftssats og fordeling av inntekter til kommuner. Mange av disse har derfor ikke konkludert på valg av modell, jf. punkt 7.2.4.

For å imøtekomme en stor del av høringsinstansene som har en klar anbefaling av modell, herunder næringen, foreslås det etter en samlet vurdering å innføre avgiften i form av produksjonsmodellen.

Nærmere om forslaget

Det foreslås å innføre en avgift på landbasert vindkraft med 1 øre per produsert kWh. Regjeringen har kommet til at dette avgiftsnivået er en rimelig avveining mellom hensynet til å begrense vridningene fra avgiften og hensynet til lokal kompensasjon.

Avgiften på landbasert vindkraft foreslås utformet som en ordinær særavgift til statskassen, som Stortinget årlig vedtar etter Grunnloven § 75 bokstav a. Departementet ser ikke behov for spesielle fritak fra avgiften. Nærmere bestemmelser om gjennomføring og avgrensninger av avgiften vil bli fastsatt i forskrift.

Avgiften skal omfatte landbaserte vindkraftverk. Vindkraftverk til havs faller dermed utenfor forslaget til særavgiften. Avgrensningen til landbaserte vindkraftverk kan reise EØS-rettslige spørsmål om offentlig støtte som bør avklares med EFTAs overvåkningsorgan (ESA) før avgiften trer i kraft. *NHO* støtter en slik fremgangsmåte fordi det bidrar til å skape stabile og forutsigbare rammebetingelser for næringen. Det foreslås derfor at avgiften trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

I høringsforslaget foreslo Skattedirektoratet at avgiften skal omfatte vindkraftverk som er konsesjonspliktige etter energiloven § 3-1 med tilhørende forskrift. *Eigersund kommune* og *Lund kommune* mener at avgiften bør omfatte alle landbaserte vindkraftverk, også de som ikke er konsesjonspliktige. *Ørland kommune* mener at avgiften må gjelde alle landbaserte vindkraftverk med unntak av de som kun leverer strøm til eget/privat forbruk. Bakgrunnen for Skattedirektoratets forslag er at NVE ikke har fullstendig oversikt over vindkraftverk som ikke er konsesjonspliktige etter energilovgivningen. Departementet mener derfor at admi-

nistrative hensyn tilsier at avgiften begrenses til å omfatte vindkraftverk som er konsesjonspliktige etter energilovgivningen. Avgiftsinntekter fra vindkraftverk under denne grensen vil uansett være små og en unngår at mindre, private turbiner (for eksempel på hytter) omfattes av avgiftsplikten. Som det kommer frem i høringsnotatet kan det innvendes at et innslagspunkt som foreslått, kan gi insentiver til å bygge kraftverk rett under innslagspunktet i stedet for rett over. Departementet viser til at dette insentivet allerede er til stede gjennom grensen for konsesjonsplikt, men vil forsterkes som følge av avgiften.

I Meld. St. 2 (2020–2021) *Revidert nasjonalbudsjett 2021* punkt 5.3.5 og i Skattedirektoratets høringsforslag er det lagt til grunn at en særavgift skal omfatte både eksisterende og nye vindkraftverk. Kommuner som har gitt høringsmerknader og organisasjoner som representerer kommunesektoren er enige i dette. Bransjen, representert ved blant annet *Energi Norge* og *Norwea*, er derimot imot at en særavgift skal omfatte eksisterende verk. Departementet ser ikke grunn til å behandle eksisterende og nye vindkraftverk ulikt når bakgrunnen for forslaget er Stortingets ønske om å øke skattebyrden for næringen samt ønsket om lokal kompensasjon. Ulik behandling av eksisterende og nye vindkraftverk kan også reise spørsmål om offentlig støtte etter EØS-avtalen. Departementet holder derfor fast ved at avgiften bør omfatte både eksisterende og nye vindkraftverk.

Det foreslås at innehaver av konsesjon (konsesjonær) for vindkraftverk skal være avgiftssubjekt. Med konsesjon menes tillatelse i medhold av energiloven til å bygge og drive et vindkraftverk. Konsesjonær er ansvarlig for at konsesjonsvilkår og andre lover og regler knyttet til vindkraftverket blir fulgt.

Særavgiftssystemet er basert på egenfastsetting fra de avgiftspliktige slik at de avgiftspliktige selv må kvalitetssikre avgiftsgrunnlaget og innbetale skyldig avgift. Ved utløpet av hver måned eller hvert kvartal sendes skattemelding til skattemyndighetene, hvor skyldig avgift for gjeldende skattleggingsperiode innrapporteres. For denne avgiften legges det opp til at skattemeldingen skal innleveres og avgiften skal betales i 2023 for avgift som gjelder for 2022. Departementet vil vurdere nærmere om skattleggingsperiodens lengde bør endres for 2023 og senere år. Nærmere bestemmelser om avgiften, avgiftsforvaltning og -betaling vil fremgå av særavgiftsloven, skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven med tilhørende forskrifter.

Fordeling til kommuner

Den varierende graden av lokal kompensasjon og tilgang på naturressurser bidrar til at det kan bli store inntektsforskjeller mellom norske kommuner. For å dempe inntektsforskjeller mellom kommuner som følge av avgiften har departementet vurdert om også vertsfylkeskommuner eller øvrige kommuner bør tilgodeses. Etter en samlet vurdering, og blant annet i lys av at avgiften skal være moderat, foreslås det at inntektene fordeles til vertskommunene uten videre fordeling til andre kommuner eller (verts-)fylkeskommuner. Det legges til grunn at fordelingen til vertskommuner bør ta utgangspunkt i den geografiske plasseringen av vindkraftverkene, men det er behov for å utrede den praktiske og formelle gjennomføringen av dette nærmere. Regjeringen vil i budsjettet for 2023 komme tilbake med vurderinger og forslag til bevilgninger.

7.2.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Innføring av en avgift på landbasert vindkraft med 1 øre per produsert kWh anslås å gi et proveny på om lag 165 mill. kroner påløpt i 2022. I provenyanslaget er det beregningsteknisk lagt til grunn at avgiften gjelder fra 1. januar 2022. Forutsatt at avgiften kan tre i kraft i løpet av 2022, foreslås det at skattelegsperioden i innføringsåret blir ett kalenderår. Det innebærer at inntektene fra avgiften bokføres i 2023 og deretter utbetales til vertskommuner i 2023. Departementet vil vurdere nærmere om skattelegsperiodens lengde bør endres for 2023 og senere år.

Avgiften vil medføre administrative kostnader for Skatteetaten til nye administrative rutiner, systemtekniske endringer, informasjon og kontroll, i første rekke i forbindelse med innføring av avgiften. Disse kostnadene vil være beskjedne. Avgiften vil også innebære administrative kostnader for næringen i form av tidsbruk til blant annet innrapportering og registrering. Det antas at disse kostnadene vil være noe høyere med regjeringens forslag enn med effektmodellen, jf. Skattedirektoratets forslag i høringsnotatet. Det antas likevel at kostnadene vil være relativt lave. Det vises her til at kostnadene ved å fylle ut og sende inn særavgiftsmeldingen tidligere har blitt anslått som svært lave (også før elektronisk innrapportering), regnet av de totale kostnadene ved å etterleve særavgiftsregelverket.

7.2.7 Ikrafttredelse

En avgift bare på landbasert vindkraft kan som nevnt over reise EØS-rettslige spørsmål om offentlig støtte, og avgiftens utforming bør avklares med ESA før den trer i kraft. Det foreslås derfor at forslaget trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

7.3 Endringer i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift

7.3.1 Innledning og sammendrag

Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor plikter å betale arbeidsgiveravgift av lønn mv. Satsen for arbeidsgiveravgift er differensiert hovedsakelig etter hvor arbeidsgiver er lokalisert. Ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift (DA-ordningen) innebærer at virksomheter i mindre sentrale strøk betaler en lavere avgift enn virksomheter i mer sentrale strøk.

Adgangen til å betale arbeidsgiveravgift med redusert sats eller 0-sats innebærer statsstøtte. Etter EØS-avtalen kan slik støtte som utgangspunkt bare tildeles dersom den på forhånd er godkjent av EFTAs overvåkingsorgan (ESA). Norge er delt inn i syv arbeidsgiveravgiftssoner (sone 1, 1a, 2, 3, 4, 4a og 5). Satsene varierer fra 14,1 pst. i sone 1 til 0 pst. i sone 5. Reduksjonen av avgiften i sone 1a er begrenset til bagatellmessig støtte, som kan tildeles uten godkjenning fra ESA. Det er derfor ordningen i sone 2 til 5 som må godkjennes av ESA.

Nye EØS-regler for regional statsstøtte trer i kraft 1. januar 2022. Norge må innen den tid notifisere og få godkjent en ordning som er i samsvar med det nye regelverket.

Regjeringen ønsker å videreføre hovedtrekkene i gjeldende ordning. Ordningen er et av de viktigste distriktpolitiske virkemidlene i Norge. Ordningen virker målrettet ved å stimulere sysselsetting i distriktene, noe som motvirker eller begrenser befolkningsnedgang i områder med særskilte utfordringer.

Forslaget til DA-ordning for 2022 innebærer mindre justeringer i satsene for arbeidsgiveravgift for noen kommuner som følge av at behovet for støtte har endret seg.

Soneinndelingen har tidligere som hovedregel fulgt kommunegrensene, slik at det kun har vært én sats for arbeidsgiveravgift innenfor hver kommune. Dette har endret seg i forbindelse med kommunesammenslåinger etter 1. juli 2014. For kommuner som er slått sammen etter 1. juli 2014,

og som hadde ulik sats før sammenslåingen, har soneinndelingen frem til nå bygget på de tidligere kommunegrensene. Det foreslås at det fra 2022 fortsatt skal kunne være flere satser for arbeidsgiveravgift innenfor enkelte kommuner som er slått sammen etter 1. juli 2014, men at soneinndelingen i disse kommunene skal følge grunnkretsene.

Videre foreslår departementet at virkeområdet for reglene for ambulerende virksomhet utvides, slik at de omfatter alle tilfeller hvor hoveddelen av arbeidet utføres utenfor den sone hvor arbeidsgiver skal være registrert i Enhetsregisteret. Departementet foreslår også endringer i reglene om hvilken sats som skal brukes for ambulerende virksomhet. Bakgrunnen for forslagene er å gjøre ordningen mer treffsikker og tilpasse reglene om ambulerende virksomhet til økt bruk av fjernarbeid. Forslaget innebærer at arbeidsgiver skal bruke satsen der arbeidet utføres hvis arbeidet er stedbundet og utføres innenfor én annen sone enn registreringssonen. For annen ambulerende virksomhet, altså stedbundet arbeid i flere andre soner eller fjernarbeid, brukes satsen der den ansatte er registrert i Folkeregisteret.

I tillegg foreslår departementet endringer i sektoravgrensningen for finansielle aktiviteter mv. Det følger av retningslinjene for regionalstøtte at arbeidsgivere med slike aktiviteter som hovedaktivitet, ikke kan bruke redusert sats for noen del av virksomheten. Arbeidsgivere som ikke har finansielle aktiviteter mv. som hovedaktivitet, kan imidlertid bruke redusert sats også for finansielle aktiviteter mv.

Forslagene anslås å gi en samlet netto provenyøkning på 95 mill. kroner påløpt og 86 mill. kroner bokført i 2022. Forslagene innebærer noe økte administrative kostnader for Skatteetaten og for arbeidsgiverne.

Fremleggelsen av forslaget skjer med utgangspunkt i Europakommisjonens retningslinjer, da ESA ennå ikke har vedtatt tilsvarende retningslinjer for EØS/EFTA-landene. Det tas videre forbehold om godkjenning av ESA. Det kan derfor bli behov for justeringer av forslaget.

Departementet viser til forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2022. DA-ordningen er regulert i §§ 1 til 5 i forslaget til stortingsvedtak.

7.3.2 Bakgrunn

Gjeldende ordning med differensiert arbeidsgiveravgift ble notifisert til ESA 13. mars 2014. Den notifiserte ordningen var i samsvar med forslaget i Prop. 118 S (2013–2014). Ordningen ble god-

kjent av ESA ved vedtak av 18. juni 2014 for perioden 1. juli 2014 til 31. desember 2020, i henhold til ESAs dagjeldende retningslinjer for regionalstøtte.

Europakommisjonen og ESA valgte i 2020 å forlenge dagjeldende regelverk for regionalstøtte fra 31. desember 2020 til 31. desember 2021. ESA forlenget tilsvarende det regionale støttekartet for Norge, som angir virkeområdet for DA-ordningen.

ESA godkjente forlengelse av ordningen ut 2021 i vedtak av 11. november 2020. Det ble gjort en justering i reglene for ambulerende virksomhet for 2021, for å sikre at ESA kunne godkjenne forlengelse av ordningen før stortingsbehandlingen av budsjettet for 2021, jf. Prop. 1 LS Tillegg 1 (2020–2021) kapittel 5.

7.3.3 Nye retningslinjer for regionalstøtte

I de gjeldende retningslinjene for regionalstøtte er blant annet energi- og transportsektorene ekskludert fra å kunne motta driftsstøtte. Regjeringen fikk imidlertid i 2014 gjennomslag i EU for at disse sektorene kunne motta regionalstøtte etter gruppeunntaksforordningen. DA-ordningen for disse sektorene har derfor vært gruppemeldt etter denne forordningen, mens ordningen for øvrig er notifisert og godkjent etter retningslinjene for regionalstøtte.

I Europakommisjonens utkast til nye retningslinjer var energi- og transportsektorene fortsatt ekskludert, og det ble i tillegg foreslått å ekskludere bredbåndssektoren.

Norge har deltatt aktivt i arbeidet med EUs nye retningslinjer for å ivareta norske interesser. Foruten å anbefale at hovedtrekkene i retningslinjene videreføres, har Norge fremhevet at det bør være færre sektorbegrensninger i retningslinjene for horisontale støtteordninger. Norge har også tatt opp muligheten for å bruke ulike satser innenfor sammenslåtte kommuner.

Europakommisjonen vedtok 19. april 2021 nye retningslinjer for regional statsstøtte for perioden 2022–2027. ESA vil i løpet av høsten 2021 vedta tilsvarende retningslinjer for EØS/EFTA-landene. Først når disse retningslinjene foreligger, vil de formelle rammene for ordningen være avklart.

De nye retningslinjene for EU-landene viderefører muligheten til å gi driftsstøtte i form av differensiert arbeidsgiveravgift i landsdeler med svært lav befolkningstetthet (færre enn åtte innbyggere per km²). Formålet er å hindre eller redusere befolkningsnedgang. I tillegg kan mindre, tilgrensende og sammenhengende områder utenfor

disse landsdelene inngå. Det samlede området for differensiert arbeidsgiveravgift må ha under åtte innbyggere per km², og må i sin helhet være innenfor regionalstøttekartet.

De nye retningslinjene åpner igjen for at sektorene transport og energi kan inkluderes i horisontale driftsstøtteordninger, som ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift. Ordningen kan også omfatte bredbånd. Norge har dermed fått gjenomslag for innspillene til Europakommisjonen om at horisontale driftsstøtteordninger bør ha færrest mulig sektorunntak. Muligheten for å bruke ulike satser innenfor sammenslåtte kommuner er ikke avklart.

7.3.4 Vurderinger og forslag

Innledning

Hovedtrekkene i retningslinjene for regionalstøtte er de samme som tidligere. Regjeringen mener at DA-ordningen i hovedsak bør videreføres slik den er i dag. Det er likevel behov for enkelte justeringer i ordningen som følge av at behovet for støtte har endret seg, og for å tilpasse reglene til økt bruk av fjernarbeid. Det foreslås også endringer i sektoravgrensningen for arbeidsgivere som driver finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.

Soner for arbeidsgiveravgift

Regjeringen foreslår mindre justeringer i satsene for enkelte kommuner.

Alle kommuner er vurdert på nytt i arbeidet med notifikasjon av ordningen for differensiert arbeidsgiveravgift for en ny periode. Det er lagt vekt på kontinuitet, hensynet til å unngå store satsforskjeller mellom nabokommuner, behovet for lavere sats og likebehandling. Behovet for lavere sats er særlig målt ved distriktsindeksen, som fanger opp svak befolkningsvekst, svak sysselsettingsvekst, liten tilgang på arbeidsplasser og tjenester samt ensidig næringsstruktur.

Forslaget innebærer økt sats for seks kommuner og redusert sats for fem kommuner. Det foreslås at satsen endres fra sone 4 til 3 i Frøya og gamle Hitra, fra sone 1a til 1 i Vegårshei, Vindafjord, Herøy og Finnøy, fra sone 1 til 2 for Sykkylven, fra sone 1a til 2 for Indre Fosen, Modalen og Åseral samt fra sone 3 til 4 i Snåsa.

Siden 2014 er det gjennomført 14 kommunesammenslåinger med 37 kommuner, hvor de sammenslåtte kommunene har hatt ulik avgiftssats. Regjeringen ønsker å opprettholde ulik arbeidsgiveravgift innenfor enkelte kommuner som er slått

sammen etter 1. juli 2014, og som hadde ulike satser før sammenslåingen.

Departementet foreslår at soneinndeling på lavere nivå enn kommunenivå, skal være basert på grunnkretsene. Systemet med grunnkretser eies av Statistisk sentralbyrå og vedlikeholdes i samarbeid med Kartverket. Alle kommuner er inndelt i grunnkretser, som er små, stabile, geografiske enheter som brukes til regionalstatistikk. Forslaget innebærer at det innenfor enkelte sammenslåtte kommuner vil være ulik sats for arbeidsgiveravgift mellom grupper av grunnkretser som utgjør tidligere kommuner.

Endringer i reglene om ambulerende virksomhet

Hovedregelen ved beregning av arbeidsgiveravgift er at arbeidsgiver skal bruke avgiftssatsen som gjelder i den sonen hvor virksomheten skal være registrert etter enhetsregisterloven. Dersom arbeidsgiver driver virksomhet på flere steder, skal det som utgangspunkt registreres underenheter for hvert sted. Arbeidsgiveravgift skal beregnes for hver underenhet etter den satsen som gjelder på det stedet enheten skal være registrert.

Det gjelder særskilte regler for beregning av avgift ved såkalt ambulerende virksomhet. Dersom hoveddelen av arbeidstakerens arbeid utføres i en annen sone enn der arbeidsgiver er registrert, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres, anses dette som ambulerende virksomhet. For ambulerende virksomhet skal satsen i denne andre sonen brukes på den delen av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet.

Særreglene innebærer at ved ambulerende virksomhet i en sone med høyere sats enn den som gjelder i registreringssonen, må arbeidsgiver bruke denne høyere satsen for lønn mv. knyttet til dette arbeidet. Denne delen av særreglene skal forhindre tilpasninger i strid med formålet med ordningen (*omgåelsesregelen*). Den andre delen av særreglene åpner for at arbeidsgiver med ambulerende virksomhet i en sone med lavere sats enn registreringssonen, kan bruke den lavere satsen for lønn mv. knyttet til dette arbeidet (*unntaksregelen*).

Omgåelsesregelen har vært gjeldende i hele perioden fra ordningen ble godkjent i 2014. Unntaksregelen var en del av ordningen som ble godkjent i 2014, men ble suspendert i 2016, da ESA startet en formell undersøkelse av denne. Sommeren 2017 konkluderte ESA med at unntaksregelen

var forenlig med EØS-avtalen. Regelen ble gjeninnført i 2021.

Særreglene om ambulerende virksomhet omfatter både stedbundet og ikke-stedbundet arbeid. Stedbundet arbeid forutsetter fysisk tilstedeværelse på et bestemt sted, slik som bygg- og anleggsvirksomhet og transportvirksomhet. Ikke-stedbundet arbeid er mer stedsuavhengig, slik som hjemmekontor og annet fjernarbeid.

Gjeldende særregler omfatter ikke tilfeller der hoveddelen av arbeidet utføres utenfor registreringssonen, men er fordelt på flere andre soner, uten at hoveddelen utføres i én annen sone. I slike tilfeller gjelder hovedregelen, og satsen i registreringssonen skal brukes også for arbeid som utføres utenfor registreringssonen.

For 2021 gjelder særreglene for ambulerende virksomhet både i tilfeller der arbeidstakeren utfører hoveddelen av arbeidet i én annen sone med høyere sats enn den som gjelder i registreringssonen, og i tilfeller der arbeidstakeren utfører hoveddelen av arbeidet i én annen sone med lavere sats.

Departementet mener det er behov for å endre særreglene om ambulerende virksomhet for å tilpasse reglene til økt bruk av hjemmekontor. Endringene vil bidra til at DA-ordningen ivaretar formålet om å opprettholde bosetting i områder med særskilte utfordringer, også i en tid med mer fleksible arbeidsformer.

Særreglene bygger på at ambulerende virksomhet påvirker befolkningsutviklingen der arbeidet utføres, og at slik virksomhet kan utgjøre en betydelig del av virksomheten til et foretak. Avgiftsberegningen for, og dermed eventuell støtte til, slik ambulerende virksomhet bør derfor i utgangspunktet bygge på hvor dette arbeidet utføres, og ikke hvor arbeidsgiver er registrert.

Gjeldende særregler om ambulerende virksomhet er i hovedsak utformet med sikte på aktiviteter som må utføres på bestemte andre steder enn der arbeidsgiver er registrert. Reglene har særlig vært aktuelle for bygg og anlegg, transport og arbeidsutleie. Særreglene omfatter imidlertid også andre former for ambulerende virksomhet, hvor det ikke er bestemte krav til hvor den ansatte må utføre arbeidet sitt. Denne typen fjernarbeid har økt betydelig i omfang under koronapandemien, og en antar at omfanget av fjernarbeid vil være betydelig også fremover.

Det vises også til at særreglene i dag bare gjelder hvis hoveddelen av arbeidet utføres i én annen sone. Det innebærer at et foretak som for eksempel er registrert i sone 5 (0-sats), kan bruke 0-sats, også for ansatte som utfører hoveddelen av arbeidet

utenfor sone 5, så lenge hoveddelen av arbeidet ikke utføres i én annen sone.

Departementet foreslår på denne bakgrunn endringer i særreglene om ambulerende virksomhet. Det foreslås at virkeområdet for særreglene utvides slik at de omfatter alle tilfeller der hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i løpet av kalendermåneden utføres utenfor registreringssonen. Det vil si at særreglene skal gjelde når hoveddelen av arbeidet utføres i en eller flere andre soner.

Videre foreslår departementet endringer i reglene om hvilken sats som skal brukes for ambulerende virksomhet. Som nevnt er utgangspunktet for ambulerende virksomhet at arbeidsgiver skal bruke satsen der arbeidet utføres. Når hoveddelen av arbeidet utføres utenfor registreringssonen ved *fjernarbeid*, foreslår departementet at arbeidsgiver i stedet skal bruke satsen som gjelder der arbeidstakeren er bosatt ifølge Folkeregisteret, på lønn mv. knyttet til det ambulerende arbeidet. Med fjernarbeid menes arbeid som ikke forutsetter fysisk tilstedeværelse på et bestemt sted, og som utføres andre steder enn arbeidsgivers registreringssted, for eksempel fra arbeidstakerens bolig, kontorfellesskap mv.

Videre foreslås det at satsen som gjelder der arbeidstakeren er bosatt, skal legges til grunn også ved stedbundet ambulerende virksomhet som utføres i flere andre soner, uten at hoveddelen av arbeidet utføres i én annen sone. Ved stedbundet ambulerende virksomhet hvor hoveddelen av arbeidstakerens arbeid utføres i én annen sone, skal satsen i denne andre sonen fortsatt brukes på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet.

Departementet anser arbeidstakerens bosted som det mest egnede kriteriet for soneplassering i disse tilfellene, hvor den ambulerende virksomheten utføres, eller kan utføres, i flere andre soner enn sonen der arbeidsgiver er registrert. Ved fjernarbeid vil det være krevende for arbeidsgiver å innhente og oppbevare opplysninger om hvor den ansatte faktisk har utført arbeidet. Samtidig er det grunn til å anta at mye av fjernarbeidet vil skje fra hjemmekontor, der den ansatte er bosatt. Arbeidstakere som utfører stedbundet ambulerende arbeid i flere soner, og som er bosatt i en sone med redusert sats, antas å ha en positiv effekt på befolkningsutviklingen på bostedet.

En arbeidsgiver vil ikke ha plikt til å bruke reduserte satser. Det er derfor i praksis frivillig for arbeidsgiver å bruke særreglene for ambulerende virksomhet når de innebærer mulighet til å bruke lavere sats enn den som gjelder i registreringssonen. Arbeidsgiver kan dermed unnlate å

bruke den lavere satsen dersom det anses hensiktsmessig, eksempelvis dersom eventuelle administrative kostnader ved å bruke særreglene overstiger fordelene av å bruke lavere sats.

Forslaget innebærer at en arbeidsgiver registrert i en sone med redusert sats, og som har ansatte som utfører hoveddelen av arbeidet utenfor registreringssonen ved fjernarbeid eller ved stedbundet arbeid i flere andre soner, må bruke en høyere sats på denne delen av arbeidet hvis de ansatte er bosatt i en sone med høyere sats enn den som gjelder der arbeidsgiver skal være registrert. Motsvarende kan arbeidsgiveren bruke en lavere sats i slike tilfeller dersom de ansatte er bosatt i soner med lavere sats enn i registreringssonen, men dette vil altså være valgfritt.

Departementet viser til forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2022 § 1.

Sektoravgrensninger – endring for finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.

Retningslinjene for regionalstøtte begrenser adgangen til å gi støtte til visse sektorer. Foretak som driver virksomhet innenfor blant annet kull- og stålsektorene, er ekskludert fra å motta støtte. Slike foretak må derfor som utgangspunkt bruke full sats på de samlede lønnskostnadene. Dette omfatter både foretak som er registrert i sone 2-5, eller som har ambulerende virksomhet i disse sonene.

Arbeidsgivere med blandet virksomhet, det vil si aktiviteter både innenfor ekskluderte sektorer og sektorer som er omfattet, kan likevel bruke reduserte satser for de aktivitetene som ikke er ekskludert fra ordningen dersom de har klart regnskapsmessig skille mellom ekskluderte aktiviteter og andre aktiviteter.

For arbeidsgivere som leverer finansielle tjenester, eller yter hovedkontortjenester mv. innenfor et konsern, innebærer retningslinjene likevel at foretaket ikke kan motta støtte for noen del av virksomheten, når disse tjenestene utgjør *hovedaktiviteten*.

Arbeidsgivere med finansielle aktiviteter og konserninterne hovedkontor- og rådgivningstjenester som hovedaktivitet, kan dermed ikke bruke redusert sats for noen del av virksomheten. Dette innebærer en innstramning fra i dag. På den annen side innebærer endringen en oppmyking ved at arbeidsgivere som leverer slike finansielle tjenester mv., uten at de utgjør hovedaktiviteten, kan bruke redusert sats også for slik virksomhet.

Metodene for å avgjøre hva som er hovedaktivitet, er fastlagt etter EØS-retten. Det er ingen fast terskel, og avgjørelsen må tas på grunnlag av det enkelte foretakets sammensetning av ulike aktiviteter. Metodene er de samme som brukes til å fastslå et foretaks hovedaktivitet for statistiske formål. Disse er beskrevet i punkt 2 i Statistisk sentralbyrås Standard for næringsgruppering (SN 2007), og i mer detalj i vedlegg 3 til standarden.

Departementet viser til forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2022 § 4.

7.3.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Den samlede netto provenyøkningen av de foreslåtte endringene anslås til 95 mill. kroner påløpt og 86 mill. kroner bokført i 2022. Til sammenligning anslås det samlede provenytapet for ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift til om lag 19 mrd. kroner i 2022. Endringene i reglene for ambulerende virksomhet kan føre til noe økt arbeidsgiveravgift for foretak som har stedbundet ambulerende virksomhet i flere andre soner, og som er registrert i en sone med lavere sats.

Soneinndeling basert på grunnkretser innenfor enkelte sammenslåtte kommuner vil innebære noe økte administrative kostnader for Skatteetaten og for arbeidsgivere. Systemet med grunnkretser eies av Statistisk sentralbyrå og vedlikeholdes i samarbeid med Kartverket. Skatteetaten vil måtte gjennomføre noen mindre systemtilpassninger. I tillegg vil etaten måtte bruke ressurser til informasjon og veiledning om de nye reglene. Forslaget kan innebære økte kostnader for arbeidsgiverne som følge av eventuelle endringer i arbeidsgivernes lønssystemer.

Endringene av reglene for ambulerende virksomhet innebærer at flere omfattes av særreglene. Det vil i utgangspunktet innebære en noe økt administrativ belastning. Ved fjernarbeid vil det imidlertid bli enklere for arbeidsgiver å avgjøre om særreglene skal brukes, ettersom de også omfatter tilfeller der hoveddelen av arbeidet utenfor registreringssonen er fordelt på flere andre soner. Videre vil bruk av arbeidstakers bosted som grunnlag for avgiftsberegning for ambulerende virksomhet i form av fjernarbeid og for stedbundet ambulerende virksomhet i flere soner, være mindre ressurskrevende å etterleve enn om man skulle lagt til grunn stedet eller stedene arbeidet faktisk har vært utført.

Endringen av sektorbegrensningen for finansielle aktiviteter mv. innebærer en forenkling ved at

arbeidsgivere som leverer slike tjenester i begrenset omfang, og uten at de utgjør arbeidsgivers hovedaktivitet, kan bruke redusert sats også for slik virksomhet.

7.4 Fradrag for kildeskatt på renter og royalty mv. for NOKUS-deltakere – presisering

7.4.1 Innledning og sammendrag

I revidert nasjonalbudsjett for 2021 ble det innført en ny regel om fradrag i inntektsskatt for norske deltakere i NOKUS-selskap, se Prop. 194 LS (2020–2021), kapittel 8 og Innst. 599 L (2020–2021), kapittel 8. Skattefradraget tilsvarer deltakerens forholdsmessige andel av kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler betalt av NOKUS-selskapet. Formålet med regelen er å hindre dobbeltbeskatning i tilfeller der en betaling blir ilagt både kildeskatt på NOKUS-selskapets hånd, og NOKUS-skatt på de norske NOKUS-deltakerne.

Kildeskattesatsen på renter og royalty mv. er 15 pst., men satsen kan være redusert i skatteavtale. Hvis det er trukket for høy kildeskatt ved betalingen kan selskapet i etterkant søke refusjon.

Slik regelverket er utformet, fremstår det noe uklart om det nye skattefradraget for skatt for NOKUS-deltakere etter skatteloven § 16-70 kan basere seg på trukket kildeskatt, uavhengig av om skattesatsen er redusert i skatteavtale. Departementet foreslår derfor en presisering av regelen, som tydeliggjør at fradraget for skatt er begrenset til deltakerens forholdsmessige andel av den kildeskatten NOKUS-selskapet kan ilegges etter skatteavtale. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 16-70 første ledd. Endringene vil ikke ha provenyvirksomheter. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2021.

7.4.2 Gjeldende rett

NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 flg. skal sikre investeringsnøytralitet og motvirke skattemotiverte etableringer i land med lav skatt. Reglene innebærer at norske eiere blir skattlagt løpende for sin del av overskudd i selskap mv. under norsk kontroll i lavskatteland.

Etter reglene i skatteloven §§ 10-80 til 10-82 skal selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland svare kildeskatt på betalinger av renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler som selskapet mottar fra nærstående selskap

hjemmehørende i Norge. Reglene trådte i kraft med virkning fra 1. juli 2021 for kildeskatt på renter og royalty, og med virkning fra 1. oktober 2021 for kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler.

I tilfeller der et NOKUS-selskap mottar kildeskattepliktige betalinger skal det betale kildeskatt. Slike betalinger vil også inngå som en del av inntektene i NOKUS-selskapet, og som de norske eierne derfor blir skattlagt for sin del av. Dette innebærer at samme inntekt blir ilagt to ulike norske skatter; en brutto kildeskatt som NOKUS-selskapet svarer for, og en nettoskatt som ilegges de norske NOKUS-deltakerne på deres del av selskapet sitt overskudd. For å motvirke denne dobbeltbeskatningen ble det i RNB 2021 innført to ulike regler.

For det første ble det innført en regel som gir unntak fra kildeskatteplikt for betalinger til selskap der *alle* deltakerne er omfattet av NOKUS-reglene på betalingstidspunktet, se skatteloven § 10-80 annet ledd og § 10-81 annet ledd.

For det andre ble det innført en regel som gir norske deltakere i NOKUS-selskap rett til fradrag i norsk inntektsskatt for et beløp tilsvarende deltakerens forholdsmessige andel av den kildeskatten NOKUS-selskapet «har betalt» til Norge, se skatteloven § 16-70 første ledd.

Skattesatsen for kildeskatt på renter og royalty mv. er 15 pst., jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 femte ledd. For tilfeller der det ikke foreligger skatteavtale, eller der skattesatsen ikke er redusert i skatteavtale, vil NOKUS-selskapet betale 15 pst. kildeskatt. I slike tilfeller vil NOKUS-deltakeren ha rett til fradrag i norsk inntektsskatt for sin forholdsmessige andel av dette.

Kildeskattesatsen kan være redusert i skatteavtale. I slike tilfeller har den trekkpliktige anledning til å trekke kildeskatt med den reduserte satsen som følger av skatteavtale, jf. skattebetalingsloven § 5-4b og Stortingets skattevedtak § 3-5 femte ledd. Dersom det trekkes full kildeskatt, men kildeskatten er redusert til en lavere sats i henhold til skatteavtale, kan selskapet kreve refusjon av for mye fastsatt kildeskatt i etterkant, jf. skatteforvaltningsloven § 9-6. Fristen for å søke refusjon av for mye betalt skatt etter denne bestemmelsen er tre år fra trekkstidspunktet.

7.4.3 Vurderinger og forslag

Skatteloven § 16-70 gir rett til fradrag i norsk inntektsskatt for deltakerens forholdsmessige andel av den NOKUS-skatten selskapet «har betalt». Dersom skattesatsen er redusert i skatteavtale, og

den trekkpliktige trekker med redusert sats, vil skattefradraget være begrenset til endelig kilde-skatt, som vil være det samme som det NOKUS-selskapet har «betalt».

Når det derimot er trukket full kildeskatt, men NOKUS-selskapet i etterkant krever refusjon av deler av kildeskatten ned til skatteavtalesatsen, vil NOKUS-selskapet i første omgang ha «betalt» en høyere kildeskatt enn det som blir *endelig* fastsatt og «betalt» kildeskatt. Ettersom fristen for å søke refusjon etter skatteforvaltningsloven § 9-6 er tre år, kan det være tilfeller der NOKUS-selskapet får refundert deler av kildeskatten etter at deltakeren har krevd fradrag etter regelen i skatteloven § 16-70.

Slik regelen i skatteloven § 16-70 er formulert, er det noe uklart om deltakeren i slike tilfeller kan kreve fullt skattefradrag, uavhengig av om skatte-satsen er redusert i skatteavtale. Dette har ikke vært intensjonen, og departementet vurderer det slik at skattefradraget ikke bør kunne overstige deltakerens forholdsmessige andel av den kilde-skatten selskapet ville vært forpliktet til å betale når skatteavtalen tas i betraktning. Det er i sam-svar med det alminnelige prinsippet i skatteloven § 16-27 om begrensning av fradrag for skatt etter overenskomst med fremmed stat.

Det vises til at en i mangel av en slik regel, vil risikere at NOKUS-selskapet trekker full kilde-skatt og i ettertid krever refusjon av deler av kilde-skattesatsen, samtidig som deltakeren har fått fullt skattefradrag. I slike tilfeller vil en måtte eta-blere regler som krever at deltakeren på et senere tidspunkt tilbakebetaler deler av skattefradraget. En slik regel vil være svært krevende *administrativt* både for deltakeren og for skattemyndighe-tene. Det vil også være krevende for skattemyn-dighetene å *kontrollere* i ettertid at skattefradraget for NOKUS-deltakeren ikke har oversteget ende-lig trukket kildeskatt for NOKUS-selskapet, når eventuell refusjon er tatt i betraktning.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det inntas en presisering i skatteloven § 16-70 som fastslår at det ikke gis skattefradrag for et større beløp enn deltakerens forholdsmessige andel av den kildeskatten selskapet ville vært forpliktet til å betale ved anvendelse av skatteavtale mellom Norge og NOKUS-selskapets hjemstat. Løsningen tilsvarende den regelen som gjelder for fradrag etter den alminnelige kreditregelen for NOKUS-delta-kere i skatteloven § 16-20 annet ledd.

Den foreslåtte regelen innebærer at fradrags-retten for NOKUS-deltakeren begrenses av skatte-

avtale der det er aktuelt, uavhengig av om NOKUS-selskapet faktisk krever refusjon i henhold til skat-teavtalen eller ikke. Forholdet til skatteavtalen vil derfor måtte vurderes av den skattepliktige ved krav om skattefradrag, og av skattemyndighetene i forbindelse med en eventuell kontroll.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 16-70 første ledd.

7.4.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Endringen vil ikke ha provenyvirksomheter og kan gjennomføres uten nevneverdige administrative kostnader for Skatteetaten.

7.4.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2021.

7.5 Produktavgift på førstehåndsomsetning av fisk

Produktavgiften til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene foreslås opprettholdt på 2,1 pst. i 2022.

Trygdeavgiftssatsen for næringsinntekt er normalt 11,4 pst. Fiskere betaler en trygdeavgift på 8,2 pst. Produktavgiften i fiskerinæringen skal, foruten å dekke mellomlegget mellom 8,2 pst. og 11,4 pst. i trygdeavgiften, også dekke kollektiv medlemspremie til yrkesskadetrygd, kollektiv forsikring for tilleggssykepenger for manntallsførte fiskere og utgifter i forbindelse med stønad til arbeidsledige i næringen. Det skal svares produktavgift av all fangst fra norskregistrerte fartøy.

I brev av 3. september 2021 tilrår Nærings- og fiskeridepartementet at produktavgiften opprettholdes på 2,1 pst. for 2022. Tilråningen er basert på anslag for førstehåndsverdien av fisk og pensjonsgivende inntekt samt forventede utgifter i 2022 i ordningene som produktavgiften er ment å dekke. Det er også tatt hensyn til innbetalt produktavgift og utgiftene de seneste årene. I tabell 7.1 angis anslagene som ligger til grunn for fastsettelse av nivået på produktavgiften for 2022.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2022.

Tabell 7.1 Anslag som ligger til grunn for forslag om produktavgift for 2022. Mill. kroner

	2021	2022
Førstehandsverdi som det skal betales produktavgift av.....	23 900	23 550
Anslag på pensjonsgivende inntekt.....	9 209	9 077
<i>Utgifter</i>		
Differanse trygdeavgift (3,2 pst. av inntekt)	294,7	290,4
Yrkesskadetrygd (0,2 pst. av inntekt).....	18,4	18,2
Dagpenger ved arbeidsløshet	100,0	90,0
Kollektiv tilleggstrygd for sykepenger	91	90
<i>Sum utgifter</i>	<i>504,1</i>	<i>489,6</i>

Kilde: Nærings- og fiskeridepartementet.

8 Merverdiavgift

8.1 Innledning

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlandsk forbruk av varer og tjenester. Det beregnes merverdiavgift ved innenlandsk omsetning, ved innførsel og ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgiften er fiskalt begrunnet, og anslås å gi inntekter på om lag 327 mrd. kroner i 2021.

Den alminnelige merverdiavgiftssatsen er 25 pst. Det er en redusert sats på 15 pst. for næringsmidler og en lav sats på 12 pst. for enkelte tjenester som persontransport, overnatting, allmennkringkasting samt adgang til kino, museer, fornøylesparker og store idrettsarrangement. Den lave merverdiavgiftssatsen på 12 pst. var som et koronatiltak midlertidig satt ned til 6 pst. fra 1. april 2020 til og med 30. september 2021.

Merverdiavgiften vedtas av Stortinget for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Nærmere regler om registrering, beregningsgrunnlag, fradragsrett mv. er fastsatt i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften).

Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Registrerte virksomheter har rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester som er til bruk i virksomheten. Fradragsretten medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene. Merverdiavgiften blir dermed en skatt på forbruk.

Enkelte varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgift, det vil si at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, og at det heller ikke er fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten.

En del varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift, såkalt nullsats. Det skal da ikke beregnes utgående avgift ved omsetningen, men den avgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes til bruk i virksomheten. Fritak for merverdiavgift gjelder for eksempel bøker, aviser og tidsskrift.

Merverdiavgift ved internasjonal handel bygger på destinasjonsprinsippet, som innebærer at

det landet hvor forbruket skjer, har beskatningsmyndigheten. Prinsippet innebærer videre at det beregnes merverdiavgift ved innførsel, men ikke ved eksport.

Merverdiavgiften skal være mest mulig nøytral og gi minst mulig vridninger i økonomien, samtidig som staten sikres stabile inntekter. De administrative kostnadene ved innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for de næringsdrivende og Skatteetaten. Det tilsier at antall fritak og særordninger begrenses.

8.2 Unntaket fra merverdiavgift for naprapater og osteopater

Fra 1. januar 2021 ble det innført plikt til å beregne merverdiavgift for omsetning og formidling av alternativ behandling. For omsetning og formidling av naprapati og osteopati ble det i tråd med forslaget i Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 9.2 bestemt at endringen først skulle gjelde fra 1. juli 2021. Bakgrunnen for utsettelsen var at det pågikk en vurdering av om naprapater og osteopater skal få autorisasjon etter helsepersonelloven § 48 første ledd. Dersom naprapater og osteopater blir omfattet av helsepersonelloven, vil omsetning og formidling av deres helsetjenester omfattes av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-2 første ledd bokstav d om unntak for yrkesgrupper med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven. Ved behandling av lovforslaget om merverdiavgift på alternativ behandling vedtok Stortinget også å utsette iverksettelsestidspunktet for omsetning og formidling av akupunktur til 1. oktober 2021.

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2021 informerte regjeringen om at et lovforslag om endring i helsepersonelloven § 48 første ledd om autorisasjon av naprapater og osteopater ikke kunne bli vedtatt innen 1. juli 2021. På bakgrunn av forslag i kapittel 5 i Prop. 194 LS (2020–2021) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga m.m.* vedtok Stortinget å videreføre unntaket fra avgiftsplikt for akupunktur, naprapati og osteopati frem til 1. januar 2022. Regjeringen har i Prop. 236 L

(2020–2021) *Endringer i helsepersonelloven (autorisasjon av naprapater, osteopater og paramedisinere)* fremmet forslag om at naprapater og osteopater autoriseres etter helsepersonelloven. Det foreslås der at endringsloven trer i kraft fra den tiden Kongen bestemmer.

Det er ikke avklart om endringen i helsepersonelloven § 48 første ledd vil tre i kraft innen 1. januar 2022. Dette vil blant annet avhenge av behandlingen i Stortinget. Fra loven tar til å gjelde vil det videre ta noe tid for helsemyndighetene å behandle søknader om autorisasjon som naprapat eller osteopat. Regjeringen foreslår derfor ytterligere utsettelse av lovendringen om plikt til å beregne merverdiavgift for omsetning og formidling av naprapati og osteopati for den som søker om autorisasjon. I utgangspunktet foreslår regjeringen videre utsettelse av når endringen i merverdiavgiftsloven skal gjelde for naprapati og osteopati fra 1. januar 2022 til 1. juli 2022. Det er bare behov for utsettelse for dem som etter forslaget i helsepersonelloven vil kunne bli autorisert som naprapat eller osteopat, og som i dag omsetter og formidler tjenester i form av naprapati eller osteopati. Regjeringen foreslår derfor at den videre utsettelsen bare omfatter den som innen to måneder fra tidspunktet endringen i helsepersonelloven trer i kraft, søker om autorisasjon som naprapat eller osteopat. For disse vil endringen iplikten til å beregne merverdiavgift ikke gjelde før 1. juli 2022. Dersom søknaden om autorisasjon som naprapat eller osteopat innvilges, vil unntak

fra merverdiavgiftsloven som nevnt følge av merverdiavgiftsloven § 3-2 første ledd bokstav d. Avgrensningen i utsettelsen for naprapati og osteopati til den som søker innen to måneder fra tidspunktet for endring i helsepersonelloven trer i kraft, får bare betydning fra det tidspunktet endringen i helsepersonelloven § 48 første ledd trer i kraft. Frem til dette tidspunktet vil all omsetning og formidling av alternativ behandling i form av naprapati og osteopati etter forslaget fortsatt være unntatt etter den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 3-4 om unntak for alternativ behandling.

Forslaget i Prop. 236 L (2020–2021) omfatter ikke forslag om autorisasjon av akupunktører. Det er da ikke behov for ytterligere utsettelse av avgiftsplikten for akupunktur ut over utsettelsen til 1. januar 2022. Avgiftsplikt for akupunktur fra 1. januar 2022 følger av at endringsloven til merverdiavgiftsloven, vil gjelde fra 1. januar 2022. Endringsloven opphever merverdiavgiftsloven § 3-4 om unntak fra merverdiavgiftsloven for alternativ behandling.

Det har ikke vært budsjettert med proveny fra omsetning av naprapati og osteopati, og videreføring av unntaket vil derfor ikke ha budsjettkonsekvenser for 2022.

Departementet viser til endring i romertall II i lov 21. desember 2020 nr. 168 om endringer i merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

9 Særavgifter

9.1 Innledning

Særavgifter ilegges nærmere bestemte varer og tjenester mv. og er hovedsakelig begrunnet i å skaffe staten inntekter, dvs. at de er fiskalt begrunnet. I tillegg kan særavgiftene bidra til å prise samfunnets kostnader ved bruk av for eksempel helse- og miljøskadelige produkter. Avgifter på klimagassutslipp er sammen med deltagelse i det europeiske kvotesystemet hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk. Inntektene fra særavgiftene går til statskassen uten noen form for øremerking. De fleste særavgiftene legges på varer, og avgiften betales av produsent og importør. Dette medfører at avgiftene kreves opp til lave administrative kostnader.

Særavgiftene og fritak for avgift vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Nærmere bestemmelser om avgiftsgrunnlag, -beregning og -fritak mv. er fastsatt i forskrifter med hjemmel i særavgiftslover, blant annet lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter. CO₂-avgiften på sokkelen oppkreves etter lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

9.2 Avgift på alkohol

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Tabell 1.6 viser avgiftssatsene for alkoholholdige drikkevarer for 2021 og forslag til satser for 2022.

Avgiften skal skaffe staten inntekter og bidra til å redusere forbruket av alkohol, og dermed begrense de helsemessige skadene fra bruk av alkohol. Høye avgifter på alkohol kan imidlertid føre til økt grensehandel, tax free-handel, hjemmeproduksjon og smugling. Slik uregistrert omsetning svekker kontrollen med forbruket, og innebærer tap av avgiftsinntekter.

Avgiften på alkoholholdige drikkevarer er inndelt i tre grupper. Den første omfatter brennevinbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alko-

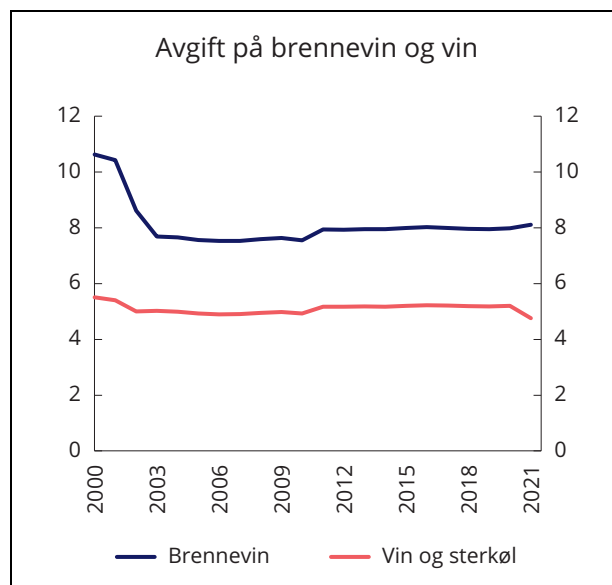
hol, den andre annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 volumprosent alkohol, mens gruppe tre omfatter annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 volumprosent alkohol. Avgiftsgruppene omtales som henholdsvis brennevin, vin og øl.

Avgiftene på brennevin og vin avhenger av alkoholinnholdet. Vin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) har samme avgiftssats per volumprosent per liter. Brennevin har høyere avgiftssats per volumprosent per liter enn de øvrige alkoholholdige drikkevarene.

Alkoholholdig drikk med alkoholinnhold t.o.m. 0,7 volumprosent ble tidligere avgiftsberegnet etter regelverket for alkoholfrie drikkevarer. Avgift på alkoholfrie drikkevarer ble opphevet 1. juli 2021. Alkoholholdig drikk med alkoholinnhold til og med 0,7 volumprosent er etter dette avgiftsfri, jf. avgiftsvedtaket § 1.

Avgift på brennevin og vin mv.

Figur 9.1 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, vin og sterkøl fra 2000 til 2021. Bort-

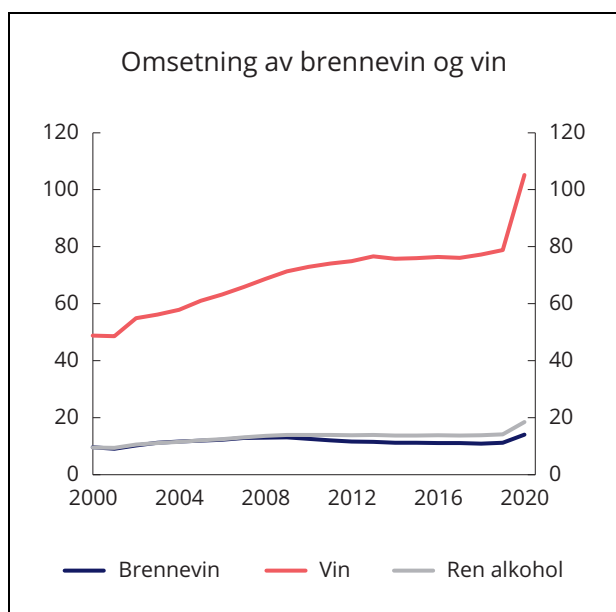


Figur 9.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå for brennevin, vin og sterkøl i perioden 2000–2021. 2021-kroner per volumprosent per liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

sett fra en økning på 5 pst. utover prisjustering i 2011, har avgiftene gått ned eller vært stabile i perioden 2000–2020. I 2021 ble avgiftene på vin og sterkøl redusert med 10 pst. reelt.

Figur 9.2 viser omfanget av den registrerte omsetningen av brennevin og vin, det vil si salg gjennom Vinmonopolet og serveringssteder. I tillegg foregår det uregistrert omsetning i form av avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (tax free), grensehandel, smugling og hjemmeproduksjon. Omfanget av dette er usikkert. Den registrerte omsetningen av brennevin og vin økte betydelig i 2020 som følge av smittevernstiltakene under pandemien, særlig reiserestriksjonene.



Figur 9.2 Registrert omsetning av brennevin og vin i perioden 2000–2020. Mill. liter

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Avgift på øl mv.

Avgift på sterkøl (øl med alkoholstyrke over 4,7 volumprosent) skal beregnes med samme sats som vin. Øl fra små bryggerier ilegges redusert avgift. De reduserte satsene gjelder gjæret alkoholholdig drikk med alkoholstyrke over 3,7 volumprosent til og med 4,7 volumprosent.

Figur 9.3 viser utviklingen i avgiftssatsene på øl fra 2000 til 2021. Det reelle avgiftsnivået ble noe redusert fra 2002 til 2010. I 2011 ble avgiften økt med 5 pst. utover prisjustering. Siden 2011 har avgiften vært reelt uendret, frem til avgiften ble redusert med 10 pst. reelt i 2021.

Figur 9.4 viser utviklingen i omsetning av øl i perioden 2000 til 2020. Omsetningen av pils (øl med alkoholinnhold over 3,7 volumprosent opp til og med 4,7 volumprosent) og lettøl (øl med alkoholinnhold over 0,7 t.o.m. 2,7 volumprosent) økte i 2020. Økningen må sees i sammenheng med smittevernstiltakene som er innført som følge av pandemien, særlig reiserestriksjonene.

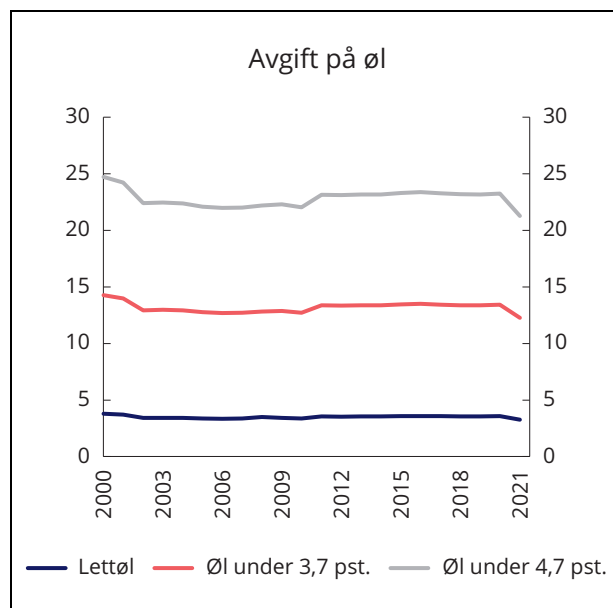
Forenklet fortolling

Alkoholholdige varer og tobakksvarer som reisende innfører til personlig bruk i tillegg til avgiftsfri kvote, fortolles etter satser som er fastsatt i tollforskriften § 4-20-3, såkalt forenklet fortolling. For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene.

Solidarisk alkoholpolitikk – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 45 (2017–2018)

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak 20. november 2018 ved behandlingen av Dokument 8:141 S (2017–2018) *Representantforslag om en offensiv og solidarisk alkoholpolitikk*, jf. Innst. 38 S (2018–2019):

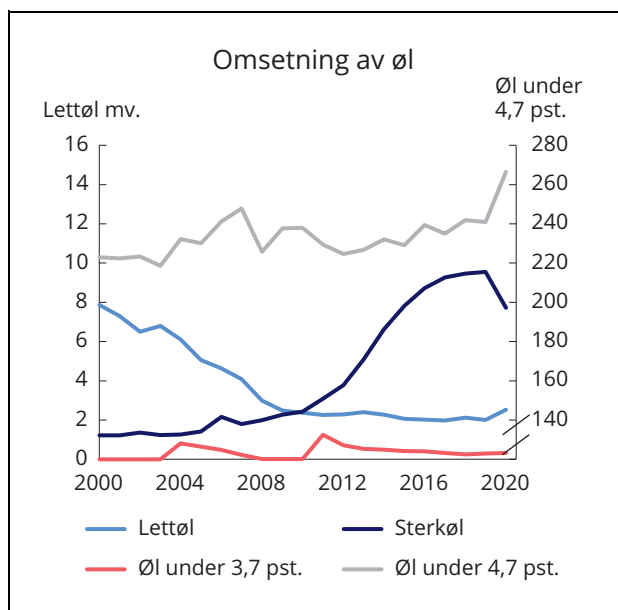
Vedtak 45: «Stortinget ber regjeringen vurdere en reversering av den siste endringen av taxfree-kvoten ut ifra en evaluering av hvordan



Figur 9.3 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl¹ i perioden 2000–2021. 2021-kroner per liter

¹ De reduserte satsene for øl fra små bryggerier er ikke inkludert i figuren.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 9.4 Registrert omsetning av øl¹ i perioden 2000–2020. Mill. liter

¹ Omsetning av øl med alkoholinnhold mellom 3,7 pst. og 4,7 pst. leses av på høyre akse.

Kilde: Skatteetaten.

kvoten påvirker Vinmonopolets salg og stilling som et av de viktigste alkoholpolitiske instrumentene.»

Fra 1. juli 2014 ble reglene for avgiftsfrie kvoter endret slik at reisende kan bytte ut kvoten for tobakksvarer med 1,5 liter vin eller øl. Endringen omfattet kvoten for avgiftsfri innførsel etter handel i utlandet (eksempelvis grensehandel) og tax free-kvoten, det vil si varer som er kjøpt ubeskattet på fly, flyplasser og ferger. Kvoten for avgiftsfri innførsel og tax free er den samme i dag.

Anmodningsvedtaket ble omtalt i Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021*. Det ble vist til at det avgiftsfrie salget av alkohol ved norske lufthavner hovedsakelig påvirkes av antall utenlandsreisende og langsiktige salgstrender, og at salget av vin økte noe i 2014 og 2015 samtidig som salget av brennevin gikk ned. Det er usikkert hvordan endringen av tax free-kvoten har påvirket Vinmonopolets salg. Videre ble det vist til Granvolden-plattformens punkt om at regjeringspartiene vil «videreføre tax free-endringen som ble gjennomført i 2014 der tobakskvoten kan byttes inn i alkohol», og at regjeringen derfor ikke ville foreslå å reversere denne endringen i tax free-kvoten. Regjeringen anså med dette anmodningsvedtaket som fulgt opp.

I Innst. 3 S (2020–2021) tok finanskomiteen omtalen til orientering. Oppfølgingen av vedtaket

ble omtalt i Meld. St. 15 (2020–2021) *Anmodnings- og utredningsvedtak i stortingsessjonen 2019–2020*. Kontroll- og konstitusjonskomiteen innga sin innstilling om Anmodnings- og utredningsvedtak i stortingsessjonen 2019–2020 i Innst. 580 S (2020–2021). Her fremgår det at komiteens flertall ikke kan se at omtalen i Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* kan anses som en evaluering. Komiteen opprettholder derfor vedtak 45 (2017–2018).

Regjeringen holder fast ved sin konklusjon i Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* om å ikke reversere tax free-endringen som ble gjennomført i 2014. Det er foreløpig ikke gjennomført en evaluering av hvordan endringen i tax free-kvoten har påvirket Vinmonopolets stilling som et av de viktigste alkoholpolitiske instrumentene, men regjeringen vil vurdere en slik evaluering nærmere.

Departementet vil komme tilbake til saken.

9.3 Avgift på tobakksvarer mv.

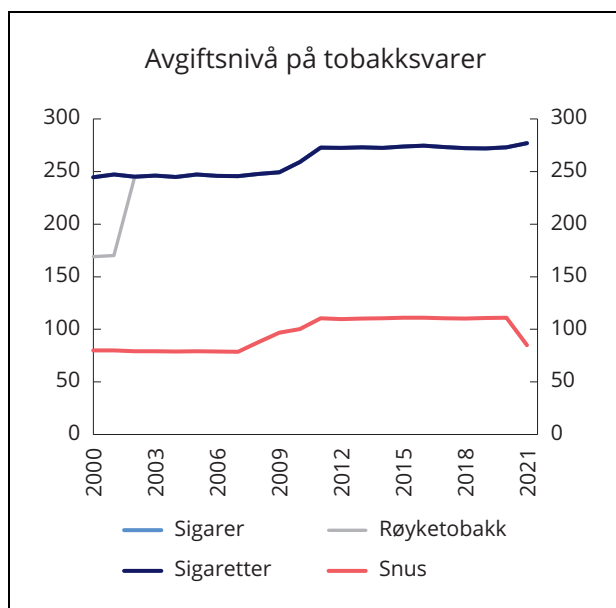
For 2022 foreslås det å øke avgiften på tobakksvarer med 5 pst. utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Tabell 1.6 viser avgiftssatsene for tobakksvarer for 2021 og forslag til satser for 2022. Forslaget anslås å gi et merproveny på 275 mill. kroner påløpt og 250 mill. kroner bokført i 2022.

Avgiften skal skaffe staten inntekter og bidra til å redusere forbruket av tobakksvarer og dermed de helsemessige skadene fra bruk av tobakksvarer. Høye avgifter kan imidlertid føre til økt grensehandel, tax free-handel og smugling.

Avgiften på tobakksvarer mv. er delt inn i seks avgiftsgrupper: sigarer, sigaretter, røyketobakk, snus, skrå og sigarettpapir/-hylser.

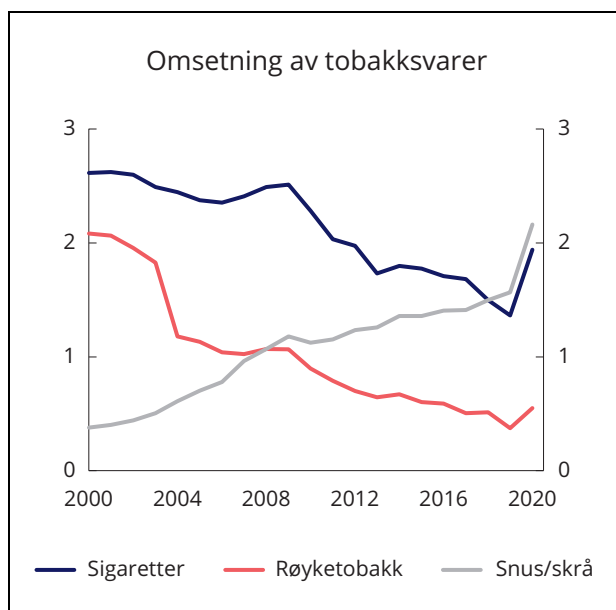
Figur 9.5 viser utviklingen i de reelle avgiftssatsene på tobakksvarer fra 2000 til 2021. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt for alle tobakksproduktene. I perioden fra 2005 til 2009 ble avgiftssatsene på sigaretter, sigarer og røyketobakk kun prisjustert. I 2010 og 2011 ble disse satsene økt med 5 pst. utover prisjustering. Siden 2011 har satsene blitt holdt reelt uendret. For snus og skrå ble satsene økt utover prisjustering hvert år i perioden 2008 til 2011. I perioden 2012–2020 ble satsene holdt reelt uendret. I 2021 ble avgiften på snus redusert med 25 pst. reelt.

Figur 9.6 viser utviklingen i registrert salg av tobakksvarer fra 2000 til 2020. Figuren viser en nedgang i omsetningen av sigaretter og røyketobakk i perioden. Av figuren går det også frem at det har vært en større reduksjon i salg av røyketobakk



Figur 9.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå for tobakksvarer i perioden 2000–2021. 2021-kroner per 100 gram/stk.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 9.6 Registrert omsetning av sigaretter, røyketobakk og snus og skrå i perioden 2000–2020. Mill. kg/stk.

Kilde: Skatteetaten.

bakk enn av sigaretter. Omsetningen av snus har steget kraftig siden 2000. Den registrerte omsetningen av tobakksvarer økte i 2020 som følge av smittevernstiltakene under pandemien, særlig reisestrisksjonene. I tillegg til den registrerte omsetningen foregår det uregistrert omsetning i

form av grensehandel, avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (tax free) og smugling. Av nordmenns totale forbruk av sigaretter og snus, indikerer tall fra Folkehelseinstituttet at om lag 40 pst. kommer fra uregistrerte kilder.

Avgift på nye nikotinprodukter

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2021 ble det vedtatt å innføre avgift på nye nikotinprodukter fra 1. juli 2021. Fra samme tidspunkt ble det åpnet for at nye nikotinprodukter kan inngå i tax free-kvoten, fortolles forenklet og selges i tax free-butikk på lufthavn, forutsatt at produktene har fått godkjenning etter forskrift 16. juni 2021 nr. 2131 om godkjenningsordning for nye tobakks- og nikotinprodukter. Avgiftsendringen skjedde etter høring i 2021 og omfattet blant annet produkter som nikotinholdig e-væske og snus uten tobakk.

I Prop. 194 LS (2020–2021) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga m.m.* fremgår det at flere høringsinstanser stilte spørsmål om også tobakk til oppvarming bør være skilt ut som en egen kategori i avgiftsvedtaket og tollregelverket. Tobakk til oppvarming innebærer at tobakken elektronisk varmes opp nok til å frigjøre nikotinholdig tobakkdamp. Tobakk til bruk for oppvarming avgiftslegges i dag som annen ordinær røyketobakk.

Finansdepartementet uttaler i Prop. 194 LS (2020–2021) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga m.m.*:

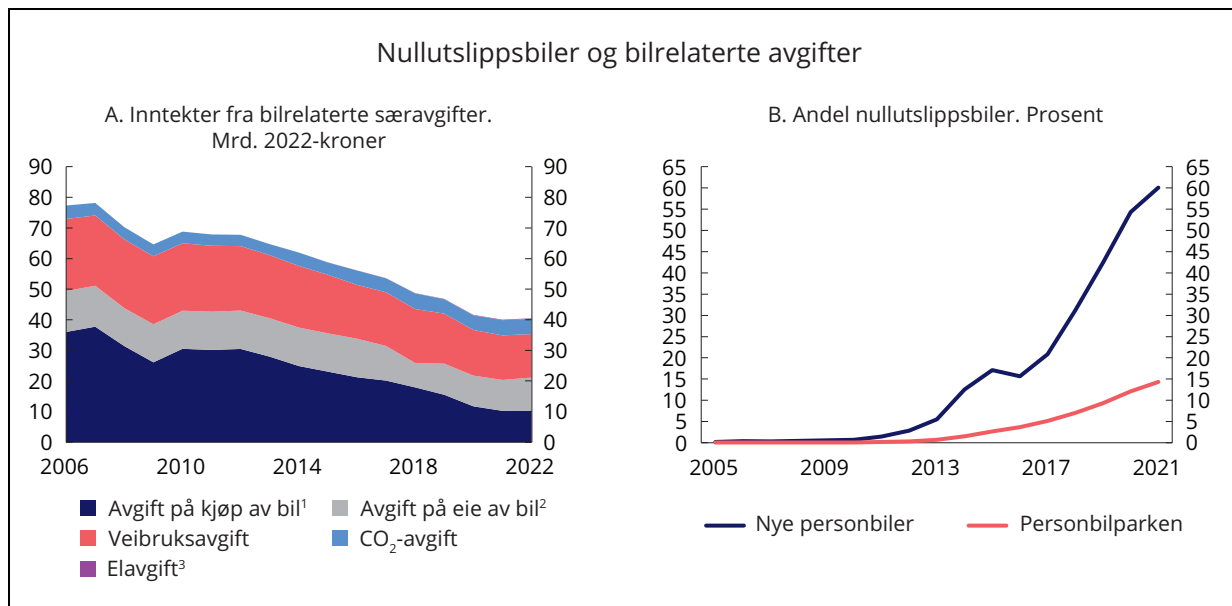
«at det kan vere grunn til òg å skilje ut oppvarma tobakk i ein eigen kategori i avgiftsvedtaket, men ynskjer å vurdere dette meir grundig på noko lengre sikt. Inntil vidare vil difor oppvarma tobakk verte behandla som avgiftspliktig røyketobakk, slik Skattedirektoratet legg til grunn i dag.»

Finansdepartementet mener at hensynet til klargjøring tilsier at tobakk til oppvarming skilles ut som en egen kategori i avgiftsvedtaket. I forslag til vedtak § 1 første ledd foreslås det at tobakk til oppvarming avgiftsberegnes i en særskilt kategori og med samme sats som røyketobakk. Forslaget innebærer kun en presisering av gjeldende regler.

9.4 Avgift på motorvogner mv.

9.4.1 Innledning

Bilavgiftene består av ikke-bruksavhengige og bruksavhengige avgifter. Avgiftene på motorvog-

Boks 9.1 Nedgang i inntektene fra bilrelaterte avgifter – andel elbiler

Figur 9.7 Inntekter fra bilrelaterte særavgifter og andel elbiler av nye personbiler og i personbilparken⁴

¹ Avgift på kjøp av bil er engangsavgift og omregistreringsavgift.

² Avgift på eie av bil er trafikksikringsavgift (tidligere årsavgift) og vektårsavgift.

³ Inntektene fra elavgiften for biler anslås til 0,2 mrd. kroner i 2022 og er derfor knapt synlige i figuren.

⁴ Inntektstallene er deflatert med statsbudsjettets utgiftsdeflator og gir dermed uttrykk for bidraget til statens kjøpekraft.

Kilder: Opplysningsrådet for veitrafikken, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Transportsektoren står for en stor del av CO₂-utslippene i ikke-kvotepliktig sektor. Å redusere utslippene fra transportsektoren er derfor sentralt for at Norge skal oppfylle sine forpliktelser om å redusere klimagassutslippene.

For å stimulere til en bilpark med lavere utslipp, er det gjort betydelige endringer i engangsavgiften. Engangsavgiften er lagt om fra avgift på effekt og vekt til i større grad å avgiftslegge utslipp. I tillegg er elbiler fritatt for engangsavgift. Elbiler er også fritatt for omregistreringsavgift, og gjenstand for redusert trafikksikringsavgift. Miljødifferensiering av bilavgiftene og fordeler for elbiler har bidratt til at null- og lavutslippsbiler utgjør en økende andel av nybilparken, se figur 9.7 B. Stortingets mål for 2020 om gjennomsnittlig CO₂-utslipp på 85 gram per km ble oppnådd i 2017, tre år før tiden.

Avgifter på kjøp, eie og bruk av bil har tradisjonelt vært en viktig inntektskilde for staten.

Omleggingen av bilavgiftene samt utviklingen av nye lav- og nullutslippsbiler har bidratt til en betydelig reduksjon av utslippene fra nybilparken. Dette er en ønsket utvikling. Samtidig har det redusert avgiftene for de som kjøper, eier og bruker bil, slik at statens inntekter fra de bilrelaterte avgiftene har blitt kraftig redusert. I 2007 ga de bilrelaterte avgiftene inntekter på 78 mrd. kroner, se figur 9.7 A. Etter et midlertidig fall under finanskrisen økte inntektene igjen, til de i 2013 utgjorde om lag 65 mrd. kroner. Deretter, under denne regjeringen, har inntektene fra bilrelaterte avgifter falt, og anslås til om lag 40 mrd. kroner i forslag til statsbudsjett for 2022, 26 mrd. kroner lavere enn i 2013. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig årlig nedgang på i underkant av 3 mrd. kroner. I samme periode er gjennomsnittlig årlig samlet avgift på eie og bruk redusert med vel 3 200 kroner per kjøretøy.

Boks 9.1 forts.

Elbiler er også fritatt for merverdiavgift. Den økte elbilandelen gir dermed tapte merverdiavgiftsinntekter, som kommer i tillegg til nedgangen i inntektene fra særavgiftene. Fra 2013 til 2021 har skatteutgiften av merverdiavgiftsfritakene for elbil økt fra om lag 600 mill. kroner til 11,3 mrd. kroner i faste 2021-kroner. Et anslag på samlet skattefordel for elbiler i skatte- og avgiftssystemet er beregnet til om lag 30 mrd. kroner i 2021, jf. nærmere omtale i boks 1.1 i Vedlegg 1 om skatteutgifter.

Andelen elbiler av nye førstegangsregistrerte personbiler har økt sterkt de siste årene og er de første åtte månedene i 2021 på om lag 60 pst., se figur 9.7 B. Det betyr at 60 pst. av alle nye personbiler er fritatt for engangsavgift og merverdiavgift. På grunn av avgiftsfordelene vil andelen elbiler trolig fortsette å øke de nærmeste årene og redusere inntektene fra bilavgiftene ytterligere.

ner mv. er ikke-bruksavhengige og omfatter engangsavgift, trafikksikringsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. De bruksavhengige avgiftene omfatter veibruksavgift på drivstoff, se punkt 9.5.

I 2021 ble det gjennomført en provenynøytral overgang til WLTP-baserte CO₂-verdier ved beregningen av engangsavgiften for varebiler. CO₂-komponenten for varebiler ble også økt. Videre ble CO₂ erstattet av slagvolum som avgiftsgrunnlag for campingbiler. I trafikksikringsavgiften ble det innført avgift for elbiler med samme sats som for motorsykler.

Bilavgiftenes formål har tradisjonelt vært å gi staten inntekter. Avgifter på bruk av kjøretøy har i tillegg hatt som formål å prise de eksterne kostnadene ved bruken. I tillegg har de vært tillagt fordelingshensyn. De siste tiårene har bilavgiftene også blitt brukt til å påvirke sammensetningen av bilparken i retning av lav- og nullutslippsbiler. Regjeringen har et mål om at alle nye biler skal være nullutslippsbiler i 2025. Frem mot 2025 skal bilavgiftene, sammen med andre virkemidler, legge til rette for at vi når dette målet.

Dagens bilavgiftssystem er ikke bærekraftig verken med hensyn til proveny eller miljø. Med dagens innretning vil inntektene fra bilavgiftene falle kraftig i årene fremover, og de eksterne kostnadene ved bruk av kjøretøy, utenom utslipp av CO₂, er enten ikke priset eller priset på en lite treffsikker måte. Det vil derfor være nødvendig med betydelige endringer i bilavgiftene for at bilavgiftene skal være bærekraftige. I Nasjonalbudsjettet 2021 la regjeringen frem prinsipper for et slikt fremtidig bilavgiftssystem, se punkt 4.6 i Meld. St. 1 (2020–2021) *Nasjonalbudsjettet*.

For 2022 foreslås en pakke med avgifts- endringer i tråd med prinsippene for et bærekraf-

tig bilavgiftssystem. Forslagene bremser nedgangen i provenyet, samtidig som insentivene til å kjøpe nullutslippsbiler styrkes. Som en del av denne pakken foreslår regjeringen å øke satsene i CO₂-komponenten i engangsavgiften for personbiler og å stramme inn særfordelen for ladbare hybridbiler i engangsavgiften. Det er nødvendig å stramme inn fordelene for ladbare hybridbiler for å få opp elbilandelen. Videre foreslås det å avvike fritaket for elbiler i omregistreringsavgiften og innføre full sats for elbiler i trafikksikringsavgiften. Disse fordelene har lite å si for beslutningen om å kjøpe elbil, samtidig som de ville gitt betydelige inntektstap fremover.

I tillegg foreslår regjeringen å redusere trafikksikringsavgiften for å motvirke noe av kostnadsøkningen for bilistene ved økt CO₂-avgift.

9.4.2 Engangsavgift

For 2022 foreslås det å øke satsene i CO₂-komponenten for personbiler, samt å redusere avgiftsfordelen som ladbare hybridbiler har i engangsavgiften gjennom en innstramming i vektfradraget. For øvrig foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Engangsavgiftens formål er å skaffe staten inntekter og stimulere til en mer miljøvennlig bilpark. Ved utformingen av avgiften er det også lagt noe vekt på sikkerhet, fordeling og å holde de administrative kostnadene nede.

Engangsavgiften betales når kjøretøyet registreres i det sentrale motorvognregisteret for første gang. Avgiften ilegges de fleste typer kjøretøy unntatt store lastebiler og busser med lengde over seks meter og med mer enn 17 seteplasser. Kjøretøyene er delt inn i ni avgiftsgrupper med til dels ulike satser og beregningsgrunnlag. Avgifts-

beregningen skjer på grunnlag av data fra motorvognregisteret, som igjen er hentet fra kjøretøyets typegodkjenning eller samsvarssertifikat. I Stortingets vedtak om engangsavgift § 7 er det fastsatt fritak for enkelte typer kjøretøy, og for kjøretøy som skal benyttes av nærmere angitte brukere.

For personbiler mv. (avgiftsgruppe a) beregnes engangsavgiften på grunnlag av kjøretøyenes egenvekt, CO₂-utslipp og NO_x-utslipp. For kjøretøy uten relevante CO₂-utslippsverdier, beregnes avgiften på grunnlag av slagvolum. Dette gjelder i første rekke bruktimporterte biler av eldre årgang. Det er ikke nær sammenheng mellom slagvolum og CO₂-utslipp, men det er gjort noen tilpasninger i slagvolumkomponenten for å etterligne CO₂-komponenten, blant annet gjennom ulike satser for bensin- og dieselmotorer.

For varebiler klasse 2, campingbiler og minibusser (avgiftsgruppe b, c og j) beregnes vekt-komponenten og NO_x-komponenten en prosentvis andel av avgiften for personbiler mv. (avgiftsgruppe a), mens det for CO₂ komponenten er gitt egne satser. For beltebiler (avgiftsgruppe e) beregnes avgiften på grunnlag av tollverdien. For motorsykler (avgiftsgruppe f) benyttes slagvolum og CO₂-utslipp som beregningsgrunnlag. For motorsykler uten relevante CO₂-utslippsverdier benyttes motoreffekt som beregningsgrunnlag, sammen med en stykkavgift. For beltemotorsykler (avgiftsgruppe g) beregnes engangsavgiften ut fra kjøretøyenes slagvolum, motoreffekt og egenvekt.

Avgiftsnivået mellom de ulike kjøretøyene varierer betydelig, se tabell 1.6.

Vrakpantavgift

Det foreslås ingen endringer i vrakpantavgiften for 2022.

Vrakpantavgiften er en del av engangsavgiften og omfatter alle avgiftspliktige motorvogner unntatt beltebiler. I tillegg skal det betales vrakpantavgift for mopeder, campingvogner og lastebiler. Vrakpantavgiften er henholdsvis 5 000 og 3 000 kroner for lastebiler og campingvogner, og 500 kroner for motorsykler og mopeder. For øvrige motorvogner er vrakpantavgiften 2 400 kroner.

Vrakpantavgiften må ses i sammenheng med vrakpantordningen. Vrakpanten utbetales når kjøretøy leveres til godkjente behandlingsanlegg, og gir et økonomisk insentiv til innlevering av kasserte kjøretøy. Vrakpanten fastsettes årlig av Stortinget. Vrakpantavgiften er ikke øremerket vrakpantutbetalingene, men forutsettes om lag å

dekke kostnadene. Vrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2021–2022) for *Klima- og miljødepartementet*.

Utviklingen i antall registrerte kjøretøy

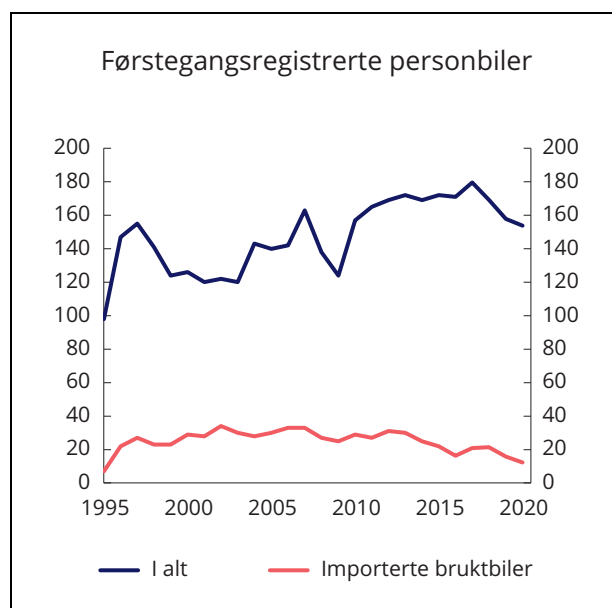
Figur 9.8 viser at antallet førstegangsregistrerte personbiler har variert betydelig, men at det samlet sett økte i perioden 1995–2020. Antallet falt i 2008 og 2009 for så å ta seg kraftig opp igjen årene etter. I 2020 ble det førstegangsregistrert vel 150 000 personbiler, noe som er lavere enn årene før. For 2021 ser antall personbilregistreringer ut til å øke kraftig sammenlignet med 2020.

Antallet bruktimporterte kjøretøy økte frem til 2002, men siden har veksten avtatt og antallet er redusert. Bruktimporten av elbiler økte i årene frem til 2018, men antallet var lavere i 2019 og 2020.

Beholdningen av personbiler har økt fra i underkant av 1,7 mill. biler i 1995 til 2,8 mill. biler i 2020. Veksten har vært relativt jevn siden 1995.

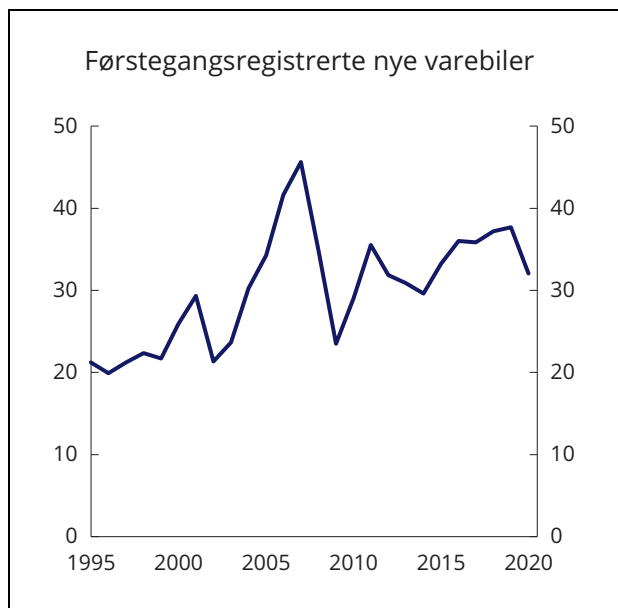
Figur 9.9 viser at antall førstegangsregistrerte nye varebiler økte fra i overkant av 21 000 i 2002 til over 45 000 i 2007. Fra 2007 til 2009 falt antallet kraftig, men økte deretter til om lag 38 000 biler i 2019. I 2020 falt antallet registreringer til 32 000 biler. De åtte første månedene i 2021 er det en kraftig økning i antallet registrerte varebiler sammenlignet med samme periode i 2020.

Figur 9.10 viser utviklingen i førstegangsregistrerte personbiler fra 2012 til august 2021 fordelt



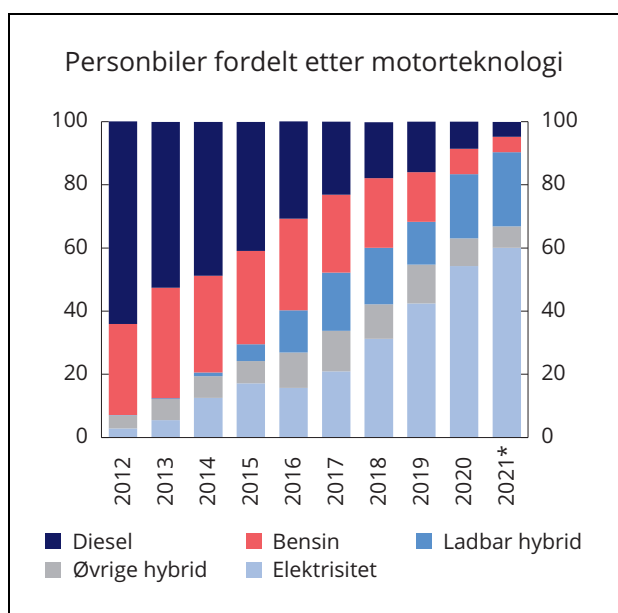
Figur 9.8 Antall førstegangsregistrerte personbiler. 1995–2020. Antall i tusen

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 9.9 Antall førstegangsregistrerte varebiler. 1995–20120. Antall i tusen

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 9.10 Fordeling av nye førstegangsregistrerte personbiler etter kjøretøyteknologi. 2012–2021

¹ Januar–august 2021.

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

etter kjøretøyteknologi. Salget av nye elbiler steg fra 2012 til 2015, fra en andel på 3 pst. til 17 pst. I 2016 gikk andelen nye elbiler noe ned, men har deretter økt betydelig til 54 pst. i 2020 og videre til 60 pst. i de åtte første månedene i 2021. Andelen nye hybridbiler har økt fra 4 pst. i 2012 til 30 pst.

så langt i år. Andelen ikke-ladbare hybridbiler lå relativt stabilt i overkant av 10 pst. fra 2016 til 2019, men falt til 8,9 pst. i 2020 og videre til 6,7 pst. så langt i år. Andelen ladbare hybridbiler har variert mer, med rask vekst fra 2014 til 2017 etterfulgt av et fall fra 2017 til 2019. I år har andelen økt og utgjør 23,5 pst. de første åtte månedene av 2021. Andelen biler som kun benytter diesel som drivstoff, har falt fra 64 pst. i 2012 til 8,6 pst. i 2020 og 4,7 pst. de første åtte månedene i 2021. Andelen bensinbiler lå rundt 30 pst. i årene fra 2012 til 2016, men har deretter gått ned til 8 pst. i 2020 og 4,9 pst. så langt i 2021.

Tidligere endringer i engangsavgiften

I 2007 ble engangsavgiften lagt om slik at CO₂-utslipp erstattet slagvolum som ett av beregningsgrunnlagene. Fra 2009 til 2014 ble det for hvert år lagt større vekt på CO₂-utslippet. I 2012 ble det innført en NO_x-komponent for å ta hensyn til lokal forurensning.

Regjeringen foretok en helhetlig gjennomgang av bilavgiftene i Meld. St. 2 (2014–2015) *Revidert nasjonalbudsjett 2015*. En målsetting med gjennomgangen var å komme fram til endringer i bilavgiftene som stimulere til en nyere, sikrere og mer miljøvennlig bilpark. Gjennomgangen ble fulgt opp med endringer i budsjettene for 2016, 2017 og 2018. Effektkomponenten er fjernet. Videre er vektcomponenten redusert gjennom en endret og mer progressiv satsstruktur, samt at innslagspunktet er hevet fra 0 til 500 kg. CO₂-komponenten er økt gjennom høyere satser og redusert innslagspunkt, og NO_x-komponenten er økt gjennom høyere sats. Endringene gjaldt i tillegg til personbiler (avgiftsgruppe a) også de avgiftsgruppene der avgiften beregnes som en andel av personbilavgiften (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibusser). For varebiler klasse 2 (avgiftsgruppe b) er i tillegg NO_x-satsene økt fra 30 til 75 pst. som andel av personbilavgift, mens vektsatsene er redusert fra 22 til 20 pst. som andel av personbilavgift.

Også engangsavgiften på motorsykler er lagt om i en mer miljøvennlig retning med mer vekt på utslipp, samt avvikling av effektkomponenten og stykkavgiften.

Fra 2018 ble det gjort flere endringer i avgiften for hybridbiler. Vektfradraget for ikke-ladbare hybridbiler ble fjernet. For ladbare hybridbiler ble vektfradraget redusert fra 26 til 23 pst. fra 1. januar 2018, og fra 1. juli 2018 ble fradraget differensiert etter elektrisk rekkevidde.

1. juli 2018 ble det innført fritak for engangsavgift på firehjuls-motorsykler og beltemotorsykler til bruk i reindriftsnæringen

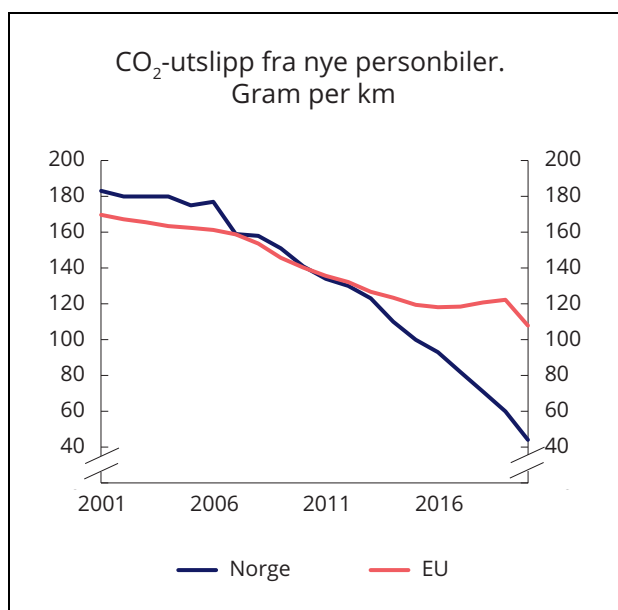
I 2019 ble særfordelene for drosjer i CO₂-komponenten og vektcomponenten fjernet. Det ble også innført vrakpantavgift for lastebiler, motorsykler, mopeder og campingvogner.

1. juli 2019 ble det innført fritak for kjøretøy over 20 år og engangsavgiften for motorsykler ble redusert med 10 pst. Året etter ble bruksfradraget ved import av eldre kjøretøy økt.

I 2020 ble NEDC-verdier erstattet av WLTP-verdier som avgiftsgrunnlag i CO₂-komponenten for personbiler. Tilsvarende omlegging ble gjennomført for varebiler i 2021.

Gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler er redusert betydelig de siste årene, fra 177 gram CO₂/km i 2006 til 123 gram CO₂/km i 2013, og videre til 44 gram CO₂/km i 2020, se figur 9.11. Før 2006 var gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler i Norge om lag 15 gram CO₂/km over tilsvarende gjennomsnitt for medlemslandene i EU. Etter 2011 har gjennomsnittet i Norge vært lavere enn i EU. Stortingets mål for 2020 om gjennomsnittlig CO₂-utslipp på 85 gram per km ble nådd i 2017. Nedgangen i CO₂-utslippet skyldes særlig den økte andelen lav- og nullutslippsbiler.

De samlede utslippene av CO₂ fra personbilparken økte frem til 2007 og var relativt stabile i årene etter det. Fra 2013 til 2019 er CO₂-utslip-



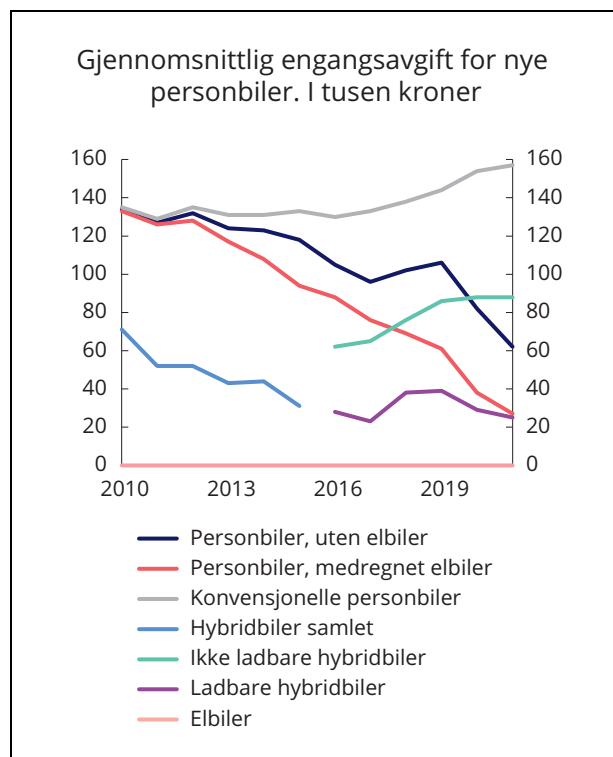
Figur 9.11 Utviklingen i årlig gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler i Norge og EU. 2001–2020. Gram per km

Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for veitrafikken.

pene fra den samlede personbilparken redusert med 18 pst. Ifølge foreløpige utslippstall fra Statistisk sentralbyrå ble utslippene fra veitrafikken redusert med 4 pst. fra 2019 til 2020, blant annet fordi at salget av bensin og diesel gikk ned samtidig som andelen biodrivstoff i drivstoffet økte. De samlede utslippene avhenger av transportvolumet, egenskapene ved kjøretøyene, samt mengde innblandet biodrivstoff.

Figur 9.12 viser gjennomsnittlig engangsavgift for alle nye personbiler (inkludert elbiler som har avgiftsfritak) og gjennomsnittlig engangsavgift for personbiler basert på de ulike kjøretøyteknologiene. Figuren viser at gjennomsnittlig engangsavgift varierer betydelig for biler med ulik kjøretøyteknologi, i første halvår 2021 fra om lag 160 000 kroner for nye konvensjonelle personbiler til om lag 25 000 kroner for ladbare hybridbiler, mens elbiler ikke ilegges engangsavgift i det hele tatt.

Figur 9.10 viser hvordan sammensetningen nybilsalget har endret seg ved at elbiler og ladbare hybridbiler i stor grad har erstattet konvensjonelle biler. Dette, samt de store forskjellene i engangsavgiftsnivå mellom kjøretøyteknologiene, er hovedårsaken til den kraftige nedgangen i



Figur 9.12 Utviklingen i gjennomsnittlig engangsavgift¹ for nye personbiler. 2010–juni 2021. Tusen 2021-kroner

¹ Ikke medregnet vrakpantavgift.

Kilder: Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

inntektene fra engangsavgiften siden 2013. Det forklarer også hvorfor gjennomsnittlig engangsavgift er vesentlig redusert siden 2013, selv om avgiftsnivået for hver av kjøretøyteknologiene har en mer stabil utvikling. Gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler (uten elbiler) er redusert fra om lag 125 000 kroner i 2013 til 110 000 kroner i 2019 og 60 000 kroner i første halvdel av 2021, se figur 9.12 Medregnet elbiler er gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler redusert fra om lag 120 000 kroner i 2013 til om lag 60 000 kroner i 2019 og 25 000 kroner i første halvdel av 2021. Alle tall er justert til 2021-kroner.

Endringer i engangsavgiften for 2022

For 2022 foreslås det å øke satsene i CO₂-komponenten for personbiler, samt å stramme inn vektfradraget i engangsavgiften for ladbare hybridbiler. For øvrig foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

CO₂-komponenten for personbiler

For personbiler (avgiftsgruppe a) beregnes engangsavgiften på grunnlag av kjøretøyenes egenvekt, CO₂-utslipp og NO_x-utslipp. Engangsavgiften er i flere omganger lagt om i miljøvennlig retning med større vekt på utslipp. For 2022 foreslår regjeringen å ytterligere styrke insentivene til å kjøpe biler med lavere utslipp ved å øke satsene i CO₂-komponenten for personbiler. Siden endringene både styrker insentivene til valg av null- og lavutslippsbiler og bidrar til økt proveny, er forslaget i tråd med regjeringens prinsipper for bærekraftige bilavgifter.

Regjeringen foreslår å øke de to laveste positive satsene i CO₂-komponenten med 35 pst. utover prisjustering. Det gir økt avgift for personbiler med CO₂-utslipp over 87 gram per km. Forslaget anslås å gi et merproveny på om lag 175 mill. kroner påløpt og 160 mill. kroner bokført i 2022.

Ladbare hybridbiler

Engangsavgiftsreglene er svært gunstige for ladbare hybridbiler. Det skyldes både målemetodene for CO₂-utslipp, som gir ladbare hybridbiler lave beregnede utslipp og dermed lav eller negativ CO₂-komponent, og en særfordel i vekt-komponenten i form av et fradrag i vekten det betales avgift for.

Frdraget i vekt-komponenten for ladbare hybridbiler ble i utgangspunktet innført for å kompensere for høyere vekt på grunn av elmotor og batteri i tillegg til et konvensjonelt motorsystem, men er blitt økt utover det vektforskjellen gir grunnlag for. Etter en innstramming i 2018 er frdraget nå maksimalt 23 pst. av vekten i beregningsgrunnlaget. Kjøretøyene må ha registrert elektrisk rekkevidde på minst 50 km for å oppnå maksimalt frdrag. Kjøretøy med kortere elektrisk rekkevidde enn 50 km, får en forholdsmessig andel av det maksimale frdraget.

Med svært progressiv satsstruktur innebærer frdraget i avgiftsgrunnlaget en langt høyere prosentvis reduksjon i vekt-komponenten enn frdragssatsen. I 2020 var gjennomsnittlig vekt for en ny ladbar hybridbil vel 1 900 kg. En ladbar hybridbil med denne vekten og maksimal frdragssats vil i 2022 få en avgiftsreduksjon på vel 100 000 kroner eller om lag 70 pst. av vekt-komponenten. De gunstige avgiftsreglene innebærer at ladbare hybridbiler får lav eller ingen engangsavgift utover vrakpantavgift. Ifølge tall for fastsatt avgift for første halvår 2021 ilegges om lag 55 pst. av de ladbare hybridbiler ikke engangsavgift utover vrakpantavgiften.

Avgiftsfordelene gjør at ladbare hybridbiler er svært konkurransedyktige i pris. Andelen ladbare hybridbiler av alle nyregistrerte biler har økt fra 5 pst. i 2015 til 20 pst. i 2020, jf. figur 9.10. I de første åtte månedene av 2021 utgjør ladbare hybridbiler 23,5 pst. av alle nye personbiler. Til sammenligning har andelen personbiler med ordinær forbrenningsmotor og ikke-ladbare hybridbiler til sammen falt fra 78 pst. i 2015 til 16 pst. i de første åtte månedene av 2021.

Regjeringen har som mål at alle nye biler i 2025 skal være nullutslippsbiler. For at det skal bli mulig å øke elbilandelen ytterligere, må også andelen ladbare hybridbiler reduseres. Flertallet av de ladbare hybridbilene ilegges ikke engangsavgift. For disse bilene gir ikke engangsavgiften insentiver til å velge elbil fremfor ladbar hybridbil. Sterke insentiver for ladbare hybridbiler bidrar til at overgangen til nullutslippsbiler går saktere enn ønskelig og ladbare hybridbiler bidrar ikke til å nå regjeringens mål i 2025.

Lav eller ingen avgift for ladbare hybridbiler er også en viktig årsak til at gjennomsnittlig engangsavgift for personbiler har falt, se figur 9.12. I første halvår av 2021 er fastsatt avgift for ladbare hybridbiler i gjennomsnitt om lag 25 000 kroner utover vrakpantavgift. Den lave avgiften på ladbare hybridbiler bidrar derfor til å redusere provenyet fra engangsavgiften betydelig.

Skatteutgiften ved gunstige særregler for ladbare hybridbiler er beregnet til 2,6 mrd. kroner i 2020 og 3,3 mrd. kroner i 2021.

For å bremse nedgangen i inntektene i engangsavgiften og samtidig styrke insentivene til å velge elbil, foreslår regjeringen å redusere fordelene i engangsavgiften for ladbare hybridbiler. Det foreslås at fradragssatsen reduseres til 15 pst. og at kravet til elektrisk rekkevidde for å oppnå maksimalt fradrag økes fra 50 km til 100 km. Økt krav til elektrisk rekkevidde gir insentiver til å velge biler med lengre rekkevidde. Flere bilmodeller har en elektrisk rekkevidde på eller over dagens grense på 50 km, og nye modeller som lanseres, må forventes å ha økt rekkevidde. Utvidelsen til 100 km betyr at engangsavgiften vil gi insentiver til å velge biler med elektrisk rekkevidde over 50 km. Videre vil innstrammingen bidra til å begrense nedgangen i inntektene fra engangsavgiften. Forslaget er i tråd med regjeringens prinsipper for bærekraftige bilavgifter ved at det både reduserer omfanget av teknologispesifikke særregler og bidrar til økt proveny. Forslaget anslås å medføre en provenyøkning på 1 000 mill. kroner påløpt og 900 mill. kroner bokført i 2022.

9.4.3 Avgift på trafikkforsikringer

For 2022 foreslås det å redusere avgiftssatsene for personbiler mv. med 0,26 kroner etter prisjustering. Dette utgjør om lag 95 kroner per år. Det foreslås også å innføre full trafikkforsikringsavgift for elektriske motorvogner. Avgiften for elektriske motorvogner vil etter dette være den samme som for tilsvarende motorvogner med forbrenningsmotor. For øvrig foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Trafikkforsikringsavgiften skal skaffe staten inntekter. Den pålegges forsikringsavtaler om lovbestemt trafikktrygd (ansvarsforsikringer) for innenlandsregistrerte motorvogner med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Avgiften beregnes per forsikringsdøgn, og er delt inn i avgiftsgrupper med ulike satser avhengig av type motorvogn (gjeldende satser i parentes):

- personbiler, varebiler, campingbiler, minibuser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy (9,80 kroner per forsikringsdøgn for dieselkjøretøy uten fabrikkmontert partikkelfilter, 8,40 kroner per forsikringsdøgn for de øvrige kjøretøyene i denne klassen, samt årsprøvekjennermerker for kjøretøy)

- motorsykler (5,85 kroner per forsikringsdøgn)
- traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (1,31 kroner per forsikringsdøgn)
- elbiler (5,85 kroner per forsikringsdøgn)

Trafikkforsikringsavgiften ble innført 1. januar 2018 og erstattet den tidligere årsavgiften. Omleggingen var i første rekke teknisk og nivå og satsstruktur ble videreført.

Trafikkforsikringsavgiften kreves opp av forsikringsselskapene. For uforsikrede motorvogner og motorvogner som har skiftet eier uten at det er tegnet ny forsikring, kreves avgiften opp av Trafikkforsikringsforeningen.

Stortingets avgiftsvedtak gjelder for ett år av gangen, mens en trafikkforsikring normalt strekker seg over to kalenderår. For å tilpasse avgiften til selskapenes systemer for utsendelse av premiekrav, gjøres de satser Stortinget vedtar for neste års budsjett, først gjeldende for forsikringer som fornyes eller begynner å løpe fra 1. mars.

Videre må det vedtas to sett med avgiftssatser, det vil si for forsikringer som tegnes eller fornyes henholdsvis før og etter 1. mars. Det må også vedtas et sett med satser for forsikringer med ikrafttredelsestidspunkt før 1. mars foregående år.

Regjeringen foreslår å øke CO₂-avgiften med 28 pst. utover prisstigning for 2022, se punkt 9.9. Økt CO₂-avgift øker prisen på fossilt drivstoff og gjør det mer kostbart å bruke fossilbiler. For å motvirke noe av kostnadsøkningen for bilistene, foreslår regjeringen å redusere trafikkforsikringsavgiften for personbiler, varebiler mv. (avgiftsgruppe a og b) med 95 kroner på årsbasis. Lavere trafikkforsikringsavgift reduserer kostnadene for bileierne samtidig som insentivene til å redusere bruken av fossilbiler som følge av økt CO₂-avgift, beholdes. Provenytapet av forslaget anslås til vel 250 mill. kroner i årsvirkning, med påløpt effekt på 90 mill. kroner og bokført effekt på 40 mill. kroner i 2022. Den store forskjellen mellom bokført og årsvirkning skyldes at endringer i trafikkforsikringsavgiften skjer fra 1. mars og at oppkrevingen følger den løpende fornyelsen av forsikringsavtaler gjennom året.

Elbiler hadde frem til og med 2017 samme sats som traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (lav sats). Fra 1. januar 2018 ble elbiler, herunder brenselceller, fritatt for trafikkforsikringsavgift. I 2021 ble trafikkforsikringsavgiften gjeninnført for elbiler med samme nivå som for motorsykler.

Regjeringen foreslår i 2022 å innføre trafikkforsikringsavgift for elektriske motorvogner på nivå med motorvogner med forbrenningsmotor. For-

slaget har liten betydning for insentivene til å velge elbil, samtidig som det vil gi økte inntekter fra trafikksikringsavgiften. Trafikksikringsavgiften er en avgift på eie av kjøretøy. Støtte gjennom redusert sats i trafikksikringsavgiften går til de som allerede har kjøpt elbil, og påvirker i liten grad beslutninger om kjøp av ny bil. Kun en liten andel av støtten går til personer som kjøper elbiler det aktuelle året. Redusert sats i trafikksikringsavgiften er dermed lite målrettet for å få flere til å velge elbil.

Andelen elbiler i personbilparken er økende og utgjorde 12 pst. ved inngangen til 2021. At elbileiere betaler redusert sats i trafikksikringsavgiften, innebærer et inntektstap for staten. Med den forventede økningen i antallet elbiler i bilparken i årene fremover, ville skatteinntektene falle ytterligere om den reduserte satsen ble videreført. Forslaget vil bidra til å begrense dette provenyfaller, og er i tråd med regjeringens prinsipper for bærekraftige bilavgifter.

Forslaget anslås å gi et merproveny på vel 400 mill. kroner i årsvirkning, med påløpt effekt på 140 mill. kroner og bokført effekt på 70 mill. kroner bokført i 2022.

Forlaget innebærer at elektriske motorvogner vil avgiftslegges på linje med motorvogner med forbrenningsmotor. I utgangspunktet vil det da ikke være behov for å videreføre en egen avgiftsgruppe for elektriske motorvogner i avgiftsvedtaket. Siden endringer i trafikksikringsavgiften først gjeldende fra 1. mars, må det imidlertid tas inn egne satser i avgiftsvedtaket for 2022 for elbilforsikringer som tegnes eller fornyes før dette tidspunktet.

9.4.4 Vektårsavgift

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften skal skaffe staten inntekter, men har også et veibrukselement som skal reflektere veislitasje, samt et miljøelement som skal reflektere miljø- og helsekostnader ved lokale utslipp. Vektårsavgiften pålegges tunge lastebiler og busser som en årlig avgift. Avgiften består av en vektgradert og en miljødifferensiert avgift. Avgiften gjelder alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 7,5 tonn og over. Fastsettelsen av vektårsavgiften er basert på grunnlagsdata fra motorvognregisteret.

Den vektgraderte årsavgiften graderes etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall aksler. Strukturen i den vektgraderte årsavgiften følger eurovignett direktivet (1999/62/EF med

senere endringsdirektiv), men har høyere satser enn minstesatsene i direktivet.

Den miljødifferensierte årsavgiften graderes etter kjøretøyets totalvekt og etter hvilke utslippskrav kjøretøyene oppfyller. Utslippskravene følger kjøretøyforskriftens EURO-klassifisering, der det stilles krav til maksimalt utslipp av blant annet nitrogendioksider og partikler. Den miljødifferensierte årsavgiften er ment å prise miljø- og helsekostnader ved lokale utslipp fra tyngre kjøretøy. Disse kostnadene varierer blant annet med hvor, når, og hvor mye det kjøres.

9.4.5 Omregistreringsavgift

For 2022 foreslås å fjerne fritaket for elektriske motorvogner. Satsene for elektriske motorvogner vil etter dette være de samme som for tilsvarende motorvogner med forbrenningsmotor. For øvrig foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet (brukte kjøretøy). I stedet skal det betales omregistreringsavgift. På samme måte som merverdiavgiften, er omregistreringsavgiftens primære formål å skaffe staten inntekter.

Omregistreringsavgiften er gradert etter kjøretøyets vekt og alder. Kjøretøyene som omfattes av avgiftsplikten, er delt i fire grupper:

- mopeder, motorsykler mv.
- personbiler
- lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, busser mv.
- biltilhengere, semitrailere mv.

Omregistreringsavgiften innebærer et betydelig enklere system enn merverdiavgift på omsetning av brukte biler. Avgiften har imidlertid også enkelte uheldige virkninger. Avgiften gir blant annet importerte bruktbiler en konkurransefordel sammenlignet med tilsvarende bruktbiler som omsettes i Norge. Avgiften bidrar også til at annenhåndsmarkedet for biler fungerer dårligere fordi kostnadene ved omsetning av brukte kjøretøy blir høye.

Omregistreringsavgiften er redusert betydelig de siste årene, senest i 2015 da satsene ble redusert med gjennomsnittlig 35 pst.

Det ble innført fritak for omregistreringsavgift for elektriske motorvogner i 2018. Dersom dagens fritak for omregistreringsavgift videreføres, vil inntektene fra omregistreringsavgiften reduseres i takt med økt andel elbiler i bilparken.

Når hele bilparken er elektrifisert, vil inntektene fra omregistreringsavgiften falle bort dersom dagens fritak videreføres.

For å følge opp regjeringens prinsipper for bærekraftige bilavgifter, foreslår regjeringen å fjerne fritaket for elbiler i 2022. Forslaget innebærer at inntektene fra avgiften vil være stabile selv med stor innfasing av elbiler i bilparken i årene fremover, uten at det har stor betydning for beslutningen om å velge elbil. Forslaget anslås å gi et merproveny på om lag 300 mill. kroner påløpt og bokført i 2022.

9.5 Veibruksavgift på drivstoff

Veitrafikken påfører samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp. Ved å prise disse eksterne kostnadene skal veibruksavgiften gi brukerne av kjøretøy et økonomisk incentiv til å ta hensyn til de ulempene kjøringen påfører andre. Veibruksavgiften gir i tillegg inntekter til statskassen. Utslipp av CO₂ prises ikke gjennom veibruksavgiften, men gjennom CO₂-avgiften på mineralske produkter. Veibruksavgiften omfatter bensin, mineralolje (diesel), bioetanol, biodiesel, LPG og naturgass.

Boks 9.2 viser at de eksterne marginale kostnadene ved bruk av personbil, målt i kroner per kjøretøykilometer, er tilnærmet like for alle drivstoff. Siden det kreves like mye energi for å flytte en personbil én kilometer, uavhengig av hvilket drivstoff motoren går på, vil en veibruksavgift som reflekterer energiinnholdet i drivstoffet, fungere tilnærmet som en kilometeravgift. En kilometeravgift vil igjen bidra til lik prising av eksterne kostnader på tvers av ulike drivstoff.

Tabell 9.1 viser dagens satser i veibruksavgiften på drivstoff, energiinnhold, egenvekt og avgiftssats per energienhet. Det fremgår av tabellen at avgiftsnivået, målt i kroner per energienhet, fortsatt varierer mellom ulike drivstoff. Veibruksavgiften på bensin er vesentlig høyere enn veibruksavgiften på øvrige drivstoff.

Elektrisitet, hydrogen og biogass er ikke omfattet av veibruksavgiften. Elektrifiseringen av veitrafikken, i tillegg til økt bruk av hydrogen og biogass, fører dermed til at statens inntekter fra veibruksavgiften reduseres, men også til at en stadig større andel av veitrafikken ikke er ilagt en veibruksavgift som priser de eksterne kostnadene bilbruken medfører. Manglende prising av eksterne kostnader kan føre til økt trafikkvolum og økte eksterne kostnader ved veitrafikk. Utredning av en posisjonsbasert veibruksavgift er nærmere omtalt i punkt 9.5.7.

Over tid er det et mål at avgiftssatsene i veibruksavgiften, målt etter energiinnhold, utjevnes. Forslagene til avgiftssatser for 2022 bidrar til å utjevne satsforskjellene. For 2022 foreslås det å

- prisjustere veibruksavgiften på bensin, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 9.5.1.
- øke veibruksavgiften på mineralolje med 0,02 kroner per liter etter prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Satsøkningen må ses i sammenheng med redusert veibruksavgift på biodiesel. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 9.5.2.
- redusere veibruksavgiften på biodiesel med 0,06 kroner per liter etter prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Satsreduksjonene må ses i sammenheng med økt veibruksavgift på

Tabell 9.1 Veibruksavgift på drivstoff. 2021

Drivstoff	Avgiftssats 2021, kroner per liter ¹	Teoretisk energiinnhold MJ per kg ¹	Egenvekt kg/liter	Avgiftssats 2021, kroner per MJ
Bensin.....	5,01	43,9	0,74	0,154
Bioetanol	2,45	26,8	0,79	0,116
Biodiesel.....	3,66	36,8	0,88	0,113
Mineraloljebasert diesel.....	3,58	43,1	0,84	0,099
LPG	4,27	46,1	-	0,093
Naturgass	1,82	35,3	-	0,052

¹ For naturgass per Sm³ og for LPG per kg.

Kilder: Miljødirektoratet (NIR 2021) og Finansdepartementet.

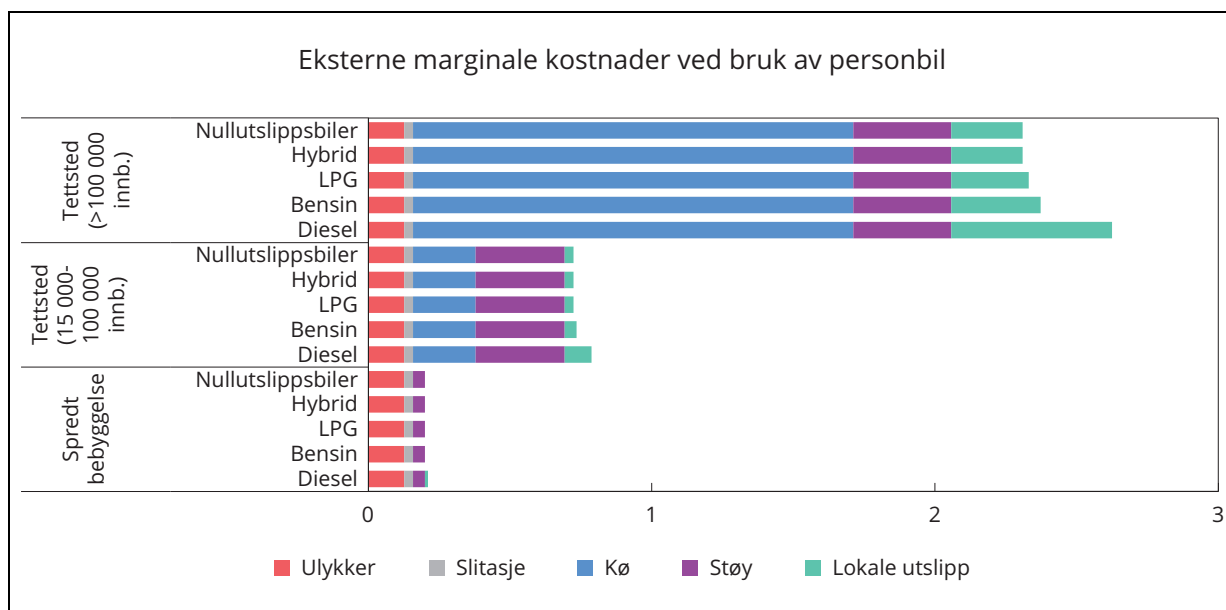
Boks 9.2 Eksterne marginale kostnader ved veitransport

Veitransport har stor nytteverdi både for husholdninger og næringsliv, men veitransport gir imidlertid også ulemper. Trafikkulykker kan føre til død, person- og materielle skader. Høy trafikk tetthet gir redusert fremkommelighet og medfører kø- og dermed tidskostnader. Videre er støy fra veitransport en ulempe for de som bor og oppholder seg langs veiene. I tillegg gir veitransporten helse- og miljøskadelige utslipp.

Felles for de negative virkningene av veitransport, er at den enkelte trafikant i utgangs-

punktet ikke står overfor de kostnadene egen kjøring påfører andre og derfor heller ikke tar hensyn til dette i sin adferd. Slike negative virkninger som den enkelte ikke har insentiver til å ta hensyn til, omtales som *eksterne virkninger*.

Figur 9.13 viser anslag på gjennomsnittlige eksterne marginale kostnader (utenom utslipp av CO₂) over døgnet ved bruk av personbiler med ulik motorteknologi i tre forskjellige typer geografiske områder. Kostnadene måles i kroner per kilometer.



Figur 9.13 Gjennomsnittlig eksterne marginale kostnader (utenom utslipp av CO₂) over døgnet ved bruk av personbil. 2021-kroner¹ per km.

¹ TØI oppgir kostnadene i 2019-kroner. Disse er omregnet til 2021-kroner ved hjelp av konsumprisindeksen.

Kilder: Transportøkonomisk institutt, Statistisk Sentralbyrå og Finansdepartementet.

Figuren viser at en nullutslippsbil har om lag de samme eksterne kostnadene som en konvensjonell bil. Dette skyldes at en svært liten del av de eksterne kostnadene er knyttet til egenskaper ved motoren. De eksterne kostnadene varierer imidlertid betydelig med hvor kjøringen finner sted og er vesentlig høyere i tettbygde strøk enn i spredtbygde strøk.

Figuren viser gjennomsnittlige kostnader over døgnet. Figuren skjuler derfor betydelige

tidsvariasjoner i de eksterne marginale kostnadene, særlig i tettbygde strøk. De eksterne marginale kostnadene ved kø er for eksempel vesentlig høyere i morgenrushet og i ettermiddagsrushet enn på natten. Figuren viser gjennomsnittlige eksterne kostnader for personbiler. Andre typer kjøretøy kan ha høyere eller lavere eksterne kostnader.

mineralolje. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 9.5.3.

- prisjustere veibruksavgiften på bioetanol, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 9.5.4.
- øke veibruksavgiften på LPG med 0,72 kroner per kg utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Forslaget er i tråd med en varslet opptrapping av veibruksavgiften frem til 2025. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 9.5.5.
- øke veibruksavgiften på naturgass med 0,92 kroner per Sm³ utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Forslaget er i tråd med en varslet opptrapping av veibruksavgiften frem til 2025. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 9.5.6.

9.5.1 Veibruksavgift på bensin

Veibruksavgift på bensin ble innført i 1933. Avgiften omfatter i utgangspunktet all bensin med mindre bruken er fritatt. Fritak gjelder blant annet for bensin til bruk i fly, til tekniske og medisinske formål, i tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområdene utenfor norsk territorialgrense samt i båter og snøscootere i veiløse strøk. Bensin benyttes i all hovedsak til veibruk.

For 2022 foreslås det å prisjustere veibruksavgiften på bensin.

9.5.2 Veibruksavgift på mineralolje

Veibruksavgiften på mineralolje (autodiesel) ble innført i 1993 og avløste, sammen med vektårsavgiften, den tidligere kilometeravgiften. Avgiftsplikten omfatter mineralolje som skal benyttes til fremdrift av motorvogn. For å skille mineralolje som skal benyttes til fremdrift av motorvogn fra annen olje, er det etablert et merkesystem som innebærer at olje som skal benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn, må tilsettes farge og sporstoff (merkes). For slik olje skal det ikke beregnes veibruksavgift, men i stedet grunnavgift på mineralolje. Merket olje kan benyttes i enkelte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper.

I 2020 var satsene i veibruksavgiften på mineralolje og biodiesel like, målt i kroner per liter. I 2021 ble veibruksavgiften på mineralolje redusert med 8 øre per liter for å kompensere for økt CO₂-avgift på mineralolje, jf. Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 10.5.1. For 2021

er derfor satsen i veibruksavgiften på biodiesel 8 øre per liter høyere enn satsen i veibruksavgiften på mineralolje.

Det er ingen god begrunnelse for at veibruksavgiften på biodiesel skal være høyere enn veibruksavgiften på mineralolje. For 2022 foreslås det derfor å jevne ut satsene i veibruksavgiftene på biodiesel og mineralolje ved å redusere veibruksavgiften på biodiesel med 6 øre per liter etter prisjustering og øke veibruksavgiften på mineralolje med 2 øre per liter etter prisjustering.

Forslagene har ingen virkning på pumpeprisen på diesel og er provenynøytral.

9.5.3 Veibruksavgift på biodiesel

Veibruksavgiften på biodiesel ble innført i 2010. Fra 1. oktober 2015 ble veibruksavgiften på biodiesel endret slik at den kun omfattet biodiesel som rapporteres inn som en del av omsetningskravet for biodrivstoff etter produktforskriften. Satsen ble samtidig satt lik veibruksavgiften på mineralolje. Fra 1. juli 2020 ble veibruksavgiften igjen utvidet til å omfatte all biodiesel. Fra samme tidspunkt ble merkeordningen for mineralolje utvidet til også å gjelde biodiesel. Avgrensningen av bruksområdene som er unntatt fra veibruksavgift, følger således samme regler som for mineralolje.

Omsetningen av flytende biodrivstoff skjer i hovedsak gjennom innblanding i bensin og mineralolje. Veibruksavgiften beregnes i så fall på bakgrunn av de enkelte bestanddelene i blandingen.

I 2020 var satsene i veibruksavgiften på mineralolje og biodiesel like, målt i kroner per liter. I 2021 ble veibruksavgiften på mineralolje redusert med 8 øre per liter for å kompensere for økt CO₂-avgift på mineralolje, jf. Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 10.5.1. For 2021 er derfor satsen i veibruksavgiften på biodiesel 8 øre per liter høyere enn satsen i veibruksavgiften på mineralolje.

Det er ingen god begrunnelse for at veibruksavgiften på biodiesel skal være høyere enn veibruksavgiften på mineralolje. For 2022 foreslås det derfor å jevne ut satsene i veibruksavgiftene på biodiesel og mineralolje ved å redusere veibruksavgiften på biodiesel med 6 øre per liter etter prisjustering og øke veibruksavgiften på mineralolje med 2 øre per liter etter prisjustering.

Forslagene har ingen virkning på pumpeprisen på diesel og er provenynøytral.

9.5.4 Veibruksavgift på bioetanol

Veibruksavgiften på bioetanol ble innført 1. oktober 2015. Veibruksavgiften omfattet kun bioetanol som ble rapportert inn som en del av omsetningskravet for biodrivstoff etter produktforskriften, og satsen ble satt lik veibruksavgiften på bensin. Fra 1. juli 2020 ble avgiftsplikten utvidet til å omfatte all bioetanol. Bioetanol er definert som flytende drivstoff fremstilt av biomasse og som egner seg for bruk i en bensinmotor til framdrift av motorvogn. Bruksområdene som er fritatt fra avgiften på bensin, gjelder også for bioetanol. Det er også gitt et generelt fritak for bioetanol som benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn. Avgiften gjelder ikke etanol som omfattes av avgiften på alkohol, herunder alkohol til teknisk bruk.

Omsetningen av flytende biodrivstoff skjer i hovedsak gjennom innblanding i bensin og mineralolje. Veibruksavgiften beregnes i så fall på bakgrunn av de enkelte bestanddelene i blandingen.

For 2022 foreslås det å prisjustere veibruksavgiften på bioetanol.

9.5.5 Veibruksavgift på LPG

Veibruksavgiften på LPG ble innført i 2016. Avgiften omfatter ikke LPG som benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn. Biodrivstoff i gassform omfattes ikke av veibruksavgiften, og det skal ikke beregnes avgift på andelen biobasert gass som blandes inn i LPG.

Stortinget la til grunn at veibruksavgiften på LPG burde innføres gradvis, og at satsen skulle økes trinnvis i kommende budsjetter fra 10 pst. av veibruksavgiften på bensin i 2016 (målt etter energiinnhold) til 100 pst. av veibruksavgiften på bensin i 2025, se Innst. 400 S (2015–2016). Avgiften er trappet opp i tråd med Stortingets forutsetninger og tilsvarer i 2021 om lag 60 pst. av veibruksavgiften på bensin målt etter energiinnhold.

For 2022 foreslås det å øke avgiften slik at den tilsvarer 70 pst. av veibruksavgiften på bensin, målt etter energiinnhold. Forslaget er i tråd med Stortingets forutsetning om en trinnvis opptrapping mot 2025. Forslaget anslås, sammen med forslaget om økt veibruksavgift på naturgass, å gi et samlet merproveny på om lag 1 mill. kroner påløpt og bokført.

9.5.6 Veibruksavgift på naturgass

Veibruksavgiften på naturgass ble innført i 2020. På samme måte som for LPG, gjelder ikke avgif-

ten naturgass som benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn. Biodrivstoff i gassform omfattes ikke av veibruksavgiften, og det skal ikke beregnes avgift på andelen biobasert gass som blandes inn i naturgass.

Det ble lagt til grunn at veibruksavgiften på naturgass burde innføres gradvis, og at satsen skulle økes fra en sjettedel av veibruksavgiften på bensin (målt etter energiinnhold) i 2020 til 100 pst. av veibruksavgiften på bensin i 2025. Dette er i tråd med Stortingets intensjon med anmodningsvedtak nr. 1002 av 17. juni 2016, jf. Innst. 400 S (2015–2016).

For 2022 foreslås det å øke avgiften slik at den tilsvarer halvparten av veibruksavgiften på bensin, målt etter energiinnhold. Forslaget er i tråd med den trinnvise opptrapping av avgiften mot 2025. Forslaget anslås, sammen med forslaget om økt veibruksavgift på LPG, å gi et samlet merproveny på om lag 1 mill. kroner påløpt og bokført.

9.5.7 Utredning av posisjonsbasert veibruksavgift og bompenger – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 424 (2018–2019)

Stortinget fattet 5. mars 2019 følgende anmodningsvedtak ved behandlingen av Dokument 8:26 S (2018–2019) og Dokument 8:35 S (2018–2019), se Innst. 175 S (2018–2019):

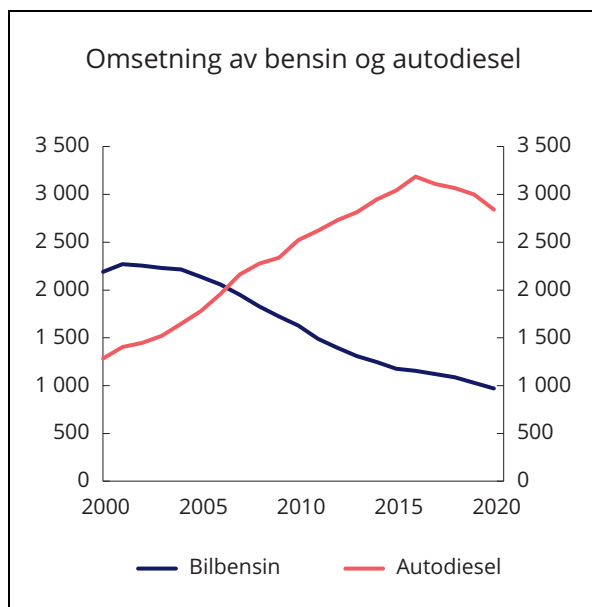
Vedtak 424: «Stortinget ber regjeringen inkludere utredning av ny teknologi som kan erstatte dagens bompengereordning, som en del av gjennomgangen av dagens avgiftssystem for bil.»

Regjeringen la i Meld. St. 1 (2020–2021) *Nasjonalbudsjettet 2021* punkt 4.6, frem prinsipper for et bærekraftig bilavgiftssystem. I omtalen fremkommer det blant annet at:

«Et bærekraftig bilavgiftssystem må prise de eksterne kostnadene bruk av kjøretøy medfører. Eksterne kostnader oppstår ved bruk av kjøretøy, ikke ved kjøp eller eie av kjøretøy. Prising av eksterne kostnader kan dermed kun skje gjennom avgifter på bruk av kjøretøy. Siden all bruk av kjøretøy medfører eksterne kostnader, må eksterne kostnader prises gjennom avgifter på bruk av alle kjøretøy. Hovedutfordringene ved dagens veibruksavgift på drivstoff er at den ikke omfatter bruk av elbiler og at den ikke fanger opp variasjoner i eksterne kostnader avhengig av hvor og når kjøringen

Boks 9.3 Omsetning av drivstoff

Statistisk sentralbyrå publiserer statistikk for salg av petroleumsprodukter, herunder bilbensin og autodiesel. Figur 9.14 viser utviklingen i omsetningen av bensin (inkludert bioetanol) og autodiesel (inkludert biodiesel) fra 2000 til 2020.



Figur 9.14 Omsetning av bensin (inkludert bioetanol) og autodiesel (inkludert biodiesel) i perioden 2000–2020. Mill. liter

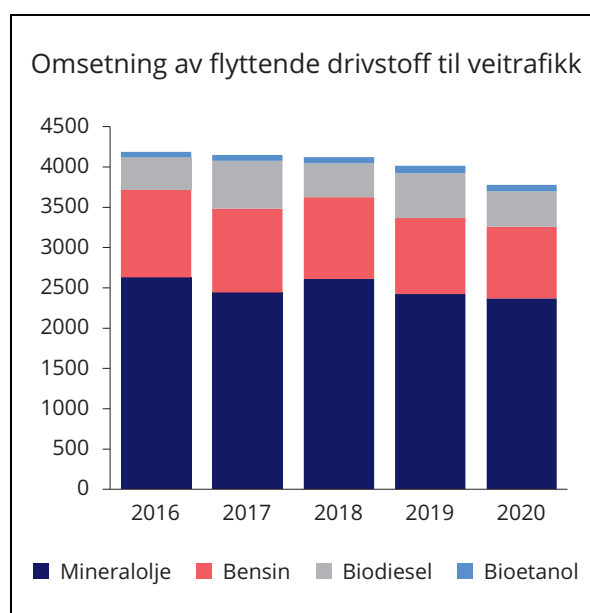
Kilder: Drivkraft Norge og Finansdepartementet.

Omsetningen av bensin var på sitt høyeste i 1990 med en årlig omsetning på 2 412 mill. liter. Den årlige omsetningen holdt seg over 2 200 mill. liter frem til 2004 (med unntak av i år 2000), men har falt hvert år etter det. I 2020 var omsetningen av bensin om lag 60 pst. lavere enn i 1990. Reduksjonen skyldes først overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler og deretter overgang fra bensinbiler til elbiler og ladbare hybridbiler.

Omsetningen av autodiesel økte utover 2000-tallet og var på sitt høyeste i 2016 med 3 135 mill. liter. Siden 2016 har omsetningen av

autodiesel falt hvert år. I 2020 var omsetningen av autodiesel om lag 11 pst. lavere enn i 2016. Økningen frem til 2016 skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler mens reduksjonen etter 2016 skyldes overgangen fra dieselmotorkjøretøyer til elbiler og ladbare hybridbiler.

Skatteetatens tall for omsetning av drivstoff skiller mellom fossile drivstoff og biodrivstoff. Figur 9.15 viser utviklingen i omsetningen av mineralolje, bensin, biodiesel og bioetanol til veitrafikk fra 2016 til 2020.



Figur 9.15 Omsetning av flytende drivstoff til veitrafikk i perioden 2016–2020. Mill. liter

Kilde: Skatteetaten.

I 2020 ble det omsatt 523 mill. liter biodrivstoff til veitrafikk. Dette utgjorde om lag 13,8 volumprosent av alt flytende drivstoff til veitrafikk. Av drivstoff til dieseldrevne kjøretøyer, var om lag 15,6 volumprosent biodiesel mens av drivstoff til bensindrevne kjøretøyer var om lag 8,6 volumprosent bioetanol.

finner sted. For at de eksterne kostnadene skal prises på en mest mulig treffsikker måte, kan det derfor bli nødvendig å helt eller delvis erstatte dagens veibruksavgift på drivstoff med en annen type avgift, for eksempel en posisjonsbasert veibruksavgift.»

Nylig har også utvalget «Norge mot 2025» (NOU 2021: 4) vurdert innretningen av veibruksavgiften. Utvalget konkluderer med at «Et veiprisingsystem som tar hensyn til at negative eksterne effekter ved bilkjøring varierer med biltype, tid og sted, vil være et mer effektivt virkemiddel for å redu-

Boks 9.4 Priser på drivstoff

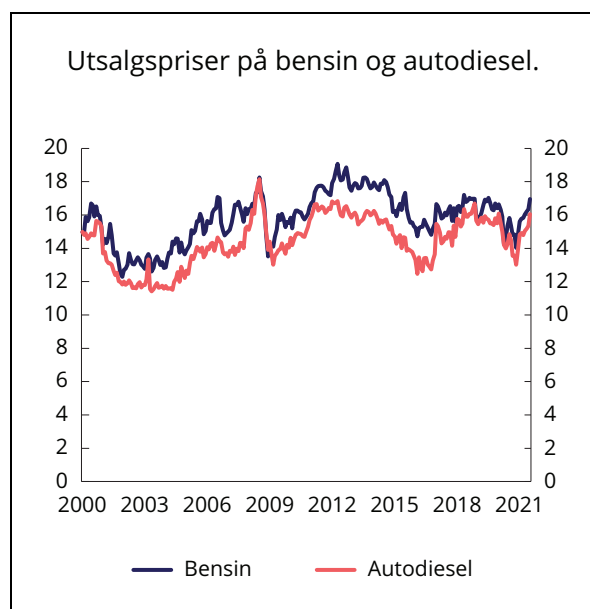
Statistisk sentralbyrå publiserer statistikk for gjennomsnittlige utsalgspriser på bilbensin og autodiesel. Figur 9.16 viser gjennomsnittlig reell pris på bensin og autodiesel i perioden fra 2000 til 2021, målt i faste 2021-kroner. I dag er bensin og autodiesel blandingsprodukter som dels består av fossilt drivstoff og dels av biodrivstoff.

Den gjennomsnittlige utsalgspriser på bensin og diesel har stort sett variert mellom 12 og 18 kroner per liter, målt i faste 2021-kroner. Bensinprisen er gjennomgående noe høyere enn dieselprisen. Dette skyldes at avgiftene på bensin gjennomgående har vært høyere enn avgiftene på diesel.

Figur 9.16 viser at gjennomsnittlig reell utsalgspris på bensin var på sitt høyeste i april 2012, mens gjennomsnittlig reell utsalgspris for diesel var på sitt høyeste i juli 2008. I juli 2021 var gjennomsnittlig reell utsalgspris på bensin 11,1 pst. lavere enn i april 2012, mens gjennomsnittlig reell utsalgspris på diesel var 11,5 pst. lavere enn i juli 2008.

En rekke forhold påvirker utsalgsprisene på drivstoff. For det første kjøper energiselskapene drivstoff i et internasjonalt marked. De internasjonale produktprisene på ulike drivstoff bestemmes av tilbud og etterspørsel i det internasjonale markedet og avhenger av blant annet av råoljepris, biodrivstoffpriser og raffineringkostnader. For det andre noteres internasjonale produktpriser normalt i amerikanske dollar, mens norske drivstofforhandlere selger drivstoff i norske kroner. Valutakursen mellom norske kroner og amerikanske dollar vil derfor påvirke utsalgsprisen i Norge. For det tredje må energiselskapene og drivstofforhandlerne få dekket sine kostnader til frakt, lagring, drift, transport, administrasjon, markedsføring mv., i tillegg til en rimelig fortjeneste. For det fjerde

kan offentlige krav påvirke drivstoffprisen. Omsetningskravet for biodrivstoff fører for eksempel til økt bruk av biodrivstoff. Siden de internasjonale produktprisene på biodrivstoff er høyere enn på fossile drivstoff, bidrar økt omsetningskrav til økte utsalgspriser. For det femte påvirker avgiftene utsalgsprisen. Særlig avgiftene (veibruksavgiften og CO₂-avgiften) er et fast påslag i kroner per liter og ligger normalt fast gjennom året, mens merverdiavgiften er et påslag på 25 pst. på pris før merverdiavgift. Særlig avgiftene bidrar derfor ikke til prisvariasjoner gjennom året, mens merverdiavgiften forsterker prisvariasjonene gjennom året.



Figur 9.16 Gjennomsnittlig utsalgspris på bensin og autodiesel i perioden 2000–2021. 2021-kroner per liter

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

sere de samfunnsøkonomiske kostnadene ved bilkjøring enn dagens veibruksavgift» og utvalget anbefaler at et slikt system «utredes med tanke på gjennomføring.»

Regjeringen er enig i intensjonen i Stortingets anmodningsvedtak nr. 424 og anbefalingen fra Norge mot 2025-utredningen, og vil utrede om ny teknologi kan benyttes til fastsetting og innkreving av både veibruksavgift og bompenger. Det vil

også være i tråd med regjeringens prinsipper for et bærekraftig bilavgiftssystem.

Finansdepartementet og Samferdselsdepartementet har nylig gitt Skattedirektoratet og Statens vegvesen i oppdrag å gjennomføre et forprosjekt til videre utredning av et system for fastsetting og innkreving av veibruksavgift og bompenger. Forprosjektet skal avklare tekniske, organisatoriske, rettslige og økonomiske forutsetninger og

skissere mulige løsninger for et slikt system. Det forutsettes at veibruksavgiften og bompengesystemet videreføres som to uavhengige virkemidler med ulike formål. Veibruksavgiften skal fortsatt være en særavgift til statskassen som skal prise eksterne kostnader ved veitrafikk, mens bompengesystemet skal finansiere øremerkede samferdselsprosjekter og -pakker samt drift av kollektivtransport innenfor byområder, basert på lokal forankring. Det skal vurderes om det samme systemet kan brukes til både veibruksavgift og bompenger, eller om deler av systemet kan være likt for fremtidig fastsetting og innkreving av veibruksavgift og bompenger.

Forprosjektet skal belyse hva et system vil innebære av økonomiske og administrative konsekvenser for fagetatene og brukerne, og det skal utarbeides et kostnadsanslag for å etablere og drifte et system for fastsetting og innkreving av posisjonsbasert veibruksavgift og bompenger. Forprosjektet skal identifisere spørsmål som krever videre utredning, og gi råd om gjennomføring og organisering av det videre utredningsarbeidet, herunder hva som kan være en realistisk tidsplan fram mot implementering. Forprosjektet vil bli konkretisert i samråd med Skattedirektoratet og Statens vegvesen.

Skattedirektoratet og Statens vegvesen har fått halvannet år til å gjennomføre forprosjektet. Etter at forprosjektet er gjennomført vil Finansdepartementet og Samferdselsdepartementet vurdere videre oppfølging.

Regjeringen har med dette fulgt opp Stortingets anmodning om å «inkludere utredning av ny teknologi som kan erstatte dagens bompengeregulering, som en del av gjennomgangen av dagens avgiftssystem for bil». Regjeringen anser dermed anmodningsvedtak nr. 424 som fulgt opp.

9.6 Avgift på elektrisk kraft

For 2022 foreslås det å redusere den alminnelige avgiftssatsen med 1,5 øre etter prisjustering. Se forslag til avgiftsvedtak § 1. Det foreslås også et nytt fritak for egenprodusert fornybar kraft, se forslag til avgiftsvedtak romertall II § 2 første ledd bokstav e og ny bokstav f. I tillegg foreslås en teknisk endring i avgiftsvedtaket § 1 annet ledd. Avgiftsvedtaket § 2 foreslås delt i to paragrafer. Se forslag til avgiftsvedtak § 2 og § 3. Forslaget er av teknisk karakter og medfører ikke materielle endringer.

Tabell 1.6 viser satsene for elavgift for 2021 og forslag til satser for 2022. Forslaget om å redusere

den alminnelige avgiftssatsen med 1,5 øre etter prisjustering anslås å redusere provenyet med om lag 1 100 mill. kroner påløpt og 784 mill. kroner bokført i 2022. Redusert elavgift kommer de fleste husholdninger til gode, og må ses i sammenheng med forslaget om å øke CO₂-avgiften med 28 pst. utover prisstigning for 2022, se punkt 9.9.

Avgiften skal skaffe staten inntekter, men kan også bidra til å redusere energiforbruket.

Avgiften på elektrisk kraft ble innført i 1951. Avgiftsgrunnlag og avgrensninger er endret en rekke ganger, men siden 2004 har avgiftsstrukturen i hovedtrekk ligget fast. Det skal betales avgift for elektrisk kraft som leveres i Norge enten den er produsert innenlands eller innført.

Kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Fritaket gjelder elektrisk kraft til kjemisk reduksjon, elektrolyse og metallurgiske og mineralogiske prosesser. I tillegg er elektrisk kraft som leveres til blant annet veksthusnæringen, tog, bane og trikk, fritatt for avgift. Husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen er også fritatt for avgift.

Avgift på elektrisk kraft til øvrig industri, bergverksdrift, landanlegg for petroleumsvirksomheten, fjernvarmeproduksjon, datasentre med uttak over 0,5 MW, skip i næring mv. beregnes med redusert sats for elektrisk kraft til selve produksjonsprosessen.

All næringsvirksomhet i tiltakssonen betaler avgift med redusert sats. Det innebærer at også primærnæringene og privat tjenesteyting i dette området betaler redusert sats, mens disse næringene i resten av landet betaler alminnelig sats.

Ovennevnte fritak og reduserte satser anses som offentlig støtte som er forenlig med EØS-avtalen.

I statsbudsjettet for 2015 vedtok Stortinget fritak for elavgift for energiintensive foretak i treforedlingsindustrien. Fritaket omfatter elektrisk kraft som benyttes i selve produksjonsprosessen, og forutsetter deltakelse i program for energiefektivisering. Fritaket forutsetter godkjenning av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) og har ikke trådt i kraft, jf. Prop. 94 LS (2013–2014) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* kapittel 7. Treforedlingsindustrien betaler derfor i dag redusert sats. Nærings- og fiskeridepartementet, i samråd med Finansdepartementet og Olje- og energidepartementet, arbeider for at fritaket skal kunne godkjennes av ESA. Tiltaket ble prenotifisert til ESA både i 2015 og 2017. ESA lukket saken våren 2018 fordi prenotifikasjonsfasen hadde trukket for langt ut i tid. Gjenåpning av saken forutsetter en bedre begrunnelse for at tiltaket er nødvendig og vil ha effekt.

Fritak for egenprodusert fornybar kraft

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2021 ble det varslet høring av endring i elavgiften og fritaket for solkraft til eget bruk. Formålet med forslaget er å legge til rette for varslede endringer i plusskundeordningen under Olje- og energidepartementet. Regler om plusskundeordningen følger av forskrift om kontroll av nettvirksomhet. Ordningen legger til rette for at strømkunder kan produsere og forbruke egen strøm. Plusskunder betaler ikke fastledd for innmating og kan måle og avregne innmating og uttak i et felles målepunkt.

I dag må tre vilkår være oppfylt for fritak for elavgift for kraft produsert i solceller. Solkraften må være til eget bruk, den må være produsert i egne anlegg, og den må være fordelt gjennom internt ledningsnett. Vilkåret om internt ledningsnett gjør det vanskelig for blant annet boligselskap å utnytte fritaket i elavgiften, fordi elektrisiteten normalt leveres over det ordinære ledningsnettet.

For å følge opp endringen som ble varslet i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2021 har Skattedirektoratet i samråd med Reguleringsmyndigheten for energi (RME) foreslått endringer i elavgiften. Forslaget innebærer et nytt fritak i elavgiften for forbruk av egenprodusert fornybar kraft. Det foreslåtte fritaket erstatter ikke dagens solfritak, men kommer i tillegg. Fritaket vil være geografisk avgrenset til eiendommen tilknyttet anlegget. Det foreslås en terskel som vilkår for fritak på 500 kW per eiendom. Forslaget stiller ikke vilkår om internt ledningsnett slik som dagens solfritak. Finansdepartementet legger til grunn at forslaget reiser EØS-spørsmål om offentlig støtte som må avklares med ESA før fritaket kan tre i kraft. Forslaget kan medføre noe mer administrative kostnader for nettselskapene som avgiftspliktige, men dette antas likevel å være begrenset.

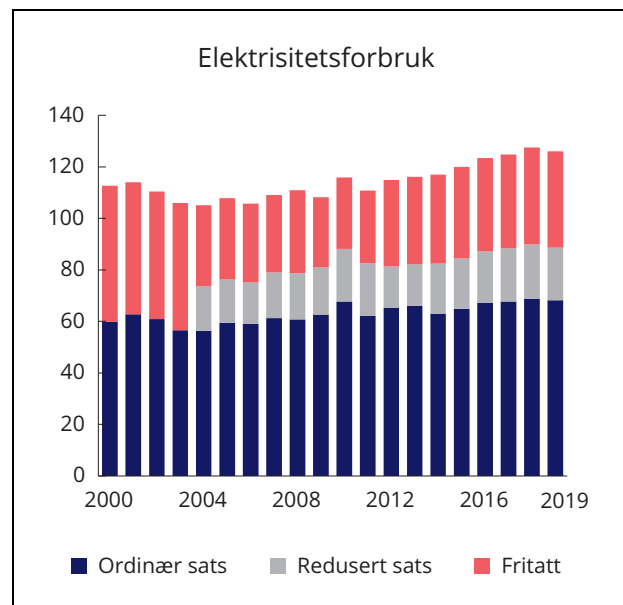
Provenyvirkningen av forslaget er usikker og vil blant annet avhenge av hvor mange nye produsenter som vil produsere egen kraft under fritaket. Det er foreløpig relativt få husholdnings-, fritids- og næringskunder som produserer sin egen kraft, men det forventes at antall produsenter vil øke i årene fremover. Provenyvirkningen av forslaget forventes dermed å øke over tid. Forslaget anslås å redusere provenyet med 6 mill. kroner påløpt og 4 mill. kroner bokført i 2022. Provenyanslaget er basert på at fritaket kan tre i kraft 1. april 2022.

Forslaget vil bli sendt på høring om kort tid.

Forbruksutvikling og priser

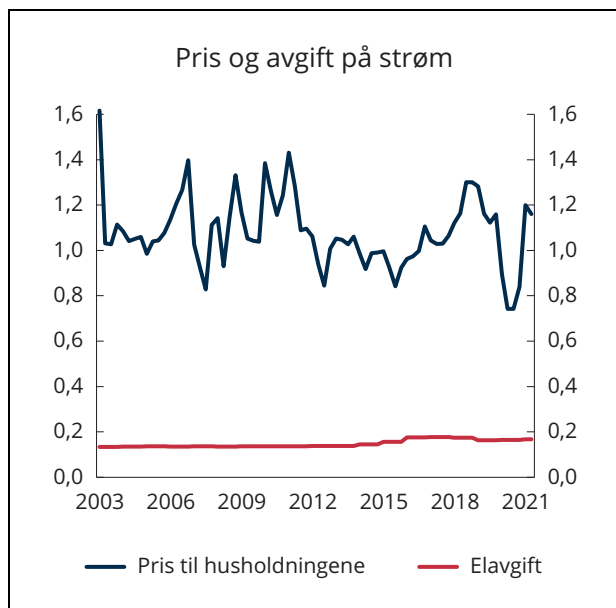
Forbruket av elektrisk kraft med alminnelig sats økte med omtrent 14 pst. fra 2000 til 2019. Figur 9.17 viser utviklingen i sluttforbruket og fordelingen på ulike avgiftssatser i perioden. Strømkunder som betaler alminnelig sats, i hovedsak husholdninger, primærnæringer, tjenesteytende næringer og offentlig sektor, står for omtrent 54 pst. av forbruket. Om lag 30 pst. av forbruket er fritatt eller omfattes ikke av avgiften, i hovedsak kraftintensiv industri og petroleumsvirksomhet på sokkelen. Øvrig industri, landanlegg for petroleumsvirksomheten mv., som betaler redusert sats, står for om lag 16 pst. av forbruket.

I perioden 2014–2016 ble avgiften på elektrisk kraft satt opp med vel 3,5 øre per kWh. På grunn av lave kraftpriser betalte husholdningene i disse årene likevel mindre for strøm enn i de foregående årene. Figur 9.18 viser utviklingen i prisen på elektrisitet levert til husholdninger, inkludert nettleie og avgifter, og utviklingen i avgiften på elektrisk kraft. Strømprisen økte betydelig gjennom 2018, men var likevel en del lavere enn tidligere pristopper. Avgiften ble redusert fra 1. januar 2019 med ett øre per kWh. I 2020 var strømprisen for husholdninger lav gjennom hele året. I første halvår 2021 økte strømprisen.



Figur 9.17 Forbruk av elektrisitet 2000–2019 fordelt etter avgiftssats. TWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 9.18 Pris (inkludert nettleie og avgifter) og avgift på elektrisk kraft for husholdninger 1. kvartal 2003–2. kvartal 2021. 2021-kroner per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

9.7 Grunnavgift på mineralolje mv.

For 2022 foreslås det å prisjustere den alminnelige avgiftssatsen. Den reduserte satsen for mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter foreslås holdt nominelt uendret. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

For 2021 er alminnelig avgiftssats 1,74 kroner per liter mineralolje. Mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter ilegges redusert sats med 0,23 kroner per liter mineralolje. Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 21 euro per 1000 liter lett mineralolje, fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret.

Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000. Grunnavgiften ble innført for å unngå at økningen i avgiften på elektrisk kraft i 2000 skulle bidra til en overgang fra bruk av elektrisitet til olje til oppvarming. I dag skal avgiften først og fremst skaffe staten inntekter.

Avgiften omfatter olje med mineralsk opphav, og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje. Flyparafin og mineralolje som ilegges veibruksavgift (autodiesel), er unntatt fra avgiften. Mineralolje til blant annet skip i utenriks fart, fiske og fangst, innenriks sjøfart,

anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy for sokkelvirksomheten, sildemel- og fiskemelinindustrien og tog, er fritatt for avgift.

9.8 Avgift på smøreolje mv.

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2021 er avgiftssatsen 2,35 kroner per liter.

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering og forbrenning av spillolje.

Avgiften omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer, mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse.

Smøreolje som brukes i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy mv. og i fly, er fritatt for avgift.

Det gis tilskudd ved innlevering av spillolje til godkjent innsamler. Ordningen blir ofte omtalt som refusjon av smøreoljeavgift, selv om det ikke er noen direkte kobling mellom smøreoljeavgiften og tilskuddet. Det er Klima- og miljødepartementet som har ansvaret for ordningen, og den er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2021–2022) for *Klima- og miljødepartementet*.

9.9 Avgifter på utslipp av klimagasser

9.9.1 Avgifter i klimapolitikken

Hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk er sektorovergripende virkemidler i form av klimaavgifter og omsettbare kvoter. Avgifter og omsettbare kvoter setter begge en pris på utslipp av klimagasser. Ved bruk av karbonpriser pålegger ikke myndighetene den enkelte å redusere utslippene på en bestemt måte, men hver enkelt får et økonomisk insentiv til å endre atferd. Den enkelte står derfor fritt til å tilpasse seg karbonprisene på den måten som passer best. Karbonpriser bidrar til å gjøre lav- og nullutslippsteknologi mer lønnsomt, og legger grunnlaget for ny, klimavennlig aktivitet. Når alle utslipp står overfor den samme karbonprisen, vil alle aktører ha like insentiver til å redusere utslippene, og et gitt utslippsmål nås til lavest mulig kostnad for samfunnet. Det er bred enighet i internasjonale forskningsmiljøer om at prising av utslipp av klimagasser i form av avgifter eller kvoter er et effektivt virkemiddel i klimapolitikken og vil være viktig for at verden skal nå sine utslippsmål.

Tabell 9.2 Satser for 2021 og forslag til satser i 2022

	2021		2022	
	Kr per l/ Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂	Kr per l/ Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂
CO₂-avgiften på mineralske produkter				
Bensin.....	1,37	591	1,78	769
Mineralolje				
generell sats.....	1,58	593	2,05	770
annen innenriks luftfart.....	1,51	592	1,96	768
kvotepliktig innenriks luftfart ¹	1,51	592	1,61	631
Naturgass				
generell sats.....	1,17	588	1,52	764
kvotepliktige ¹	0,066	33	0,066	33
veksthusnæringen.....	-	-	0,30	151
kjemisk reduksjon mv.....	0,00	0	0,0	0
LPG				
generell sats.....	1,77	590	2,30	767
kvotepliktige ¹	0,00	0	0,00	0
veksthusnæringen.....	-	-	0,46	153
kjemisk reduksjon mv.....	0,00	0	0,0	0
Avgift på forbrenning av avfall ¹	-	-	106	192
Avgift på HFK og PFK.....	-	591	-	766
CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten				
mineralolje ¹	1,27	477	1,48	556
naturgass ¹	1,27	543	1,48	632
naturgass som slippes ut til luft.....	8,76	630	10,66	766

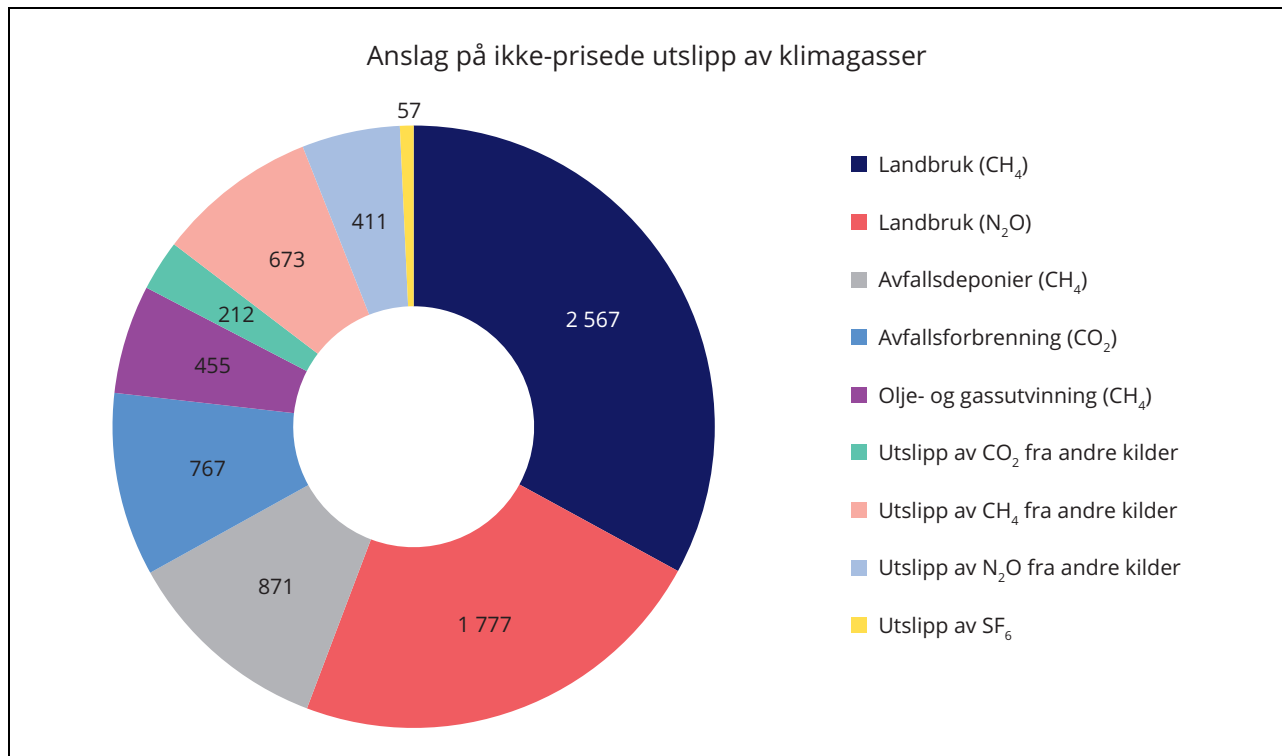
¹ I tillegg er det kvoteplikt for deler av disse utslippene.

Kilde: Finansdepartementet

Tabell 9.2. viser avgiftssatser for 2021 og forslag for 2022, også omregnet i kroner per tonn CO₂. I 2021 er det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser på 591 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter mens, forslaget for 2022 øker dette til 766 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter. Dette forslaget er nærmere omtalt i punkt 9.9.2. Endringer i avgifter på kvotepliktige utslipp er omtalt i punkt 9.9.3.

Det er de senere år foretatt en rekke forbedringer i CO₂-avgiften på mineralske produkter som har gitt likere prising av klimagasser fra ulike

utslippskilder. Det generelle avgiftsnivået på mineralolje er økt fra om lag 273 kroner per tonn CO₂ i 2013 (målt i faste 2021-kroner) til 591 kroner per tonn CO₂ i 2021. Avgiftene på utslipp av klimagasser i Norge er blant de høyeste i verden. I tillegg er en rekke fritak og reduserte satser avviklet. Dette har forsterket insentivene til utslippsreduksjoner i hele økonomien og har bidratt til en mer kostnadseffektiv klimapolitikk. I 2021 er tilnærmet all innenlands bruk av mineralske produkter (fossil energi) ilagt karbonpriser, enten gjennom kvotesystemet eller CO₂-avgiften.



Figur 9.19 Anslag på utslipp av klimagasser som verken er ilagt kvoteplikt eller avgift. 2021-regler og 2019-utslipp.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

De eneste unntakene er naturgass og LPG til veksthusnæringen og naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser i ikke-kvotepliktige virksomheter.

Om lag 85 pst. av Norges samlede utslipp av klimagasser er ilagt avgift eller kvoteplikt. Det er en svært høy andel i internasjonal sammenheng. De viktigste avgiftene på utslipp av klimagasser er CO₂-avgiften på mineralske produkter og CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Begge avgiftene ble innført i 1991. I tillegg er det avgift på klimagassene HFK og PFK. Det meste av klimagassutslippene fra olje- og gassutvinning på kontinentalsokkelen og innenriks luftfart, er omfattet av både kvotesystemet og avgift.

Utslipp som verken er ilagt kvoteplikt eller avgift, tilsvarer i 2021 om lag 7,8 mill. tonn CO₂-ekvivalenter. Dette utgjør om lag 15 pst. av Norges samlede utslipp av klimagasser og om lag 30 pst. av Norges ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser. Figur 9.19 viser hvordan de ikke-prisede utslippene av klimagasser fordeler seg på utslippskilder og type gass. Tallene inkluderer ikke utslipp eller opptak fra arealbruk, arealbruk-sendinger og skogbruk (LULUCF).

Utslippene av metan (CH₄) og lystgass (N₂O) fra jordbruket utgjør om lag 4,3 mill. tonn CO₂-ekvivalenter, dvs. om lag halvparten av de ikke-prisede utslippene av klimagasser. Utslippene av metan kommer fra husdyr og husdyrgjødsel, mens utslippene av lystgass kommer fra både mineralgjødsel og husdyrgjødsel.

Utslippene av metan fra avfallsdeponier utgjør om lag 0,87 mill. tonn CO₂-ekvivalenter. Utslippene fra avfallsdeponier er i all hovedsak utslipp av metan som dannes når biologisk avfall brytes ned. Deponering av biologisk nedbrytbart avfall ble forbudt 1. juli 2009. Dagens utslipp av metan fra avfallsdeponier, skyldes i all hovedsak nedbryting av biologisk avfall som ble deponert før forbudet ble innført. Disse utslippene vil avta i årene fremover.

De ikke-kvotepliktige utslippene av CO₂ fra avfallsforbrenning utgjør litt under 0,8 mill. tonn CO₂. Det foreslås at det skal beregnes avgift på disse utslippene i 2022, se punkt 9.9.5.

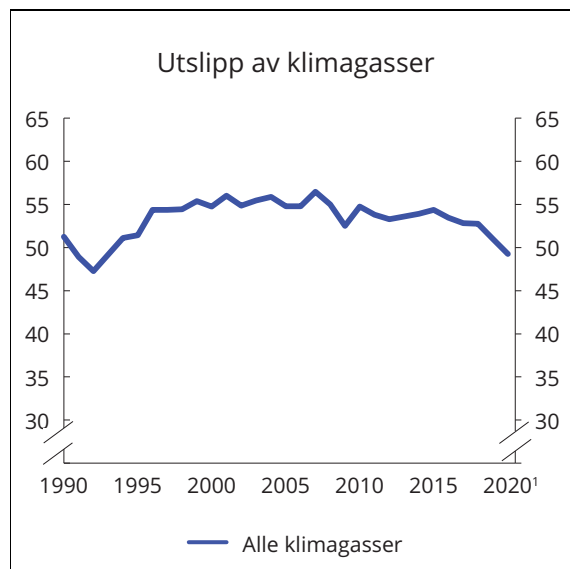
I tillegg til de nevnte ikke-prisede utslippskildene, er det en rekke mindre utslipp av klimagasser som verken er ilagt kvoteplikt eller avgift.

I Meld. St. 13 (2020–2021) *Klimaplan for 2021–2030* ble det varslet at regjeringen vil vurdere avgift på utslipp fra uttak av torv og utslipp av

Boks 9.5 Utslipp av klimagasser

De samlede norske klimagassutslippene i 2020 anslås til 49,3 mill. tonn CO₂-ekvivalenter, se figur 9.20. Dette er en reduksjon på 3,4 pst. fra 2019 og en reduksjon på 12,8 pst. siden utslippene var på sitt høyeste i 2007. Utslippene er de laveste siden 1993 og er 3,9 pst. lavere enn i 1990 og 10,1 pst. lavere enn i 2005. Tallene inkluderer ikke utslipp eller opptak fra arealbruk, arealbruksendringer og skogbruk (LULUCF).

Våren 2021 oppjusterte Statistisk sentralbyrå de norske utslippene i 2019 med 0,7 mill. tonn CO₂-ekvivalenter (tilsvarende 1,4 pst.), sammenlignet med tidligere års beregninger. Lignende oppjusteringer er også gjort for årene 2012–2018. Oppjusteringen skyldes en feil i beregningene av utslipp fra veitrafikk, kystfart og fiske.



Figur 9.20 Utslipp klimagasser samlet. 1990–2020. Mill. tonn CO₂-ekvivalenter

¹ Tall for 2020 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

SF₆. Et forslag til avgift på SF₆ vil bli sendt på høring. Videre tar regjeringen sikte på å innføre en avgift på uttak av torv fra 2023. Departementet vil arbeide videre med innretningen av en slik avgift, og saken vil sendes på høring.

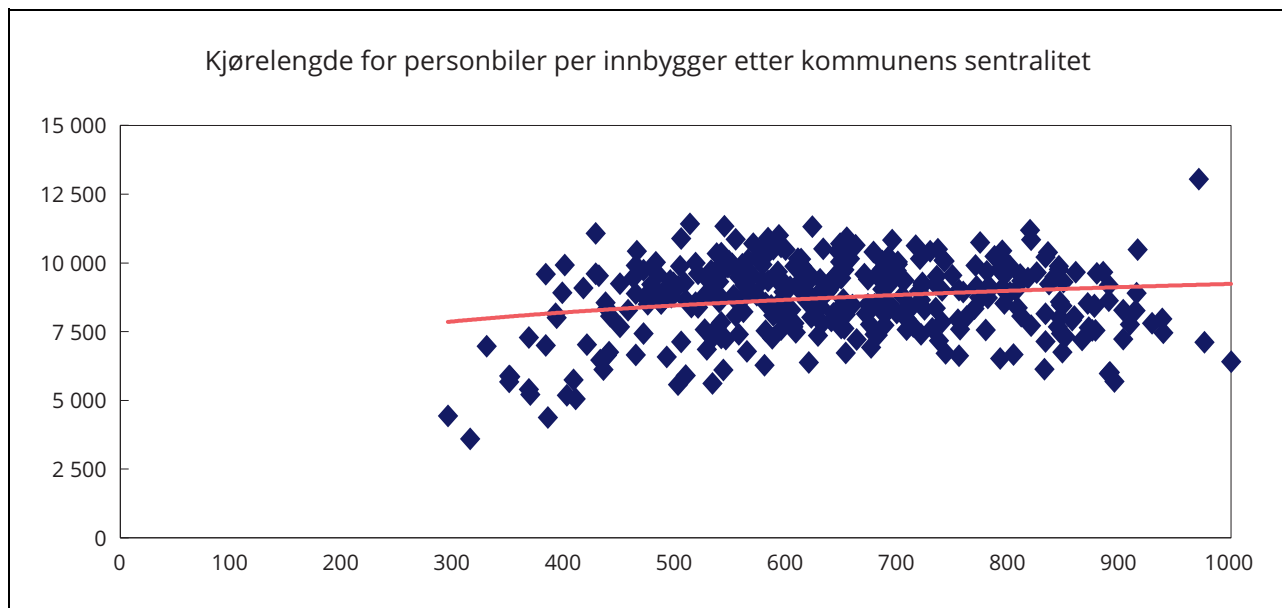
9.9.2 Avgifter på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser

I Meld. St. 13 (2020–2021) *Klimaplan for 2021–2030* ble det varslet at regjeringen vil trappe opp avgiftene på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser til om lag 2 000 2020-kroner i 2030. For å følge opp klimaplanen foreslår regjeringen å øke avgiftene på ikke-kvotepliktige utslipp med 28 pst. utover prisstigning i 2022. Det vil være konsistent med en jevn opptrapping mot om lag 2 000 2020-kroner i 2030. I klimaplanen ble det anslått at en jevn opptrapping av avgiftene ville gi en utslippsreduksjon på 7,5 mill. tonn CO₂ i perioden 2021–2030. Etter at klimaplanen ble lagt frem, har Statistisk Sentralbyrå oppjustert de norske utslippene i perioden 2012–2019. En jevn opptrapping av avgiftene til om lag 2 000 2020-kroner i 2030 anslås derfor nå å redusere utslippene med 8 mill. tonn CO₂ i løpet av perioden.

For 2022 anslås avgiftsøkningen å gi et merproveny på om lag 2,0 mrd. kroner påløpt og 1,8 mrd. kroner bokført. I provenyanslaget er det tatt hensyn til at transportører med kontrakter med fylkeskommuner eller staten vil kunne ha krav på kompensasjon for avgiftsøkningen. Det er også tatt hensyn til økt bevilgning til kompensasjonsordningen for fiskeriene. Utgifter til transportørene er nærmere omtalt i Prop 1 S. for *Kommunal- og moderniseringsdepartementet* og Prop 1 S. for *Samferdselsdepartementet*. Økte klimaavgifter treffer bredt, og økte avgiftsinntekter bør brukes til generelle, vekstfremmende skatte- og avgiftslettelse. I klimaplanen varslet regjeringen at slike lettelse primært skal gå til de gruppene som omfattes av avgiftsøkningen.

Økte klimaavgifter vil særlig påvirke husholdningene gjennom økte priser på bensin og diesel. En økning i CO₂-avgiften på 28 pst. utover prisjustering (0,45 kroner per liter diesel) vil kunne gi en økning i pumpeprisen på diesel på om lag 0,48 kroner per liter inkludert merverdiavgift, forutsatt full prisovervelting og hensyntatt omsetningskravet for biodrivstoff. Årlig merkostnad for konvensjonelle personbiler vil typisk være om lag 400 kroner, men dette vil variere med årlig kjørelengde og bilens drivstofforbruk. Til sammenligning kan samlede årlige drivstoffutgifter typisk utgjøre 12 000 kroner.

Økt CO₂-avgift vil i utgangspunktet ikke slå systematisk sterkere ut for eiere av bensin- og dieslbiler bosatt i distriktene enn for eiere av bensin- og dieslbiler bosatt i mer sentrale strøk. Figur 9.21 viser kjørelengde for personbiler per innbygger over 18 år i alle norske kommuner etter



Figur 9.21 Kjørelengde for personbiler i kommuner per innbygger over 18 år etter kommunens sentralitetsindeks. Kilometer og indeks. 2020

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

kommunens sentralitet. Figuren viser en svak tendens til at jo mer sentral kommunen er, desto høyere er kjørelengden per innbygger. Dette skyldes at kjørelengden i den sentrale kommunen Bærum er svært høy (over 13 000 km) mens kjørelengden i de mindre sentrale øykommunene (sentralitetsindeks under 400) Træna, Værøy, Utsira, Røst, Loppa, Lurøy, Hasvik og Solund er svært lav (under 6 000 km). For det brede spekter av norske kommuner er det ingen sammenheng mellom kommunens sentralitet og personbilers kjørelengde per innbygger. Det er heller ingen sammenheng mellom personbilenes gjennomsnittlige kjørelengde og kommunenes sentralitet. Innbyggere i sentrale kommuner har imidlertid normalt tilgang til et bedre kollektivtilbud og et større lokalt arbeidsmarked enn innbyggere i mindre sentrale kommuner.

Stortinget har tidligere vedtatt å kompensere bilistene for økt CO₂-avgift gjennom en tilsvarende reduksjon i veibruksavgiften slik at virkningen på pumpeprisen ikke endres, jf. Granavolden-plattformen. Dette har ført til at bilistene ikke har fått noen merkostnad ved de siste års økninger i CO₂-avgiften, men det betyr samtidig at de heller ikke har fått forsterket insentivene til å redusere utslippene. Veitrafikken står for om lag halvparten av utslippene omfattet av CO₂-avgiften på mineraliske produkter. I klimameldingen ble det anslått at dersom økt CO₂-avgift frem mot 2030 blir kompensert med redusert veibruksavgift, vil virknin-

gen av økte avgifter på utslipp av klimagasser i perioden 2021–2030 reduseres fra om lag 7,5 mill. tonn CO₂ til om lag 4,5 mill. tonn CO₂. Om man fortsetter å kompensere på denne måten frem mot 2030 vil veibruksavgiften bli redusert så mye over tid at den vil være avviklet før 2030. Det ville vært uheldig, siden veibruksavgiften skal prise andre eksterne virkninger i veitrafikken enn CO₂. Med regjeringens ambisiøse klimamål kan ikke bilistene lenger skjermes fra de økonomiske insentivene til å redusere sine utslipp. I statsbudsjettet for 2022 foreslås det derfor ikke å redusere veibruksavgiften for å kompensere bilistene for økt CO₂-avgift.

For å redusere utgiftene for bilistene foreslår regjeringen å redusere trafikkforsikringsavgiften. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 9.4.3. I 2022 tilgodeses pendlerne særskilt gjennom en omlegging av reisefradraget. Satsene i reisefradraget foreslås økt til én felles sats på 1,65 kroner per kilometer. Bunnbeløpet, det vil si terskelen for å få reisefradrag, senkes med om lag 10 000 kroner for skattytere som er bosatt i de om lag 270 minst sentrale kommunene i henhold til Statistisk sentralbyrås sentralitetsindeks. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 3.6. Regjeringen foreslår også å redusere elavgiften med 1,50 øre/kWh i 2022. Dette kommer de fleste husholdninger til gode. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 9.6.

En økning av avgiftene på ikke-kvotepliktige utslipp vil kunne berøre store deler av næringsli-

vet, blant annet gjennom økte priser på transport. Det anslås imidlertid at eventuelle kostnadsøkninger vil være små for de aller fleste virksomheter i landet. For enkelte næringer vil avgiftsøkningen kunne medføre en større belastning enn andre. Regjeringen foreslår å utsette den varslede nedtrappingen av kompensasjonsordningen for fiskerieringen, samt at bevilgningen til ordningen økes med 50 mill. kroner i 2022. Dette er nærmere omtalt i Prop. 1 S for *Nærings- og fiskeridepartementet*. Videre vil fergeselskaper, busselskaper og andre aktører i transportnæringen som har kontrakter med fylkeskommunene eller staten, kunne ha en kontraktsfestet rett til å få kompensert merkostnadene fra de foreslåtte avgiftsøkningen. Eventuelle kostnadsøkninger for jordbruket vil inngå i kostnadskalkylene som ligger til grunn for jordbruksforhandlingene.

9.9.3 Avgifter på kvotepliktige utslipp av klimagasser fra petroleumsvirksomheten og luftfart

I Meld. St. 13 (2020–2021) *Klimaplan for 2021–2030* ble det varslet at regjeringen vil trappe opp avgiftene på kvotepliktige utslipp av klimagasser fra petroleumsvirksomheten og luftfarten slik at den samlede karbonprisen (kvotepris pluss avgift) blir om lag 2 000 2020-kroner i 2030. For å følge opp klimaplanen foreslår regjeringen å øke satsene for naturgass og mineralolje i CO₂-avgiften for petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen med 15 pst. utover prisstigning i 2022. CO₂-avgiften på mineralolje brukt i kvotepliktig luftfart foreslås økt med 5,4 pst. utover prisstigning og det etableres med dette et felles avgiftsnivå for kvotepliktige utslipp på om lag 631 kroner per tonn CO₂.

Med dagens kvotepris vil samlet karbonpris (kvotepris pluss avgift) for luftfarten og petroleumsvirksomheten være på over 1 200 kroner per tonn CO₂ i 2022. Det innebærer en økning i karbonprisen på nesten 40 pst., eller 340 kroner per tonn CO₂, sammenlignet med januar 2021. Regjeringen viser til at selv med en mindre økning i avgiftene for kvotepliktige utslipp enn for ikke-kvotepliktige vil opptrappingen av karbonprisen for kvotepliktig sektor være på god vei mot målet om samlet karbonpris på 2 000 kroner i 2030. Om den samlede karbonprisen øker like mye i årene fremover, vil den overstige 2 000 kroner før 2025.

Inntekter fra CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten, som i sin helhet overføres til Statens pensjonsfond utland. Avgiftsøkningen for

petroleumsvirksomheten påvirker dermed ikke handlingsrommet i budsjettet for 2022, men vil påvirke handlingsrommet i fremtidige budsjetter gjennom virkningen på fondet. Avgiftsøkningen for kvotepliktig luftfart anslås å gi et merproveny i 2022 på 19 mill. kroner påløpt og 17 mill. kroner bokført.

9.9.4 CO₂-avgift på mineralske produkter

CO₂-avgiften på mineralske produkter har som formål å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av CO₂ fra bruk av mineralske produkter. Avgiften omfatter de mineralske produktene mineralolje, bensin, naturgass og LPG. Avgiften omfatter også blandinger dersom det mineralske produktet utgjør hovedbestanddelen. Det foreslås at de reduserte satsene for naturgass og LPG flyttes fra avgiftsvedtaket § 1 annet ledd og innarbeides i første ledd bokstav c og d. Forslaget er av teknisk karakter og medfører ikke materielle endringer.

For 2022 foreslås det videre å

- øke avgiftssatsene for bensin, mineralolje, ikke-kvotepliktig luftfart, naturgass og LPG med 28 pst. utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Dette er nærmere omtalt 9.9.2,
- øke avgiftssatsen for mineralolje til kvotepliktig luftfart med 5,4 pst. utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Dette er nærmere omtalt i punkt 9.9.3,
- innføre CO₂-avgift på naturgass og LPG til veksthusnæringen med en sats som tilsvarer 20 pst. av det generelle avgiftsnivået på naturgass og LPG, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Dette er nærmere omtalt nedenfor.

Forslagene anslås å gi en samlet provenyøkning på om lag 2,1 mrd. kroner påløpt og 1,9 mrd. kroner bokført.

Fritak for CO₂-avgift på mineralske produkter

Flere fritak i CO₂-avgiften gjelder alle de avgiftspliktige mineralske produktene, mens enkelte kun gjelder noen av de mineralske produktene.

Forbrenning av biologisk materiale tilfører ikke nytt karbon til karbonkretsløpet i naturen, i motsetning til forbrenning av fossile drivstoff. Utslipp av CO₂ fra forbrenning av biodrivstoff inngår derfor ikke i nasjonale totalutslipp av CO₂ etter FNs klimakonvensjon. CO₂-avgiften priser utslipp av fossilt karbon og har som formål å redusere norske utslipp av klimagasser, slik disse

Boks 9.6 Kvoteprisen

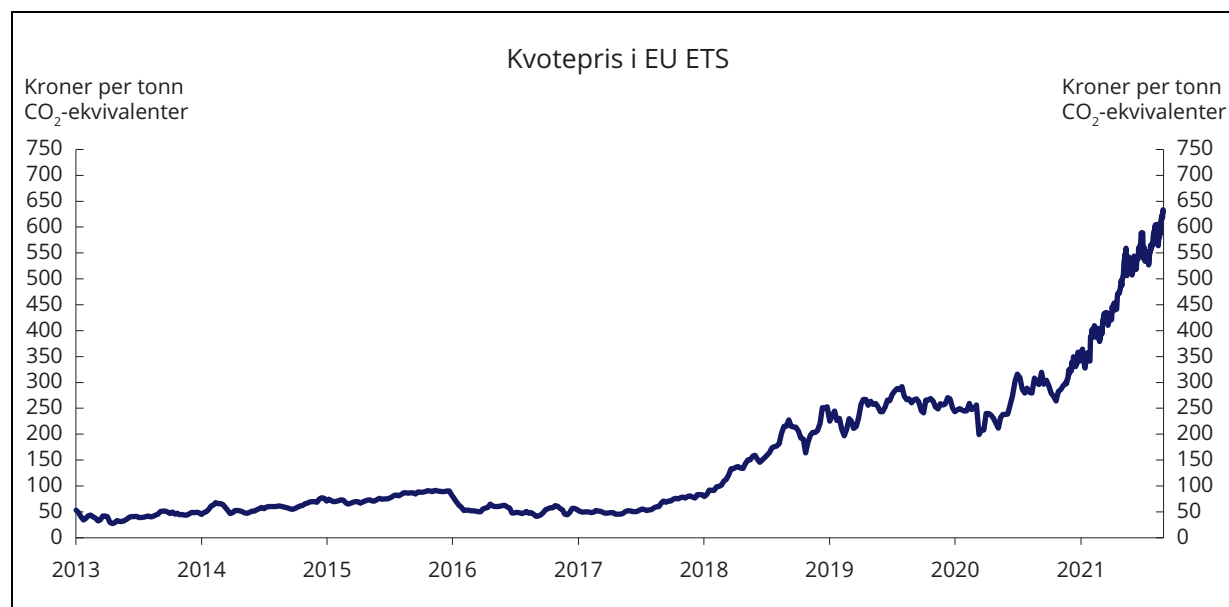
EUs kvotedirektiv etablerer et system for handel med klimagasskvoter der formålet er å redusere utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Direktivet er en del av EØS-avtalen og Norge sluttet seg til det europeiske kvotesystemet i 2008.

I EUs kvotesystem er samlet kvotemengde politisk bestemt, mens kvoteprisen fastsettes i markedet og avhenger av tilbud og etterspørsel etter kvoter. Figur 9.22 viser kvoteprisen i EUs kvotesystem siden 2013. I løpet av 2021 har kvoteprisen steget med over 60 pst., fra litt under 350 kroner per tonn CO₂ til litt under 600 kroner per tonn CO₂.

Industrivirksomheter med energianlegg over 20 MW er kvotepliktige, mens industrian-

legg med energianlegg under 20 MW ikke er kvotepliktige. De ikke-kvotepliktige virksomhetene er ilagt avgift mens de kvotepliktige virksomhetene som hovedregel er fritatt for avgift. Kvotepliktige og ikke-kvotepliktige virksomheter står derfor overfor litt ulike karbonpriser. Forskjeller mellom avgiftene på ikke-kvotepliktige utslipp og kvoteprisen kan påvirke konkurransen mellom kvotepliktige og ikke-kvotepliktige virksomheter.

Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og kvotepliktig industri som bruker naturgass, ilegges avgift i tillegg til kvoteplikt.



Figur 9.22 Kvotepris i EUs kvotesystem (EU ETS). 2013–2021. Kroner per tonn CO₂-ekvivalenter.

Kilder: ICE, Norges Bank og Statistisk sentralbyrå.

måles etter FNs klimakonvensjon. CO₂-avgiften er derfor avgrenset til mineralske produkter (fossile drivstoff), og det er fritak for andel biodrivstoff innblandet i mineralske produkter.

Mineralske produkter som brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft, eller utslippene er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi, er fritatt for avgift. I CO₂-avgiften på naturgass og LPG er det fritak for andel hydrogen i naturgass og LPG. Dette fordi hydrogen ikke gir

utslipp av karbon ved forbrenning, kun utslipp av vann (H₂O).

Siden mineralske produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven allerede er underlagt en karbonpris, er slik bruk fritatt for avgift. Fritaket gjelder imidlertid ikke for naturgass og LPG, og heller ikke for mineralolje og bensin til innenriks kvotepliktig luftfart.

I CO₂-avgiften på bensin er det fritak for bensin til tekniske og medisinske formål, motorsager

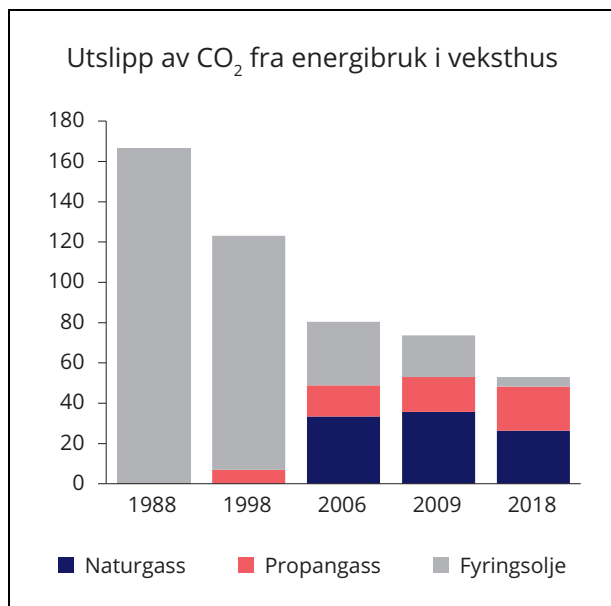
og andre arbeidsredskaper med to-taktsmotor og bensin som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Det er i tillegg enkelte fritak som er begrunnet med at særavgiftene er ment å treffe innenlands forbruk og at norske klimaforpliktelser er knyttet til utslipp fra norsk territorium. Det er derfor blant annet fritak for skip og fly i utenriks fart og fiske og fangst i fjerne farvann. I tråd med dette er avgiftsplikten knyttet til innførsel til tollområdet og innenlandsk produksjon av de avgiftspliktige varene. Med tollområdet menes det norske fastland med tilhørende territorialfarvann, men ikke Svalbard, Jan Mayen og Norges biland. Territorialfarvannet er tolv nautiske mil ut fra grunnlinjen. Omsetning av varer utenfor territorialfarvannet er dermed ikke avgiftspliktig. CO₂-avgiften kan dermed omgås ved å bunkre fra tankbåter som ligger utenfor tolv nautiske mil. Incentivet til slik bunkring vil forsterkes når CO₂-avgiften gradvis trappes opp frem mot 2030 og omfanget av slik bunkring vil kunne øke. Departementet vil vurdere om det er tiltak som kan avhjelpe dette og vil eventuelt komme tilbake til saken.

CO₂-avgift på naturgass og LPG til veksthusnæringen

Naturgass og LPG til veksthusnæringen er fritatt fra CO₂-avgift på mineralske produkter. Dette er ett av få gjenværende fritak i avgiften som ikke kan gis noen begrunnelse utover å skjerme en næring for en karbonpris.

Mineralolje (fyringsolje) til bruk i veksthusnæringen har vært omfattet av CO₂-avgiften på mineralolje siden avgiften ble innført i 1991. Dette har gitt veksthusnæringen et økonomisk motiv til å redusere bruken av fyringsolje, og dermed til reduserte CO₂-utslipp fra oppvarming av veksthus. CO₂-utslippene fra veksthusnæringen har falt betydelig siden 1988, jf. figur 9.23. Reduserte utslipp av CO₂ fra bruk av fyringsolje er imidlertid motvirket av økte utslipp fra bruk av naturgass og



Figur 9.23 Utslipp av CO₂ fra energibruk i veksthus. 1000 tonn.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

propan (LPG). I veksthusnæringen brukes naturgass særlig i Rogaland, hvor det er bygd ut et rørledningsnett for distribusjon av gass som veksthusene har knyttet seg til. I andre deler av landet brukes mer propan (LPG). Fritaket for CO₂-avgift for naturgass og LPG gjør at veksthusnæringen ikke har et økonomisk motiv til å redusere bruken av fossil gass. Utslippene fra bruk av naturgass og LPG i veksthusnæringen har vært om lag uendret siden 2006, og i 2018 er de samlede utslippene fra veksthusnæringen fortsatt om lag en tredel av utslippene i 1988.

Tabell 9.3 viser Skatteetatens tall for mengde naturgass og LPG brukt i veksthusnæringen de siste fire årene, verdien av avgiftsfritaket samt utslippene av CO₂ fra bruk av gass i veksthusnæringen. Skatteetatens tall viser ingen tegn til reduserte utslipp av CO₂ fra bruk av naturgass og LPG i veksthusnæringen.

Tabell 9.3 Naturgass og LPG brukt i veksthusnæringen, verdien av avgiftsfritaket og utslipp

	2017	2018	2019	2020
Mengde naturgass, mill. Sm ³	14,7	15,1	14,4	15,1
Mengde LPG, 1000 tonn	3,9	5,0	5,3	6,1
Beregnet fritak, mill. kr	18,5	22,6	22,7	26,2
Utslipp, 1000 tonn CO ₂	40,9	45,1	44,4	48,3

Kilder: Skatteetaten og Finansdepartementet.

Å oppheve fritaket for CO₂-avgift for naturgass og LPG til veksthusnæringen vil gi næringen økonomisk motiv til å redusere bruken av fossil gass, slik CO₂-avgiften på mineralolje har bidratt til en tilnærmet fullstendig utfasing av fyringsolje i veksthusnæringen. Forslaget vil gi insentiver til å bruke biogass istedenfor fossil gass, og økt etterspørsel kan dermed også bidra til økt produksjon av biogass. Biogass er laget av biologisk materiale som inngår i naturens karbonkretslop. Utslipp fra forbrenning av biogass øker ikke konsentrasjonen av CO₂ i atmosfæren og regnes derfor ikke med i utslippsregnskapet.

Stortingets næringskomité har uttalt at «komiteen mener at de biologiske prosessene i jordbruket ikke skal avgiftsbelegges», jf. Innst. 251 S (2016–2017). Forbrenning av fossil gass er ikke en biologisk prosess. Det er derfor ikke i strid med næringskomiteens merknad å oppheve fritaket for CO₂-avgift på naturgass og LPG til veksthusnæringen.

CO₂ som dannes ved forbrenning av naturgass og LPG i veksthusene, bidrar gjennom fotosyntesen til økt plantevekst i veksthusene. Det kan derfor argumenteres for at CO₂ kan betraktes som et «gjødsel» i veksthusnæringen. All forbrenning av mineralske produkter tilfører imidlertid fossilt karbon til atmosfæren. Det karbonet som midlertidig bindes i plantene i veksthusene, frigjøres til atmosfæren når plantene spises, forbrennes eller råtner. Forbrenning av naturgass og LPG bidrar dermed til økt CO₂-konsentrasjon i atmosfæren enten det skjer i veksthusnæringen eller i andre sektorer.

Intensjonsavtalen mellom staten og organisasjonene i jordbruket (Norges Bondelag og Norsk Bonde- og Småbrukarlag) om å arbeide for å redusere klimagassutslipp og øke opptak av karbon fra jordbruket, trådte i kraft 1. januar 2021. Avtalen er ikke juridisk bindende og det presiseres i avtalen at den ikke skal gi bindinger for fremtidig virkemiddelbruk. Det er derfor ikke i strid med intensjonsavtalen å oppheve fritaket for CO₂-avgift på naturgass og LPG levert til veksthusnæringen. Tvert imot vil avgiften forsterke veksthusnæringens insentiver til «overgang til fossilfri oppvarming og energibruk i jordbruket», som er eksplisitt omtalt som et tiltak i intensjonsavtalen, og dermed øke sannsynligheten for at man når målene i avtalen.

Regjeringen foreslår å avvikle fritaket for naturgass og LPG til veksthusnæringen slik at også veksthusnæringen står overfor en karbonpris på bruk av fossil gass. Regjeringen legger imidlertid vekt på at næringen skal få noe tid til å

tilpasse seg et høyere avgiftsnivå. Regjeringen foreslår derfor å innføre CO₂-avgift på naturgass og LPG til veksthusnæringen med en sats som tilsvarer 20 pst. av det generelle avgiftsnivået på naturgass og LPG. Regjeringen tar sikte på å trappe opp avgiften til 40 pst. av generelt avgiftsnivå i 2023, 60 pst. i 2024, 80 pst. i 2025 og til generelt avgiftsnivå fra og med 2026.

Forslaget vil gi et merproveny på om lag 5 mill. kroner påløpt og bokført i 2022. Kostnadsøkningen for næringen vil i første omgang være tilsvarende, men vil inngå i kostnadskalkylen i jordbruksoppgjøret og dermed over tid bli kompensert.

CO₂-avgift på naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser

Naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser har null-sats i CO₂-avgiften på mineralske produkter. Ikke-kvotepfiktige virksomheter står dermed ikke overfor en karbonpris som gir insentiver til utslippsreduksjoner.

I statsbudsjettet for 2020 foreslo Regjeringen å oppheve fritaket fra 1. januar 2020. Stortinget sluttet seg til dette, jf. Prop. 1 LS (2019–2020) *Skatter, avgifter og toll 2020* og Innst. 3 S (2019–2020). Ved behandlingen av Prop. 67 S (2019–2020) fattet Stortinget et anmodningsvedtak (vedtak nr. 447 av 31. mars 2020) hvor regjeringen ble bedt om å gjeninnføre fritaket, jf. Innst. 216 S (2019–2020). Regjeringen fulgte opp anmodningsvedtaket i Prop. 70 LS (2019–2020), hvor det ble foreslått at CO₂-avgiften på naturgass og LPG levert til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser skulle settes til henholdsvis 0 kroner per Sm³ naturgass og 0 kroner per kg LPG fra 1. april 2020. Regjeringen varslet samtidig at man tar sikte på å trappe opp avgiftsatsene til 25 pst. av det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften på naturgass og LPG i 2021, 50 pst. i 2022, 75 pst. i 2023 og til 100 pst. fra og med 2024. Stortinget sluttet seg til dette, jf. Innst. 233 S (2019–2020).

Regjeringens intensjon er å trappe opp avgiften i tråd med opptrappingsplanen skissert i Prop. 70 LS (2019–2020), men tilpasset det foreslåtte generelle avgiftsnivået for naturgass og LPG i 2022 på henholdsvis 1,52 og 2,30 kroner per Sm³/kg.

Flere virksomheter innenfor kjemisk reduksjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser er kvotepfiktige. Når satsen økes

vil disse virksomhetene i utgangspunktet bli ilagt avgift, også for kvotepliktige utslipp. Norges prinsipielle standpunkt er at det ikke innebærer statsstøtte å gi fritak for CO₂-avgift dersom virksomheten er kvotepliktig. I 2008 konkluderte imidlertid EFTAs overvåkingsorgan (ESA) med at fritak for kvotepliktige virksomheter var statsstøtte, men at det var forenlig med EØS-avtalen dersom virksomhetene ble ilagt avgift over minstesatsene i EUs energiskattedirektiv. Energiskattedirektivet omfatter imidlertid ikke naturgass og LPG til kjemisk reduksjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser. Naturgass og LPG til disse anvendelsene er derfor ikke omfattet av energiskattedirektivets krav om minstesats.

Departementet har lagt til grunn at fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til kjemisk reduksjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, ikke utgjør statsstøtte, men at et fritak likevel bør avklares med ESA. ESA har imidlertid vurdert det slik at fritaket utgjør statsstøtte. ESA påpeker at dette er en foreløpig vurdering og utelukker heller ikke at fritaket kan utgjøre forenlig statsstøtte. Avklaring av dette krever en formell notifikasjon til ESA.

Departementet er fortsatt av den oppfatning at et fritak for kvotepliktig prosessindustri ikke utgjør statsstøtte. Departementets oppfatning er videre at å innføre avgift og fritak for naturgass og LPG til kjemisk reduksjon mv. som gir kvotepliktig utslipp, ville innebære en risiko for at staten på et senere tidspunkt må kreve tilbakebetaling av støtten. Slik tilbakebetaling vil si at kvotepliktige virksomheter må betale den CO₂-avgift som de tidligere har fått fritak for. Det kan sette kvotepliktige virksomheter i en vanskelig økonomisk situasjon.

Å ilegge kvotepliktige virksomheter avgift vil innebære dobbel virkemiddelbruk. Avgiften vil også redusere industriens konkurranseevne, da andre lands prosessindustri kun er omfattet av kvotesystemet. Det foreslås derfor at avgiften ikke innføres nå, samtidig som et fritak for kvotepliktig prosessindustri notifiseres til ESA. Dette innebærer at det er utslipp som ikke prises.

9.9.5 Avgift på forbrenning av avfall

Avgift tidligere i verdikjeden – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 795 (2020–2021)

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak ved behandlingen av Meld. St. 13 (2020–2021)

Klimaplan for 2021–2030, jf. Innst. 325 S (2020–2021):

Vedtak 795: «Stortinget ber regjeringen om at avgiften på avfallsforbrenning må flyttes tidligere i verdikjeden for både å stimulere til mindre volum på avfall og for å håndtere avfallet i Norge.»

Skattedirektoratet har i samråd med Miljødirektoratet blant annet vurdert om, og eventuelt hvordan, avgiften på avfallsforbrenning kan flyttes tidligere i verdikjeden. Skattedirektoratet påpeker at en bred avgift på for eksempel all plast vil innebære et meget stort avgiftspliktig vareomfang, noe som vil medføre store administrative og økonomiske konsekvenser, både for avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige. En slik omfattende avgift vil også bli svært vanskelig å avgrense og kontrollere. Direktoratets vurdering er derfor at en slik avgift ikke er gjennomførbar. Skattedirektoratet mener at det mest aktuelle virkemiddelet på kort sikt er en materialavgift på drikkevareemballasje. Det forutsettes at materialavgiften innrettes slik at det gis avgiftsreduksjon ut fra innhold av sekundær råvare, og ikke ut fra innhold av biobasert plast. Innføring av en slik avgift vil kreve etablering av tilfredsstillende dokumentasjons- og kontrollrutiner, og vil ha betydelige økonomiske og administrative konsekvenser. En eventuell materialavgift må ses opp mot revidering av EUs emballasjeregulering og vil kreve ytterligere utredning.

Skattedirektoratet og Miljødirektoratet har også vurdert om det er andre produkter som kan ilegges avgift med sikte på å redusere avfallsmengden. Miljødirektoratet viser til at det, på bakgrunn av rettsutviklingen i EU, pågår et omfattende regelutviklingsarbeid i Norge innen sirkulær økonomi og avfall. Det er imidlertid for tidlig å si noe konkret om det er andre produkter som kan ilegges avgift, for eksempel engangspplastprodukter, eller om det kan innføres avgift på produkter som graderes etter innsamlingsgrad eller returandel. Miljødirektoratet påpeker også at det foregår arbeid med å vurdere andre virkemidler som kan bidra til å redusere avfallsmengden. Spørsmålet om flytting av avgiften til tidligere ledd i verdikjeden må sees i sammenheng med det nevnte arbeidet.

Drikkevareemballasje utgjør en marginal andel av de fossile materialene som forbrennes i norske avfallsforbrenningsanlegg. Om lag 87 pst. av plastflasker som omsettes i Norge, blir i dag resirkulert og brukt på nytt, mens kun 10 pst. for-

brennes i energigjenvinningsanlegg. En avgift som reduserer bruken av drikkevareemballasje i plast, vil ikke gi noen merkbar reduksjon av utslipp av klimagasser fra avfallsforbrenning. En materialavgift på drikkevareemballasje er dermed et lite egnet alternativ til en avgift på forbrenning av avfall. Regjeringen fremmer ikke forslag om å flytte avgiften på forbrenning av avfall til tidligere ledd i verdikjeden, men foreslår at det innføres en avgift på forbrenning av avfall i 2022, se omtale nedenfor. Det vises til at mandatet til skatteutvalget som skal se på perspektiver for fremtidens skatte- og avgiftssystem også omfatter temaet sirkulær økonomi. Regjeringen anser med dette anmodningsvedtaket som fulgt opp. Det vises også til omtale av anmodningsvedtaket i Prop. 1 S (2021–2022) for *Finansdepartementet*.

Avgift på forbrenning av avfall

For 2022 foreslås det å innføre avgift på forbrenning av avfall på 192 kroner per tonn CO₂. Det foreslås avgiftsfritak for utslipp av CO₂ ved forbrenning av farlig avfall og ved forbrenning av avfall dersom CO₂ fanges og lagres (CCS). Se forslag til avgiftsvedtak. Utkast til regelverk var på høring i 2020. Nærmere regler om avgiftsplikt og -beregning mv. vil bli fastsatt i forskrift.

Formålet med en avgift på utslipp fra avfallsforbrenning er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av utslipp av klimagasser. I tillegg til at avgiften vil gi inntekter til statskassen, skal den bidra til å redusere andre miljøskader fra avfall, herunder bidra til en forsvarlig håndtering av farlig avfall.

Utslipp av CO₂ fra avfallsforbrenning utgjør litt under 0,9 mill. tonn CO₂. Av dette utgjør de ikke-kvotepliktige utslippene om lag 0,8 mill. tonn, noe som tilsvarer om lag 10 pst. av Norges ikke-prisede utslipp av klimagasser. I Meld. St. 41 (2016–2017) *Klimastrategi for 2030 – norsk omstilling i europeisk samarbeid* ble det varslet at regjeringen vil «innføre prising av utslipp av klimagasser fra avfallsforbrenningsanlegg». Regjeringen har tidligere vurdert om avfallsforbrenningsanlegg for husholdningsavfall bør innlemmes i EUs kvotesystem (EU ETS), men konkluderte i Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 10.10 med at det heller burde innføres en avgift på forbrenning av avfall.

For å unngå at forbrenning av avfall belastes både avgift og kvotepris (dobbel virkemiddelbruk), ble det i fjorårets budsjett foreslått at avgiften ikke skulle omfatte forbrenning av avfall som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

Videre ble det foreslått avgiftsfritak for utslipp av CO₂ som fanges og lagres (CCS), siden dette ikke gir utslipp til atmosfæren. Med et slikt fritak vil avgiften gjøre karbonfangst og lagring ved forbrenning av avfall mer lønnsomt. For at avgiften ikke skal stå i veien for forsvarlig håndtering av farlig avfall, ble det også foreslått at utslipp fra forbrenning av farlig avfall fritas for avgift.

Departementet la til grunn at fritakene er i tråd med avgiftens formål om å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser og andre miljøskader fra avfall, og at de dermed ikke utgjør statsstøtte. Det samme gjelder avgrensningen mot kvotepliktige forbrenningsanlegg. Departementet mente likevel at utforming av avgiften burde avklares med EFTAs overvåkningsorgan (ESA) før den trer i kraft. ESA har vurdert at et unntak for kvotepliktige forbrenningsanlegg utgjør statsstøtte. ESA påpeker at dette er en foreløpig vurdering og utelukker heller ikke at unntaket kan utgjøre forenlig statsstøtte. Dette krever i så fall en formell notifikasjon til ESA.

Departementet er fortsatt av den oppfatning at et avgiftsunntak for kvotepliktige virksomheter ikke utgjør statsstøtte. Om avgiften innføres med et slikt unntak, vil det innebære en risiko for at staten på et senere tidspunkt må kreve tilbakebetaling av støtten, dvs. at kvotepliktige virksomheter må betale avgiften de tidligere har blitt unntatt. Regjeringen fremmer derfor forslag om avgift for både kvotepliktige og ikke-kvotepliktige forbrenningsanlegg. Videre foreslås det at avgiftsunntak for kvotepliktige virksomheter notifiseres til ESA. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å iverksette unntaket forutsatt ESAs godkjenning, se utkast til avgiftsvedtak romertall II. ESA hadde ikke innvendinger til fritaket for utslipp av CO₂ som fanges og lagres (CCS) eller fritaket for utslipp fra forbrenning av farlig avfall. Departementet påpeker at ESAs vurdering er foreløpig og at det ikke kan utelukkes at ESA etter en ny vurdering kommer til et annet resultat. Det foreslås at avgiften beregnes etter en nasjonal utslippsfaktor (tonn fossilt CO₂ per tonn innlevert avfall). For at avgiften skal gi det enkelte forbrenningsanlegg insentiv til å redusere utslippene fra forbrenning i eget anlegg gjennom sortering av avfall, foreslås det at forbrenningsanleggene skal kunne søke Miljødirektoratet om å benytte en anleggsspesifikk utslippsfaktor ved beregning av avgiften.

Hensynet til en kostnadseffektiv klimapolitikk tilsier at utslipp fra avfallsforbrenning prises på nivå med øvrige utslipp i ikke-kvotepliktig sektor, og at avgiftssatsen settes slik at prisen per tonn CO₂ på sikt blir lik den generelle satsen i CO₂

avgiften på mineralske produkter. For at næringen ikke skal belastes med en stor ekstrakostnad uten tid til å tilpasse seg avgiften, foreslår regjeringen at den innføres med en sats tilsvarende 25 pst. av den generelle satsen i CO₂-avgiften i 2022. Med en nasjonal utslippsfaktor på 0,5498 tonn CO₂ per tonn avfall vil dette utgjøre om lag 106 kroner per tonn avfall.

Avgiften kan gi økt eksport av avfall fra Norge til andre land, og redusert import av avfall fra andre land til Norge. Dette vil redusere utslippene i Norge, men ikke påvirke globale utslipp fra forbrenning av avfall. Eventuelle utslipp som følge av transport av avfall er allerede priset gjennom CO₂-avgift på drivstoff. Import og eksport av avfall kan gjøre at ressursene i avfallet utnyttes bedre. Mengdene som eksporteres og importeres varierer fra år til år, og avhenger blant annet av avgifter og prisnivå på behandling av avfallet, lokalisering av spesialiserte gjenvinningsanlegg og deponier, samt behandlingsskapasitet i ulike regioner og land. I 2018 ble det eksportert om lag 1,8 mill. tonn avfall fra Norge, hvorav om lag 1,4 mill. tonn til Sverige, og om lag 0,2 mill. tonn til Danmark. Avfallseksporten har i perioden 2013 til 2018 vært stabil på mellom 1,6 og 1,85 mill. tonn avfall. I 2018 ble det importert om lag 0,9 mill. tonn avfall, hovedsakelig fra Danmark, Storbritannia, Sverige og Irland.

Sverige har de siste årene strammet inn virkemiddelbruken overfor svenske forbrenningsanlegg. Alle svenske forbrenningsanlegg er omfattet av EUs kvotesystem og står overfor en kvotepris på litt under 600 kroner per tonn CO₂. 1. april 2020 innførte Sverige i tillegg en avgift på avfallsforbrenning, med en sats på 75 SEK per tonn avfall. Denne er økt til 100 SEK per tonn avfall i 2021 og forventes å øke til 125 SEK per tonn avfall fra og med 2022. I Danmark er all avfallsforbrenning omfattet av EUs kvotesystem. Regjeringens forslag til avgiftsnivå i 2022 er lavere enn den samlede karbonprisen som svenske anlegg står ovenfor. Norske ikke-kvotepliktige forbrenningsanlegg vil også stå ovenfor en betydelig lavere karbonpris enn danske forbrenningsanlegg.

Forbrenningsanleggene kan velte merkostnaden fra avgiften over på de som leverer inn avfallet, eller bære kostnaden selv. Det er kommunene som er ansvarlige for innsamling og levering av husholdningsavfall. Økt avgift vil kunne gi økte kommunale renovasjonsgebyrer, da disse normalt settes til selvkost. Næringslivet kan få økte kostnader for næringsavfall. Forbrenningsanlegg som utnytter spillvarmen til fjernvarme, vil imidlertid ikke kunne velte kostnaden over i økt pris på

fjernvarme, siden energiloven fastsetter at prisen for fjernvarme ikke skal overstige prisen for elektrisk oppvarming.

Avgiften vil medføre administrative kostnader for myndighetene og næringen. Det antas at kostnadene vil være relativt lave. Provenyet fra avgiften anslås å bli 155 mill. kroner påløpt og 140 mill. kroner bokført i 2022.

9.9.6 Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)

For 2022 foreslås det å øke avgiftssatsen med 28 pst. utover prisjustering til 766 kroner per tonn CO₂, jf. omtale i punkt 9.9.2. Se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2021 er avgiften 591 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter. Avgiften på klimagassene hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ble innført i 2003. Avgiftens formål er å redusere utslippene av disse klimagassene.

Avgiften omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. HFK og PFK som gjenvinnes er fritatt for avgift.

Avgiften er gradert etter gassenes globale oppvarmingspotensial (GWP). Dette innebærer at satsene på de ulike HFK- og PFK-gassene avhenger av klimaeffekt. Det gis refusjon for HFK og PFK som innleveres til godkjent anlegg for destruksjon. Ordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2021–2022) for *Klima- og miljødepartementet*.

En økning av avgiften med 28 pst. utover prisjustering, anslås å gi et merproveny på 100 mill. kroner påløpt og 90 mill. kroner bokført.

9.9.7 CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten

For 2021 er avgiftssatsene 1,27 kroner per Sm³ gass, 1,27 kroner per liter olje eller kondensat og 8,76 kroner per Sm³ naturgass som slippes ut til luft. For naturgass, som er kilde til 95 pst. av utslippene fra petroleumsvirksomheten, tilsvarer satsene om lag 543 kroner per tonn CO₂. For mineralolje satsene noe lavere, målt i kroner per tonn CO₂, mens satsen for naturgass til luft er på om lag 638 kroner per tonn CO₂. Det aller meste av klimagassutslippene fra petroleumsvirksomheten er i tillegg omfattet av kvotesystemet.

For 2022 foreslås det å øke avgiftssatsene for mineralolje og naturgass med 15 pst. utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak bokstav a til d. Dette er nærmere omtalt i punkt 9.9.3. Departementet anslår at den samlede prisen på utslipp av

CO₂ i petroleumsvirksomheten, som består av både avgift og kvotepris, vil øke med om lag 40 pst. sammenlignet med januar 2021. Avgiftssatsen for naturgass til luft foreslås økt med 20,1 pst. utover prisjustering i 2022. Utslipp av naturgass til luft er ikke omfattet av EUs kvotesystem, og forslaget vil innebære at disse utslippene prises på samme nivå som øvrige ikke-kvotepfiktige utslipp målt i kroner per tonn CO₂.

De foreslåtte økningene anslås å gi et brutto merproveny på om lag 930 mill. kroner påløpt og 465 mill. kroner bokført. Netto merproveny, det vil si etter skatt (78 pst.) og SDØE, anslås til om lag 150 mill. kroner påløpt og 75 mill. kroner bokført. Inntekter fra CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten, som i sin helhet overføres til Statens pensjonsfond utland. Avgiftsøkningen for petroleumsvirksomhet påvirker dermed ikke handlingsrommet i budsjettet for 2022, men vil påvirke handlingsrommet i fremtidige budsjetter gjennom virkningen på fondet.

9.9.8 Klimaavgift på norsk kjøttproduksjon – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 791 (2020–2021)

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak ved behandlingen av Meld. St. 13 (2020–2021) *Klimaplan for 2021–2030*, se Innst. 325 S (2020–2021):

Vedtak 791: «Stortinget ber regjeringen slå fast at økt skattelegging av norsk kjøttproduksjon ikke skal gjennomføres som en del av klimapolitikken.»

Utslippene av metan (CH₄) og lystgass (N₂O) fra jordbruket utgjør om lag 4,5 mill. tonn CO₂-ekvivalenter, dvs. om lag halvparten av de ikke-priserte utslippene av klimagasser. Utslippene av metan kommer fra husdyr og husdyrgjødsel, mens utslippene av lystgass kommer fra mineralgjødsel og husdyrgjødsel.

Grønn skattekommissjon (NOU 2015: 15 *Sett pris på miljøet*) mente prinsipielt at det burde innføres avgift på alle klimagassutslipp fra jordbruket, men viste til at det er en rekke praktiske forhold som gjør dette vanskelig.

Som et ledd i regjeringens landbrukspolitikk mottar produsenter av rødt kjøtt en rekke subsidier og tilskudd fra staten gjennom tollvernet og jordbruksoppgjøret. Det er lite hensiktsmessig å legge en avgift på produksjon av kjøtt eller kjøtt-

produkter samtidig som slik produksjon mottar betydelige statlige subsidier.

Regjeringen og organisasjonene i jordbruket (Norges Bondelag og Norsk Bonde- og Småbrukarlag) har inngått en intensjonsavtale om å redusere klimagassutslipp og øke opptak av karbon fra jordbruket i perioden 2021–2030. I intensjonsavtalen er det satt et mål om at utslippene skal reduseres med 5 mill. tonn CO₂-ekvivalenter i perioden. Intensjonsavtalen gir ikke bindinger for fremtidig virkemiddelbruk eller jordbruksforhandlinger, og den forutsetter heller ikke økte subsidier. I klimameldingen varslet regjeringen at den vil «leggje til grunn intensjonsavtalen mellom organisasjonane i jordbruket og regjeringa for klimaarbeidet i jordbruket framover.» Det er etablert en gruppe med deltakere fra blant annet Miljødirektoratet, Landbruksdirektoratet og NIBIO som skal følge opp avtalen.

I Prop. 1 LS (2019–2020) *Skatter, avgifter og toll 2020* varslet regjeringen at «I lys av avtalen som Regjeringen og organisasjonene i jordbruket (Norges Bondelag og Norsk Bonde- og Småbrukarlag) undertegnet 21. juni 2019, er det ikke aktuelt å innføre nye avgifter på utslipp av metan og lystgass fra jordbruket nå.»

Det er fortsatt ikke aktuelt for regjeringen å innføre en avgift på utslipp av metan og lystgass fra norsk kjøttproduksjon. Regjeringen anser med dette anmodningsvedtaket som fulgt opp. Det vises også til omtale av anmodningsvedtaket i Prop. 1 S (2021–2022) for *Finansdepartementet*.

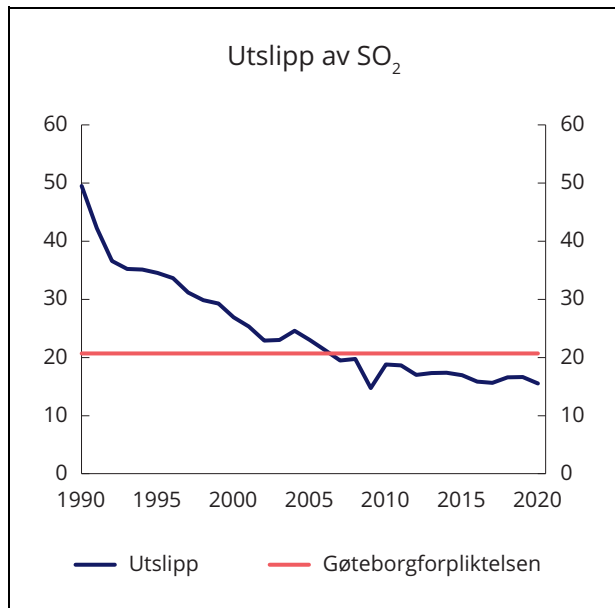
9.10 Svovelavgift

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2021 er avgiftssatsen 14,02 øre per liter mineralolje for hver påbegynte 0,1 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 71,60 kroner per kg SO₂ for tungolje.

Svovelavgiften på mineralolje ble innført i 1970. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svoveldioksid (SO₂).

Avgiften omfatter olje med mineralsk opphav og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje.

Mineralolje til skip i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann og fly i utenriks fart, er fritatt for avgift. Det refunderes avgift dersom utslippet av svovel til atmosfæren er mindre enn svovelinnholdet i det benyttede produktet skulle tilsi.



Figur 9.24 SO₂-utslipp i perioden 1990–2020. Tusen tonn

¹ Tall for 2020 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Figur 9.24 viser utslipp av SO₂ i perioden 1990 til 2020. Foreløpige tall viser at utslippene av svoveldioksid (SO₂) i 2020 var 15 528 tonn. Dette er 6,6 pst. lavere enn i 2019 og 32,6 pst. lavere enn i 2005. Etter Gøteborgprotokollen skal norske årlige utslipp av SO₂ fra og med 2020 være minst 10 pst. lavere enn i 2005. Norge oppfyller dermed Gøteborgprotokollen for SO₂.

9.11 Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER)

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2021 er avgiftssatsen 77,38 kroner per kg ren TRI og PER.

Avgiften på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) ble innført i 2000. Avgiftens formål er å redusere bruken av disse kjemikaliene og dermed redusere skade på helse og miljø.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER, herunder gjenvunnet TRI og PER. TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter, omfattes også av avgiftsplikten dersom mengden av TRI og PER overstiger henholdsvis 1 pst. og 0,1 pst. av produktets totale vekt. Avgiften beregnes på grunnlag av produktets nettovekt og andelen TRI og PER i produktet. TRI og PER som er gjenvunnet til eget bruk er fritatt for avgift.

9.12 Avgift på utslipp av NO_x

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2021 er avgiftssatsen 23,48 kroner per kg NO_x.

Avgiften på utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ble innført i 2007. Avgiftens formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av NO_x, og bidra til å oppfylle Norges utslippsforpliktelse etter Gøteborgprotokollen. Avgiftsplikten omfatter utslipp av NO_x ved energiproduksjon fra:

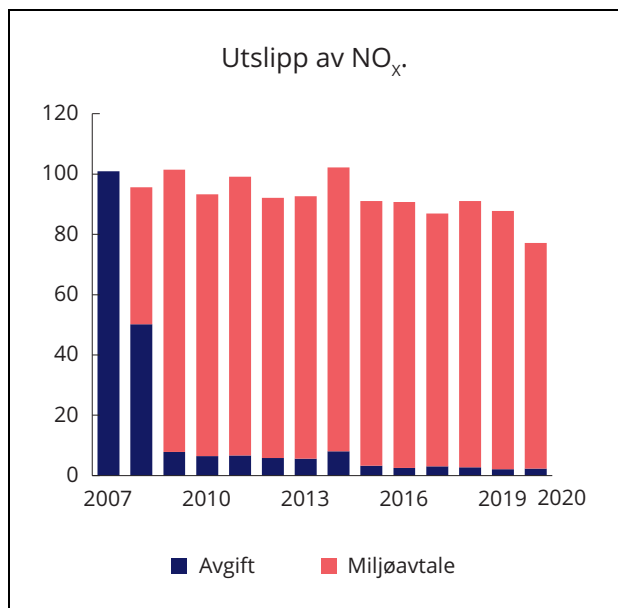
- fremdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW, og
- fakler på innretninger på norsk kontinental-sokkel og anlegg på land.

Utslipp fra fartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk havn, luftfartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn og fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann, er fritatt for avgift. Utslipp fra kilder som er omfattet av avtale med staten om reduksjon av NO_x-utslipp, er også fritatt for avgift. Avgiftsfritaket er godkjent av EFTAs overvåkingsorgan (ESA).

Gjeldende miljøavtale mellom Klima- og miljødepartementet og 15 næringsorganisasjoner gjelder for perioden 2018–2025. Etter avtalen fritas næringsorganisasjonene for avgift mot å sørge for at de samlede utslippene fra kildene som omfattes av avtalen ikke overskrider fastsatte utslippstak. Avtalen omfatter utslipp av NO_x fra kilder som er omfattet av NO_x-avgiften unntatt statlige utslippskilder, samt utslipp av NO_x fra nærmere bestemte industrikilder. Det samlede utslippstaket for 2020 og 2021 er 192 510 tonn (gjennomsnitt 96 255 tonn per år) og det samlede utslippstaket for 2022 og 2023 er 182 510 tonn (gjennomsnitt 91 255 tonn per år). Ved behandlingen av Meld. St. 13 (2020–2021) *Klimaplan for 2021–2030* fattet Stortinget 13. april 2021 følgende anmodningsvedtak: «Stortinget ber regjeringen forlenge avtalen om NO_x-fondet til 2027». Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2021–2022) for *Klima- og miljødepartementet*.

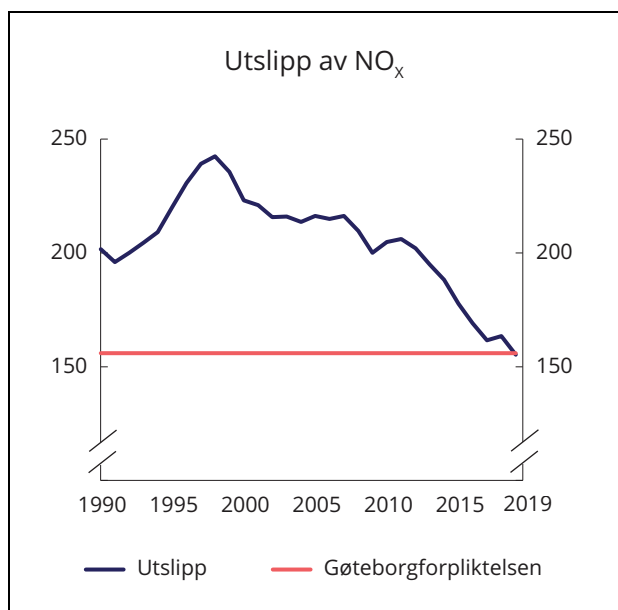
Figur 9.25 viser de samlede utslippene av NO_x fra virksomheter som betaler NO_x-avgift og virksomheter som er fritatt for NO_x-avgift gjennom deltagelse i NO_x-avtalen.

Figur 9.26 viser utslipp av NO_x for perioden 1990–2020. Foreløpige tall viser at de samlede



Figur 9.25 Utslipp av NO_x fra virksomheter som betaler NO_x-avgift og fra virksomheter fritatt fra NO_x-avgift gjennom miljøavtale. Tusen tonn

Kilde: Skatteetaten.



Figur 9.26 NO_x-utslipp i perioden 1990–2020. Tusen tonn

¹ Tall for 2020 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

utslippene av NO_x i 2020 var 150 137 tonn. Dette er 6,4 pst. lavere enn i 2019 og 29,0 pst. lavere enn i 2005. Etter Gøteborgprotokollen skal norske årlige utslipp av NO_x fra og med 2020 være minst 23 pst. lavere enn i 2005. Norge oppfyller dermed Gøteborgprotokollen for NO_x.

9.13 Miljøavgift på plantevernmidler

For 2022 foreslås det enkelte endringer i utformingen av avgiftsvedtaket. Forslagene er av teknisk karakter og medfører ikke materielle endringer, se forslag til avgiftsvedtak. For øvrig foreslås det ingen endringer i avgiften.

Det ble innført miljø- og kontrollavgift på plantevernmidler i 1998. Avgiften ble lagt om til en differensiert miljøavgift i 1999. Avgiften hører inn under Landbruks- og matdepartementet.

Avgiften skal bidra til å redusere bruken av og stimulere til bruk av plantevernmidler med lavest mulig helse- og miljørisiko.

Miljøavgiften beregnes ut fra en basisavgift som multipliseres med en faktor for avgiftsklasse som deretter divideres på normert arealdose. Basisavgiften er fastsatt i forskrift og er i dag 2,50 kroner for den mengde som kan brukes per dekar. Avgiftsklassene avhenger av helse- og miljørisiko.

9.14 Avgifter knyttet til mineralvirksomhet

For 2022 foreslås det enkelte endringer i utformingen av avgiftsvedtakene. Forslagene er av teknisk karakter og medfører ikke materielle endringer, se forslag til avgiftsvedtak. For øvrig foreslås ingen endringer i avgiftene.

Avgiftene hører inn under Nærings- og fiskeri-departementet.

Årsavgift knyttet til mineraler

Avgiften skal betales årlig av den som undersøker og utvinner mineraler. For 2021 ble det betalt avgift for 529 undersøkelsesretter og 146 utvinningsretter. Antall utvinningsretter ligger på samme nivå som i 2020, mens en større andel enn vanlig av undersøkelsesrettighetene tildelt i 2020 ble videreført til 2021. Inntektene fra avgiften utgjorde 7,1 mill. kroner i 2020. Avgiften skal betales for hver påbegynte 10 000 m² som det gis undersøkelsesrett eller utvinningsrett til.

Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum

Avgiften betales av den som gis adgang til å undersøke eller utnytte andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster. Det er gitt to konsesjoner. Avgiften avhenger av mengde uttatt masse.

9.15 Avgift på produksjon av fisk

Avgiften på produksjon av fisk ble innført 2021 som en del av oppfølgingen av Havbrukskattutvalgets utredning (NOU 2019: 18). Utvalget viste at det hadde vært en betydelig grunnrente i havbruksnæringen over flere år, som følge av Norges naturlige fortrinn for oppdrett av laks og ørret i sjø og et begrenset antall tillatelser. Utvalgets flertall foreslo en grunnrenteskatt for å hente inn deler av grunnrenten. Regjeringen foreslo i stedet en moderat produksjonsavgift som ble vedtatt i Stortinget, jf. Meld. St. 2 (2019–2020) *Revidert nasjonalbudsjett 2020* og Innst. 360 S (2019–2020).

For 2021 er avgiftssatsen kr 0,40 per kg produsert laks, ørret og regnbueørret. For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften er fiskal og går til statskassen. Det er likevel forutsatt at Stortinget skal bevilge et beløp svarende til avgiftsinntektene til Havbruksfondet påfølgende år. Det vil si at bevilgning og utbetalinger til fondet skjer etterskuddsvis. Havbruksfondet fordeler beløpet videre til vertskommuner og fylkeskommuner. Bevilgningene til Havbruksfondet i budsjettåret må basere seg på forventede avgiftsinntekter året forut for budsjettåret. Det vil si at bevilgningene for 2022-budsjettet baserer seg på forventede påløpte avgiftsinntekter i 2021.

Avgiftsinntektene og utgiftene som skal bevilges til Havbruksfondet, er både formelt og budsjetteknisk adskilte. Verken Havbruksfondet eller vertskommuner og -fylker som mottar overføringene, har noe rettskrav på overføringen. Overføringen vil hvert år bero på Stortingets bevilgningsvedtak, og de beløp som stilles til disposisjon gjennom tildeling til Fiskeridirektoratet/Havbruksfondet. Stortinget står dermed fritt til å bevilge både høyere og lavere beløp enn det som måtte følge av de bokførte avgiftsinntektene. I Prop. 1 S (2021–2022) for *Nærings- og fiskeridepartementet* er det for 2022 foreslått å bevilge 497 mill. kroner til Havbruksfondet (kapittel 919, post 60). Proveny fra avgiften for 2021 er anslått til 500 mill. kroner. Det er trukket fra 3 mill. kroner til den årlige forvaltningen av ordningen.

Ut fra innfasingshensyn ble skattleggingsperioden for avgiften satt til ett kalenderår, det vil si en årstermin. Provenyet fra avgiften påløper da i 2021, men bokføres i 2022. Det ble i Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 8.1 vist til at regjeringen i budsjettet for 2022 vil komme tilbake med bevilgningsforslag for utbetalinger til Havbruksfondet.

Skattedirektoratet har ut fra avgiftstekniske hensyn foreslått at skattleggingsperiodens lengde for produksjonsavgiften, endres fra dagens årstermin til ett kvartal (tre kalendermåneder) med virkning fra 1. januar 2022. Endringen vil eksempelvis innebære at fisk som slaktes i januar, februar og mars 2022, skal rapporteres på særavgiftsmelding innen 18. mai 2022. Direktoratet vil sende forslag om endring av skattleggingsperioden på høring. Endret skattleggingsperiode vil innebære at de bokførte inntektene i 2022 anslagsvis vil øke med om lag 380 mill. kroner (9/12 av påløpt) ved overgang til kvartalsvis skattleggingsperiode. De bokførte inntektene i 2023 og årene fremover vil ikke bli påvirket av endringen. Den bokførte inntektsøkningen reflekterer en teknisk forskyvning av bokføringstidspunkt, og er ikke en endring i nivået på avgiftsinntekter. Effekten medregnes derfor ikke i skatte- og avgiftsopp- legget, og forskyvningen av bokføringstidspunkt korrigeres for i beregningen av handlingsrommet i budsjettet. Som nevnt ovenfor baserer overføringen til Havbruksfondet seg på forventede påløpte avgiftsinntekter året forut for budsjettåret og påvirkes derfor ikke av endringen i skattleggingsperiode.

Med produsert fisk menes sløyd fisk. Avgiftsplikten oppstår når fisken er slaktet. Dersom slaktevekt fremkommer i annen slaktertilstand enn sløyd vekt, blir avgiften beregnet med bruk av en omregningsfaktor. Omregningsfaktoren baserer seg i hovedsak på en norsk standard for dokumentasjon av produksjon av laks og regnbueørret (NS 9417:2012), og er utarbeidet i samråd med fiskerimyndighetene.

Avgiften skal betales av innehavere av tillatelse etter akvakulturloven, og gjelder oppdrettere med akvakulturanlegg i norsk territorialfarvann. Den skal betales når fisken er slaktet, uavhengig av om det skjer i norsk territorium, i et flytende slakteri eller i et annet land. Det er slaktetallet som tillatelsesinnehaveren rapporterer til Fiskeridirektoratet som er avgiftspliktig, og som utgjør avgiftsgrunnlaget.

Avgiften omfatter ikke fisk fra fiskepark- eller slaktermerdtillatelser, fisk fra landanlegg og i ferskvann, og villfisk.

9.16 Avgift på viltlevende marine ressurser

Avgift på viltlevende marine ressurser ble innført 1. juli 2021. Avgiften er fiskal og går til statskas-

sen, jf. Prop. 194 LS (2020–2021) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga m.m.* kapittel 3.

For 2022 foreslås å videreføre avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Avgiften utgjør 0,42 pst. av brutto salgsbeløp fratrukket lagsavgift (avgiftsgrunnlaget). Lagsavgiften er en særskilt avgift som betales til fiskesalgslaget etter fiskesalsslagslova § 9. Med brutto salgsbeløp menes summen av mengde viltlevende marine ressurser (kvantum i kg) multiplisert med pris (per kg), eksklusiv merverdiavgift.

Med viltlevende marine ressurser menes fisk, sjøpattedyr med helt eller delvis tilhold i sjøen, andre marine organismer og planter med tilhold i sjøen eller på eller under havbunnen. Eksempler på andre viltlevende marine ressurser enn fisk er sel, hval, krabbe, kråkeboller, sjøstjerner og planter som tang og tare.

9.17 Avgift på sukker

For 2022 foreslås det å modernisere ordlyden i § 2 bokstav f, ved å endre fra biavl til birøkt. Forslaget er av teknisk karakter og medfører ikke materielle endringer. Det foreslås også å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2021 er avgiftssatsen 8,49 kroner per kg.

Avgiften på sukker ble innført i 1981. Avgiften skal skaffe staten inntekter, men kan også bidra til å redusere forbruket av disse varene. Avgiften omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeroppløsninger. Sukker som nyttes til ervervsmessig fremstilling av varer, er fritatt for avgift.

9.18 Avgift på drikkevareemballasje

Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 3. For 2021 er avgiftssatsen 1,27 kroner per emballasjeeinheit.

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). Emballasje som inneholder melk og melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av sjokolade eller kakao, drikkevarer i pulverform, korn- og soyabasert melkeerstatning eller morsmelkeerstatning, er fritatt for avgift.

Miljøavgift på drikkevareemballasje

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2. For 2021 er avgiftssatsene for glass/metall, plast og kartong/papp henholdsvis 6,20, 3,75 og 1,53 kroner.

Den tidligere avgiften på drikkevareemballasje ble lagt om til en miljøavgift i 1988. Avgiften skal prise kostnadene ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Emballasje av glass/metall, plast og kartong/papp har ulike avgiftssatser. Differensieringen er begrunnet med at ulike emballasje gir forskjellig miljøskade. Miljøavgiften er gradert slik at emballasje som inngår i godkjente retursystemer får redusert miljøavgiftssats avhengig av returandelen. Ved returandel på 95 pst. eller høyere faller avgiften bort. Miljødirektoratet godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen.

Emballasje som inneholder drikkevarer i pulverform eller morsmelkeerstatning, er fritatt for avgift.

9.19 Flypassasjeravgift

For 2022 foreslås det å gjeninnføre flypassasjeravgiften med satser på 80 kroner per passasjer for flygninger med sluttdestinasjon i Europa og 214 kroner per passasjer for andre flygninger, se forslag til avgiftsvedtak romertall I § 1. Satsene tilsvarende de som gjaldt før flypassasjeravgiften ble avviklet, men er prisjustert til 2022-nivå. Forslaget anslås å gi et proveny på 1 750 mill. kroner påløpt og 1 600 mill. kroner bokført i 2022. I tillegg foreslås det å innføre et avgiftsfritak for flyging med lav- og nullutslippsfly, se forslag til avgiftsvedtak romertall II.

Flypassasjeravgiften ble innført 1. juni 2016. Avgiften skal skaffe staten inntekter, men den kan også ha en miljøeffekt ved at den reduserer etterpørselen etter flyreiser.

I mars 2020 ble avgiften opphevet for flyginger i perioden fra 1. januar 2020 til og med 31. oktober 2020. Tiltaket var ment som en midlertidig lettelse for flyselskapene under pandemien. Avviklingen av flypassasjeravgiften ble ved Stortingets vedtak av 9. oktober 2020 utvidet til å gjelde ut 2020, jf. Innst. 19 S (2020–2021). I stortingsbehandlingen av Prop. 1 S Tillegg 1 *Endring av Prop. 1 S (2020–2021) Statsbudsjettet 2021 (saldering)* ble opphevelsen av flypassasjeravgiften forlenget ut 2021, jf. Innst. 2 S (2020–2021).

Avgiften omfatter all ervervsmessig flyging av passasjerer fra norske lufthavner. Flyging fra kon-

tinentalsokkelen og Svalbard mv. er ikke avgiftspliktig. Transitt- og transferpassasjerer og barn under to år, er fritatt for avgift. Avgiften er differensiert etter flygingens lengde ved to ulike satser. Hvilke land og områder som ilegges lav sats, er fastsatt i forskrift.

Avgiftsfritaket for flyging med lav- og nullutslippsfly vil omfatte fly med null eller vesentlig lavere CO₂-utslipp enn tilsvarende fly som benytter fossilt drivstoff. Det er i dag ingen ervervsmessig lav- og nullutslippsflyging fra norske lufthavner med passasjerer, og innføring av slike fly ligger trolig et stykke fram i tid. Et fritak for flyging med lav- og nullutslippsfly vil derfor ikke få noen umiddelbar effekt. Forslaget antas ikke å ha provenyvirkning i 2022, men over tid kan det innebære et betydelig provenytap dersom alle flygninger gjennomføres med lav- eller nullutslippsteknologi.

Fritaket foreslås for å signalisere en hensikt om et fremtidig fritak. Formålet er derfor å stimulere til bruk av lav- og nullutslippsteknologi. Det er usikkert hvilken effekt et mulig fremtidig fritak vil ha.

Det pågår en utredning av mulig gjennomføring, avgrensning og vilkår for fritaket. Dette vil fastsettes i forskrift.

Før fritaket iverksettes, må det avklares om det er i overensstemmelse med våre internasjonale forpliktelser, herunder EØS-avtalens regler om statsstøtte. Etter EØS-avtalens art. 61(1), kan ikke staten gi økonomiske fordeler til enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, når fordelene er egnet til å vri konkurransen innenfor EØS-området. Avgiftsfritak kan innebære statsstøtte til de aktørene som er fritatt avgiften.

Flypassasjeravgiften er hovedsakelig fiskalt begrunnet, og omfatter i utgangspunktet all ervervsmessig flyging fra norske lufthavner. Et fritak for flyging med lav- og nullutslippsfly kan dermed vanskelig begrunnes innenfor avgiftens logikk og vil derfor trolig innebære statsstøtte.

Forbudet mot statsstøtte er ikke absolutt og støtte kan være forenlig med EØS-avtalen, jf. art. 61(2) og (3). All støtte skal i utgangspunktet notifiseres til og godkjennes av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) før den iverksettes. Fritaket kan derfor ikke tre i kraft før fritaket er avklart med ESA. Det foreslås derfor at fritaket får virkning fra den tid departementet bestemmer.

9.20 Bortfall av totalisatoravgift – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 233 (2019–2020)

Før 2020 var totalisatoravgiften en avgift på hestevaddeløp som skulle skaffe staten inntekter. Konesjonshaver skulle betale avgift til staten på 3,33 pst. av bruttoomsetning per år. Det er i dag bare Norsk Rikstoto som har konsesjon til å drive hestespill.

Som en konsekvens av pandemien var det i en periode fra 12. mars 2020 ikke tillatt å arrangere hestevaddeløp i Norge. Dette medførte en nedgang i Norsk Rikstotos omsetning, noe som igjen kunne medføre reduserte tilskudd til norsk hestenæring. For å unngå at totalisatoravgiften reduserte Norsk Rikstotos mulighet til å dele ut tilskudd i 2020, ble totalisatoravgiften i mars 2020 avvirket for 2020. Tiltaket var ment å bidra til at norsk hestenæring ikke skulle rammes for hardt av forbudet mot hestevaddeløp. Regjeringen fremmet ikke forslag om å gjeninnføre avgiften i 2021, men varslet at den ville vurdere nærmere om totalisatoravgiften skulle gjeninnføres i 2022.

Stortinget fattet 11. desember 2020 følgende anmodningsvedtak ved behandlingen av Dokument 8:126 S (2019–2020) *Representantforslag om sikring av inntektsgrunnlaget for hestesporten*, se Innst. 86 (2020–2021):

Vedtak 233: «Stortinget ber regjeringen gjøre bortfallet av totalisatoravgift permanent.»

Skatter etter Grunnloven § 75 bokstav a gjelder for ett år av gangen. Regjeringen vil ikke fremme forslag om å gjeninnføre totalisatoravgiften for 2022. Departementet anser med dette anmodningsvedtaket som fulgt opp.

9.21 Dokumentavgift

For 2022 foreslås det å videreføre avgiftssatsene for dokumentavgiften, se forslag til avgiftsvedtak romertall I § 1.

Dokumentavgiften skal skaffe staten inntekter. Avgiften er ikke ment å dekke statens kostnader ved tinglysning av fast eiendom. Disse kostnadene dekkes av tinglysningsgebyret.

Avgiftsplikten inntreder ved tinglysning av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomten. Avgiften utgjør 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Ved tinglysning av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller

til fysisk del av eiendom ved oppløsning av borettslag og boligaksjeselskap, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmelsoverføring.

I budsjettet for 2021 ble det foreslått et midlertidig fritak for avgift på tilbakeføring av eiendom fra kommunale boligstiftelser til oppretterkommunen, se Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 10.24. Det ble påpekt at fritaket først kunne iverksettes etter at de EØS-rettslige sidene av saken var avklart med EFTAs overvåkingsorgan (ESA). Stortinget bestemte derfor at fritaket trer i kraft fra den tid departementet bestemmer, se vedtakets romertall II.

De EØS-rettslige spørsmålene er ennå ikke avklart med ESA, og fritaket har derfor ikke trådt i kraft. Departementet foreslår at romertall II i vedtaket for 2021 videreføres i vedtaket for 2022, slik at fritaket kan iverksettes når de EØS-rettslige spørsmålene er avklart.

9.22 Frekvens- og nummeravgift

For 2022 foreslås det enkelte endringer i ordlyden i avgiftsvedtakene. Forslagene er av teknisk karakter og medfører ikke materielle endringer. Avgiftene hører inn under Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

Frekvensavgift

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene. Se forslag til avgiftsvedtak. Satser for 2021 og forslag for 2022 fremgår av tabell 9.4.

Det kreves inn en årlig avgift for tillatelser til bruk av frekvenser i frekvensbåndene 450, 700, 800, 900, 1 800 og 2 100 MHz. Avgiften avhenger av frekvensbånd og tildelt frekvensmengde i båndet.

Mobilselskapet Ice ble i 2020 gitt utsettelse av innbetaling av samtlige frekvensavgifter for årene 2021 og 2022 for frekvenser selskapet disponerer, jf. omtale i Prop. 194 LS (2020–2021) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga m.m.* Utsatt beta-

ling av frekvensavgifter er innarbeidet i anslaget for kap. 5583, post 70.

Nummeravgift

For 2022 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Det kreves inn en årlig avgift for tillatelse til å bruke femsifrede telefonnummer. Avgiften avhenger av numrenes antatte markedsverdi. Det betales ikke avgift for numre til ikke-kommersielle formål av samfunnsnyttig karakter. For 2021 varierer avgiften mellom 3 420 kroner og 154 020 kroner.

9.23 Inntekter ved tildeling av tillatelser

For 2022 foreslås det at Kommunal- og moderniseringsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet gis fullmakt til å innhente inntekter ved tildeling av tillatelser, se forslag til avgiftsvedtak henholdsvis § 1 og § 2. Det foreslås enkelte endringer i utformingen av avgiftsvedtaket. Forslagene er av teknisk karakter og medfører ikke materielle endringer.

Det kan kreves betaling ved tildeling av eksklusive rettigheter til en ressurs. Dette gjøres ved tildeling av frekvenstillatelser og tillatelser til oppdrett av laks og ørret. Betalingen kan være et fastsatt beløp eller fastsettes ved auksjon.

Auksjonen av 2,6 GHz- og 3,6 GHz-båndene til mobilkommunikasjon og 5G ble avholdt i september 2021. Vinnerne i auksjonen vil til sammen få en rabatt på 480 mill. kroner i prisen som skal betales for frekvensene, mot utbygging av trådløst bredbånd med høy hastighet i distriktene. Forpliktelsen var en valgbar mulighet. Det er videre åpnet for at tilbyderne som kjøper frekvenser i auksjonen, kan betale provenyet over tid. Vinnerne av frekvenser vil kunne velge mellom tre alternative betalingsformer: betale alt med en gang, utsette betaling i fem år med delbetaling over seks like avdrag (rentefritt), eller utsette betaling i 20 år med delbetaling over 21 like store

Tabell 9.4 Frekvensavgift 2021 og forslag 2022. Kroner per MHz (dupleks)

	2021	Forslag 2022
450 MHz-båndet	1 373 000	1 391 000
700, 800, 900 og 1 800 MHz-båndene	1 566 000	1 586 000
2,1 GHz-båndet	1 448 000	1 467 000

Kilde: Finansdepartementet.

avdrag (6 pst. rente). Provenyet etter rabatt er om lag 3,4 mrd. kroner. Det er usikkert når inntektene bokføres. Det budsjetteres derfor ikke med inntekter for dette formålet nå.

Dagens system for regulering av produksjonskapasiteten i oppdrett av laks og regnbueørret trådte i kraft oktober 2017. Systemet innebærer at kapasiteten vurderes på bakgrunn av miljøsituasjonen i de ulike produksjonsområdene. En akseptabel miljøsituasjon innebærer at aktørene tilbys vekst tilsvarende 6 pst. Ved moderat miljøpåvirkning forblir produksjonen uendret, mens aktørene pålegges en produksjonsreduksjon på 6 pst. ved høy miljøpåvirkning. Veksten har ved de to foregående rundene blitt tildelt gjennom en blanding av fastpris og auksjon.

Produksjonen ble senest justert i 2020, og det ble totalt tildelt vekst på 32 702 tonn maksimalt tillatt biomasse (MTB). Av dette ble 5 513 tonn solgt

til fastpris på 156 000 kroner per tonn. Den resterende kapasiteten på 27 189 tonn ble solgt på auksjon. All tilgjengelig kapasitet ble solgt, og prisen varierte fra 156 000 til 257 000 kroner per tonn, avhengig av produksjonsområde. Vektet gjennomsnittspris fra auksjonen var 220 000 kroner per tonn. Totalt ga kapasitetsjusteringen i 2020 inntekter på om lag 6,9 mrd. kroner. I tråd med Stortingets vedtak tildeles kommuner og fylkeskommuner 2,25 mrd. kroner i 2020 og 1 mrd. kroner i 2021 fra disse inntektene.

Neste vurdering av produksjonskapasitet i lakse- og ørretoppdrett er planlagt gjennomført høsten 2021, og det forventes at inntektene fra eventuell tildeling av ny kapasitet vil komme i 2022. Kommunene og fylkeskommunenes andel av inntektene er da besluttet å være 40 pst.

10 Toll

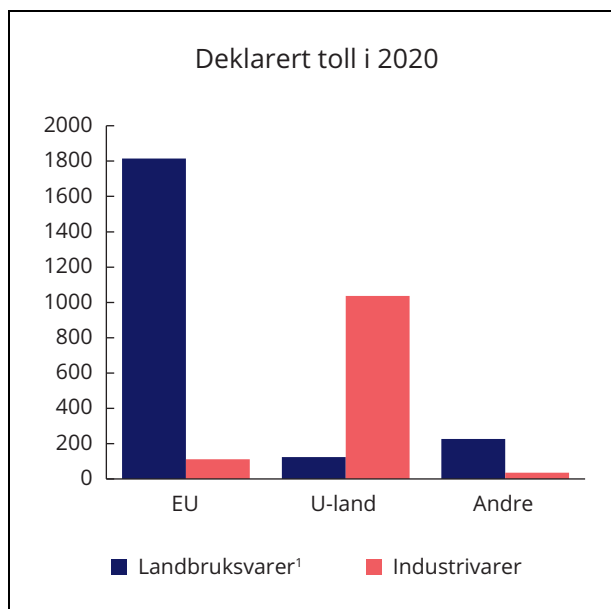
10.1 Innledning

Toll fastsettes av Stortinget for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. Det gis redusert toll på varer i henhold til internasjonale avtaler og tollpreferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences (GSP)). Stortinget tar kun stilling til de tollsatsene som foreslås endret. De øvrige satsene videreføres uendret, jf. tollvedtaket § 1 annet ledd. Det foreslås endringer i tollsatsene for enkelte levende fjørfe, se punkt 10.2. For øvrig foreslås det ingen endringer. En konsolidert versjon av tolltariffen blir kunngjort i Norsk Lovtidend.

Toll beskytter norske produsenter mot utenlandsk konkurranse. Toll fører normalt til økte produksjonskostnader for næringslivet og dyrere varer for forbrukerne. Videre reduserer toll omfanget av handel og bidrar til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke utnyttes fullt ut. Gjennom handel med industrivarer og tjenester har Norges konkurransemessige fortrinn bidratt til høy verdiskaping og velferd.

For industrivarer er det toll kun på enkelte klær og andre tekstilprodukter. For landbruksvarer er tollbeskyttelsen mer omfattende. Importvernet for landbruksprodukter utgjør en stor del av den samlede støtten til norsk jordbruk. Importvernet bidrar blant annet til at omsetning av norske matvarer kan skje til priser som er fastsatt i jordbruksavtalen. Ifølge OECDs beregninger utgjorde den samlede skjermingsstøtten om lag 8,2 mrd. kroner i 2020.

Inntektene fra toll utgjorde 3 307 mill. kroner i 2020, om lag 0,3 pst. av statens samlede inntekter. Figur 10.1 viser deklarerert toll for landbruksvarer og industrivarer i 2020 fordelt mellom EU, utviklingsland og øvrige land. Figuren viser at importen fra utviklingslandene står for størstedelen av tollene på industrivarer. Det meste av tollene på landbruksvarer er på import fra EU.



Figur 10.1 Deklarert toll i 2020. Mill. kroner

¹ Inkludert råvarer.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

10.2 Toll på landbruksvarer

Tollsatsene på landbruksvarer varierer med behovet for tollbeskyttelse. De høyeste tollsatsene er på landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel storfekjøtt og melkeprodukter. For bearbejdede landbruksvarer, som for eksempel pizza, bakervarer og sjokolade, er tollnivået moderat. Det er tollfrihet for mange landbruksvarer som ikke produseres i Norge, for eksempel sitrusfrukter, bananer, kaffe og ris.

Levende kalkuner (unntatt kylling til avl og formering), ender, gjess og perlehøns under varenumrene 01.05.1209/1300/1400/1500 i tolltariffen har i dag en tollsats på 555 pst. Regjeringen foreslår å redusere tollsatsen på disse varene til 327 pst., som er satsen for levende kylling (unntatt til avl og formering). Norge har etter dette ingen anvendte tollsats over 500 pst. Forslaget har ikke provenyeffekt. Det vises til forslag til tollvedtak § 1 annet ledd.

10.2.1 Administrative tollnedsettelse

Landbruksdirektoratet kan gi tollnedsettelse på landbruksvarer. Tollen på landbruksvarer er derfor i praksis ofte lavere enn de tollsatsene som følger av tolltariffen. Hvilke varer som kan gis tollnedsettelse, når tollsatsen kan settes ned og hvordan tollsatsen skal fastsettes, følger av forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer.

Tollnedsettelse kan være generelle eller individuelle. Generelle tollnedsettelse innebærer at tollsatsen settes ned for bestemte varer for en bestemt periode. Tollnedsettelse gjelder alle aktører og trenger ingen søknad. De har videre ingen kvantumsbegrensninger i den perioden de gjelder. I 2020 ble det gitt generelle tollnedsettelse 300 ganger. Det er en oppgang på 6 pst. sammenlignet med i 2019.

Individuelle tollnedsettelse gis til bedrifter eller personer etter søknad. Dette er tollnedsettelse som gjelder en bestemt vare for en fastsatt periode og som regel for en ubegrenset mengde. De fleste individuelle tollnedsettelse blir gitt for produkter som ikke produseres i Norge. I 2020 ble det innvilget 2 651 individuelle tollnedsettelse etter søknad. Dette var en oppgang på 12 pst. sammenlignet med i 2019.

Landbruksdirektoratet kan etter søknad også sette ned tollsatsen i henhold til forskrift 20. desember 2012 nr. 1424 om fastsettelse av nedsatte tollsats ved import av industrielt bearbejdede landbruksvarer. Tollsatsen beregnes ut fra råvareinnholdet i den enkelte varen, basert på råvaredeklarasjoner fra importører. I 2020 ble det søkt om 17 300 slike tollnedsettelse, en nedgang på 7 pst. sammenlignet med i 2019. Se tabell 3.1 i vedlegg 3.

10.2.2 Fordeling av tollkvoter

Landbruksdirektoratet forvalter en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Disse er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels hører de under tollpreferanseordningen for utviklingsland (Generalized System of Preferences (GSP)) og dels er de ensidig fastsatte kvoter. I tillegg forvalter Tolldirektoratet enkelte tollkvoter for grøntprodukter fra EU og kjøtt fra utviklingsland.

Kvotene som fordeles, er enten tollfrie eller har redusert tollsats. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon. Auksjonsprisen for en kvoterettighet kommer i tillegg til en eventuell tollsats innenfor kvoten, og vil variere med etterspørselen i markedet. Kvoter som ikke fordeles ved auksjon,

fordeles fortløpende ved deklarasjon, etter historiske rettigheter eller etter søknad.

Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde 281 mill. kroner i 2020, en oppgang på 49 mill. kroner fra foregående år. Økningen skyldes i hovedsak økt etterspørsel og økte auksjonspriser for kjøtt som følge av pandemien. Se tabell 3.2 i vedlegg 3 for en nærmere oversikt over tollkvotene.

10.2.3 Toll- og avgiftsfritaket for grensebønder mv.

Grensebefolkningen kan på nærmere vilkår innføre varer uten toll og merverdiavgift. Med grensebefolkning menes jordbrukere og skogbrukere som bor i norsk grensekommune, og også driver jordbruk eller skogbruk i svensk eller finsk grensekommune. Tolletaten har praktisert fritaket slik at kun avlinger, naturgjødning, skogsvirke og gårdsprodukter til «eget behov» kan innføres toll- og avgiftsfritt. Varer innført til bruk i næring har ikke blitt ansett omfattet av fritaket.

Borgarting lagmannsrett har i dom 16. november 2020 (LB 2019-140167) lagt til grunn at vilkåret om til «eget behov» er avgrenset til gårdsprodukter. Etter dommen kan derfor avlinger, naturgjødning og skogsvirke innføres uten toll og merverdiavgift og uten mengdebegrensning også til bruk i næring.

Tollfritaket er ment å være et begrenset unntak fra hovedregelen om at alle varer som innføres til Norge skal fortolles. Det er et spørsmål om gjeldende regler i tilstrekkelig grad ivaretar hensynet til importvernet. Departementet vil vurdere spørsmålet og komme tilbake til dette på egnet måte.

10.3 WTO-saker/multilaterale forhandlinger

Handel er en av de sterkeste drivkreftene for økonomisk vekst og bidrar til å skape arbeidsplasser og økonomisk velstand over hele verden. Et regelbasert og åpent multilateralt handelssystem bidrar også til å gi norsk næringsliv stabile og forutsigbare rammevilkår, som det er avhengig av. For Norge er det derfor av avgjørende betydning at Verdens handelsorganisasjon (WTO) beholder sin posisjon som globalt redskap for multilaterale handelsforhandlinger.

Regjeringen arbeider for å videreutvikle multilaterale handelsavtaler gjennom WTO for å skape stabile rammevilkår som legger til rette for økono-

misk vekst. Samtidig arbeides det med å inngå mer begrensede avtaler der det er nødvendig.

Internasjonale avtaler fastsetter maksimale tollsatser. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatser. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer, medførte WTO-avtalen i 1994 forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer.

Multilaterale forhandlinger om handel er krevende, og de har blitt mer krevende etter hvert som de økonomiske styrkeforholdene mellom land har endret seg. I WTO har det lenge vært en utfordring å finne en gjensidig akseptabel fordeling av ansvar, rettigheter og plikter mellom tradisjonelle industriland og framvoksende økonomier i handelspolitikken. Det multilaterale handelssystemet må styrkes og moderniseres for å kunne møte dagens utfordringer. WTOs 164 medlemmer er fortsatt langt fra en felles forståelse av hva dette innebærer og hvilket omfang det skal få. Norge deltar i arbeidet med WTO-reform, som er et arbeid for å videreutvikle og modernisere WTO-systemet.

Tradisjonelle forhandlinger om tollnedtrapping har fått mindre oppmerksomhet i WTO de senere årene. Det har vært en utvikling mot diskusjoner av nye forhandlingsområder blant grupper av interesserte medlemmer. Dette resulterte i flere såkalte «fellesinitiativer» i form av ministererklæringer fra WTOs forrige ministerkonferanse (Buenos Aires i 2017). Fellesinitiativene omfatter blant annet e-handel og arbeid for å gjøre det enklere å investere på tvers av landegrensene. Norge deltar i arbeidet med å følge opp disse. I tillegg forhandles det om reduksjon av visse typer fiskerisubsidier. Medlemslandene kom ikke til enighet om en avtale om fiskerisubsidier innen målet som var satt til utgangen av 2020. Forhandlingene pågår nå på overtid, med sikte på å komme i mål innen WTOs 12. ministerkonferanse i desember 2021.

10.4 Nye og endrede frihandelsavtaler

Frihandelsavtaler sikrer norske bedrifter markedsadgang og likebehandling med næringen i avtalelandet. Norge har inngått 34 frihandelsavtaler med til sammen 71 parter, inkludert EØS-avtalen og EFTA-konvensjonen. Frihandelsavtalene er et viktig supplement til Norges medlemskap i WTO.

Norge er gjennom EFTA i forhandlinger om nye frihandelsavtaler med India, Malaysia, Mold-

ova og Vietnam. Det tas sikte på å innlede forhandlinger med Thailand høsten 2021.

Norge er også i bilaterale forhandlinger med Kina om en frihandelsavtale. Kina er Norges viktigste handelspartner i Asia og den sjetteste handelspartneren globalt. Avtalen vil bidra til bedre og mer forutsigbare betingelser for norske næringsaktører. Det arbeides med sikte på å oppnå rask fremdrift i forhandlingene.

Videre er det igangsatt arbeid for å modernisere frihandelsavtalene mellom EFTA og henholdsvis Canada, Chile og SACU (Den sør-afrikanske tollunionen, som består av Botswana, Eswatini, Lesotho, Namibia og Sør-Afrika).

EFTA-statene ble 23. august 2019 enige med Mercosur-landene (Argentina, Brasil, Paraguay og Uruguay) om en frihandelsavtale. Avtaleteksten vil kunne undertegnes etter at den juridiske og tekniske gjennomgangen er avsluttet. Deretter vil det bli fremmet en proposisjon om Stortingets samtykke. Det har vist seg krevende å få på plass de siste elementene i avtalen, og det er usikkert når en proposisjon kan legges fram.

Frihandelsavtalen mellom EFTA og Tyrkia trådte i kraft 1. oktober 2021. Avtalen erstatter den eksisterende frihandelsavtalen mellom EFTA og Tyrkia av 10. desember 1991. Avtalen er bred og omfattende, og det er lagt til nye kapitler om handel med tjenester, handel og bærekraftig utvikling og tvisteløsning.

Frihandelsavtalen mellom EFTA og Indonesia trer i kraft 1. november 2021. Avtalen ble undertegnet 16. desember 2018. Når avtalen trer i kraft, kan 80 pst. av norske varer eksporteres tollfritt inn til Indonesia. Det vil bli gradvis nedtrapping av toll for øvrige varer, som starter fra dag én, slik at om lag 99 pst. av norsk eksport får nulltoll tolv år etter avtalens ikrafttredelse. Avtalen gir forutsigbare rammevilkår for norske tjenesteytere og investorer med mulighet for majoritetseierskap i en rekke tjenestesektorer, inkludert for energirelaterte tjenester og telekommunikasjon. Det tillates 100 pst. eierskap for investeringer i sektorer som olje og gass og fiskeoppdrett.

I tilfelle iverksettningstidspunktet for nye frihandelsavtaler faller i budsjettperioden, følger det av tollvedtaket § 2 at departementet kan iverksette de tollmessige sider ved disse avtalene.

Gjennom iverksettelsen av regional konvensjon om felles opprinnelsesregler for Europa og statene ved Middelhavet (PEM-konvensjonen) er opprinnelsesreglene i alle frihandelsavtalene mellom konvensjonspartene blitt harmonisert. Konvensjonen er for tiden under revisjon. De reviderte bestemmelsene, med enklere og mer libe-

rale regler, forventes gjennomført for de fleste avtalene, herunder EØS-avtalen, i løpet av 2021 og 2022.

Frihandelsavtalen med Storbritannia

Storbritannia er det landet i verden som bedrifter i Norge eksporterer mest til. Island, Liechtenstein og Norge ble i juni 2021 enige med Storbritannia om en frihandelsavtale. Den ble lagt frem for Stortingets samtykke til inngåelse den 14. juni 2021, jf. Prop. 210 S (2020–2021) og Innst. 663 S (2020–2021). Stortinget sluttet seg til avtalen den 17. juni 2021, og avtalen ble undertegnet den 8. juli. Avtalen er den mest omfattende frihandelsavtalen Norge noensinne har inngått, med unntak av EØS-avtalen. Det er oppnådd et godt resultat på viktige områder for Norge som handel med varer, handel med tjenester og investeringer, yrkesgodkjenning, offentlige anskaffelser og mattrygghet. Avtalen er ventet å tre i kraft høsten 2021.

I forhandlingene har Norge prioritert at norske bedrifter skal ha minst like god tilgang til det britiske markedet som EUs bedrifter har gjennom avtalen mellom Storbritannia og EU. Avtalen sikrer at tollfrihet for industrivarer videreføres. Den sikrer også videreføring av alle tollettelser for sjømat og tollfrie importkvoter som har vært brukt ved import til Storbritannia. Utover dette innebærer avtalen forbedringer for enkelte sjømatprodukter. På landbruksområdet har Norge i forhandlingene skjermet grasbasert produksjon i melke- og kjøttsektoren. Dette er produksjoner som er viktige for å opprettholde landbruk over hele landet.

Den nye avtalen skaper forutsigbarhet for norske bedrifter gjennom at den sikrer likebehandling med eksportører i EU for tekniske og veterinære bestemmelser. Partene har også blitt enige om opprinnelsesregler, som er nedfelt i en egen protokoll til avtalen. Opprinnelsesreglene avgrenser de fordeler som frihandelsavtalen gir, til bare å gjelde varer som har tilstrekkelig tilknytning til avtalepartene.

For øvrig sikrer frihandelsavtalen like gode vilkår for norske tjenesteleverandører og investorer på det britiske markedet som konkurrenter i EU.

10.5 Tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP

Tollpreferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences (GSP)) innebærer

at det enkelte industriland gir utviklingslandene bedre markedsadgang for deres varer. GSP-ordningen er ensidig og kan til enhver tid trekkes tilbake eller endres. Den norske GSP-ordningen ble etablert i 1971 og har blitt endret flere ganger. Ordningen følger av tollvedtaket § 2.

Det norske GSP-systemet bygger på Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utviklings (OECD) komité for utviklingshjelps (DAC) liste over mottakere av offisiell bistand (ODA). Listen rangerer land etter brutto nasjonalinntekt per innbygger. GSP-ordningen er fastsatt i tollforskriften § 8-3-1. Et sentralt hensyn bak ordningen er at fattige land gradvis mister rett til tollpreferanser i takt med landenes økonomiske vekst. Land som til slutt når et visst inntektsnivå, utgår fra DAC-listen og også GSP-ordningen.

Fra 1. juli 2021 ble tollforskriften endret slik at perioden fra et land kommer på et høyere inntektsnivå til tollene økes, er forlenget. Hensikten med endringen er å gi aktørene bedre tid til å forberede seg på høyere toll.

Uruguay skulle på grunn av for høyt inntektsnivå ha vært ute av GSP-ordningen fra 1. januar 2018. I praksis har Uruguay likevel blitt behandlet som GSP-land også etter dette. For å gi aktørene best mulig tid til å forberede seg på en endring, varsles det om at Uruguay fra 1. juli 2022 ikke lenger vil ha status som GSP-land. Endringen innebærer blant annet at det ikke lenger vil være adgang til å importere storfekjøtt fra Uruguay innenfor GSP-kvoten på 500 tonn.

Fra 1. januar 2021 ble toll på avskårne roser fra de nest fattigste landene (GSP+land) etter GSP-ordningen satt til null, jf. Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* og Innst. 3 S (2020–2021). I forbindelse med behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett 2021 ble det besluttet at også tollene på øvrige blomster fra GSP+land skulle settes til null, se Innst. 600 S (2020–2021). Endringen ble iverksatt fra 1. juli 2021.

Tollsatsene på blomster fra GSP+land fremgår i dag av tollvedtaket § 2 annet ledd. I 2022 vil departementet videreføre disse satsene som en del av ordningen med preferansetoll, jf. forslag til tollvedtak § 2 annet ledd. Dermed er det ikke behov for at satsene på blomster fra GSP+land nevnes eksplisitt i tollvedtaket. Departementet foreslår derfor å fjerne § 2 annet ledd. Forslaget innebærer ingen materiell endring.

11 Sektoravgifter og gebyrer

11.1 Innledning

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet. Enkelte statlige tjenester betales imidlertid helt eller delvis av brukerne gjennom gebyr eller sektoravgift. Disse betalingsordningene fastsettes av det departement som har ansvar for at tjenesten er tilgjengelig. Finansdepartementet har utarbeidet overordnede bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering, rundskriv R-112/15, som setter krav til innføring og bruk av slike betalingsordninger.

Gebyrer kan kreves for en klart definert tjeneste til betaleren og skal ikke finansiere noe annet eller mer enn kostnaden av tjenesten. Der som gebyret overstiger kostnaden, såkalt overprising, innebærer det en ekstra skattlegging av betaleren.

Sektoravgifter skiller seg fra gebyrer ved at betalingen ikke har en direkte sammenheng med levering av tjenesten, og ved at flere betaler enn de som mottar tjenesten det enkelte år. Det er imidlertid et krav at sektoravgifter avgrenses til den sektoren eller næringen som drar nytte av tjenesten, for eksempel til enhetene innenfor et tilsynsområde. Ifølge bestemmelsene (R-112/15) bør det utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sektoravgifter for å finansiere statlige utgifter.

Enkelte statlige betalingsordninger er de siste årene tatt inn på statsbudsjettet som gebyr eller sektoravgift. Det gjelder blant annet påslaget på nettariffen, som tilføres Enova, og forskningsavgiften på landbruksprodukter. Med sektoravgift og tilhørende utgiftsbevilgning kan Stortinget pålegge aktørene i en næring eller sektor å finansiere fellestiltak. Etter bestemmelsene om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering bør andre nærings- og sektorspesifikke betalingsordninger som hovedregel unngås. Ved at slike ordninger tas inn på statsbudsjettet som sektoravgift, vil den totale skatte- og avgiftsbelastningen synliggjøres bedre i statsbudsjettet. Videre vil endringer i sektoravgifter inngå i skatte- og avgiftsopplegget.

Selv om statens inntekter fra gebyrer og avgifter med sektorformål er redusert det siste tiåret,

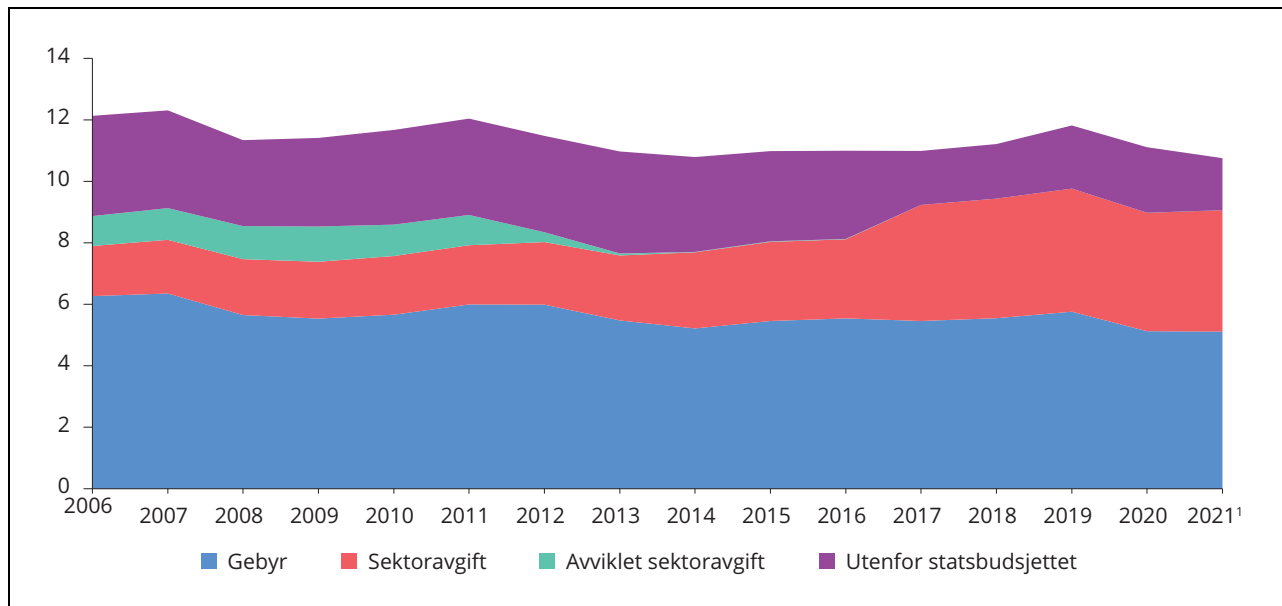
er gebyr- og avgiftsfinansiering fortsatt en betydelig finansieringskilde for statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse. Figur 11.1 viser utviklingen i statens inntekter fra gebyr- og avgiftsfinansiering. Inntektene fra avviklede sektoravgifter fremkommer også av figuren.

Gebyrinntektene har gått ned siden 2006, mens avgiftsfinansieringen har økt de siste 15 årene. Av en samlet gebyr- og avgiftsfinansiering på om lag 11,1 mrd. kroner i 2020 sto gebyrinntektene for om lag 5,1 mrd. kroner, mens sektoravgifter utgjorde i underkant av 3,9 mrd. kroner og avgifter utenfor statsbudsjettet omtrent 2,1 mrd. kroner. Bompengefinansiering, lufthavnavgifter, den tidligere kringkastingsavgiften, egenandeler i helsevesenet, låne- og garantigebyrer og mulker eller straffegebyrer inngår ikke i disse tallene.

Siden 2006 er overprisede gebyrer redusert med til sammen noe under 2,6 mrd. 2022-kroner, medregnet forslagene om reduksjon av overprisede gebyrer i denne proposisjonen. I perioden 2014-2021 har de overprisede gebyrene blitt redusert med i underkant av 1 mrd. kroner. Totalbildet er at statlige gebyrer er fastsatt langt mer kostnadsriktig enn tidligere. På noen områder er det imidlertid fortsatt en del overprising.

Tabell 11.1 gir en oversikt over anslått samlet overprising av gebyrer i 2021 og 2022. I tallene for 2022 er regjeringens forslag inkludert. Overprising av gebyrer skyldes at gebyrsatsen overstiger kostnaden ved å levere tjenesten. Samlet overprising er et mål på hvor store inntekter staten får fra et gebyr som er overpriset, og avhenger både av overprisingen av gebyrsatser, men også av antall personer eller virksomheter som betaler gebyret hvert år. Den samlede overprisingen vil derfor kunne variere betydelig fra år til år, uavhengig av om det foreslås reduksjon av overprisingen av et gebyr ved å redusere gebyrsatsen ned mot selvkost.

På rettsområdet under Justis- og beredskapsdepartementet er det gebyret for utlegg som har stått for det meste av overprisingen. Regjeringen foreslår å fjerne overprisingen på en rekke gebyrer på rettsområdet. Det foreslås også en reduksjon i overprisingen av gebyrene for utlegg. Disse



Figur 11.1 Inntekter fra gebyrer, sektoravgifter og avgifter utenfor statsbudsjettet 2006–2021.

Mrd. 2022-kroner

¹ Anslag.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 11.1 Anslag for gjenstående overprising av gebyrer (mill. kroner)

Kap.	Post	Dep.	Gebyrordning	Anslag 2021	Anslag 2022
3440	07	JD	Politidirektoratet – Utleggsforretning ¹	48,1	125,7
3904	01	NFD	Brønnøysundregistrene – Løsøreregisteret.....	203,0	203,0
3904	01	NFD	Brønnøysundregistrene – Foretaksregisteret	42,0	42,0
3902	1	NFD	Justervesenet – Gebyrinntekter	9,0	9,0
4320	02	SD	Statens vegvesen – Gebyrer på trafikant- og kjøretøyområdet.....	118,0	65,7
3595	01	KMD	Kartverket – Gebyr for tinglysing av fast eiendom og andel i boret	120,0	130,0
			Sum overprisede gebyrer.....	540,1	575,4

¹ Gebyret ilegges i tillegg av Skatteetaten ved innkreving gjennom etatens særnamsmannskompetanse. For å unngå forskjellsbehandling benytter Skatteetaten samme gebyrsats som Politidirektoratet, selv om dette er overpriset. Tallene i tabellen viser den samlede overprisingen under Politidirektoratet og Skatteetaten.

Kilde: Finansdepartementet.

forslagene er nærmere omtalt nedenfor. Gjenstående overprising på rettsområdet under Justis- og beredskapsdepartementet kan etter dette anslås til om lag 125 mill. kroner i 2022.

Under Brønnøysundregistrene er gebyrene for løsøreregisteret og foretaksregisteret overpriset. Samtidig er det en rekke gebyrer under Brønnøysundregistrene som er underpriset, og de overprisede gebyrene bidrar dermed til å finansiere andre gebyrer enn de er tiltenkt, såkalt kryss-

subsidiering. Nærings- og fiskeridepartementet arbeider med en ny gebyrstruktur for å etablere en mer hensiktsmessig gebyr- og kostnadsfordeling mellom dagens ulike registre. Regjeringen vil komme tilbake til dette på et senere tidspunkt.

Gebyrene under Statens Vegvesen omfatter blant annet ulike gebyrer for utstedelse av førerkort og kompetansebevis, betaling for praktiske førerprøver og teoriprøver samt en rekke gebyrer for kontroll, tilsyn og godkjenning av kjøretøy.

Flere av gebyrene er overpriset, mens enkelte av gebyrene er underpriset. Det er foretatt en gjennomgang av gebyrene under Statens Vegvesen med sikte på at de skal bli mer kostnadsriktige, og i budsjettet for 2022 foreslås det å redusere gebyr for teoretisk prøve og gebyr for foto til førerkort. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2021–2022) for Samferdselsdepartementet.

I dag er tinglysningsgebyret overpriset, noe som innebærer at alle som tinglyser fast eiendom og boret i Norge, betaler for mye for dette. Samlet overprising i 2022 er anslått til 130 mill. kroner. Anslaget for overprising av tinglysningsgebyret under Kartverket er imidlertid svært usikkert. Usikkerheten knytter seg spesielt til situasjonen i boligmarkedet i 2022.

Overprising av gebyrer innebærer en skjult skatt og er i strid med bestemmelsene i rundskrevet (R-112/15). Det foreslås å redusere overprisingen av gebyrer med til sammen 168 mill. kroner i 2022. Regjeringen vil fortsette arbeidet med å redusere overprisede gebyrer fremover.

Opgaver som i dag finansieres helt eller delvis av sektoravgifter, er blant annet sektorrettet tilsyn og kontroll, støtte til energisparing og klimatiltak, sektorrettet forskning og ressursovervåkning, losjeningen, vilt- og fiskepleie, miljøtiltak på Svalbard og tiltak for å beskytte kulturminner. Tabell 11.2 gir en oversikt over innbetalte sektoravgifter i 2020 og anslag for inntektene i 2021 og 2022. Anslagene for 2022 inkluderer virkninger av regjeringens forslag. Statens samlede inntekter fra sektoravgifter anslås til i underkant av 4,1 mrd. kroner i 2021. Nedenfor presenteres regjeringens forslag til endringer i sektoravgifter og overprisede gebyrer i 2022.

11.2 Sektoravgift under Finanstilsynet

Finanstilsynets virksomhet finansieres i sin helhet gjennom en sektoravgift. Finanstilsynet fastsatte i desember 2019 en digitaliseringsstrategi med mål, prinsipper og planer for digitaliseringsarbeidet de neste årene. Finanstilsynet har hatt en betydelig satsing på utvikling av IT-systemer for å møte økte rapporteringskrav og som ledd i effektivisering av saksbehandling. For å understøtte dette arbeidet er det behov for en varig bevilgningsøkning til effektiviserings- og digitaliserings tiltak, herunder automatisering av forvaltningsoppgaver, digitalisering av tilsynsprosesser, effektiv rapportering og datafangst, bedre analyseløsninger, økt deling av data mv.

Regjeringen foreslår at sektoravgiften økes med 21,5 mill. kroner bokført i 2022 for å dekke

de økte utgiftene til effektiviserings- og digitaliseringstiltak. Det er også lagt opp til en reduksjon i Finanstilsynets driftsbevilgning og et gevinstuttak på 5 pst. av reiseutgiftene slik de var før pandemien, som vil redusere sektoravgiftene med 1,5 mill. kroner bokført i 2022. Samlet vil sektoravgiftene under Finanstilsynet øke med 20 mill. kroner. Det vises til omtale av sakene i Prop. 1 S (2021–2022) for Finansdepartementet.

11.3 Sektoravgift under Justervesenet

Justervesenets tilsyn finansieres ved sektoravgift og gebyrer. Sektoravgiften betales av en rekke bransjer hvor Justervesenet utøver kontroll. Den finansierer blant annet Justervesenets arbeid med det internasjonale enhetssystemet for målestørrelser (SI-systemet) og FoU-aktivitet innenfor måleteknikk. Regjeringen mener det norske samfunnet som helhet har nytte av disse oppgavene, og at de derfor ikke bør finansieres med sektoravgift for næringen. FoU-aktiviteten er ikke avgjørende for at Justervesenet skal kunne gjennomføre tilsyn og kontroll med næringen, og det derfor er vanskelig å forsvare at dette finansieres med en næringsspesifikk avgift.

Regjeringen foreslår at sektoravgiften reduseres med 20 mill. kroner bokført i 2022 og at Justervesenets arbeid med det internasjonale enhetssystemet for målestørrelser (SI-systemet) og FoU-aktivitet innenfor måleteknikk ikke finansieres gjennom sektoravgiften. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2021–2022) for Nærings- og fiskeridepartementet.

11.4 Sektoravgift under Petroleumstilsynet

Petroleumstilsynets virksomhet finansieres delvis gjennom en sektoravgift. Det har vært en økning i alvorlige hendelser i petroleumsnæringen, og det er behov for å styrke oppfølgingen av hendelsene. Regjeringens forslag vil gi Petroleumstilsynet økt kapasitet og kompetanse til oppfølging av og granskning av næringen, samt bidra til mer brukervennlige systemer for informasjons- og kunnskapsdeling i sektoren.

Regjeringen foreslår å øke sektoravgiften med 17 mill. kroner bokført i 2022 for å dekke utgifter til styrket oppfølging av alvorlige hendelser i petroleumsnæringen. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2021–2022) for Arbeids- og sosialdepartementet.

11.5 Kontrollavgift fiskeflåten

I 2021 ble det innført en kontrollavgift for fiskeflåter fastsatt til 0,22 pst. av brutto fangstverdi for all fangst av norske fartøy som til enhver tid er omfattet av salgslagenes enerett til førstehåndsomsetning etter fiskesalgslova. Fartøy under 15 meter ble fritatt for avgift i 2021. Bakgrunnen for fritaket var planlagte nye krav til sporing og rapportering for flåten under 15 meter, som gir økte kostnader for flåten. Ikrafttredelsen av de nye kravene har blitt forskjøvet i tid, og vil fases gradvis inn for ulike størrelsesgrupper fra 1. juli 2022. Regjeringen foreslår derfor at fritaket videreføres i 2022. Det vil gi et provenytap på 11,3 mill. kroner påløpt og bokført i 2022. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2021–2022) for Næring- og fiskeridepartementet.

11.6 Sektoravgift under Nasjonal kommunikasjonsmyndighet

Nasjonal kommunikasjonsmyndighet (Nkom) har ansvar for veiledning og tilsyn i ekomsektoren etter sikkerhetsloven og spiller også en rolle i totalforsvaret. Nkoms arbeid på området er viktig for samfunnsikkerheten og for innsatsen mot trusler i det digitale rom. For å bidra videre til dette arbeidet foreslår regjeringen å øke sektoravgiften med 1 mill. kroner bokført i 2022. Videre foreslås det å redusere reiseutgiftene med 0,6 mill. kroner bokført i 2022. Samlet foreslås det at sektoravgiftene under Nkom økes med 0,4 mill. kroner. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2021–2022) for Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

11.7 Overprisede gebyrer under Statens Vegvesen

Tall fra Statens Vegvesen viser at både gebyret for teoretisk prøve og gebyret for foto til førerført er overpriset. Regjeringen foreslår å fjerne overprisen ved å sette begge gebyr til selvkost. Gebyret for teoretisk prøve reduseres fra 680 kroner til 350 kroner, som gir en samlet reduksjon på 63,4 mill. kroner i 2022. Gebyret for foto til førerkort reduseres fra 80 kroner til 70 kroner, som gir en samlet reduksjon på 2,4 mill. kroner. Dette gir et samlet provenytap på om lag 65,8 mill. kroner

påløpt og bokført i 2022. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2021–2022) for Samferdselsdepartementet.

11.8 Overprisede gebyrer under Justis- og beredskapsdepartementet

På rettsområdet under Justis- og beredskapsdepartementet er det en rekke gebyrer som er overpriset. Dette gjelder gebyrer under Politidirektoratet og gebyrer under domstolene. Under Politidirektoratet er blant annet gebyr i forbindelse med søknad om statsborgerskap, gebyr for tvangsføretninger og forlikrådbehandling overpriset. Under domstolene er blant annet gebyret for konkurs og tvangsoppløsning overpriset. For å fjerne store deler av overprisen på rettsområdet under Justis- og beredskapsdepartementet foreslår regjeringen å sette alle overprisede gebyrer utenom utleggsgebyret til selvkost. Gebyrene som settes til selvkost, vil bidra til å redusere overprising under Justis- og beredskapsdepartementet med 76,7 mill. kroner.

Gebyret for utlegg er i dag på 1,25 R (1528 kroner i 2022). Ifølge Justis- og beredskapsdepartementet er kostnaden ved produksjon av tjenesten anslått til 1 251 kroner, noe som innebærer at gebyret blir overpriset med 277 kroner i 2022. Regjeringen foreslår å redusere gebyret for utlegg til 1,21 rettsgebyr, tilsvarende 1 479 kroner. Dette vil gi samlet et provenytap på om lag 22 mill. kroner påløpt og bokført under Justis- og beredskapsdepartementet, og 3 mill. kroner bokført og påløpt under Skatteetaten.⁸

Samlet foreslår regjeringen å redusere overprisen på rettsområdet under Justis- og beredskapsdepartementet med 101,7 mill. kroner i 2022, og det vil kun være utleggsgebyret som fortsatt er overpriset etter de foreslåtte endringene. Regjeringens forslag vil gi et samlet provenytap på om lag 98,7 mill. kroner påløpt og bokført under Justis- og beredskapsdepartementet, og 3 mill. kroner bokført og påløpt under Skatteetaten.

Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2021–2022) for Justis- og beredskapsdepartementet og Prop. 1 S (2021–2022) for Finansdepartementet.

⁸ I tillegg til tvangsinnkrevingen som gjøres under Politidirektoratet, kan Skatteetaten drive tvangsinnkreving og ilagge samme gebyr som ved bruk av namsmann. En reduksjon av gebyret for utlegg innebærer derfor også et provenytap for gebyrer under Skatteetaten.

Tabell 11.2 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post	Regnskap 2020	Anslag 2021	Anslag 2022
5568	Kulturdepartementet			
	71 Årsavgift – stiftelser	24,6	24,0	24,2
	73 Refusjon – Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS	44,4	46,6	46,6
	74 Avgift – forhåndskontroll av kinofilm	0,0	4,7	4,7
	75 Kino- og videogramavgift	17,0	32,0	32,0
5570	Kommunal- og moderniseringsdepartementet			
	70 Sektoravgifter Nasjonal kommunikasjonsmyndighet	240,4	247,4	253,9
5571	Arbeids- og sosialdepartementet			
	70 Petroleumstilsynet – sektoravgift.....	109,6	122,1	128,7
5572	Helse- og omsorgsdepartementet			
	70 Legemiddeldetaljstavgift	63,6	67,5	68,4
	72 Avgift utsalgssteder utenom apotek	5,7	5,8	6,4
	73 Legemiddelleverandøravgift	212,9	220,0	223,0
	74 Tilsynsavgift Statens legemiddelverk.....	3,8	3,8	3,8
	75 Sektoravgift tobakk.....	–	26,0	18,0
5574	Nærings- og fiskeridepartementet			
	71 Avgifter immaterielle rettigheter	147,4	161,5	175,5
	72 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur	28,5	33,1	33,1
	73 Årsavgift Merkerregisteret.....	8,4	8,6	8,6
	74 Fiskeriforskningsavgift.....	307,8	342,4	318,0
	75 Tilsynsavgift Justervesenet	54,7	46,7	26,7
	76 Kontrollavgift fiskeflåten ¹	-	42,0	40,5
5576	Landbruks- og matdepartementet			
	70 Forskningsavgift landbruksprodukter	180,3	169,8	175,0
	72 Jeger- og fellingsavgifter	74,5	90,8	85,0
5577	Samferdselsdepartementet			
	74 Sektoravgifter Kystverket	707,3	687,9	980,0
5578	Klima- og miljødepartementet			
	70 Sektoravgifter Svalbards miljøvernfond	6,2	6,7	10,3
	72 Fiskeravgifter	17,3	18,3	18,3
	73 Påslag på nettariffen (Enova)	713,7	690,0	690,0
5580	Finansdepartementet			
	70 Finanstilsynet, bidrag fra tilsynsenhetene	450,1	452,8	485,9

Tabell 11.2 fortsetter

Kap.	Post	Regnskap 2020	Anslag 2021	Anslag 2022
5582	Olje- og energidepartementet			
	70 Bidrag til kulturminnevern ²	0,0	3,4	5,0
	71 Konesjonsavgifter fra vannkraft- utbygging	174,1	172,7	176,0
	72 Beredskapstilsyn og tilsyn med dam-sikkerhet ³	47,3	57,0	57,0
Sum sektoravgifter		3 639,6	3 783,6	4 094,6

¹ Ny sektoravgift i 2021.

² Bidraget innkreves ved fornyelse eller revisjon av den enkelte konsesjon. Innbetalt beløp vil variere i tråd med dette.

³ Sektoravgiften ble innført i 2020. Inntektene ble tidligere ført som gebyrer under Norges vassdrags- og energidirektorat.

Kilde: Finansdepartementet.

12 Forvaltningsregler for skatt og toll

12.1 Opplysninger fra Fiskeridirektoratet til Skatteetaten om slaktet fisk

12.1.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i skatteforvaltningsloven. Endringene legger til rette for at Fiskeridirektoratet kan sende opplysninger om slaktet fisk til Skatteetaten, og at opplysningene kan brukes til forhåndsutfylling av skattemeldingen for særavgift. Det foreslås også et unntak fra plikten til å gi kopi av opplysningene til de skattepliktige. Det vises til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven §§ 7-9 nytt fjerde ledd, 7-12 tredje ledd og 8-4 nytt sjettedledd.

Forslagene har ikke nevneverdige administrative eller økonomiske konsekvenser.

Det foreslås at lovendringene trer i kraft 1. januar 2022.

12.1.2 Bakgrunn

I Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 8.1 ble det foreslått en produksjonsavgift på oppdrett i sjø av laks, ørret og regnbueørret. Avgiftsplikten gjelder for virksomheter registrert som innehavere av akvakulturtillatelse i Akvakulturregisteret, og som har rapporteringsplikt om akvakulturdriften til Fiskeridirektoratet. Forslaget innebærer at de særavgiftspliktige må egenfastsette avgift i skattemeldingen for særavgift. Under omtalen av administrative konsekvenser for de avgiftspliktige, ble det uttalt at denne kunne minimeres dersom det ble mulig å gjenbruke opplysninger som de avgiftspliktige rapporterer til Fiskeridirektoratet, til forhåndsutfylling av skattemeldingen.

I høringsnotatet om den nye særavgiften er det opplyst at det vil legges til rette teknisk og juridisk for overføring av slaktetall fra Fiskeridirektoratet til Skatteetaten før første egenfastsetting av avgiften 18. januar 2022. Det fremgår videre at opplysninger om utslaktingskvantum er taushetsbelagte, jf. forvaltningsloven § 13 første ledd nr. 2, og at det derfor vil bli fremmet forslag om en hjemmel for

deling av opplysningene fra Fiskeridirektoratet til Skatteetaten, før første fastsetting av avgiften i januar 2022.

12.1.3 Høringen

Skattedirektoratet sendte forslag om unntak fra taushetsplikt for opplysninger fra Fiskeridirektoratet på høring 6. april 2021. Høringsfristen var 20. mai 2021.

I høringen foreslås det at Fiskeridirektoratet uten hinder av taushetsplikt skal gi opplysninger til skattemyndighetene som er nødvendige for fastsetting av særavgift. Opplysningsplikten foreslås tatt inn i skatteforvaltningsloven § 7-9 nytt fjerde ledd.

Det foreslås videre at skattemyndighetene gis adgang til å utstede skattemeldinger for særavgifter med slik forhåndsutfylt informasjon. Endringen foreslås tatt inn i skatteforvaltningsloven § 8-4 nytt sjettedledd.

Forslagene vil gjøre det enklere for de særavgiftspliktige å fastsette avgiftsgrunnlaget for særavgift på slaktet fisk, ved at opplysninger som allerede er gitt til Fiskeridirektoratet, kan gjenbrukes av skattemyndighetene til forhåndsutfylling av skattemeldingen.

Det foreslås videre et unntak fra plikten til å gi kopi til de skattepliktige etter skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslagene til endringer i skatteforvaltningsloven.

Det nærmere innholdet i opplysningsplikten vil bli fastsatt av Skattedirektoratet i forskrift til skatteforvaltningsloven.

12.1.4 Vurderinger og forslag

Forslagene i høringen er en oppfølging av nye regler om særavgift på produsert (slaktet) laks, ørret og regnbueørret, og vil forenkle de særavgiftspliktiges fastsetting av grunnlaget for avgiften i skattemeldingen. Departementet foreslår derfor å følge opp forslaget fra høringen om at skattemyndighetene, uavhengig av taus-

hetsplikt hos Fiskeridirektoratet, skal ha tilgang på opplysninger som er nødvendig for fastsetting av særavgift. Videre foreslår departementet å følge opp forslaget om at opplysningene skal kunne brukes til å forhåndsutfylle skattemeldingen for særavgift. Det vises til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 7-9 nytt fjerde ledd og § 8-4 nytt sjette ledd.

Etter skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd har tredjeparter plikt til å gi kopi til den skattepliktige av opplysninger som sendes skattemyndighetene. Opplysningene fra Fiskeridirektoratet er opprinnelig innhentet fra de skattepliktige. Departementet foreslår derfor å følge opp forslaget om å fastsette et unntak fra plikten til å gi kopi til de skattepliktige. Det vises til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd første punktum.

12.1.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Samlet sett anses forslaget ikke å ha nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser, hverken for Skatteetaten eller for Fiskeridirektoratet. Ordningen vil trolig bidra til økt etterlevelse av avgiftsplikten. I tillegg vil det bli enklere å følge opp virksomheter som ikke fastsetter et skattegrunnlag for avgift på produksjon av fisk, eller som gir opplysninger til Skatteetaten som på annen måte avviker fra det som er rapportert til Fiskeridirektoratet. For de skattepliktige vil forslaget innebære en forenkling av rapporteringen av avgiften, og redusere de administrative kostnadene knyttet til innføring av avgiften.

12.1.6 Ikrafttredelse

Det foreslås at lovendringene trer i kraft 1. januar 2022.

12.2 Endringer i skatteforvaltningslovens regler om søksmålsadgang

12.2.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår endringer i reglene om søksmålsadgang i skatteforvaltningsloven. Det foreslås at det bare skal være søksmålsadgang over avgjørelser fra skattemyndighetene som det er klageadgang på. Det foreslås videre at skatteforvaltningsloven uttømmende skal regulere hvilke saker det kan anlegges søksmål om og hvem som kan anlegge søksmål, og at det skal gjelde én felles søksmålsfrist etter loven. I tillegg

foreslås det endringer for å sikre at den skattepliktige skal kunne benytte den forvaltningsrettslige klageadgangen uten fare for at søksmålsfristen går tapt under behandlingen av klagesaken.

Endringsforslagene innebærer både innstramminger og utvidelser i søksmålsadgangen. Samlet sett vil forslagene gjøre regelverket enklere og klarere. Dette får særlig betydning for skattepliktige som ikke er profesjonelle.

Det vises til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 15-1 og § 15-4. Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2022.

12.2.2 Gjeldende rett

Etter skatteforvaltningsloven § 15-1 første ledd kan den som har klageadgang over en avgjørelse skattemyndighetene har truffet i medhold av skatteforvaltningsloven, reise søksmål om prøving av avgjørelsen. Hvem som har adgang til å gå til søksmål om andre avgjørelser, følger av tvisteloven § 1-3, jf. skatteforvaltningsloven § 15-1 annet ledd. Etter tvisteloven § 1-3 er det avgjørende for søksmålsadgangen om saksøker har et «reelt behov» for avgjørelse overfor saksøkte.

Klagefristen for enkeltvedtak, blant annet om skattefastsetting, er seks uker, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd. Klager som innkommer etter utløpet av fristen, men innen ett år, kan likevel tas under klagebehandling om det er grunn til det blant annet med hensyn til klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd første punktum. Et vedtak om å avvise en klage som er innkommet innen ettårsfristen, kan påklages etter skatteforvaltningsloven § 13-1, jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 19.6.3 og 24.13. Den skattepliktige kan også anlegge søksmål mot avvisningsvedtaket, jf. skatteforvaltningsloven § 15-1 første ledd.

Dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet, kan ikke saken behandles som klagesak, jf. § 13-4 tredje ledd annet punktum. Klager som fremsettes etter utløpet av ettårsfristen, behandles derfor ikke etter reglene om klage i skatteforvaltningsloven kapittel 13, men som en anmodning om at skattemyndighetene tar opp saken til endring etter reglene i kapittel 12. Det samme gjelder anmodning om endring av skattegrunnlaget der det ikke foreligger vedtak om skattefastsetting. Skattemyndighetene kan etter § 12-1 første ledd endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig. Før fastsettingen tas opp til endring, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det med hensyn til blant annet den

skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning, jf. § 12-1 annet ledd. Det er ikke klagerett over skattemyndighetenes beslutning om å unnlate å ta opp saken, se Prop. 38 L (2015–2016) punkt 19.3.3, 19.6.3 og 24.13. Det kan likevel tas ut søksmål mot slik avgjørelse dersom vilkårene i tvisteloven § 1-3 er oppfylt.

Søksmål som gjelder enkeltvedtak om skattefastsetting, må reises innen seks måneder regnet fra vedtaket i klagesaken ble sendt den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd. Hvor lenge det er adgang til å gå til søksmål om prøving av andre avgjørelser, følger reglene i tvisteloven § 1-3, jf. skatteforvaltningsloven § 15-4 tredje ledd.

Etter skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd er søksmålsfristen seks måneder «etter at vedtaket ble sendt den skattepliktige». Fristen for oppreising ved oversittet klagefrist er ett år, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd første punktum. Søksmålsfristen etter skatteforvaltningsloven § 15-4 løper uavhengig av om det begjæres oppreising etter § 13-4.

12.2.3 Høringen

I høringsnotatet foreslo departementet endringer i skatteforvaltningsloven § 15-1 slik at det bare kan anlegges søksmål i saker der det er klageadgang, og slik at det kommer tydelig frem at § 15-1 uttømmende regulerer hvilke saker det kan anlegges søksmål om etter skatteforvaltningsloven.

Videre ble det foreslått å endre skatteforvaltningsloven § 15-4 slik at søksmålsfristen på seks måneder gjelder for alle saker det kan anlegges søksmål om etter skatteforvaltningsloven. Det ble også foreslått å endre søksmålsfristen ved avvisning av klage der avvisningsspørsmålet behandles etter § 13-4 tredje ledd. Etter forslaget løper søksmålsfristen for det påklagde vedtaket fra avvisningsvedtaket ble sendt den skattepliktige, med mindre søksmålsfristen allerede var utløpt da klagen ble sendt.

Forslaget ble sendt på høring 8. juni 2020 til følgende høringsinstanser:

- Arbeids- og sosialdepartementet
- Barne- og familiedepartementet
- Forsvarsdepartementet
- Helse- og omsorgsdepartementet
- Justis- og beredskapsdepartementet
- Klima- og miljødepartementet
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet
- Kulturdepartementet
- Kunnskapsdepartementet

- Landbruks- og matdepartementet
- Nærings- og fiskeridepartementet
- Olje- og energidepartementet
- Samferdselsdepartementet
- Utenriksdepartementet
- Arbeids- og velferdsdirektoratet
- Datatilsynet
- Direktoratet for forvaltning og økonomistyring
- Domstoladministrasjonen
- Finanstilsynet
- Folketrygdfondet
- Norges Bank
- Regelrådet
- Regjeringsadvokaten
- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå
- Tolldirektoratet
- ØKOKRIM
- Sivilombudet (tidligere Sivilombudsmannen)
- Akademikerne
- Arbeidsgiverforeningen Spekter
- Bedriftsforbundet
- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Finans Norge
- Hovedorganisasjonen Virke
- KS
- Landsorganisasjonen i Norge
- Norges ingeniør- og teknologorganisasjon
- Norges Bondelag
- Norges Fiskarlag
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- Norges Rederiforbund
- Norsk Bonde- og Småbrukarlag
- Norsk Øko-Forum
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Regnskap Norge
- Skattebetalerforeningen
- Storbedriftenes skatteforum
- Unio
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund
- Økonomiforbundet

Det kom inn svar fra 18 høringsinstanser. Elleve instanser har avgitt substansiell høringsuttalelse:

- Domstoladministrasjonen
- Skattedirektoratet
- Sivilombudet
- Advokatfirmaet Nova DA

- Deloitte Advokatfirma AS
- Den Norske Advokatforening
- Landssammenslutninga av vasskraftkommunar
- Norsk Øko-forum
- Næringslivets hovedorganisasjon
- Skattebetalerforeningen
- Storbedriftenes skatteforum

Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Justis- og beredskapsdepartementet, Klima- og miljødepartementet, Utenriksdepartementet, Statistisk sentralbyrå og Økonomiforbundet har inngitt hørings svar uten merknader.

De fleste høringsinstansene som har avgitt høringsuttalelse, er kritiske til forslaget om at skatteforvaltningsloven uttømmende skal regulere adgangen til å anlegge søksmål om saker etter loven, og at det bare skal være søksmålsadgang over avgjørelser som kan påklages. Enkelte høringsinstanser støtter forslaget.

De fleste høringsinstansene støtter forslaget om at det skal gjelde en felles søksmålsfrist for alle saker det kan anlegges søksmål om etter loven. Det samme gjelder forslaget om at søksmålsfristen skal beregnes slik at den skattepliktige kan benytte seg av forvaltningsklage uten fare for at søksmålsfristen utløper under klagebehandlingen.

12.2.4 Vurderinger og forslag

Søksmålsadgang begrenses til saker der det er klageadgang

Samlet sett kan gjeldende regler om søksmålsadgang medføre en tidsmessig svært vidtgående adgang til å anlegge søksmål mot skattemyndighetenes beslutning om ikke å ta opp en sak. En beslutning fra skattemyndighetene om at saken ikke skal tas opp til endring etter kapittel 12, er en beslutning av ren prosessuell art. Selv om skattemyndighetene avslår å ta opp en sak med den begrunnelse at den tidligere fastsettingen er riktig, er det bare en prosessuell avgjørelse og ikke en realitetsavgjørelse. Det er bare adgang til å reise søksmål om avgjørelser. Det kan for eksempel ikke reises søksmål om egenfastsetting, verken etter gjeldende rett eller etter forslaget.

I skatteforvaltningslovens forarbeider, Prop. 38 L (2015–2016) punkt 21.2.3, var det klare utgangspunktet at det skulle være en sammenheng mellom klageadgangen og søksmålsadgangen.

Etter departementets oppfatning er det viktig med et tydelig regelverk hvor det er sammenheng mellom reglene for klageadgang og reglene for å anlegge søksmål. Slik departementet ser det, er det ikke hensiktsmessig å innføre klageadgang på avgjørelser om å avvise en klage som er innkommet etter ettårsfristen. Departementet viser til at ettårsfristen for å ta en klage under behandling som klagesak, også gjelder i den alminnelige forvaltningsretten, jf. forvaltningsloven § 31 tredje ledd. Bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd annet punktum er en videreføring av ligningslovens bestemmelse. Denne ble innført fra 2008, og formålet var særlig å begrense forvaltningens arbeidsbelastning med gamle saker. Etter departementets syn gjør disse hensynene seg fremdeles gjeldende.

Flere høringsinstanser mener forslaget om at skatteforvaltningsloven § 15-1 uttømmende skal regulere hvilke saker det kan anlegges søksmål om og at det kun skal være søksmålsadgang i saker der det er klageadgang, svekker skattepliktiges rettssikkerhet. Enkelte påpeker at tvisteloven § 1-3 er en sikkerhetsventil for enkeltsaker der skattepliktige har et «reelt behov» for å anlegge søksmål.

Advokatforeningen mener at manglende søksmålsadgang i «teorien [kan] åpne for at skatteetaten etablerer en praksis i strid med loven og klare uttalelser i forarbeidene». Foreningen mener også at det er misvisende å omtale avvisningsavgjørelsene som rene prosessuelle beslutninger, siden det «for alle praktiske formål innebære[r] at skattyter heller ikke får medhold i realiteten», når avvisningen leder til at skattyter ikke får noen realitetsavgjørelse.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), Skattebetalerforeningen og Storbedriftenes skatteforum (SSF) går også imot forslaget.

NHO påpeker at dersom skattyteren får medhold i det prosessuelle spørsmålet, kan det «resultere i at skattyter får en ny realitetsprøving», hvor realitetsavgjørelsen «vil kunne være gjenstand for både klageadgang og for domstolsprøving». Videre mener høringsinstansen at den skjønsmessige vurderingen skattemyndighetene foretar, gjør det «viktig med mulighet for domstolsprøvelse».

Skattebetalerforeningen fremhever at «adgangen til domstolsbehandling i slike saker er en mulighet som sjeldent blir benyttet, men som det i enkeltsaker er et klart behov for». I denne forbindelse mener foreningen at domstolskontroll er en «helt nødvendig sikkerhetsventil».

SSF viser blant annet til at en avgjørelse fra domstolene i saker om avslag på å gjenoppta en sak etter skatteforvaltningsloven § 12-1, ikke er av ren prosessuell karakter fordi domstolens avgjørelse kan medføre ny realitetsprøving hos skattemyndighetene. Videre pekes det på at skatteforvaltningsloven § 12-1 gir anvisning på forvaltnings-skjønn, og at det vil være «uheldig for skattyters rettssikkerhet og tilliten til skattemyndighetene dersom skattyter skal være avskåret fra å få domstolsprøving av en anførsel om for eksempel at en avvisningsbeslutning er avgjort på et vilkårlig grunnlag eller innebærer en usaklig forskjellsbehandling».

Departementet viser til at skattepliktig har en vidtgående adgang til å korrigere eget skatteoppgjør. Skatteforvaltningsretten skiller seg vesentlig fra den alminnelige forvaltningsretten i favør av skattepliktige på dette punktet. Den skattepliktige kan selv endre egenfastsatt skattegrunnlag inntil tre år etter leveringsfristen for skattemelding, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 annet ledd. Ved myndighetsfastsetting foreligger det et enkeltvedtak som kan påklages innenfor seksukersfristen i skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd. Det kan anlegges søksmål både mot førsteinstansvedtaket og mot vedtaket i klagesaken, med mindre annet er bestemt. Dersom klagefristen er oversett, kan skattemyndighetene likevel behandle klagen dersom det anmodes om dette innen ettårsfristen i skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd. Den skattepliktige kan både klage på avgjørelsen om å ikke ta klagen under behandling innenfor ettårsfristen, og anlegge søksmål mot avgjørelsen. At skattepliktige i tillegg kan anmode om at skattemyndighetene skal endre skattefastsettingen etter kapittel 12, utgjør en ytterligere mekanisme for korreksjon av skatteoppgjøret, til tross for at fristene for egenendring, klage og oppreisning er utløpt. I disse tilfellene vil det etter forslaget ikke være adgang til å anlegge søksmål mot avvisningsavgjørelsen.

Departementet viser videre til at domstolens avgjørelse i slike saker begrenser seg til spørsmålet om gyldigheten av skattemyndighetenes prosessuelle beslutning om å ikke ta opp saken til endring, og derfor i seg selv ikke vil ha noen direkte virkning for realiteten. Enkelte høringsinstanser påpeker at opphevelsen av avvisningsavgjørelsen er nødvendig for en eventuell ny realitetsavgjørelse, og at et avslag i det prosessuelle spørsmålet derfor utelukker en eventuell ny realitetsbehandling. Departementet viser til at utgangspunktet ved et slikt søksmål likevel er at domstolens prøvingsrett er begrenset til avvis-

ningsspørsmålet, og derfor ikke medfører at den skattepliktige får prøvd selve skattesaken. Domstolen kan heller ikke pålegge skattemyndighetene å endre fastsettingen.

I skatteforvaltningslovens forarbeider er det klare utgangspunktet at det må være en sammenheng mellom klageadgangen og søksmålsadgangen, se Prop. 38 L (2015–2016) punkt 21.2.3. SSF mener at uttalelsene i forarbeidene knytter seg til «subjektsiden av søksmålskompetansen» og derfor ikke kan tas til inntekt for avgrensninger av hvilke typer avgjørelser det kan anlegges søksmål om. Etter departementets syn skiller ikke forarbeidene på dette punktet klart mellom hvem som kan anlegge søksmål, og hva det kan anlegges søksmål om. Hensynet til et tydelig regelverk og god sammenheng mellom klage- og søksmålsregler, gjør seg etter departementets syn gjeldende også for spørsmålet om hvilke typer saker som kan gjøres til gjenstand for søksmål.

Flere høringsinstanser mener forslaget om at det bare skal være søksmålsadgang på avgjørelser som kan påklages, har en uklar rekkevidde. Enkelte påpeker at forslaget kan ramme avslag på anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Departementet viser til at beslutning om å ikke gi bindende forhåndsuttalelse ikke kan påklages, jf. skatteforvaltningsloven § 6-2 første ledd annet punktum, og at en bindende forhåndsuttalelse ikke kan gjøres til gjenstand for søksmål, jf. skatteforvaltningsloven § 6-2 annet ledd. Søksmålsadgang på avslag på anmodning om bindende forhåndsuttalelse vil ikke være i tråd med det opprinnelige målet om en administrativt enkel løsning, og vil ikke harmonere godt med at den bindende forhåndsuttalelsen ikke kan prøves i egen sak for domstolen. En fastsetting hvor den bindende forhåndsuttalelsen er lagt til grunn, kan uansett bringes inn for domstolen. Etter departementets syn bør det på denne bakgrunn ikke være adgang til å anlegge søksmål om avslag på anmodning om bindende forhåndsuttalelse.

Etter departementets oppfatning gir for øvrig skatteforvaltningsloven et oversiktlig bilde over hvilke avgjørelsestyper som omfattes av forslaget. I tillegg til enkeltvedtak, jf. § 13-1 første ledd, kan bindende forhåndsuttalelser, jf. § 6-2, pålegg om medvirkning til kontroll eller pålegg om å gi opplysninger, jf. § 10-13, pålegg om bokføring eller revisjon mv., jf. § 11-4, avslag på krav om partsinn-syn i saksdokumenter, jf. § 5-4 åttende ledd, og avgjørelse om sakskostnader, jf. § 5-9 fjerde ledd, påklages. Utover avvisning av anmodning om endring etter skatteforvaltningsloven kapittel 12 og avslag på anmodning om bindende forhåndsut-

talelse, kan ikke departementet se at andre avgjørelsestyper vil omfattes.

Sivilombudet viser i sin høringsuttalelse til at ombudet jevnlig mottar klager over skattekontorenes avslag på anmodning om endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1. I Sivilombudets årsmelding for 2018 side 18–25 peker ombudet på at det i flere saker er gitt mangelfull begrunnelse for avslag på anmodning om å gjenoppta en sak etter skatteforvaltningsloven kapittel 12. I høringen påpeker Sivilombudet at ombudet fortsatt erfarer at det foretas mangelfulle vurderinger i de sakene som det nå foreslås å fjerne søksmålsadgangen for, og at dette både gjelder mangelfulle begrunnelser og begrunnelser hvor det kan reises tvil om vurderingene er i tråd med føringene i Prop. 38 L (2015–2016).

Det er viktig at skattekontorene foretar betryggende vurderinger når det skal avgjøres om en sak skal gjenopptas etter skatteforvaltningsloven § 12-1. Etter departementets syn må det etableres mekanismer som sikrer grundige vurderinger av disse spørsmålene i forvaltningen. Det vises i den forbindelse til at Skatteetaten i juni 2020 har fastsatt en instruks for vurderinger etter skatteforvaltningsloven § 12-1. Formålet med instruksjonen er å bidra til likebehandling og god kvalitet i vurderinger etter skatteforvaltningsloven § 12-1, og å samle avklaringer på spørsmål som oppstår ofte. Instruksjonen har spesifikke føringer for situasjoner der en skattepliktig anmoder om endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1. Etaten har videre etablert rutiner for å sikre at instruksjonen følges opp, og for å gjøre oppdateringer i instruksjonen dersom dette er nødvendig. Etter departementets syn bidrar de iverksatte tiltakene tilstrekkelige til en betryggende behandling etter skatteforvaltningsloven § 12-1.

Advokatfirmaet Nova DA mener at domstolens prøvingsadgang etter Grunnloven § 89 vil bli illusorisk dersom søksmålsadgangen begrenses. Etter departementets syn innebærer ikke forslaget noen begrensninger i søksmålsadgangen som kan komme i konflikt med regelen i Grunnloven § 89.

Deloitte Advokatfirma AS mener forslaget kan slå ut i disfavør av skattepliktige uten rådgivere, siden «han/hun ikke har riktig kompetanse, eller økonomi, til å legge frem sakens faktum og hensyn på en riktig måte for skattemyndighetene». Etter departementets oppfatning vil forslagene som fremmes gjøre regelverket enklere og klarere, og vil samlet sett styrke stillingen til skattepliktige uten rådgivere.

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar uttrykker bekymring for at kommunenes søksmålsadgang påvirkes. Departementet påpeker at forslaget ikke berører særreguleringen i skatteforvaltningsloven § 15-2.

Domstoladministrasjonen, Norsk øko-forum (NØF) og Skattedirektoratet støtter forslaget.

Domstolsadministrasjonen peker blant annet på at forslaget vil gi en bedre regel prinsipielt. *NØF* viser blant annet til at forslaget vil være forenkling. *Skattedirektoratet* er også positiv til forslaget og uttaler blant annet:

«Det bemerkes at skattepliktige og andre etter gjeldende rett kan velge å klage på vedtaket og eventuelt kreve domstolsprøving av klageavgjørelsen, bringe førsteinstansvedtaket direkte inn for domstolene, eller påklage førsteinstansvedtaket samtidig som det kreves domstolsprøving. Disse rettsmidlene kan benyttes i tillegg til den ordinære egenendringsadgangen på tre år. Dette medfører en svært vidtgående adgang til å korrigere skattefastsettelser og til å prøve skattevedtak i både forvaltningssporet og i domstolene. Vi støtter derfor at det gis tydelige regler om søksmålgjenstand og -kompetanse».

Skattedirektoratet har likevel påpekt at forslaget kan berøre tredjeparter med rettslig interesse i utfallet av en dom. Som eksempel viser direktoratet til endringssaker vedrørende eiendomsverdi når det skjer et eierskifte, hvor nye eiere ikke har endringsadgang ved utskrivning av eiendomsskatt. I praksis behandles denne typen saker likevel som klagesaker etter skatteforvaltningsloven kapittel 13. Departementet vil vurdere om det er behov for justeringer i klagereglene på dette punktet.

På denne bakgrunn følger departementet opp forslaget om at bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 15-1 annet ledd erstattes med et nytt annet ledd som tydeliggjør at tvisteloven § 1-3 ikke gjelder for hvilke typer saker det kan anlegges søksmål om og hvem som kan anlegge søksmål etter skatteforvaltningsloven. Det vil da ikke være mulig å reise søksmål mot skattemyndighetenes beslutning om å ikke ta opp en sak etter utløpet av ettårsfristen i skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd annet punktum, eller skattemyndighetenes beslutning om å ikke avgi bindende forhåndsuttalelse etter skatteforvaltningsloven § 6-1. På den måten blir det også tydelig forankret i lovteksten at reglene om søksmålgjenstand og partstilknytning i tvisteloven § 1-3 ikke vil få

anvendelse på skatteforvaltningslovens område. Etter forslaget vil skatteforvaltningsloven § 15-1, sammen med særregelen i § 15-2, uttømmende regulere hva det kan reises søksmål om, og hvem som har aktiv søksmålskompetanse.

Effektive mekanismer for å korrigere skatteoppgjøret er et viktig middel for å oppnå en mest mulig riktig skattefastsetting. Etter departementets syn medfører forslaget, sammenholdt med den vidtgående endringsadgangen ellers i skatteforvaltningsloven, en hensiktsmessig balanse mellom skattepliktiges rettssikkerhet og hensynet til korrekt fastsetting på den ene siden, og hensynet til ressursbruk på den andre siden.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 15-1.

Felles søksmålsfrist

Etter skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd er søksmålsfristen seks måneder for enkeltvedtak om skattefastsetting. For andre avgjørelser må fristen for å reise søksmål i dag vurderes ut fra tvisteloven § 1-3, jf. skatteforvaltningsloven § 15-4 tredje ledd. For slike avgjørelser vil det derfor være avgjørende om saksøker har et «reelt behov» for avgjørelse jf. tvisteloven § 1-3 annet ledd. Etter departementets syn bør reglene om hvilke frister som gjelder for å reise søksmål om skattesaker, være klarere.

Advokatfirmaet Nova DA, Advokatforeningen, Deloitte Advokatfirma AS, Domstoladministrasjonen, NØF og Skattedirektoratet støtter forslaget om at det skal gjelde en felles søksmålsfrist for alle saker det kan anlegges søksmål om etter skatteforvaltningsloven. *Advokatforeningen* uttrykker blant annet at en felles regel om søksmålsfrist vil være forenklende.

Domstoladministrasjonen uttaler blant annet at en slik forenkling er ønskelig av regeltekniske og pedagogiske grunner, og i tillegg kan ha en viss effektiviserings effekt.

Skattedirektoratet støtter forslaget, men mener tvisteloven § 1-3 kan supplere skatteforvaltningslovens regler om søksmålsadgang dersom behovet for domstolens avgjørelse bortfaller mens saken pågår, for eksempel fordi saken løses ved andre prosesser.

Etter departementets syn er det viktig med en klar søksmålsfrist. Skatteforvaltningsloven bør derfor uttømmende regulere fristen for å anlegge et søksmål. Forslaget har bare betydning for når et søksmål senest kan anlegges.

Departementet følger opp forslaget fra høringsnotatet og foreslår at søksmålsfristen på

seks måneder skal gjelde alle avgjørelser som det kan reises søksmål om etter skatteforvaltningsloven.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 15-4.

Utgangspunktet for søksmålsfristen

Dersom skattemyndighetene avviser en klage mer enn seks måneder etter at det påklagde vedtaket ble sendt den skattepliktige, har søksmålsfristen for det påklagde vedtaket utløpt. Et søksmål mot avvisningsvedtaket gir ikke domstolen prøvingsrett for innholdet i det opprinnelige materielle vedtaket. Den som har klagerett, vil da bare ha adgang til å angripe det prosessuelle avvisningsvedtaket.

Gjeldende rett kan derfor innebære at den skattepliktige, eller andre med søksmålskompetanse, blir stående uten mulighet for å prøve det materielle vedtaket for en domstol. Dette kan medføre at den skattepliktige reiser søksmål på et unødig tidlig tidspunkt, før klagesaken er behandlet, for å avbryte søksmålsfristen. Dette vil være en unødvendig belastning for domstolene, og kan påføre de skattepliktige unødvendige kostnader. I tillegg vil skattepliktige med rådgivere gjerne ha bedre kjennskap til regelverket, og dermed lettere se behovet for å anlegge et fristavbrytende søksmål. Skattepliktige uten rådgivere vil på den andre siden lettere kunne overse søksmålsfristen i påvente av at klagen skal behandles. Dagens regler kan derfor virke forskjellsbehandlende.

I høringsnotatet foreslo departementet at søksmålsfristen for det påklagde vedtaket bør løpe fra avvisningsvedtaket ble sendt den skattepliktige, med mindre søksmålsfristen allerede var utløpt da klagen ble sendt. En slik bestemmelse vil bidra til at søksmålsreglene ikke virker prosessskapende, og vil styrke de skattepliktiges rettssikkerhet. Den skattepliktige vil med den nye regelen kunne benytte den forvaltningsrettslige klageadgangen fullt ut, uten fare for at søksmålsretten går tapt.

Advokatfirmaet Nova DA og Advokatforeningen stiller seg positive til forslaget. *Skattedirektoratet* støtter forslaget, og mener det er rimelig at søksmålsfristen beregnes slik at skattepliktige kan benytte seg av den forvaltningsrettslige klageadgangen.

Deloitte Advokatfirma AS stiller seg også positive til forslaget, men mener fristens utgangspunkt bør regnes fra avgjørelsen er sendt til skattepliktiges fullmektig. Det vises i denne sammenheng blant annet til at ikke alle har tilgang til internett, Altinn eller MinID, og at en slik regel vil

skape bedre sammenheng med skatteforvaltningsloven § 5-3 om retten til å la seg bistå av fullmektig.

Domstoladministrasjonen støtter også forslaget, og peker blant annet på at forslaget kan bidra til at man unngår unødvendige saker for domstolen ved at skattepliktige ikke lenger har noen grunn til å reise fristavbrytende søksmål.

NØF støtter forslaget. Høringsinstansen uttaler blant annet:

«Det er viktig at det ikke er regler som favoriserer skattepliktige med juridisk bistand, slik departementet også fremhever i høringsforslaget. Endringene vil gi bedre forutberegnelighet og rettssikkerhet for den skattepliktige og forvaltningen. Det er positivt at departementet gjennom disse lovforslagene bidrar til avbyråkratiseringen ved å fjerne unødvendige ressurs- og kostnadsdrivende prosesser for de skattepliktige, forvaltningen og domstolene».

NHO støtter forslaget, men mener at ny søksmålsfrist også bør løpe der søksmålsfristen var utløpt da vedtaket ble påklagd. Det samme gir *SSF* uttrykk for.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at søksmålsfristen for det påklagde vedtaket skal løpe fra avvisningsvedtaket ble sendt den skattepliktige. Etter departementets syn bør regelen bare gjelde dersom søksmålsfristen ikke allerede var utløpt da vedtaket ble påklagd. Forslaget vil ikke medføre at skattepliktige mister noen rett til å anlegge søksmål, men medfører heller ikke at skattepliktige får ny søksmålsrett dersom denne allerede er bortfalt.

Advokatforeningen mener at skatteforvaltningsloven § 15-5 annet ledd annet punktum blir overflødig som følge av lovforslaget. Paragraf 15-5 er en særregel om skattemyndighetenes adgang til å stille vilkår om søksmål. Etter departementets syn er det fremdeles behov for å presisere forholdet mellom klagereglene og søksmålsfristen dersom skattemyndighetene stiller vilkår om søksmål etter § 15-5, selv om § 15-4 endres i tråd med forslaget.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 15-4 annet ledd. Gjeldende bestemmelse i § 15-4 annet ledd flyttes til tredje ledd.

12.2.5 Konsekvenser av forslaget

Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget antas ikke å ha nevneverdige økonomiske eller administrative konsekvenser for de skattepliktige eller for Skatteetaten.

Personvernkonsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha personvernkonsekvenser.

12.2.6 Ikrafttredelse

Det foreslås at lovendringene trer i kraft 1. januar 2022.

12.3 Skatteetatens bruk av personopplysninger

12.3.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår hjemler som tydeliggjør Skatteetatens adgang til å sammenstille personopplysninger, gjennomføre profilering og treffe automatiserte avgjørelser. Formålet med forslaget er å klargjøre Skatteetatens rettslige adgang til å behandle personopplysninger. Dette gir større muligheter til å effektivisere Skatteetatens arbeid og målrette ressursbruken. Forslaget får betydning på alle de tre forvaltningsområdene til Skatteetaten – fastsetting, innkreving og folkeregistrering. Forslaget gjelder etatens bruk av opplysninger det allerede er adgang til å innhente etter gjeldende rett, og berører ikke reglene om Skatteetatens adgang til å innhente opplysninger. Forslaget har heller ikke betydning for Skatteetatens adgang til å dele opplysninger mellom de tre forvaltningsområdene eller med andre.

Det vises til forslag til endringer i bidragsinnkrevingsloven § 22b, skattebetalingsloven § 3-5, SI-loven § 6a, folkeregisterloven § 9-4 og skatteforvaltningsloven § 5-11. Det foreslås at endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

12.3.2 Bakgrunn

Skatteetaten har ansvar for å fastsette skatt, å kreve inn skatt og andre offentlige krav og å føre folkeregisteret. Fastsetting, innkreving og folkeregistrering er Skatteetatens tre ulike forvaltningsområder. For å utføre disse oppgavene innhenter Skatteetaten en stor mengde opplysninger. Skatteetaten må behandle opplysninger slik at etaten kan utføre sine oppgaver raskt og effektivt og

tilby borgerne gode offentlige tjenester. Kravene til effektivitet og digitalisering medfører økt oppmerksomhet og bruk av opplysninger og automatisering i ulike prosesser. Samtidig må Skatteetatens behandling av opplysninger ivareta borgerens rettsikkerhet og personvern.

Blant annet for å fastsette riktig skatt sammenstiller skattemyndighetene personopplysninger i stor utstrekning. Med å sammenstille opplysninger menes det å koble sammen opplysninger om den enkelte fra flere kilder og det å koble sammen opplysninger om grupper av personer. Eksempler på sammenstilling er når opplysninger forhåndsutfylles i skattemeldingen, skattemyndighetene beregner skatten som skal betales, når de vurderer flere opplysninger samlet ved kontroll og ved analyser av opplysninger for å effektivisere arbeidet med fastsettingen. Opplysningene som benyttes til sammenstilling, kommer fra de skattepliktige, tredjeparter, offentlige myndigheter eller andre kilder.

På fastsettingsområdet er det lenge siden det var tilstrekkelig for skattemyndighetene å hente inn opplysninger om den enkelte skattepliktige og undersøke om de opplysningene vedkommende hadde gitt, var korrekte. Kravene til Skatteetaten om at den utfører sine oppgaver raskt og effektivt innebærer at etaten må finne mer effektive måter å utføre sine oppgaver på. I praksis betyr dette blant annet at Skatteetaten må sette inn ressursene der det er størst behov for det. Etaten er avhengig av å gjøre analyser som bidrar til å målrette ressursbruken i størst mulig utstrekning. Mer avanserte analyser kan blant annet gå ut på undersøkelse av opplysningene Skatteetaten sitter på ved hjelp av avanserte teknikker og verktøy. Analysene kan gi dypere innsikt i eller predikere adferd, som kan bidra med kunnskap når Skatteetaten planlegger og tilrettelegger sin virksomhet.

Gjeldende regelverk gir skattemyndighetene adgang til vidtgående behandling av personopplysninger i form av sammenstilling. Det kan likevel være uklart hvor grensene går for når en sammenstilling krever en mer uttrykkelig hjemmel. Det er derfor behov for å klargjøre Skatteetatens adgang til sammenstilling. Dette gjelder særlig sammenstilling som er en del av avanserte analyser.

Skatteetaten vil i stadig større grad anvende metoder som forutsetter sammenstilling av personopplysninger, for eksempel gjennom bruk av prediktive modeller og risikobasert tilnærming. Slik sammenstilling vil i noen tilfeller medføre profilering av enkeltpersoner. På denne bakgrunn må det vurderes om det er nødvendig med sær-

lige regler om profilering i regelverket om Skatteetatens virksomhet. Stadig større grad av automatisk saksbehandling gjør at det også må vurderes om det er behov for regler om automatiserte avgjørelser.

12.3.3 Gjeldende rett

I bidragsinnkrevingsloven, skattebetalingsloven, SI-loven, folkeregisterloven og skatteforvaltningsloven er det regler om hvordan skattefastsettingen, innkrevingen og folkeregisterføringen skal skje i praksis. Det er regler om hvordan etaten kan innhente opplysninger, hvordan den skal bruke opplysningene og hva som skal bli resultatet av myndighetsutøvelsen.

EUs personvernforordning, som gjelder som norsk rett etter personopplysningsloven § 1, har regler om behandling av personopplysninger.

For at skattemyndighetene skal kunne behandle personopplysninger, må det foreligge et behandlingsgrunnlag. Det følger av personvernforordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav e at behandling av personopplysninger er lovlig dersom behandlingen er nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller utøve offentlig myndighet som den behandlingsansvarlige er pålagt. Etter artikkel 6 nr. 3 bokstav b må grunnlaget for slik behandling fastsettes i medlemsstatenes nasjonale rett. Det er med andre ord krav om et supplerende rettsgrunnlag.

Av forordningens fortale fremgår det blant annet i punkt 45:

«Ved denne forordning kreves det ikke en særlig lovbestemmelse for hver enkelt behandling. En lov kan være tilstrekkelig som grunnlag for flere behandlingsaktiviteter som bygger på en rettslig forpliktelse som påhviler den behandlingsansvarlige, eller dersom behandlingen er nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller utøve offentlig myndighet.»

Etter personvernforordningen artikkel 22 skal den registrerte ha rett til ikke å være gjenstand for en avgjørelse som utelukkende er basert på automatisert behandling, herunder profilering, som har rettsvirkning for eller på tilsvarende måte i betydelig grad påvirker vedkommende. Dette gjelder likevel ikke dersom behandlingen er tillatt i henhold til medlemsstatenes nasjonale rett som den behandlingsansvarlige er underlagt, og der det også er fastsatt egnede tiltak for å verne den registrertes rettigheter, friheter og berettigede interesser, jf. artikkel 22 nr. 2 bokstav b. Avgjøre-

sene nevnt i artikkel 22 nr. 2 skal ikke bygge på særlige kategorier av personopplysninger nevnt i artikkel 9 nr. 1, med mindre artikkel 9 nr. 2 bokstav a eller g får anvendelse og det er innført egnede tiltak for å verne den registrertes rettigheter, friheter og berettigede interesser.

Skatteetatens bruk av personopplysninger vil også kunne utgjøre et inngrep i retten til privatliv etter Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8.

EMK artikkel 8 verner om borgernes rett til respekt for sitt privatliv. Bestemmelsen setter grenser for hva lovgiver kan vedta. Et inngrep i privatlivet er ikke i strid med EMK artikkel 8 dersom inngrepet har hjemmel i lov, har et relevant formål og er nødvendig i et demokratisk samfunn.

Grunnloven § 102 første ledd første punktum slår videre fast: «Enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin kommunikasjon.» Når man skal avgjøre om en lov som griper inn i noens privat- og familieliv, hjem eller kommunikasjon, er i samsvar med Grunnloven § 102, må man vurdere om loven er tilstrekkelig klar, har et legitimt formål og er forholdsmessig.

12.3.4 Høringen

Den 23. mars 2018 sendte departementet på høring forslag til endringer i reglene om Skatteetatens informasjonsbehandling. Høringsnotatet inneholdt forslag om innhenting, bruk og utlevering av informasjon. Forslaget om innhenting av informasjon, blant annet i form av regler om bevisikring, ble fulgt opp i Prop. 1 LS (2018–2019) Skatter, avgifter og toll 2019. Det samme gjelder forslaget om utlevering av informasjon, som innebar endringer i reglene om utlevering av taushetsbelagte opplysninger fra skattemyndighetene og tollmyndighetene til andre offentlige myndigheter. De nye reglene ble vedtatt 20. desember 2018.

I proposisjonen her følger departementet opp forslaget om Skatteetatens bruk av opplysninger.

I høringsnotatet la departementet til grunn at Skatteetaten etter de alminnelige kontrollhjemlene kan sammenstille opplysninger fra flere kilder når de foretar kontroller. Departementet la også til grunn at Skatteetaten kan lage risikovurderinger i medhold av de alminnelige kontrollhjemlene. Det ble vist til EUs personvernforordning og reist spørsmål om sammenstillingen av opplysninger likevel kan bli så omfattende at den må ha uttrykkelig hjemmel i lov.

Personvernforordningen har regler om «automatiserte individuelle beslutninger» og «profilering». Departementet foreslo ingen særlige regler

om adgang til å fatte automatiserte individuelle beslutninger, men anså det hensiktsmessig å gi regler om profilering.

Departementet foreslo følgende bestemmelse i skatteforvaltningsloven:

§ 5-12 Sammenstilling av opplysninger

(1) Skattemyndighetene kan sammenstille nødvendige personopplysninger som de har hjemmel for å innhente, også opplysninger etter personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10, til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål.

(2) Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.

Det ble foreslått tilsvarende bestemmelser i skattebetalingsloven, SI-loven og folkeregisterloven.

Høringsnotatet ble sendt til 51 instanser. Høringsfristen gikk ut 25. juni 2018.

Følgende høringsinstanser har avgitt høringsuttalelser med merknader til forslaget som omtales i denne proposisjonen:

- Byggenæringens Landsforening
- Datatilsynet
- Direktoratet for forvaltning og IKT (Difi)
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- Norsk Presseforbund, Norsk Journalistlag og Norsk Redaktørforening
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Politidirektoratet
- Regelrådet
- Regnskap Norge
- Samferdselsdepartementet
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund

Politidirektoratet har lagt ved høringsuttalelser fra Kripos, Nordland politidistrikt, Oslo politidistrikt, Politiets utlendingsenhet og Økokrim som vedlegg til sin uttalelse. Samferdselsdepartementet har lagt ved en uttalelse fra Statens vegvesen.

Flere høringsinstanser uttaler at de støtter forslaget om en særskilt hjemmel om sammenstilling, og blant annet peker *NHO* på at dette kan styrke Skatteetatens muligheter for å identifisere bakmenn og nettverk.

Datatilsynet er kritisk til forslaget og mener blant annet at departementets forslag i liten grad oppfyller personvernforordningens krav til gjennomsiktighet, rimelighet og formålsbestemthet. *Datatilsynet* uttaler at den foreslåtte ordlyden gir liten anvisning på hvilke personopplysninger det

er aktuelt å sammenstille, fra hvilke kilder opplysningene kommer og hva de skal brukes til. Høringsinstansen mener videre at det ikke er foreslått noen konkrete tiltak for å verne om skattepliktiges rettigheter eller friheter etter personvernforordningen.

Regelrådet uttaler generelt til forslagene som ble fremmet i høringsnotatet at det er svakheter i utredningen av alternative tiltak, og at virkningene for næringslivet ikke er utredet.

Regnskap Norge har ikke merknader når det gjelder bruk av innhentede opplysninger til sammenstilling på tvers av Skatteetatens forvaltningsområder for veiledningsformål og saksbehandling, men mener at opplysninger ikke bør sammenstilles til risikovurderinger og utplukk eller profilering på tvers av virksomhetsområder til formål utover det opplysningene ble innhentet for.

Skattedirektoratet uttaler blant annet at det er sannsynlig at det i den fremtidige oppgaveløsningen for etaten vil bli et økende antall maskinelle vedtak og at det bør vurderes å innføre en bestemmelse som gir etaten adgang til å fatte vedtak maskinelt.

12.3.5 Kravene i personvernforordningen

Personvernforordningen setter rammer for Skatteetatens bruk av opplysninger. Bruk er en form for behandling av opplysninger, slik det er definert i personvernforordningen artikkel 4 nr. 2. Dette innebærer blant annet at behandlingen i form av bruk av opplysninger må følge de grunnleggende prinsippene i forordningen artikkel 5, og at det må foreligge et behandlingsgrunnlag etter artikkel 6.

Personvernforordningen artikkel 6 bestemmer at behandlingen bare er lovlig dersom ett av vilkårene i nr. 1 bokstav a til f er oppfylt. Etter bokstav e er behandlingen lovlig dersom den er «nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller utøve offentlig myndighet som den behandlingsansvarlige er pålagt». Etter departementets syn er det særlig vilkåret i artikkel 6 nr. 1 bokstav e om å «utøve offentlig myndighet som den behandlingsansvarlige er pålagt», som er relevant for skattemyndighetenes behandling av personopplysninger. Departementets forslag til lovregulering bygger dermed på forordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav e.

Når en behandling er hjemlet i forordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav e, stilles det krav om et supplerende rettsgrunnlag, jf. artikkel 6 nr. 3. For en omtale av kravet til supplerende rettsgrunnlag, vises det til Justis- og beredskapsdepartementets

drøftelse i Prop. 56 LS (2017–2018) punkt 6.3.2, hvor det blant annet uttales:

«Samlet sett taler altså ordlyden i artikkel 6 nr. 3 for at det må påvises et supplerende rettsgrunnlag i unionsretten eller nasjonal rett, men at det ikke er nødvendig at det supplerende rettsgrunnlaget uttrykkelig regulerer behandling av personopplysninger. Departementet viser i denne forbindelse også til artikkel 35 nr. 10, hvor det forutsetningsvis fremgår at det rettslige grunnlaget for behandling etter artikkel 6 nr. 1 bokstav c og e ikke behøver å spesielt regulere behandlingsaktivitetene.

Heller ikke forordningens fortale gir støtte for et ubetinget krav om at behandlingen av personopplysninger må være regulert uttrykkelig i det supplerende rettsgrunnlaget. Fortalepunkt 45 gir uttrykk for at behandlingen i disse tilfellene bør «ha rettslig grunnlag i unionsretten eller medlemsstatenes nasjonale rett», men at det ikke kreves «en særlig lovbestemmelse for hver enkelt behandling».

Dersom behandlingen av personopplysninger utgjør et inngrep i retten til privatliv etter Grunnloven § 102 eller EMK artikkel 8, kan det imidlertid være nødvendig med et mer spesifikt rettslig grunnlag for behandlingen enn det ordlyden i forordningen kan tilsi. Det følger også uttrykkelig av fortalepunkt 41 at et rettslig grunnlag bør være «tydelig og presist, og anvendelsen av det bør være forutsigbar for personer som omfattes av det, i samsvar med rettspraksisen til Den europeiske unions domstol («Domstolen») og Den europeiske menneskerettighetsdomstol». Med andre ord må forordningens krav om supplerende rettsgrunnlag for behandlingen tolkes og anvendes i tråd med de menneskerettslige kravene til rettsgrunnlag for inngrep i retten til privatliv. Dette innebærer at det må foretas en nærmere vurdering av rettsgrunnlaget og behandlingen, hvor det blant annet må legges vekt på hvor inngripende behandlingen er. Etter omstendighetene kan utfallet av en slik vurdering bli at det kreves et mer spesifikt grunnlag enn det som kan synes å være minimumskravene etter ordlyden i forordningen. Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8 behandles nærmere i neste punkt.»

Kravene til supplerende rettsgrunnlag etter forordningen synes dermed å være oppfylt dersom behandlingen forutsetningsvis fremgår av lov. For skattemyndighetene er det supplerende retts-

grunnlaget de lovene som regulerer deres virksomhet. Ved fastsetting av skatt vil det aktuelle rettsgrunnlaget være skatteforvaltningsloven sett i sammenheng med blant annet skatteloven og merverdiavgiftsloven. Skattemyndighetene utøver offentlig myndighet når de fastsetter skatt i medhold av dette regelverket. Regelverket setter også rammene for skattemyndighetenes bruk av personopplysninger som skattemyndighet. Med fastsetting av «skatt» menes her de skatteartene som omfattes av skatteforvaltningsloven.

Det følger av personvernforordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav b at personopplysninger skal «samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål og ikke viderebehandles på en måte som er uforenlig med disse formålene».

Dersom det nye formålet er forenlig med innsamlingsformålet, «kreves det ikke et annet rettslig grunnlag enn det som ligger til grunn for innsamlingen av personopplysninger», jf. fortalen punkt 50.

I forarbeidene til personopplysningsloven, Prop. 56 LS (2017–2018) punkt 6.6, er dette omtalt slik:

«Dersom det nye formålet *ikke* er forenlig med innsamlingsformålet, må viderebehandlingen ha grunnlag i lov eller samtykke. At *viderebehandlingen* må ha grunnlag i lov eller samtykke, innebærer at lovgrunnlaget eller samtykket må knytte seg til selve viderebehandlingen for uforenlige formål. Det er med andre ord ikke tilstrekkelig med et alminnelig behandlingsgrunnlag og et eventuelt supplerende rettslig grunnlag i den forbindelse; det kreves i tillegg et grunnlag for viderebehandlingen. Konsekvensen av at det ikke finnes et grunnlag for viderebehandlingen, er at opplysningene må samles inn på nytt dersom de skal behandles for det nye formålet.»

Hvilken adgang skattemyndighetene har til å behandle opplysninger, beror derfor prinsipielt sett på en tolkning av det samlede regelverket som gjelder for skattemyndighetene, og de oppgavene som etaten pålegges gjennom dette regelverket, både eksplisitt og forutsetningsvis.

EMK artikkel 8 om retten til respekt for privatliv er sentral i denne sammenheng. Av denne bestemmelsen følger at enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Det følger videre at det ikke skal skje noe inngrep av offentlig myndighet i utøvelsen av denne rettigheten, unntatt når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokra-

tisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral eller for å beskytte andres rettigheter og friheter.

Bruken av opplysningene må følgelig ha tilstrekkelig hjemmel, forfølge et legitimt formål og være forholdsmessig. Hjemmelskravet innebærer at det er et krav at rettsgrunnlaget skal være tilgjengelig og forutberegnelig, blant annet at det er formulert med tilstrekkelig presisjon, og at det sikrer et vern mot misbruk og vilkårlighet. Grunnlaget må derfor gi tilstrekkelig klare rammer for myndighetenes skjønnsutøvelse. Hvorvidt rettsgrunnlaget tilfredsstiller disse kravene, vil bero på en konkret vurdering av blant annet hvor inngripende den aktuelle behandlingen av personopplysninger er. Kravet om legitimt formål etter EMK artikkel 8 nr. 2 innebærer at inngrepet må være nødvendig av hensyn til «den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter». Kravet om at inngrepet må være «nødvendig i et demokratisk samfunn» er tolket slik at det må foreligge «a pressing social need», og at det må være forholdsmessighet mellom det legitime formålet og inngrepet. Både gjennom hjemmelskravet og gjennom kravet om legitimt formål knytter proporsjonalitetskravet seg til en konkret vurdering av det enkelte inngrepet, og i utgangspunktet ikke til lovbestemmelsen som sådan.

12.3.6 Vurderinger og forslag

Innledning

Departementet opprettholder forslaget om særskilte hjemler for skattemyndighetenes, innkrevingsmyndighetenes og folkeregistermyndighetenes behandling av personopplysninger. Drøftelsen under knytter seg til Skatteetaten som fastsettingsmyndighet. Innkrevingsområdet og folkeregisterområdet er nærmere omtalt til slutt.

Forslag om hjemmel for skattemyndighetenes sammenstilling og profilering av personopplysninger

Samlet sett må gjeldende regelverk forstås slik at det gir skattemyndighetene et vidtrekkende grunnlag for å behandle opplysninger, slik det fremgår enten direkte eller forutsetningsvis ut fra de oppgavene skattemyndighetene er pålagt.

Etter departementets oppfatning må skattemyndighetene etter gjeldende rett i stor utstrekning kunne bruke personopplysninger de har innhentet, uten at det er gitt spesifikke bestemmelser om dette. Dette gjelder også sammenstilling av personopplysninger. De personopplysningene skattemyndighetene behandler, er først og fremst opplysninger om økonomiske forhold som er nødvendige for fastsetting av skatt. I den forbindelse kan det være nødvendig å sammenstille opplysninger som ikke er av økonomisk karakter med opplysninger av økonomisk karakter, men dette er av mindre omfang. Skattemyndighetenes behandling av særlige kategorier av personopplysninger er omtalt nedenfor. I sin behandling av opplysninger kan skattemyndighetene sammenstille opplysninger fra flere kilder. Opplysninger kan sammenstilles uavhengig av om opplysningene kommer fra de skattepliktige, tredjeparter, offentlige myndigheter eller andre kilder.

Skattemyndighetene er avhengige av å benytte sine ressurser på en mest mulig effektiv måte. De tekniske mulighetene for forskjellige typer sammenstillinger utvides stadig, og det er stadig økende behov for profilering av skattepliktige for å kunne tilpasse kontroll, veiledning og andre tiltak overfor den enkelte. Profilering kan ses som en spesiell form for sammenstilling.

I personvernforordningen artikkel 4 nr. 4 er profilering definert slik:

«enhver form for automatisert behandling av personopplysninger som innebærer å bruke personopplysninger for å vurdere visse personlige aspekter knyttet til en fysisk person, særlig for å analysere eller forutsi aspekter som gjelder nevnte fysiske persons arbeidsprestasjoner, økonomiske situasjon, helse, personlige preferanser, interesser, pålitelighet, atferd, plassering eller bevegelser».

Skattemyndighetene benytter for eksempel såkalte prediktive modeller som grunnlag for å vurdere hvilke skattepliktige som har størst risiko for å gjøre feil i skattemeldingen eller størst risiko for å unndra skatt. Resultatet fra slike analyser bruker etaten blant annet til utplukk av hvem som har behov for særskilt veiledning og hvem som bør kontrolleres. Profilering er et særlig aktuelt virkemiddel i denne sammenhengen.

Bruk av personopplysninger til profilering innebærer stor grad av kategorisering av skattepliktige. Profilering gjennom for eksempel prediktive modeller gir kvalifiserte antakelser om forhold knyttet til de skattepliktige. Resultatet av en

profilering kan indikere om en gruppe av skattepliktige er mer eller mindre tilbøyelig til å begå bestemte typer feil. Dette kan gi skattemyndighetene mulighet til å velge riktig virkemiddel for å sikre eller påvirke etterlevelsen. Det er med andre ord kvalifiserte antakelser om hvordan noen vil opptre. Det er nødvendig med ytterligere undersøkelser for å kunne fastslå hvordan noen har opptrådt i en bestemt sak. Profilering av denne typen kan likevel medføre at enkelte føler seg mistenkliggjort, og er et inngrep i personvernet og i privatlivet.

Det er vanskelig å sette grensen for når det kreves spesifikk hjemmel for behandling av personopplysninger og å gi eksempler på hva som kan gjøres med og uten særskilt hjemmel. Det er heller ikke et klart skille mellom profilering og omfattende sammenstilling av personopplysninger. Utgangspunktet er likevel at jo mer inngripende behandlingen er, desto klarere må hjemmelen være.

Siden det kan være uklart hvor grensene etter gjeldende rett går for skattemyndighetenes behandling i form av bruk av personopplysninger, foreslår departementet å klargjøre adgangen til sammenstilling og profilering.

Departementet foreslår derfor en lovbestemmelse om at skattemyndighetene skal kunne sammenstille innhentede opplysninger når det er nødvendig for deres arbeid med fastsetting av skatt, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Departementet foreslår videre at skattemyndighetene på samme vilkår skal kunne benytte personopplysninger til profilering. Som følge av at profilering generelt må anses som mer inngripende enn sammenstilling, foreslår departementet ytterligere vilkår for profilering. Profilering til de nevnte formålene skal bare kunne skje når profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelsen av loven. Dette innebærer blant annet at profilering kan benyttes til utplukk av hvem som har behov for særskilt veiledning, og hvem som bør kontrolleres.

Vilkåret om at behandlingen kan skje når dette er «nødvendig», er i tråd med forordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav e om behandlingsgrunnlag og artikkel 5 nr. 1 bokstav c om dataminimering. Kravet innebærer etter departementets syn blant annet at det ikke kan brukes flere opplysninger enn det som trengs for formålene. Opplysningene skal ha saklig sammenheng med formålet eller formålene som søkes oppnådd ved behandlingen. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene kan være nyttige. Opplysningene må enten alene, eller

sett i sammenheng med andre opplysninger, ha betydning i arbeidet eller for å utøve myndighet.

Nødvendighetskravet skal likevel ikke forstås så snevert som at det er et vilkår at opplysningene faktisk får betydning i den konkrete saken eller er avgjørende for myndighetsutøvelsen. I mange tilfeller vil det være vanskelig å ta stilling til om en opplysning er nødvendig før den er vurdert. Også enkeltopplysninger som i seg selv ikke har relevans, vil etter en helhetsvurdering ofte kunne få betydning.

Nødvendighetskravet får ikke bare betydning i vurderingen av hvilke opplysninger som kan inngå i en sammenstilling eller profilering, men også i vurderingen av hvilken behandlingsaktivitet skattemyndighetene kan gjennomføre.

Datatilsynet mener blant annet at den foreslåtte ordlyden i høringsnotatet gir liten anvisning på hvilke personopplysninger det er aktuelt å sammenstille, fra hvilke kilder opplysningene kommer og hva de skal brukes til. *Departementet* viser til at formålet med forslaget er å gi skattemyndighetene en generell hjemmel for sammenstilling og profilering av personopplysninger. Bestemmelsen skal ikke anvendes alene, men må i det konkrete tilfellet holdes opp mot andre bestemmelser i lov eller forskrift som tillegger myndighet eller pålegger oppgaver. Disse bestemmelsene vil være vesentlige for å fastlegge nærmere i hvilken utstrekning personopplysninger kan behandles. Etter departementets vurdering er det vanskelig å unngå at hjemmelen for sammenstilling og profilering må være av overordnet og generell karakter. Det vil være vanskelig, om ikke umulig, å angi uttrykkelig hvilke opplysninger som kan behandles i ulike typetilfeller. En slik oppramsing ville dermed uansett blitt ufullstendig. Departementet viser til at det er begrenset hvilke opplysninger skattemyndighetene kan innhente etter gjeldende regelverk, og at det ikke foreslås endringer i dette. Skattemyndighetene kan bare innhente opplysninger som er av betydning for skatteplikten. Dette danner rammen for hvilke opplysninger skattemyndighetene kan bruke, og skattemyndighetene behandler derfor i hovedsak opplysninger om økonomiske forhold.

Norsk Presseforbund, Norsk Journalistlag og Norsk Redaktørforening mener det bør presiseres at de foreslåtte bestemmelsene om sammenstilling av opplysninger ikke er til hinder for sammenstilling og utlevering etter offentleglova § 9. *Departementet* viser til at utlevering av personopplysninger etter nasjonale regler om innsyn i offentlige dokumenter er regulert i person-

vernforordningen artikkel 86. Forslaget i proposisjonen her berører ikke dette regelverket.

Regnskap Norge og Skattedirektoratet har merknader om bruk av innhentede opplysninger til sammenstilling på tvers av Skatteetatens forvaltningsområder. *Departementet* er enig med Skattedirektoratet i at det er reglene om hvilke personopplysninger som kan innhentes innenfor den enkelte lovens område, som setter den ytre rammen for hvilke opplysninger som skal kunne sammenstilles på det enkelte forvaltningsområdet i Skatteetaten. Dette innebærer blant annet at Skatteetaten ikke kan gjennomføre profilering hvor det brukes opplysninger fra et annet forvaltningsområde, uten at opplysningene er innhentet i samsvar med gjeldende bestemmelser om deling av opplysninger.

Etter departementets oppfatning innebærer forslaget en tydeligere ramme for skattemyndighetenes bruk av personopplysninger til sammenstilling og profilering. Kravet om legitimt formål er oppfylt gjennom kravet om at sammenstilling og profilering må være nødvendig for skattemyndighetenes arbeid med fastsetting av skatt. I nødvendighetsvilkåret ligger også et krav om forholdsmessighet som innebærer en avveining knyttet til hvor inngripende tiltaket er, holdt opp mot skattemyndighetenes behov for å kunne sammenstille og profilere. Hvor inngripende sammenstilling og profilering vil være for den enkelte, vil variere. Enkle sammenstillinger for å vurdere opplysninger den skattepliktige har gitt i skattemeldingen, vil være lite inngripende. En bred profilering som medfører at en skattepliktig blir plassert i en gruppe som anses for å ha betydelig risiko for skatteunndragelser, vil være mer inngripende.

Hvor inngripende tiltaket er, må holdes opp mot skattemyndighetenes formål med behandlingen, som er fastsetting av riktig skatt. En viktig del av dette er å forhindre og avsløre skatteunndragelser. Det er begrensninger i hvilke typer opplysninger skattemyndighetene kan innhente, og de aktuelle personopplysningene vil først og fremst være av økonomisk karakter. Dette vil for eksempel være opplysninger knyttet til inntekt og formue som er skattepliktige etter reglene i skatteloven. Reglene om skatteplikt setter også grensen for hvilke opplysninger skattemyndighetene kan innhente i medhold av reglene om opplysningsplikt og kontroll i skatteforvaltningsloven. Et grunnleggende vilkår for opplysningsplikt for skattepliktige og tredjeparter er at plikten bare gjelder opplysninger som kan ha betydning for fastsetting av skatt. Opplysningene er derfor først og fremst opplysninger knyttet til den skatteplikti-

ges inntekt og formue. I tillegg til selve inntekts- og formuesbeløpene vil skattemyndighetene også innhente opplysninger om for eksempel eierforhold, arbeidsgiver, transaksjonsmotpart mv. I enkelte tilfeller innhenter skattemyndighetene også særlige kategorier av opplysninger og opplysninger om straffedommer og lovovertrедelser som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10. Dette er nærmere omtalt nedenfor.

Etter departementets oppfatning veier ikke personvern hensynene tyngre enn de viktige samfunnsmessige hensynene som gjør seg gjeldende ved utførelsen av skattemyndighetenes lovpålagte oppgaver. Forslaget til lovbestemmelser er etter departementets vurdering i overensstemmelse med Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8.

Hvilke opplysninger som kan benyttes i den enkelte sammenstillingen eller profileringen, må skattemyndighetene likevel vurdere konkret i hvert enkelt tilfelle. Den foreslåtte hjemmelen vil ikke medføre at skattemyndighetene kan unnlate å gjøre slike konkrete vurderinger. Sammenstillingen som er nødvendige for å kontrollere opplysninger i skattemeldingen, krever i utgangspunktet ikke noen forholdsmessighetsvurdering. Profilering vil normalt kreve at det gjøres en forholdsmessighetsvurdering for å vurdere hvorvidt den kan gjennomføres og hvilke opplysninger som kan inngå. Avhengig av omstendighetene vil skattemyndighetene, som behandlingsansvarlig, også måtte gjennomføre en vurdering av personvernkonsekvenser i medhold av personvernforordningen artikkel 35 før behandlingen settes i gang. Departementet legger til grunn at forslaget til bestemmelser om at skattemyndighetene skal ha adgang til sammenstilling og profilering, innebærer at skattemyndighetene kan gjennomføre sammenstilling og profilering i større grad enn i dag.

Datatilsynet mener at vurderingene som er gjort i høringsnotatet ikke oppfyller kravene til vurdering av personvernkonsekvenser i personvernforordningen artikkel 35 nr. 7, og at unntaket i nr. 10 derfor ikke kommer til anvendelse. For at det skal komme til anvendelse, må departementet gjennomføre en ny vurdering av personvernkonsekvensene før endringene eventuelt trer i kraft. Dersom slik vurdering ikke gjøres av departementet, må den behandlingsansvarlige gjøre vurderingen før behandlingen kan starte.

Difi mener det er nærliggende å anta at det bør gjennomføres en personvernkonsekvensvurdering før slike generelle hjemler vedtas. Det vil redusere behovet for slike vurderinger ved utnyt-

ting av hjemlene, og kan derfor være effektiviserende.

Departementet viser til at vurdering av personvernkonsekvenser er omhandlet i personvernforordningen artikkel 35. Artikkel 35 retter seg mot den behandlingsansvarlige. Dersom det er sannsynlig at en type behandling, særlig ved bruk av ny teknologi og idet det tas hensyn til behandlingens art, omfang, formål og sammenhengen den utføres i, vil medføre en høy risiko for fysiske personers rettigheter og friheter, skal den behandlingsansvarlige før behandlingen foreta en vurdering av hvilke konsekvenser den planlagte behandlingen vil ha for personopplysningsvernet. Artikkel 35 nr. 3 lister opp tilfeller hvor en slik vurdering av personvernkonsekvenser skal være særlig nødvendig. Som et slikt tilfelle nevner bokstav a en systematisk og omfattende vurdering av personlige aspekter ved fysiske personer som er basert på automatisert behandling, herunder profilering, og som danner grunnlag for avgjørelser som har rettsvirkning for eller i betydelig grad påvirker personen.

Etter artikkel 35 nr. 10 kan det gjøres unntak for plikten til vurdering av personvernkonsekvenser i nærmere bestemte tilfeller. Plikten gjelder ikke dersom behandlingen er lovregulert, det supplerende rettsgrunnlaget regulerer det spesifikke behandlingsgrunnlaget og det allerede er gjort en generell konsekvensvurdering i forbindelse med vedtakelsen av det supplerende rettsgrunnlaget.

Departementet deler Datatilsynets vurdering om at unntaket i artikkel 35 nr. 10 ikke kommer til anvendelse. Etter departementets oppfatning er det ikke mulig å gjennomføre en slik vurdering på lovgivningsstadiet i denne saken. Lovforslaget vil klargjøre Skatteetatens adgangen til sammenstilling og profilering, men det er ikke klart hvilke spesifikke behandlinger det er aktuelt å gjennomføre. Behovet for slik behandling vil avgjøres av Skatteetaten og behovet vil endres over tid. Skatteetaten, som behandlingsansvarlig, vil derfor etter omstendighetene måtte gjennomføre slike vurderinger før behandlingen starter.

Departementet foreslår en forskriftshjemmel for nærmere regulering av sammenstilling og profilering, blant annet om formålet med behandlingen, hvilke personopplysninger som kan behandles og hvem det kan behandles personopplysninger om.

Formålsbestemthet

Personvernforordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav b bestemmer at personopplysningene skal samles

inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål og ikke viderebehandles på en måte som er uforenlig med disse formålene. Dersom viderebehandlingen er forenlig med formålet ved innhenting, kreves det ikke særskilt hjemmel for viderebehandlingen. Da «kreves det ikke et annet rettslig grunnlag enn det som ligger til grunn for innsamlingen av personopplysninger», jf. fortalen til personvernforordningen punkt 50.

Forordningen artikkel 6 nr. 4 gir anvisning på en ikke-uttømmende liste av momenter som den behandlingsansvarlige skal ta i betraktning ved vurderingen av forenlighet. Det skal tas hensyn til enhver forbindelse mellom formålene som personopplysningene er blitt samlet inn for, og formålene med den tiltenkte viderebehandlingen (bokstav a), i hvilken sammenheng personopplysningene er blitt samlet inn, særlig med hensyn til forholdet mellom de registrerte og den behandlingsansvarlige (bokstav b), personopplysningenes art, især om særlige kategorier av personopplysninger behandles i henhold til artikkel 9, eller om personopplysninger om straffedommer og lovovertrедelser behandles i henhold til artikkel 10 (bokstav c), de mulige konsekvensene av den tiltenkte viderebehandlingen for de registrerte (bokstav d) og om det foreligger nødvendige garantier, som kan omfatte kryptering eller pseudonymisering (bokstav e).

Etter departementets syn er formålet med skattemyndighetenes innhenting av personopplysninger, fastsetting av riktig skatt. I høringsnotatet ble det foreslått en hjemmel for at skattemyndighetene kan sammenstille opplysninger til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Departementet legger til grunn at skattemyndighetenes viderebehandling av innhentede opplysninger for disse formålene, i hovedsak er forenlig viderebehandling. For å unngå tvil, foreslår departementet likevel at det fremgår av lovbestemmelsen at skattemyndighetene kan sammenstille personopplysninger og at opplysningene kan benyttes til profilering, når det er nødvendig for deres arbeid med «fastsetting av skatt, herunder til veilednings-, kontroll-, analyse- og statistikkformål». For profilering foreslås det et tilleggsvilkår om at profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven. I den grad slik viderebehandling i utgangspunktet skulle være uforenlig etter personvernforordningen, vil den foreslåtte bestemmelsen gi grunnlag for viderebehandlingen, jf. forordningen artikkel 6 nr. 4. Når det fremgår av lov at de innhentede opplysningene kan brukes til disse formålene, vil det ikke oppstå spørsmål om forenlighet.

Når viderebehandling til uforenlige formål skjer med grunnlag i lov, følger det av personvernforordningen artikkel 6 nr. 4 at slike lovbestemmelser må oppfylle bestemte krav. Bestemmelsene må utgjøre «et nødvendig og forholdsmessig tiltak i et demokratisk samfunn» for å sikre oppnåelse av målene nevnt i artikkel 23 nr. 1. Ett av formålene som nevnes er «andre viktige mål av generell allmenn interesse for Unionen eller en medlemsstat, særlig Unionens eller en medlemsstats viktige økonomiske eller finansielle interesser, herunder valuta-, budsjett- og skattesaker, folkehelse og trygdespørsmål», jf. bokstav e.

Etter departementets vurdering er forslaget et nødvendig og forholdsmessig tiltak, jf. artikkel 6 nr. 4, for å ivareta viktige økonomiske eller finansielle interesser. Som det fremgår er skattesaker nevnt særskilt. De øvrige begrensningene i behandlingen som er omtalt ovenfor, blant annet at behandlingen må være nødvendig, kan begrense adgangen til viderebehandling.

Særlige kategorier av personopplysninger og opplysninger om lovbrudd

Et særskilt spørsmål som oppstår, er om skattemyndighetene skal ha adgang til å behandle særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 ved sammenstilling og profilering. Dette omfatter personopplysninger om rasemessig eller etnisk opprinnelse, politisk oppfatning, religion, filosofisk overbevisning eller fagforeningsmedlemskap, samt behandling av genetiske opplysninger og biometriske opplysninger med det formål å identifisere en fysisk person, helseopplysninger eller opplysninger om en fysisk persons seksuelle forhold eller seksuelle orientering.

Behandling av særlige kategorier av opplysninger er i utgangspunktet forbudt, jf. personvernforordningen artikkel 9 nr. 1. For at behandling av slike personopplysninger skal være lovlig, må ett av unntakene i artikkel 9 nr. 2 komme til anvendelse. I tillegg må det foreligge behandlingsgrunnlag etter artikkel 6. Etter artikkel 9 nr. 2 bokstav g kan særlige kategorier av opplysninger behandles dersom:

«Behandlingen er nødvendig av hensyn til viktige allmenne interesser, på grunnlag av unionsretten eller medlemsstatenes nasjonale rett som skal stå i et rimelig forhold til det mål som søkes oppnådd, være forenlig med det grunnleggende innholdet i retten til vern av opplysninger og sikre egnede og særlige tiltak for å

verne den registrertes grunnleggende rettigheter og interesser.»

De fleste opplysningene skattemyndighetene behandler, er økonomiske opplysninger som ikke omfattes av artikkel 9. Skattemyndighetene behandler likevel enkelte opplysninger som faller inn under denne artikkelen.

Det følger for eksempel av skatteloven § 6-20 at det gis fradrag for fagforeningskontingent og av skatteloven § 6-82 at det gis særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne. I den utstrekning det er nødvendig for skattemyndighetene å behandle opplysninger om fagforeningsmedlemskap og helseopplysninger, er det fordi skatteloven har særregler om skattlegging knyttet til dette i form av bestemte fradrag. Det kan også være nødvendig at skattemyndighetene behandler helseopplysninger i saker etter skatteforvaltningsloven om lemping eller unntak fra tilleggsskatt på grunn av helsemessige forhold. Etter departementets oppfatning er dette tilstrekkelig som behandlingsgrunnlag for slike opplysninger i den enkelte saken. Også andre særlige kategorier opplysninger kan etter omstendighetene inngå i skattemyndighetenes behandling. Spørsmålet i denne sammenhengen blir derfor om særlige kategorier av personopplysninger mer generelt kan inngå ved sammenstilling og profilering.

Særlige kategorier av opplysninger som er knyttet til selve skatteplikten bør etter departementets oppfatning inngå i skattemyndighetenes sammenstilling og profilering.

Vilkåret om nødvendighet, som er omtalt ovenfor, innebærer at det må være nødvendig å benytte de særlige kategoriene av opplysninger til den aktuelle behandlingen. Dette vil begrense adgangen til å behandle slike opplysninger ved sammenstilling og profilering.

Etter departementets oppfatning vil det være særlig inngripende overfor den opplysningene gjelder om skattemyndighetene ved sammenstilling og profilering kunne behandle opplysninger om rasemessig og etnisk opprinnelse, politisk oppfatning, religion, filosofisk overbevisning, behandling av genetiske opplysninger og biometriske opplysninger med det formål å identifisere en fysisk person eller opplysninger om en fysisk persons seksuelle forhold eller seksuelle orientering. En generell bestemmelse som departementet foreslår her vil derfor ikke gi adgang til profilering hvor denne typen opplysninger inngår. Slik profilering vil i så fall kreve særskilt hjemmel.

Departementet foreslår at skattemyndighetene etter lovforslaget skal kunne benytte særlige

kategorier av opplysninger ved sammenstilling og profilering når det er nødvendig for skattemyndighetenes arbeid med fastsetting av skatt. Departementet vil vurdere nærmere regulering av dette i forskrift.

Som det fremgår ovenfor stiller artikkel 9 nr. 2 bokstav g krav om at det nasjonale rettsgrunnlaget sikrer «egne og særlige tiltak for å verne den registrertes grunnleggende rettigheter og interesser». Dataminimering og informasjonssikkerhet er eksempler på slike tiltak. Det er viktig å sikre at opplysningene ikke kommer på avveie, at de bare blir brukt til de tiltenkte formålene og at omfanget av opplysninger begrenses. Det følger av forslaget at opplysningene bare kan brukes når det er nødvendig for skattemyndighetenes arbeid med fastsetting av skatt og at graden av personidentifikasjon ikke skal være større enn det som er nødvendig for formålet. Skattemyndighetene har også taushetsplikt om personlige forhold. Skattemyndighetene har allerede en rekke tiltak som sørger for vern av personopplysninger. Dette omfatter blant annet systemtekniske, organisatoriske og administrative tiltak. Departementet vil vurdere om det er behov for ytterligere regulering av dette i forskrift.

Økokrim, med støtte fra *Politidirektoratet*, uttaler at lovteksten bør angi hva personvernforordningen omhandler i stedet for en ren henvisning til artiklene. Departementet foreslår endringer slik at det fremgår av lovteksten at det er tale om særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9. Etter departementets oppfatning er det tilstrekkelig å vise til «personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9».

Personopplysninger om straffedommer og lovovertrедelser kan være viktige opplysninger i forbindelse med skattemyndighetenes sammenstilling og profilering. Etter personvernforordningen artikkel 10 kan behandling av slike opplysninger utføres dersom det skjer under en offentlig myndighets kontroll. I disse tilfellene stiller ikke artikkel 10 særlige krav utover det som følger av de alminnelige reglene om behandlingsgrunnlag i artikkel 6. Etter departementets oppfatning er det likevel hensiktsmessig at det fremgår av lovteksten at opplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 10 kan behandles i forbindelse med sammenstilling og profilering.

Automatiserte individuelle avgjørelser

Personvernforordningens artikkel 22 har særregler om automatiserte individuelle avgjørelser,

herunder profilering. Det følger av artikkel 22 nr. 1 at den registrerte skal ha rett til ikke å være gjenstand for en avgjørelse som utelukkende er basert på automatisert behandling, herunder profilering, som har rettsvirkning for eller på tilsvarende måte i betydelig grad påvirker vedkommende. Dette gjelder likevel ikke dersom avgjørelsen er tillatt i henhold til medlemsstatenes nasjonale rett som den behandlingsansvarlige er underlagt, og der det også er fastsatt egnede tiltak for å verne den registrertes rettigheter, friheter og berettigede interesser, jf. artikkel 22 nr. 2 bokstav b.

Avgjørelsene nevnt i nr. 2 skal ikke bygge på særlige kategorier av personopplysninger nevnt i artikkel 9 nr. 1, med mindre artikkel 9 nr. 2 bokstav a eller g får anvendelse, og det er innført egnede tiltak for å verne den registrertes rettigheter, friheter og berettigede interesser.

I høringsnotatet antok departementet at dagens regelverk i utstrakt grad gir Skatteetaten grunnlag til å fatte avgjørelser maskinelt. Departementet foreslo på denne bakgrunn ikke særlige regler om adgang til å fatte automatiserte individuelle avgjørelser.

Skattedirektoratet uttaler blant annet dette i sin høringsuttalelse:

«I den fremtidig oppgaveløsning for Skatteetaten er det sannsynlig at det vil bli et økende antall maskinelle vedtak. For å unngå enhver tvil om hvorvidt dette er tillatt etter personvernlovgivning bør det etter vår oppfatning vurderes å innføre en bestemmelse som gir etaten adgang til å fatte vedtak maskinelt.»

Av forordningens fortale fremgår det i punkt 71 i forbindelse med omtalen av automatiserte individuelle avgjørelser blant annet:

«Avgjørelser som treffes på grunnlag av slik behandling, herunder profilering, bør imidlertid være tillatt når unionsretten eller medlemsstatenes nasjonale rett som den behandlingsansvarlige er underlagt, uttrykkelig tillater dette, herunder med henblikk på overvåking og forebygging av bedrageri og skatteunndragelse som utføres i samsvar med forordningene, standardene og anbefalingene fra Unionens institusjoner eller nasjonale tilsynsorganer, og for å sikre at en tjeneste som leveres av den behandlingsansvarlige, er sikker eller pålitelig, eller som er nødvendig for å inngå eller oppfylle en avtale mellom den registrerte og en behandlingsansvarlig, eller dersom den regis-

trerte har gitt sitt uttrykkelige samtykke. Under alle omstendigheter bør en slik behandling ledsages av nødvendige garantier som bør omfatte spesifikk informasjon til den registrerte og rett til menneskelig inngripen, til å uttrykke sine synspunkter, til å få en forklaring på avgjørelsen som er truffet etter en slik vurdering, og til å protestere mot avgjørelsen. Nevnte tiltak bør ikke gjelde barn.»

Departementet deler Skattedirektoratets syn om at det er sannsynlig at det vil bli et økende antall maskinelle vedtak og foreslår en egen bestemmelse om dette. For å sikre den registrertes rettigheter foreslår departementet at skattemyndighetene skal kunne fatte vedtak basert på automatiske avgjørelser dersom behandlingen sikrer partens krav til forsvarlig saksbehandling og er forenlig med retten til vern av personopplysninger. Kravet om forsvarlighet innebærer blant annet at det må vurderes om de aktuelle avgjørelsene er egnet for helautomatisering. Dette må vurderes blant annet ut fra hvor tydelige vilkårene i de relevante bestemmelsene er å fortolke. Dette må vurderes før skattemyndighetene, som behandlingsansvarlig, beslutter at det skal innføres automatiske avgjørelser for bestemte typer avgjørelser. Kravet til forsvarlighet vil sette grenser for bruken av skjønn i helautomatiserte avgjørelser. Departementet foreslår likevel at den helautomatiserte avgjørelsen ikke kan bygge på skjønnsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom. Dersom det blir aktuelt med helautomatisering utover dette, vil det kreve endring av den foreslåtte bestemmelsen eller særskilt regulering.

Departementet foreslår at skattemyndighetene skal kunne benytte personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10 ved automatiserte avgjørelser i samme utstrekning som ved sammenstilling og profilering. Se nærmere omtale av dette ovenfor.

Ved automatiserte individuelle avgjørelser skal nasjonal rett fastsette egnede tiltak for å verne den registrertes rettigheter, friheter og berettigede interesser, jf. personvernforordningen artikkel 22 nr. 2 bokstav b. Av forordningens fortale punkt 71 fremgår det at helautomatisert behandling bør ledsages av nødvendige garantier som bør omfatte spesifikk informasjon til den registrerte og rett til menneskelig inngripen, til å uttrykke sine synspunkter, til å få en forklaring på avgjørelsen som er truffet etter en slik vurdering, og til å protestere mot avgjørelsen. Artikkel 22 nr. 3 nevner retten til menneskelig inngripen, til å

uttrykke sine synspunkter og til å bestride avgjørelsen som egnede tiltak som «i det minste» skal gjennomføres. Nr. 3 gjelder direkte bare helautomatiserte avgjørelser etter nr. 2 bokstav a og c, men er etter departementets forståelse relevant også for bokstav b.

Skatteforvaltningsloven har saksbehandlingsregler som skal sikre den skattepliktige informasjon og kontradiksjon, som § 5-4 om partsynsyn i saksdokumenter, § 5-6 om forhåndsvarsling, § 5-7 om begrunnelse og § 5-8 om melding om enkeltvedtak. Skatteforvaltningsloven § 3-1 har regler om taushetsplikt. Automatiserte individuelle avgjørelser vil kunne påklages etter de alminnelige klagereglene i skatteforvaltningsloven kapittel 13 og vil da underlegges manuell behandling. På denne måten ivaretas retten til menneskelig inn gripen, til å protestere mot avgjørelsen, til å uttrykke sine synspunkter og til å få en forklaring på avgjørelsen som er truffet etter en slik vurdering. For å sikre retten til manuell overprøving i den grad det ikke foreligger klagerett, foreslår departementet at denne rettigheten fremgår direkte av lovforslaget.

Departementet foreslår også en forskriftshjemmel for nærmere regulering av helautomatiserte avgjørelser, tilsvarende det som foreslås for sammenstilling og profilering.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 5-11.

Særlig om innkrevings- og folkeregistermyndighetene

I drøftelsen ovenfor er det først og fremst vist til Skatteetatens behov knyttet til deres oppgave som fastsettingsmyndighet. Skatteetaten har i tillegg ansvar for å kreve inn skatt og andre offentlige krav og å føre folkeregisteret.

Skatteetatens oppgaver som fastsettingsmyndighet er mer omfattende enn oppgavene som innkrevings- og folkeregistermyndighet. Innkrevings- og folkeregistermyndighetene har behov for færre opplysninger i sin virksomhet og innhenter derfor færre opplysninger enn fastsettingsmyndighetene. Det foreslås ikke endringer i reglene om innhenting.

Departementet legger til grunn at selv om det antas å være størst behov for en hjemmel for sammenstilling og profilering på fastsettingsområdet, er det behov for klarere hjemler for dette også på innkrevingsområdet og folkeregisterområdet.

Departementet legger til grunn at det også for innkrevings- og folkeregistermyndighetene vil bli et økende antall maskinelle vedtak og foreslår en

egen bestemmelse om dette. Det er viktig å unngå tvil om muligheten for bruk av automatiske vedtak også på disse områdene.

På denne bakgrunn foreslår departementet at tilsvarende hjemler som det som foreslås i skatteforvaltningsloven, også tas inn i bidragsinnkrevingsloven § 22b, skattebetalingsloven § 3-5, SI-loven § 6a og folkeregisterloven § 9-4.

12.3.7 Administrative og økonomiske konsekvenser av forslagene

Forslaget har etter departementets vurdering ikke nevneverdige kostnader for Skatteetaten. Forslaget vil medføre at skattemyndighetene, innkrevingsmyndighetene og folkeregistermyndighetene kan gjennomføre sammenstilling og profilering i større utstrekning enn i dag. Dette kan gi muligheter til å effektivisere arbeidet og målrette ressursbruken mer.

Forslaget har ingen administrative eller økonomiske konsekvenser for de registrerte.

12.3.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

12.4 Adgang til å tildele studenter myndighet etter tolloven

12.4.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår en hjemmel i tolloven for at departementet kan tildele begrenset tollmyndighet til studenter når de er i praksis i Tolletaten.

Universitetet i Stavanger har i samarbeid med Tolletaten opprettet en bachelorutdanning i toll, vareførsel og grensekontroll. Den erstatter etatsutdanningen ved Tolletatens kompetansesenter. I motsetning til ved den tidligere etatsutdanningen er studentene ved den nye bachelorutdanningen ikke ansatt i Tolletaten. De kan derfor ikke utøve myndighet etter tolloven i kraft av sin stilling. I den tidligere etatsutdanningen har praksisperiodene, der studentene deltar i praktiske arbeidsoppgaver i Tolletaten og dermed utøver tollmyndighet, vært en sentral del av utdanningen. For å kunne videreføre ordningen med praksisperioder er det nødvendig at bachelorstudentene kan tildeles begrenset tollmyndighet. Det foreslås derfor at det tas inn i tolloven at departementet kan tildele myndighet til studenter som er i praksis i Tolletaten. Se forslag til nytt annet ledd i tolloven § 1-5.

Forslaget har ikke økonomiske og administrative konsekvenser for Tolletaten. De første studentene begynte på det nye studiet høsten 2021. Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks.

12.4.2 Bakgrunn og gjeldende rett

Ansatte i Tolletaten utøver myndighet med hjemmel i tolloven. Tollmyndighetenes oppgaver er angitt i § 1-5. Der fremgår det at tollmyndighetene blant annet skal beregne og fastsette toll, føre kontroll med vareførselen til og fra tollområdet og sørge for at gjeldende lovbestemmelser om vareførselen overholdes. Ansatte i Tolletaten utøver myndighet ved tollekspedisjon av varer og i forbindelse med kontroll av vareførselen med hjemmel i tolloven kapittel 13. Ansatte i Tolletaten kontrollerer både transportmidler og personer i forbindelse med grensekryssende vareførsel. De utøver også myndighet ved at de har forvaltningsansvar for toll og i noen utstrekning for innførselsavgifter for uregistrerte avgiftspliktige.

I Tolletaten er den interne delegeringen og arbeidsfordelingen fastsatt i tolldirektørens direktiv for organisering av Tolletaten. En del av arbeidsfordelingen følger også av den enkelte ansattes arbeidsavtale og fast praksis knyttet til ulike stillinger.

Ved opptak til Tolletatens etatsutdanning ble elevene ansatt i etaten med stillingstittelen tollaspirant. Som del av opplæringen deltok de i praksisperioden i ulike ekspedisjons- og fastsettingsoppgaver i tillegg til fysiske kontrolloppgaver. Sistnevnte kunne bestå i konkrete oppgaver som kontroll av varer til og fra grensen gjennom å undersøke skip, containere, transportmidler og å undersøke personer. Oppgavene ble utført under veiledning og oppfølging.

Etatsutdanningen ved Tolletatens kompetansesenter er nå erstattet av en bachelorutdanning i toll, vareførsel og grensek kontroll ved Universitetet i Stavanger. Bachelorstudentene er ikke ansatt i Tolletaten og kan derfor etter dagens regler ikke utøve myndighet etter tolloven, og dermed ikke delta i praksisperioder på samme måte som tollaspirantene. For at bachelorstudentene skal kunne ha tilsvarende praksis må de kunne tildeles myndighet etter tolloven.

12.4.3 Høringsforslaget og høringsinstansens syn

Finansdepartementet sendte 8. juni 2021 på høring forslag om å innta ny § 1-5a i tolloven om personer som kan utøve myndighet etter loven.

Det ble foreslått å ta inn i bestemmelsen at departementet kan tildele begrenset myndighet til studenter i forbindelse med praksisopphold i Tolletaten. Det ble videre foreslått å presisere hvem som har myndighet etter loven i kraft av sin stilling, for å etablere et skille i loven mot dem som tildeles begrenset myndighet i forbindelse med praksisopphold i etaten.

Høringsnotatet ble sendt til 20 høringsinstanser, med høringsfrist 3. august 2021. Det er bare *Norsk Tollerforbund* som har kommet med merknader i høringen. De støtter forslaget om at framtidige bachelorstudenter kan tildeles begrenset tollmyndighet på lik linje med tollaspiranter som gjennomgår tollfaglig grunnutdanning. De uttaler videre at de leser «*forslaget dithen å ønske og fjerne etatens eksisterende skille mellom tollfaglige tjenestepersoner og andre ansatte i etaten og erstatte dette med at slik myndighetsutøvelse kan innarbeides i etatens stillingsbeskrivelser og interne retningslinjer*». De er kritiske til dette forslaget, som de mener åpner for at etaten selv kan tvinge gjennom å ansette ukvalifiserte til å utøve tollmyndighet uten nødvendig tollfaglig utdanning.

12.4.4 Vurderinger og forslag

Departementet følger i proposisjonen opp forslaget om at det tas inn en bestemmelse i tolloven om at departementet kan tildele myndighet til studenter i forbindelse med praksisopphold i Tolletaten. Det er etter departementets vurdering nødvendig for å sikre en fullverdig utdanning for de nye bachelorstudentene i toll, vareførsel og grensek kontroll. Det har heller ikke kommet innvendinger til forslaget i høringen.

Etter en fornyet vurdering har departementet kommet til at det ikke er grunn til å følge opp forslaget om å innta i loven at tollmyndighetenes tjenestepersoner har myndighet etter loven i kraft av sin stilling så langt det følger av stillingens ansvarsområde og arbeidsoppgaver. Dette følger av alminnelig arbeids- og tjenestemannsrett, og det er ikke behov for å regulere det særskilt i tolloven. Departementet bemerker at høringsforslaget ikke skyldtes et ønske om å endre Tolletatens praksis for tildeling av myndighet etter loven. Departementet legger til grunn at *Norsk Tollerforbunds* innvendinger er knyttet til denne delen av høringsforslaget.

Hjemmel for at departementet kan tildele studenter begrenset myndighet etter tolloven kan tas inn som annet ledd i lovens § 1-5. Første ledd i § 1-5 gir en oversikt over tollmyndighetenes oppgaver. Det er da naturlig at en hjemmel for å til-

dele myndighet etter loven inntas i annet ledd. Det er dermed ikke behov for en ny § 1-5a i tolloven.

Med tanke på at studentene er i en opplærings-situasjon og ikke har kompetanse til å arbeide selvstendig, bør de være underlagt de samme rammene og begrensningene ved myndighetsutøvelsen som tollaspiranter etter tidligere ordning. Det vil si at myndigheten skal utøves under oppsyn og veiledning av en tjenesteperson i etaten. Departementet legger til grunn at dette følges opp både ved tildelingen av myndighet til studenter og i Tolletatens retningslinjer mv, og at det ikke er behov for at det reguleres i loven. På samme måte er det tilstrekkelig at det fremgår av tildelingen og eventuelle retningslinjer mv. at myndigheten skal være begrenset til perioden studentene er i praksis i Tolletaten.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det inntas et nytt annet ledd i tolloven § 1-5 om at departementet kan tildele myndighet etter loven til studenter som er i praksis hos tollmyndighetene. Lovens § 1-5 annet ledd blir nytt tredje ledd.

12.4.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovforslaget innebærer i praksis en videreføring av dagens ordning der studenter under veiledning kan utøve begrenset myndighet etter tolloven og antas ikke å ha økonomiske eller administrative konsekvenser.

12.4.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks.

12.5 Endringer i opplysningsplikten til skattemyndighetene ved bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere

12.5.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i reglene for næringsdrivende og offentlige organers opplysningsplikt til skattemyndighetene ved bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Formålet med endringene er å imøtekomme bekymringene EFTAs overvåkingsorgan ESA har gitt i en grunngitt uttalelse 5. desember 2018. Endringene vil gjøre opplysningsplikten mindre byrdefull for de opplysningspliktige, samtidig som

de ikke vil svekke skattemyndighetenes tilgang til nødvendige opplysninger.

Departementet foreslår å endre fristen for å gi opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6, slik at den sammenfaller med fristen for å gi opplysninger etter a-opplysningsloven. Forslaget innebærer at fristen endres fra 14 dager etter oppdragets start, til den 5. i måneden etter at arbeidet ble påbegynt. Tilsvarende frist foreslås for opplysninger om oppdraget, oppdragstaker, arbeidstakere og eventuelle endringer i tidligere gitte opplysninger. Dersom oppdraget mv. påbegynnes etter den 20. i en kalendermåned, foreslår departementet at fristen forlenges til den 15. i den påfølgende kalendermåned. Tilsvarende forlengelse foreslås for første rapportering i a-ordningen for arbeidsgivere som er opplysningspliktige etter skatteforvaltningsloven § 7-6. Departementet foreslår også å flytte fristbestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 7-6 annet ledd til skatteforvaltningsforskriften.

Departementet foreslår videre at skattemyndighetene etter søknad skal kunne gjøre unntak fra plikten til å gi opplysninger månedlig etter a-opplysningsloven for arbeidsgivere som er opplysningspliktige etter skatteforvaltningsloven § 7-6. Unntaket gjelder bare opplysninger om ansatte som det er innrømmet trekkfritak for etter skattebetalingsloven § 5-3. Forslaget innebærer at den aktuelle gruppen opplysningspliktige kan rapportere opplysningene samlet i a-ordningen etter avslutningen av oppdraget. Departementet foreslår at hjemmelen for å gjøre unntak gis i a-opplysningsloven § 4 fjerde ledd, og at de nærmere reglene for unntaket fastsettes i a-opplysningsforskriften.

Departementet foreslår en forenklet rapportering ved rammeavtaler, slik at det under avrop bare er nødvendig å gi nye opplysninger som ikke er rapportert under rammeavtalen. Departementet foreslår også å forskriftsfeste en hjemmel for skattemyndighetene til, etter søknad, å innvilge fritak fra plikten til å levere skattemelding for utenlandske foretak som ikke er skattepliktige til Norge. Departementet foreslår at disse endringene fastsettes i skatteforvaltningsforskriften.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 7-6 og a-opplysningsloven § 4. Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2022. Departementet foreslår at endringene i skatteforvaltningsforskriften og a-opplysningsforskriften trer i kraft fra samme tidspunkt.

12.5.2 Bakgrunn

Opplysningsplikten om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere ble først innført på slutten av 1970-tallet. Den er senere endret flere ganger. I 2004 ble ordningen utvidet fra å gjelde oppdrag på plass for bygge- og monteringsvirksomhet og kontinentalsokkelen, til å gjelde alle oppdrag i riket uavhengig av sted for utførelse og bransje. I 2008 ble opplysningsplikten innskrenket. Det ble da gjort unntak for oppdrag som ikke utføres på et sted under arbeidsgivers kontroll, og for oppdrag med avtalt kontraktssum under 10 000 kroner.

ESA mottok våren 2015 to klager hvor det ble anført at opplysningsplikten er i strid med EØS-avtalen. EØS-avtalen artikkel 36 forbyr enhver restriksjon på adgangen til å utøve tjenester på tvers av landegrensene i EØS-området. Etter praksis fra EU-domstolen kan en restriksjon likevel være lovlig dersom den kan begrunnes i «tvungende allmenne hensyn». Restriksjonen kan ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å ivareta slike hensyn. I desember 2016 sendte ESA et formelt åpningsbrev i saken, og konkluderte med at opplysningsplikten gikk lengre enn det som er nødvendig for å oppnå formålet med reglene. Finansdepartementet sendte den 10. november 2016 på høring forslag til endringer i opplysningsplikten som samlet sett begrenset de administrative byrdene til de opplysningspliktige. Reglendingene ble fremmet i Prop. 1 LS (2017–2018) og trådte i kraft 1. januar 2018.

Finansdepartementet mottok 5. desember 2018 en grunnlagt uttalelse hvor ESA opprettholdt sin tidligere konklusjon om at reglene går lengre enn det som er nødvendig for å oppnå formålet, også etter endringene. Finansdepartementet besvarte den grunnlagte uttalelsen 5. april 2019 med at Norge ikke var enig i ESAs konklusjon. I september 2019 ble det avholdt et møte mellom ESA og Finansdepartementet, hvor partene ble enige om å vurdere ytterligere endringer i regelverket for å imøtekomme bekymringene uttrykt i ESAs grunnlagte uttalelse.

12.5.3 Gjeldende rett

Skatteforvaltningsloven kapittel 7 har regler om tredjeparters plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene av eget tiltak. Tredjepartsopplysninger utgjør hoveddelen av de grunnlagsdata som er en nødvendig forutsetning for blant annet forhåndsutfylling av skattemeldingen og fastsettning av riktig skatt. Dersom opplysningsplikten ikke overholdes, kan skattemyndighetene ilegge

tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven kapittel 14.

Skatteforvaltningsloven § 7-6 regulerer opplysningsplikt for næringsdrivende og offentlige organer som gir person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen. Formålet med opplysningsplikten er å gi skattemyndighetene tidlig informasjon om kortvarige oppdrag som utføres i Norge. For innenlandske tjenesteytere har skattemyndighetene tilstrekkelig oversikt over aktiviteten som følge av omfattende rapportering fra arbeidsgivere, banker, offentlige myndigheter og andre tredjeparter etter skatteforvaltningsloven kapittel 7. Opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6 kompenserer for at informasjon om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere ikke fanges opp av den alminnelige tredjepartsrapporteringen. Bestemmelsen skiller seg fra de øvrige bestemmelsene om tredjepartsopplysninger. Den gjelder ikke bare opplysninger om tredjeparter den opplysningspliktige har et kontraktsforhold med, men også opplysninger om underkontrakter.

Opplysningsplikten gjelder bare dersom oppdraget utføres av en person bosatt i utlandet eller et selskap hjemmehørende i utlandet. Den opplysningspliktige skal gi skattemyndighetene opplysninger om det aktuelle oppdraget, hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden (dersom dette ikke er den opplysningspliktige selv), opplysninger om underoppdrag to ledd nedover i kontraktskjeden (oppdragstaker og én underoppdragstaker) og ett ledd oppover (oppdragsgivers oppdragsgiver) samt egne arbeidstakere som skal benyttes for å utføre oppdraget. Videre skal det gis opplysninger om oppdragets antatte start- og avslutningstidspunkt, stedet hvor oppdraget skal utføres, kontraktstype og kontraktsbeløp. Opplysningene skal gis snarest etter at en kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter at arbeidet er avsluttet. Opplysningsplikten gjelder ikke for kabotasjeoppdrag (transport mellom steder i et annet land enn landet hvor transportøren er hjemmehørende), og for oppdrag hvor det avtalte vederlaget er under 20 000 kroner.

Det er tilstrekkelig at én av aktørene oppfylder opplysningsplikten, når flere aktører har opplysningsplikt om de samme opplysningene i en kontraktskjede. Aktørene kan da avtale hvem som skal gi opplysningene til skattemyndighetene. En slik avtale fritar likevel ikke aktørene fra opplysningsplikten dersom avtalen ikke overholdes.

Skatteforvaltningsforskriften §§ 7-6-1 til 7-6-6 har nærmere regler om hvilke opplysninger som skal gis, krav til dokumentasjon, hvem som skal gi opplysningene, leveringsfrister og leveringsmåten.

Dersom opplysningsplikten ikke overholdes, kan skattemyndighetene ilegge tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven § 14-1 og overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven § 14-7.

Opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6 kommer i tillegg til opplysningsplikt om egne forhold etter skatteforvaltningsloven kapittel 8, og arbeidsgiveres plikt til å levere opplysninger om ansattes inntekt etter a-opplysningsloven. A-opplysningsloven etablerer en felles ordning for arbeidsgiveres rapportering av ansettelsesforhold og inntektsopplysninger til Skatteetaten, Arbeids- og velferdsetaten og Statistisk sentralbyrå (a-ordningen). Formålet med a-ordningen er å legge til rette for at arbeidsgivere effektivt kan oppfylle sine plikter til å gi opplysninger om enkeltpersoners (inntektsmottakeres) inntekts- og arbeidsforhold og skattetrekkopplysninger, og å gi offentlige etater tilgang til opplysningene rapportert fra arbeidsgiver, jf. a-opplysningsloven § 1.

A-melding skal leveres for hver kalendermåned for den enkelte arbeidstaker så lenge arbeidsforholdet består, jf. a-opplysningsloven § 4. Det er gitt unntak fra plikten til å gi opplysninger om arbeidsforholdet til Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret for arbeidsgivere som leverer opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6, jf. forskrift om Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret av 18. august 2008 nr. 942 § 5 nr. 2 bokstav d.

Arbeidsgivere som gir opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6, skal derimot rapportere inntektsforhold i a-meldingen etter de ordinære reglene og fristene, jf. a-opplysningsloven § 3, jf. skatteforvaltningsloven § 7-2 og 8-6 og skattebetalingsloven § 5-11. For rapportering av lønn og andre ytelser følger rapporteringsplikten kontantprinsippet. Det vil si at det skal gis inntektsopplysninger i a-meldingen for hver kalendermåned hvor det er foretatt utbetalinger eller ytet fordeler til inntektsmottakeren. Er det ikke foretatt en utbetaling eller ytet en fordel i en kalendermåned, skal det ikke gis inntektsopplysninger for den kalendermåned. For arbeidsgivere som gir opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6, vil det derfor bare være rapporteringsplikt i a-meldingen for de kalendermånedene hvor det er foretatt en utbetaling eller ytet en fordel.

Arbeidsgivere plikter å foreta forskuddstrekk etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 5.

Etter skattebetalingsloven § 10-10 forfaller blant annet forskuddstrekk til betaling hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november. Etter § 5-3 kan skattekontoret gi fritak fra plikten til å foreta forskuddstrekk, når det er åpenbart at det ikke vil bli fastsatt skatt.

I tillegg til pliktene etter skatteforvaltningsloven, a-opplysningsloven og skattebetalingsloven, har oppdragstakere plikter overfor andre myndigheter, som for eksempel plikt for utenlandske virksomheter til å registrere seg i Foretaks- og/eller Enhetsregisteret.

12.5.4 Høringen

Høringsforslaget

Departementet sendte 30. juni 2021 på høring forslag til endringer i opplysningsplikten til skattemyndighetene ved bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Høringsforslaget var utarbeidet etter konsultasjon med ESA.

Departementet foreslo å endre fristen for å rapportere opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6. Fristen ble foreslått endret fra 14 dager etter oppdragets start, til den 5. hver måned etter at arbeidet ble påbegynt. For oppdrag som starter den 20. i en kalendermåned, ble det foreslått at fristen forlenges til den 15. i den påfølgende kalendermåned. For arbeidsgivere som er opplysningspliktige etter skatteforvaltningsloven § 7-6, ble det foreslått en tilsvarende forlengelse for første rapportering i a-ordningen. Der som arbeidet avsluttes, eller arbeidstakeres første eller siste arbeidsdag finner sted etter den 20. i en kalendermåned, foreslo departementet at fristen forlenges til den 5. i den andre måneden etter arbeidets avslutning, eller arbeidstakernes første eller siste arbeidsdag. Videre foreslo departementet at arbeidsgivere skal kunne rapportere opplysninger om ansatte som det er innrømmet trekkfritak for, samlet, etter avslutning av oppdraget eller arbeidsforholdet.

Departementet foreslo også en forenklet rapportering ved rammeavtaler, slik at det under avrop bare må gis opplysninger som ikke ble innrapportert under rammeavtalen. I tillegg ble det i høringsnotatet foreslått å forskriftsfeste skattemyndighetenes praksis med å innvilge fritak fra å levere skattemelding for utenlandske foretak som ikke er skattepliktig til Norge.

Høringsforslaget ble sendt til 49 instanser med høringsfrist 20. august 2021.

Høringsinstansenes merknader

Departementet mottok svar fra 15 instanser innen høringsfristen. Følgende instanser har gitt realitetsuttalelse:

- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå
- Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS
- Deloitte Advokatfirma AS
- KPMG Law Advokatfirma AS
- Landsorganisasjonen Norge
- Næringslivets hovedorganisasjon

Domstoladministrasjonen, Forsvarsdepartementet, Justis- og beredskapsdepartementet, Klima- og miljødepartementet, Kunnskapsdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Tolldirektoratet og Utenriksdepartementet har svart at de ikke har merknader til forslaget.

Næringslivets hovedorganisasjon er positive til de foreslåtte endringene, og mener de kan bidra til å forenkle en ordning som er administrativt tyngende for bedrifter som bruker utenlandsk arbeidskraft. *Skattedirektoratet* viser til at opplysningsplikten er viktig for Skatteetatens arbeid med utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere, og er positiv til at det gjøres endringer i regelverket slik at opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven § 7-6 kan bestå i fremtiden.

Landsorganisasjonen Norge er negativ til at det gjøres ytterligere innskrenkninger i opplysningsplikten, og viser til at organisasjonen også var skeptisk til endringene som ble gjort fra 2018. De mener det er en svakhet at forslaget ikke tar hensyn til den større sammenhengen opplysningsplikten inngår i. *Deloitte Advokatfirma AS* mener endringene som foreslås i høringsnotatet, ikke imøtekommer ESAs tidligere kritikk, og at opplysningsplikten, selv med de endringene som er foreslått, går lengre enn det som er nødvendig, og dermed er i strid med EØS-retten.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS er generelt positive til forslaget, men mener fristen i a-ordningen er vanskelig å etterleve for utenlandske foretak som må registreres i Enhetsregisteret og få et organisasjonsnummer før de kan rapportere om et oppdrag. *Deloitte Advokatfirma AS* mener at a-ordningen kan benyttes mer hensiktsmessig for å håndtere utenlandske oppdragstakere og deres arbeidstakere. De mener blant annet at dagens rapportering i skjemaet RF-1199 bør fjernes i sin helhet. Både *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* og *Deloitte Advokatfirma AS* mener man bør se på a-ordningen.

Statistisk sentralbyrå har flere statistikker hvor arbeidstakere som rapporteres etter skatteforvaltningsloven § 7-6, inngår. Arbeidstakerne utgjør en liten andel av det totale antallet som inngår i statistikkene, men er likevel viktige å fange opp. De uttaler:

«Endringene som departementet foreslår i dette høringsnotatet, vil kunne innebære at opplysninger om noen arbeidsforhold samt opplysninger om inntekt knyttet til oppstartsmåneden blir rapportert en måned senere enn i dag. Det vil kunne påvirke statistikkene, men vurderingen er at dette vil gjelde såpass få arbeidsforhold at det vil ha svært liten betydning for statistikkene om sysselsetting/lønnstakere/jobber og lønn.»

Det nærmere innholdet i høringsinstansenes merknader behandles i tilknytning til de enkelte forslagene.

12.5.5 Vurderinger og forslag

Endret frist for å gi opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6

Fristen for å gi opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6 annet ledd er snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen. Departementet foreslo i høringsnotatet å samordne disse fristene med fristene i a-opplysningsloven, ettersom opplysningspliktige etter skatteforvaltningsloven i § 7-6 ofte også plikter å gi opplysninger i a-ordningen. Den alminnelige fristen for å gi opplysninger i a-ordningen er innen den 5. i måneden etter den kalendermåneden opplysningene gjelder for. Departementet foreslo at denne fristen skal gjelde for opplysninger som skal leveres etter skatteforvaltningsloven § 7-6. For at ikke oppdrag som påbegynnes etter den 20. i en kalendermåned skal få en kortere frist enn den gjeldende fristen på 14 dager, foreslo departementet at fristen forlenges til den 15. i den påfølgende måneden. Fristen vil da også være tilpasset fristen etter skattebetalingsloven § 10-10 om forfall. Dersom arbeidet avsluttes, eller arbeidstakers første eller siste arbeidsdag finner sted etter den 20. i en kalendermåned, foreslo departementet at fristen forlenges til den 5. i den andre måneden etter. Tilsvarende frist ble foreslått for korrigerede opplysninger om endringer som inntreffer etter den 20. i en kalendermåned.

Departementet foreslo også at dagens fristregler i skatteforvaltningsloven § 7-6 annet ledd flyttes til skatteforvaltningsforskriften, og at skatteforvaltningsloven § 7-6 annet ledd oppheves.

Høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget, er i hovedsak positive til at dagens frist forlenges, men mener forslaget er komplisert fordi de opplysningspliktige må forholde seg til flere datoer. *Landsorganisasjonen Norge* mener det er uheldig med en lengre frist enn 14 dager, og viser til at skattemyndighetene har behov for tidlig informasjon om utenlandske arbeidstakere siden oppdragene ofte er kortvarige og arbeidstakerne ikke fanges opp gjennom andre kanaler.

Deloitte Advokatfirma AS er positive til forslaget, men mener de foreslåtte endringene kan skape forvirring. En frist på 30 dager eller lignende vil, etter deres oppfatning, være lettere å forholde seg til enn frister som baserer seg på når i måneden oppdraget eller arbeidet starter.

KPMG Law Advokatfirma AS mener også det vil være mer hensiktsmessig å operere med en og samme frist for rapportering av starten av oppdraget. De foreslår derfor at fristen for rapportering av oppdraget settes til den 5. i den andre måneden etter at arbeidet ble påbegynt. De mener det bør være samme frist for rapportering av avslutning av oppdraget og for rapportering av oppdragstaker og arbeidstakere.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS mener fristene er vanskelige å praktisere dersom et utenlandsk foretak ikke allerede er registrert i Norge, og uttaler:

«For oppdrag som ikke er planlagt lang tid i forveien vil det ofte ikke være praktisk mulig å etterkomme tidsfristene i forslaget. Her bør det vurderes om det er tilstrekkelig å vise til at selskapet har påbegynt prosess for selskapsregistrering og at fristen for rapportering av arbeidstakere settes til henholdsvis den 5. eller 15. i måneden etter at selskapet er registrert.

Ved en senere rapporteringsfrist for RF-1198 må man også hensynta muligheten for bedrifter i byggsektoren å søke om og få aktive HMS-kort til oppdragsstart. Etter dagens oppsett så må RF-1198 registrering være på plass i oppdrags og arbeidsforholdsregisteret (OAR) innen HMS-kort kan bestilles. Kortene aktiveres heller ikke før 1-5 dager etter startdatoen som er registrert på oppdraget. Med foreslått endring i rapporteringsfristen og dagens HMS-kort-løsning er det ikke mulig å søke om eller få på plass aktive HMS-kort til oppdraget starter. Vi foreslår at man ser på en ny løsning for

aktivering av HMS-kortene, disse bør være aktive fra startdatoen så de også kan benyttes på kortere oppdrag og det må kunne søkes innen oppdragsstart.»

Skattedirektoratet støtter forslaget om endret frist for oppdrag hvor arbeidet påbegynnes før den 20. i en kalendermåned. For oppdrag hvor arbeidet påbegynnes etter den 20. i en kalendermåned, mener direktoratet den endrede fristen også bør gjelde for oppdragstaker. Skattedirektoratet anbefaler derfor at oppdragstaker også skal rapportere senest den 15. i måneden etter at arbeidstakeren har påbegynt arbeidet. Skattedirektoratet uttaler:

«Behovet for samordning av fristene gjør seg først og fremst gjeldende for oppdragstaker, som har plikt til å gi opplysninger om lønn på sine ansatte etter a-opplysningsloven. Etter departementets forslag får oppdragstaker en utsatt frist med rapportering av sine ansatte etter sktfvl. § 7-6, men skal gi opplysninger om lønn mv. etter a-opplysningsloven senest innen den 15. i måneden etter arbeidets oppstart (forutsatt at det er foretatt opplysningspliktige utbetalinger). Dette betyr at oppdragstaker i mange tilfeller vil måtte gi opplysninger etter a-opplysningsloven før han er pliktig til å gi opplysninger om ansatte etter sktfvl. § 7-6.

Ved rapportering av den ansatte etter sktfvl. § 7-6 gir oppdragstaker opplysninger som er nødvendige for å kunne utstede skattekort og eventuelt D-nr til den ansatte. Det er derfor viktig at denne prosessen starter så tidlig som mulig, og i alle fall samtidig med plikten til å rapportere til a-ordningen. Dersom denne rapporteringen først skjer en tid etter rapporteringen til a-ordningen, må oppdragstaker foreta rapportering i a-ordningen på utenlandsk identifikator. Dette svekker verdien på opplysningene i a-ordningen, da det må foreligge en norsk identifikator før opplysningene kan benyttes til å utstede skattemelding og foreta skattefastsetting av den ansatte.

Videre vil forskjellige frister skape hindringer for effektiv gjenbruk av opplysninger, da oppdragstaker/arbeidsgiver som benytter utsatt frist for rapportering etter sktfvl. § 7-6 vil måtte gi samme opplysninger om sine ansatte to steder, dvs. både i oppdragsregisteret og i a-ordningen.

Skattedirektoratet vil derfor anbefale at den foreslåtte fristutsettelsen for oppdragsgiver også gjøres gjeldende for oppdragstakers rapporteringsplikt for sine ansatte etter sktfvl. § 7-

6, slik at dersom første arbeidsdag er etter den 20. i en måned så skal det rapporteres innen den 15. i måneden etter arbeidets oppstart.

Etter dagens regelverk har både oppdragsgiver og oppdragstaker samme frist for rapportering. Dette gjør det enklere for aktørene å forholde seg til regelverket. Det er mange eksempler på rapporteringspliktige oppdrag der en utenlandsk virksomhet er både oppdragsgiver og oppdragstaker i kontraktskjeden. Skatteetatens erfaring er også at norske oppdragsgivere er en viktig aktør i veiledningen om regelverket mot den utenlandske oppdragstakeren. Det har derfor verdi i seg selv at det ikke blir for mange forskjellige frister å forholde seg til, men at alle partene i oppdraget skal forholde seg til den samme fristen. Dette vil også lette veiledningen av denne skattytergruppen.»

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at fristbestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 7-6 annet ledd flyttes til skatteforvaltningsforskriften. Denne fristen er den eneste som er direkte regulert i skatteforvaltningsloven kapittel 7. Fristene for de andre opplysningspliktene i kapitlet er regulert i skatteforvaltningsforskriften, fastsatt med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 7-13 første ledd.

Departementet opprettholder også i stor grad forslaget om å endre fristen for rapportering av opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 7-6. Fristen på 14 dager etter at arbeidet ble påbegynt har ikke vært endret siden opplysningsplikten om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere ble innført på slutten av 1970-tallet. Begrunnelsen for den korte fristen er skattemyndighetenes behov for tidlig informasjon om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Oppdragene er ofte kortvarige, og tjenesteyterne fanges ikke opp gjennom den alminnelige tredjepartsrapporteringen fra banker og offentlige myndigheter. Departementet mener det fortsatt er fornuftig å samordne fristen med fristen for å levere a-melding, men er enig med høringsinstansene i at det kan være kompliserende med tre ulike frister for rapportering. Departementet viser til uttalelsen fra Skattedirektoratet om at det også er behov for informasjon om oppdragstaker og arbeidstaker før fristen for første rapportering i a-ordningen og før forfallsdato for forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 10-10. Departementet foreslår derfor at den foreslåtte fristutsettelsen for oppdragsgiver også skal gjelde for opplysninger om avslutningen av oppdraget, og om oppdragstaker, arbeidstaker og for korrigerede opplysninger. På den måten trenger

den opplysningspliktige bare å forholde seg til to frister. For oppdrag mv. som påbegynnes mellom den 1. og den 19. i en kalendermåned, vil fristen dermed være den 5. i den påfølgende kalendermåned. For oppdrag mv. som påbegynnes mellom den 20. og den 30/31. i en kalendermåned, vil fristen være den 15. i den påfølgende kalendermåned.

Departementet viser til forslag om å oppheve skatteforvaltningsloven § 7-6 annet ledd. Departementet vil fastsette endringer i skatteforvaltningsforskriften § 7-6-5 med ikrafttredelse på samme tidspunkt som endringen i skatteforvaltningsloven trer i kraft.

Ny frist for første rapportering i a-ordningen

Etter hovedregelen i a-opplysningsforskriften § 2-1, jf. a-opplysningsloven § 4, skal opplysninger gis senest den 5. i måneden etter den kalendermåned opplysningene gjelder for. Departementet foreslo i høringsnotatet å samordne fristen for første rapportering i a-ordningen med de foreslåtte fristene for rapportering etter skatteforvaltningsloven § 7-6 og reglene om forfall i skattebetalingsloven § 10-10. Endringene var ikke ment å gjelde generelt for opplysningspliktige i a-ordningen, men som et unntak for arbeidsgivere som er opplysningspliktige etter skatteforvaltningsloven § 7-6. Forslaget innebærer at fristen for første rapportering i a-ordningen forlenges til den 15. i den påfølgende kalendermåned dersom arbeidet påbegynnes etter den 20. i en kalendermåned. Departementet foreslo at det i a-opplysningsloven § 4 gis hjemmel til i forskrift å gjøre unntak fra a-opplysningsloven § 4 første ledd, og at nærmere regler om unntaket inntas i a-opplysningsforskriften § 2-1.

Få høringsuttalelser har uttalt seg om dette forslaget. *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* peker på at rapportering i a-ordningen vil være utfordrende for selskaper som tidligere ikke er registrert i Norge, og foreslår at fristen for første rapportering i a-ordningen settes til den 5. i måneden etter at selskapet er registrert i Norge, så lenge selskapet kan vise til at prosessen for registrering har vært initiert før ordinær fristutløp.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om endret frist for første rapportering i a-ordningen, når arbeidet påbegynnes etter den 20. i en kalendermåned. Departementet viser til at når fristen for å gi opplysninger etter skatteforvaltningsforskriften § 7-6 endres til den 5. i måneden etter at arbeidet ble påbegynt, vil fristen for å gi opplysninger i a-ordningen kunne

avvike når et oppdrag påbegynnes etter den 20. i en kalendermåned. For at ikke arbeidsgivere som er opplysningspliktige etter skatteforvaltningsloven § 7-6, skal levere inntektsopplysninger i a-ordningen før det gis opplysninger om oppdraget og ansatte etter skatteforvaltningsloven, er det nødvendig å forlenge fristen for første rapportering i a-ordningen. For at ikke inntektene det skal gis opplysninger om, forfaller til betaling før de er rapportert, foreslår departementet at fristen for første rapportering i a-ordningen settes til den 15. i den påfølgende kalendermåned, når arbeidet i et oppdrag påbegynnes etter den 20. i en kalendermåned. For oppdrag hvor arbeidet påbegynnes mellom den 1. og den 19. i en kalendermåned, vil det ikke være behov for å endre fristen for første rapportering i a-ordningen, da denne vil være den 5. i den påfølgende kalendermåned.

Departementet viser til forslag til endring i a-opplysningsloven § 4. Departementet vil fastsette endringer i a-opplysningsforskriften § 2-1 med ikrafttredelse på samme tidspunkt som endringen i a-opplysningsloven trer i kraft.

Samlet rapportering i a-ordningen når det er innvilget trekkfritak etter skattebetalingsloven § 5-3

Etter skattebetalingsloven § 5-3 kan det gis fritak fra plikten til å foreta forskuddstrekk når det er åpenbart at skattyter ikke vil få fastsatt skatt. Unntaket er blant annet aktuelt når utenlandske oppdragstakere ikke er skattepliktige til Norge.

Etter a-opplysningsloven § 4 første ledd skal opplysninger i a-ordningen gis minimum én gang per kalendermåned. Departementet foreslo i høringsnotatet å innta en hjemmel i a-opplysningsloven § 4, slik at arbeidsgivere som er opplysningspliktige etter skatteforvaltningsloven § 7-6, kan levere lønnsopplysninger for ansatte det er innrømmet trekkfritak for etter skattebetalingsloven § 5-3, samlet én gang i året. Departementet foreslo å sette fristen til senest den 5. januar i året etter inntekståret, og at opplysningene skal gis for hver kalendermåned opplysningene gjelder for.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS og *Deloitte Advokatfirma AS* er positive til forslaget. Sistnevnte høringsinstans mener det trolig vil utgjøre en større forenkling for flere aktører samt bidra til økt ressurs- og kostnadseffektivitet for både de opplysningspliktige og for myndighetene. Advokatfirmaet *PricewaterhouseCoopers AS* mener imidlertid det ikke er realistisk å få trekkfritak godkjent innen den første a-meldingsfristen. De foreslår derfor at muligheten for å sende inn trekksoknad i starten av oppdraget forenkles, og

at det gis en midlertidig godkjenning inntil all dokumentasjon er på plass og registrert. Det bør etter deres oppfatning også være mulig å kombinere trekkfritak med fritak for å levere skattemelding for de ansatte som ikke er skattepliktige til Norge. *KPMG Law Advokatfirma AS* foreslår at den årlige fristen for levering av opplysninger settes til den 5. februar, for å ta hensyn til oppdrag som starter i perioden 20. til 31. desember. De mener videre at opplysninger bør rapporteres som en sum og ikke fordelt på kalendermåned.

Landsorganisasjonen Norge er negativ til forslaget, og frykter det kan føre til økt svart arbeid, fordi det vil bli enklere å holde tilbake opplysninger om inntekt når det skal rapporteres etter-skuddsvis årlig. De mener også at forsinket rapportering vil vanskeliggjøre Statistisk sentralbyrås mulighet til å føre løpende månedsvis eller kvartalsvis lønns- og sysselsettingsstatistikk.

Departementet opprettholder i hovedsak forslaget i høringsnotatet, men slik at fristen settes til den 15. januar i året etter inntektsåret. Fristen vil da ta hensyn til oppdrag som starter mellom den 20. og 31. desember, og sammenfalle med den foreslåtte fristen for første rapportering i a-ordningen. Selv om opplysningene kan gis samlet én gang per kalenderår, må opplysningene tilordnes riktig måned. Tilordning til riktig måned er nødvendig både dersom en ansatt senere skulle bli skattepliktig til Norge slik at inntekten for én eller flere måneder skal skattlegges, og av hensyn til andre brukere av a-ordningen. NAV vil for eksempel ha behov for at opplysninger er tilordnet riktig kalendermåned for å kunne vurdere medlemskap i norsk folketrygd. At opplysningene tilordnes riktig kalendermåned, vil også bidra til riktigere statistikk.

Departementet viser til forslag til endring i a-opplysningsloven § 4. Departementet vil fastsette endringer i a-opplysningsforskriften § 2-1 sjettede ledd med ikrafttredelse på samme tidspunkt som endringen i a-opplysningsloven trer i kraft.

Forenklet rapportering ved rammeavtaler

Etter skatteforvaltningsloven § 7-6 utløses opplysningsplikten når et oppdrag blir tildelt. Dette gjelder uavhengig av om oppdraget gjelder inngåelse av en rammeavtale eller om oppdraget gjelder et avrop under en rammeavtale. Oppdragsgiver må derfor først gi opplysninger ved inngåelse av rammeavtalen, og deretter flere av de samme opplysningene under hvert avrop. Departementet foreslo i høringsnotatet en egen bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften for rapportering ved ram-

meavtaler. Etter forslaget skal generell informasjon om en rammeavtale, slik som kontraktstype, kontraktsparter mv., bare rapporteres én gang. Spesifikke opplysninger, slik som arbeidets start- og sluttdato, stedet hvor arbeidet skal utføres, avropsnummer og avtalt vederlag, skal rapporteres til det enkelte avropet dersom opplysningene ikke allerede er rapportert under rammeavtalen.

Høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget, er i hovedsak positive til endringene. *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* peker på at ordningen må utformes slik at det gis nok opplysninger til at skattekontoret kan vurdere om det enkelte avropet skal behandles separat i forbindelse med PE-vurdering, eller om det er hele rammeavtalen som skal vurderes. *Deloitte Advokatfirma AS* er usikker på hvor stor betydning forslaget vil ha, fordi det er mange aktører som ikke benytter seg av rammeavtaler. *Landsorganisasjonen Norge* påpeker viktigheten av at det også rapporteres nye opplysninger om rammeavtalen dersom det skjer endringer, avvik eller oppdraget utføres av andre enn hovedleverandør av rammeavtalen.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet, og viser til at de foreslåtte endringene vil være forenkling og redusere de administrative kostnadene for opplysningspliktige som benytter rammeavtaler. Endringene vil også sikre at skattemyndighetene mottar de samme opplysningene som etter dagens ordning, fordi endringer og nye opplysninger under både rammeavtale og de enkelte avropene fremdeles skal rapporteres. Departementet foreslår at det inntas en ny § 7-6-7 i skatteforvaltningsforskriften i tråd med høringsforslaget. Departementet tar sikte på å fastsette forskriftsendringen med ikrafttredelse 1. januar 2022.

Fritak fra plikten til å levere skattemelding for oppdragstakere som ikke er skattepliktige til Norge

Alle utenlandske foretak som utfører virksomhet i Norge, plikter å levere skattemelding. I praksis har imidlertid skattemyndighetene ikke sanksjonert manglende levering av skattemelding fra utenlandske foretak som ikke har fast driftssted i Norge. Disse har derfor i praksis fått et fritak fra leveringsplikten.

Departementet foreslo i høringsnotatet å forskriftsfeste denne praksisen. Forslaget innebærer at skattekontoret får adgang til etter søknad å innvilge fritak fra plikten til å levere skattemelding for denne gruppen.

Høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget, er i stor grad positive til en slik forskriftsfesting. *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* peker imidlertid på at det etter deres oppfatning ikke er en enhetlig praksis i dag, og legger til grunn at et slikt fritak bør praktiseres frem til endringen trer i kraft. *Deloitte Advokatfirma AS* fremhever at søknadsprosessen bør gjøres så enkel som mulig dersom det skal ha noen betydning. De foreslår at nødvendig dokumentasjon for behandling av søknaden bør sendes inn etter forespørsel fra skattemyndighetene. *KPMG Law Advokatfirma AS* mener søknadsløsningen fortrinnsvis bør være elektronisk, og at den bør tilpasses innleietilfeller og entreprisoppdrag.

Landsorganisasjonen Norge stiller seg tvilende til om det er en god løsning å fjerne plikten til å levere skattemelding, og mener det kan gjøre det enklere å unndra opplysninger og skatt. De viser til at fritaket kan gjøre at skattemyndighetene ikke får opplysninger som senere ville vist at foretaket skulle ha vært skattepliktig. De kan heller ikke se at det er uforholdsmessig å kreve skattemelding fra foretak som har tjent penger på virksomhet utført i Norge.

Skattedirektoratet viser til at både forslaget om søknad om trekkfritak for arbeidstaker og søknad om fritak fra plikten til å levere skattemelding for næringsdrivende forutsetter en skatterettslig vurdering av kontrakten mellom oppdragsgiver og oppdragstaker. Ettersom vurderingene må tas av skattekontoret med utgangspunkt i kontrakten for oppdraget mellom oppdragsgiver og oppdragstaker, mener direktoratet det er behov for en hjemmel til å be om kopi av kontrakten. Skattedirektoratet foreslår at en slik hjemmel inntas i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet, men slik at skattemyndighetene også får hjemmel til å innhente nødvendig dokumentasjon for å behandle søknaden, herunder kontrakten mellom oppdragsgiver og oppdragstaker. Etter departementets vurdering tilsier hensynet til forutberegnelighet at det bør fremgå av regelverket at skattemyndighetene kan innvilge fritak fra plikten til å levere skattemelding, når det er klart at det utenlandske foretaket ikke er skattepliktig til Norge. En slik forskriftsfesting vil etter departementets oppfatning synliggjøre for utenlandske foretak at det finnes en slik adgang, og samtidig sikre at skattekontorene praktiserer regelverket likt. Dersom det skjer endringer som gjør at forutsetningene for fritaket ikke lenger er til stede, må foretaket levere skattemelding på vanlig måte.

For å innvilge fritak fra plikten til å levere skattemelding, må skattemyndighetene gjøre en konkret vurdering basert på søknaden og tilhørende dokumentasjon. Skattemyndighetene vil kunne etterspørre ytterligere informasjon dersom det er nødvendig for å vurdere om det skal gis fritak. Den nærmere praktiske utformingen av søknadsprosessen, herunder om den skal være elektronisk, må vurderes nærmere av skattemyndighetene.

Etter skatteforvaltningsloven § 8-15 kan departementet gi forskrift om fritak fra plikten til å levere skattemelding. Departementet foreslår å regulere fritaket i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 som foreslått i høringsnotatet, og tar sikte på å fastsette forskriftsendringene med ikrafttredelse 1. januar 2022.

12.5.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Endringene vil være forenklende og administrativt besparende for de opplysningspliktige. Samlet sett vil de foreslåtte endringene gjøre det mindre byrdefullt å oppfylle opplysningsplikten.

Forslagene innebærer ingen endringer i de materielle skattereglene, og har derfor ingen provenymessige konsekvenser. Forslagene innebærer heller ikke endringer i omfanget av opplysningsplikten om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere, og skattemyndighetene vil derfor ikke få færre opplysninger enn etter dagens regelverk. Opplysningene vil imidlertid bli tilgjengelige på et noe senere tidspunkt, uten at dette vil få nevneverdige konsekvenser for skattemyndighetenes vurdering av skatteplikt og innkreving og fastsetting av forskuddsskatt og arbeidsgiveravgift. For andre brukere av a-ordningen vil forslaget om utsatt frist for levering av a-meldingen innebære at opplysninger om utbetalinger knyttet til oppstarts-måneden blir rapportert senere enn etter dagens ordning.

12.5.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i skatteforvaltningsloven § 7-6 og a-opplysningsloven § 4 trer i kraft 1. januar 2022. Departementet vil fastsette endringer i skatteforvaltningsforskriften og a-opplysningsforskriften med ikrafttredelse på samme tidspunkt.

13 Opprettinger og presiseringer av lovtekst

13.1 Skatteloven § 5-42, § 6-32 og § 12-2

Skatteloven § 5-42 bokstav a, § 6-32 første ledd bokstav a og § 12-2 bokstav c viser til reglene om overgangsstønad til enslig forsørger i folketrygdloven § 15-6 og § 15-7. Bestemmelsen om vilkår for rett til slik stønad ble flyttet fra folketrygdloven § 15-6 til § 15-5 med virkning fra 1. januar 2016. Folketrygdloven § 15-7 regulerer stønadens størrelse. Departementet foreslår at henvisningene til folketrygdloven § 15-6 og § 15-7 endres til § 15-5.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 5-42 bokstav a, § 6-32 første ledd bokstav a annet punktum og § 12-2 bokstav c. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

13.2 Endringer i skatteloven og folketrygdloven som følge av at introduksjonsloven er opphevet

Skatteloven § 5-42 bokstav d og § 12-2 bokstav h viser til lov om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven). Det samme gjelder folketrygdloven § 23-2 femte ledd annet punktum og folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav d

Introduksjonsloven er opphevet med virkning fra 1. januar 2021, og erstattet av lov 6. november 2020 nr. 127 om integrering gjennom opplæring, utdanning og arbeid (integreringsloven).

Departementet foreslår at bestemmelsene endres slik at de viser til reglene om introduksjonsstønad i integreringsloven kapittel 5.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 5-42 bokstav d, skatteloven § 12-2 bokstav h, folketrygdloven § 23-2 femte ledd annet punktum og folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav d. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

13.3 Skatteloven § 6-46

Skatteloven § 6-46 regulerer fradrag for tilskudd til pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon mv. Skatteloven § 6-46 første ledd bokstav f viser blant annet til foretakspensjonsloven § 15-6 fjerde ledd.

Ved lov 15. juni 2007 nr. 28 om endringer i foretakspensjonsloven og innskuddspensjonsloven ble foretakspensjonsloven § 15-6 fjerde ledd nytt femte ledd. Riktig henvisning i skatteloven § 6-46 første ledd bokstav f skal derfor være foretakspensjonsloven § 15-6 femte ledd. Departementet foreslår at dette rettes opp.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 6-46 første ledd bokstav f. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

13.4 Skatteloven § 16-1

Etter skatteloven § 16-1 første ledd bokstav b skal skattefradrag for pensjonsinntekt gis til skattyter som «mottar avtalefestet pensjon (AFP) etter lov 25. juni 2010 nr. 28 om avtalefestet pensjon for medlemmer av Statens pensjonskasse eller andre tilsvarende avtaler eller lovfestede ordninger eller som omfattes av § 12 i AFP-tilskottsloven».

AFP-tilskottsloven § 12 ble opphevet med virkning fra 1. juli 2019. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 16-1 første ledd bokstav b endres slik at henvisningen til AFP-tilskottsloven § 12 fjernes.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 16-1 første ledd bokstav b. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

13.5 Skatteloven § 6-52

Skatteloven § 6-52 regulerer fradrag for leie-, bruks- og forpaktningavgift samt føderåd.

Bestemmelsen ble endret i forbindelse med at skatteplikt og fradragsrett for regelmessig personlig understøttelse (underholdsbidrag mv.) ble opp-

hevet med virkning fra 2020, jf. lov 20. desember 2019 nr. 94 om endringer i skatteloven.

Ved lovendringen ble det lagt til grunn at reglene om fradrag for føderåd skulle videreføres uten endringer. Skattepraksis knyttet til føderåd mv. innebærer at det også gis fradrag etter skatteloven § 6-52 for såkalt kontantføderåd (pensjon) og andre regelmessige ytelser som avtales i forbindelse med overdragelse av fast eiendom eller andre formuesobjekter.

For å unngå misforståelser foreslår departementet en presisering i skatteloven § 6-52, der det fremgår direkte av lovteksten at slike ytelser også gir fradragrett.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 6-52. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

13.6 Skatteloven § 6-41

13.6.1 Åttende ledd bokstav b nr. 2

Skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav b oppstiller ulike krav til konsernregnskapet som skal benyttes til beregning av konsernets egenkapitalandel etter den egenkapitalbaserte unntaksregelen. Konsernregnskapet skal blant annet være utarbeidet etter ett av regnskapspråkene som er listet opp i bokstav b nr. 2: NGAAP, IFRS, IFRS for SME, GAAP i et EØS-land, US GAAP eller japansk GAAP.

31. januar 2020 trådte Storbritannia ut av EU. Samtidig startet en overgangsperiode. I denne overgangsperioden ble Storbritannia behandlet som om landet fortsatt var med i EU og EØS. Ettersom overgangsperioden tok slutt 31. desember 2020, er ikke UK GAAP lenger omfattet av alternativet «GAAP i et EØS-land» i dagens åttende ledd bokstav b nr. 2.

Storbritannia har velutviklede regnskapsregler. Foreløpig har Storbritannias uttreden av EU ikke medført endringer i UK GAAP som tilsier at regnskapspråket ikke lenger bør omfattes av åttende ledd bokstav b nr. 2. Videre viser departementet til at US GAAP og japansk GAAP anses som aksepterte regnskapspråk etter unntaksregelen, selv om USA og Japan er land utenfor EU og EØS. Departementet foreslår derfor å videreføre UK GAAP som akseptert regnskapspråk i åttende ledd bokstav b nr. 2 gjennom en presisering i lovteksten.

Hvorvidt UK GAAP over noe tid vil kunne utvikle seg i en annen retning slik at det avviker vesentlig fra andre EØS-lands GAAP, er vanskelig

å si noe om nå. Departementet vil følge med på utviklingen.

Etter Storbritannias uttreden av EU er det ikke lenger et krav at Storbritannia implementerer alle IFRS-regnskapsstandarder som EU godkjenner etter IFRS-forordningen. Eventuell implementering av nye IFRS-regnskapsstandarder for britiske foretak godkjennes nå av britiske regnskapsmyndigheter. For konsernregnskap som utarbeides etter Storbritannia-godkjent IFRS, forventes det på kort sikt ikke å være noen forskjeller sammenlignet med foretak som rapporterer konsernregnskap utarbeidet etter EU-godkjent IFRS. Departementet legger derfor til grunn at Storbritannia-godkjent IFRS vil være omfattet av begrepet «IFRS» i § 6-41 åttende ledd bokstav b nr. 2.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav b nr. 2. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

13.6.2 Åttende ledd bokstav a, c og e

Etter skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a nr. 2 skal det ved beregningen av egenkapitalandelen for den norske delen av konsernet etter den egenkapitalbaserte unntaksregelen benyttes et «konsolidert regnskap». De nærmere reglene om dette følger av åttende ledd bokstav e.

I en tolkningsuttalelse fra 6. desember 2019 (Utv. 2019 s. 981) uttalte departementet at det er tilstrekkelig med en revidert konsolidert balanseoppstilling for å beregne egenkapitalandelen for den norske delen av konsernet. Det er ikke nødvendig å utarbeide et fullstendig konsernregnskap i disse tilfellene. For å unngå uklarheter, foreslår departementet å presisere lovteksten gjennom å erstatte formuleringen konsolidert «regnskap» med konsolidert «balanseoppstilling» i åttende ledd bokstav a nr. 2. Tilsvarende foreslås åttende ledd bokstav c og e justert der «regnskap» eller «regnskapet» er benyttet.

I åttende ledd bokstav c fremgår det at selskapsregnskapet eller det konsoliderte regnskapet (etter forslaget «balanseoppstillingen», jf. over) for den norske delen av konsernet skal være utarbeidet etter de samme «regnskapsreglene og verdsettelsesprinsippene» som konsernregnskapet etter den egenkapitalbaserte unntaksregelen.

Departementet har mottatt innspill på at formuleringen «regnskapsreglene og verdsettelsesprinsippene» kan skape uklarhet i praksis ettersom dette er en uvanlig formulering i regnskapsretten. Departementet foreslår at formuleringen erstattes med «regnskapsprinsippene». Til-

svarende foreslås der formuleringen er benyttet i åttende ledd bokstav e.

Det at «verdsettelsesprinsipper» tas ut av lovteksten, innebærer ingen realitetsendring av gjeldende rett. Departementet legger til grunn at kravet om at det skal benyttes samme verdsettelsesprinsipper fanges opp av begrepet «regnskapsprinsipper».

Til slutt foreslår departementet at formuleringen «regnskapsregler» i skatteloven § 6-41 femte ledd første punktum erstattes med «regnskapspråk».

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 6-41 femte ledd og åttende ledd bokstav a nr. 2, c og e. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

Del III
Omtalesaker

14 Boligsparing for ungdom

I Innst. 600 S (2020–2021) om Revidert nasjonalbudsjett 2021 uttalte flertallet i finanskomiteen:

«Flertallet viser til at BSU-ordningen er et viktig verktøy for å hjelpe flere unge til å kunne kjøpe sin egen bolig. Flertallet viser til at ordningen er spisset og forbedret i flere omganger siden 2013, og ber regjeringen fortsette å vurdere ytterligere forbedringer i ordningen, for eksempel gjennom å øke taket for årlig sparebeløp og totalbeløp.»

Ordningen med boligsparing for ungdom (BSU) gir et fradrag i skatt for personer under 34 år som sparer på BSU-konto. Formålet med ordningen er å sette unge bedre i stand til å kjøpe bolig. Fradraget utgjør 20 pst. av innbetalt sparebeløp og gis i trygdeavgift, trinnskatt og skatt på alminnelig inntekt, men ikke i formuesskatt.

Siden 2013 er maksimalt årlig sparebeløp økt fra 20 000 kroner til 27 500 kroner, mens maxi-

malt samlet sparebeløp er doblet fra 150 000 kroner til 300 000 kroner. Fra 2021 ble ordningen målrettet mot de som ikke eier bolig, samtidig som maksimalt årlig sparebeløp ble økt.

Midlene på BSU-konto må benyttes til boligkjøp eller nedbetaling av boliglån. Etter forslag i Revidert nasjonalbudsjett 2021 kan BSU også benyttes til påkostning på og vedlikehold av egen bolig.

Det er dermed gjennomført betydelige forbedringer av BSU-ordningen siden 2013. Det kan være hensiktsmessig å få oversikt over virkninger av endringene fra 2021 før eventuelle nye endringer vurderes. Videre viser departementet til at forslaget om å innføre et jobbfradrag gir en skattelettelse som er særskilt rettet mot unge. Departementet foreslår derfor ikke endringer i BSU-ordningen fra 2022, men vil vurdere dette i de årlige budsjettene.

15 Privat konsum i selskap

Eier av et selskap og selskapet kan oppnå en urettmessig gunstig beskatning ved å la selskapet dekke eiers private kostnader eller yte varer og tjenester til eier til underpris, uten at dette innrapporteres til skattemyndighetene. Dette er ikke lovlig, men kan i praksis gjøres på ulike måter, og slike omgørelser kan være vanskelig å avdekke og kontrollere. Arbeidet med å avdekke privat konsum i selskaper har vært et prioritert kontrollområde for Skatteetaten. De administrative kostnadene ved å kontrollere slike disposisjoner og håndheve gjeldende regler på området er høye. Skatteomgåelse ved ulovlig konsum i selskap kan svekke legitimiteten til skattesystemet.

Det er særlig to typetilfeller av slik omgåelse som er aktuelle, brukstilfellene og salgstilfellene. I brukstilfellene påføres selskapene kostnader ved anskaffelse og drift av formuesgoder som stilles til rådighet for eiers private bruk. Realiteten er at eier disponerer over formuesgodet som om det var sitt eget, men betaler ikke noe eller en betydelig underpris for denne disposisjonsretten. Selskapet på sin side krever fradrag for avskrivninger, driftskostnader og et eventuelt tap ved en realisasjon av formuesgodet. I salgstilfellene erverver selskapet eiendeler som senere selges til eier til underpris eller uten at selskapet får dekket sine kostnader ved erverv og påkostninger.

Dersom selskapet yter varer eller tjenester til aksjonæren til under markedspris, skal selskapet uttaksbeskattes. Selskapet skal da inntektsbeskattes som om transaksjonen med eier var gjort på

markedsmessige vilkår. Videre skal aksjonæren etter reglene om utbyttebeskatning oppgi fordelten (underprisen) som aksjeinntekt og få beregnet utbytteskatt for denne. Dersom fordelten ikke oppgis til skattemyndighetene, innebærer det for det første for lav inntektsskatt i selskapet, ettersom selskapet ikke får korrekt inntekt og samtidig fullt fradrag for kostnadene ved varene og tjenestene. For det andre omgås utbytteskatt for den private aksjonæren. I tillegg kan dette innebære omgåelse av merverdiavgiftsplikten dersom selskapet får fradrag for inngående merverdiavgift for innsatsvarene og det ikke beregnes merverdiavgift på grunnlag av markedsprisen når varer og tjenester ytes til aksjonæren.

Verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler i formuesskatten forsterker insentivene til å eie formuesgoder til privat bruk gjennom selskap.

Problemstillingen er først og fremst aktuell der eieren har bestemmende innflytelse i selskapet og det er få øvrige aksjonærer.

Mye tyder på at gjeldende, alminnelige skatteregler ikke er tilstrekkelig til å motvirke privat konsum i selskap på en effektiv måte. I dansk rett er det innført flere særregler for beskatning av privat konsum, noe som har ført til betydelig reduksjon av privat konsum i selskap.

Regjeringen mener at det bør vurderes å innføre særregler for skattlegging av visse former for privat konsum i selskap også i Norge. Arbeidet med å utrede slike regler er igangsatt, med sikte på å sende forslag på høring første halvår 2022.

16 Eierbeskatningen – oppfølging av flertallsmerknad i Innst. 600 S (2020–2021)

I Innst. 600 S (2020–2021) ber

«flertallet regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2022 legge frem en vurdering av om summen av formuesskatt, utbytteskatt og selskapsskatt på norske arbeidsplasser er konkurransedyktig med eierbeskatningen i andre OECD-land og de største økonomiene utenfor OECD, og i denne sammenheng vurdere konkrete langsiktige skattetiltak som kan gjøre Norge til et mer attraktivt land for investorer og gründere der norske arbeidsplasser har like gode vilkår som norske arbeidsplasser eid fra utlandet.»

Regjeringen er opptatt av gode rammevilkår for investeringer i hele næringslivet. Selv om skatt kun er en av flere faktorer som spiller inn på investeringsadferden, bør skattesystemet ha færrest mulig negative virkninger på investeringene.

Skatt på eierens avkastning av en investering kan øke bedriftenes kapitalkostnader og føre til lavere investeringer. Skatten på avkastningen til personlige eiere består både av skatten som betales av overskuddet i selskapet og skatten som betales av eieren på utbytte eller gevinst. I tillegg betaler personlige eiere formuesskatt av sine eierandeler i selskapssektoren.

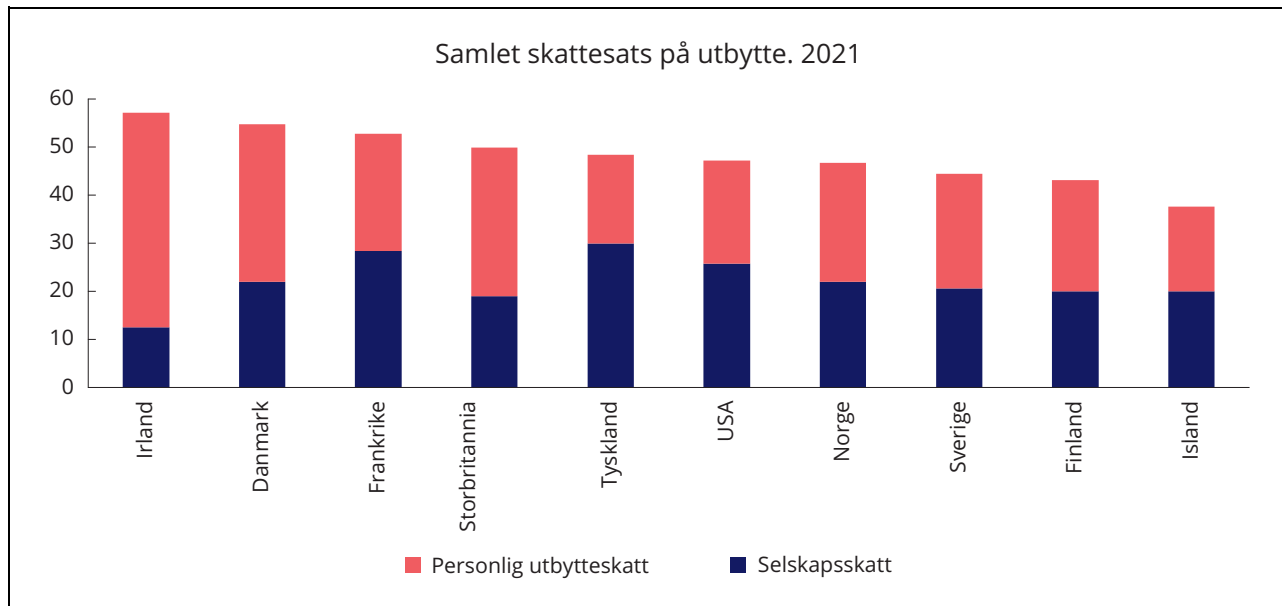
Ved skatteomleggingen 2014-2019 ble selskapsskattesatsen redusert fra 27 til 22 pst. Dette var en oppfølging av anbefalingen i Skatteutvalget (NOU 2014: 13) og en respons på den internasjonale utviklingen i selskapsskattesatser. Reduksjonen i selskapsskattesatsen var nødvendig for at norske skattegrunnlag ikke skulle svekkes som følge av skattekonkurransen og overskuddsflytting. Med lavere skattesats på selskapsoverskudd vil også flere investeringer være lønnsomme etter skatt.

Skattesystemet bør ikke hindre vekst gjennom innlåsing eller uheldige tilpasninger. Aksjonærmodellen for beskatning av aksjeutbytter og -gevinster ble innført i 2006 for å motvirke inntektskifting. Inntektsskifting vil si at arbeidsinntekter

med høy skattesats ble tatt ut av selskapene som utbytter med vesentlig lavere skattesats. For å unngå vridninger mellom aksjeinvesteringer og andre kapitalplasseringer, herunder innlåsing av kapital i selskapene, ble aksjonærmodellen utformet med et skjermingsfradrag slik at den er tilnærmet nøytral. Skjermingsfradraget unntar den delen av aksjeavkastningen som tilsvarende en alternativ risikofri avkastning fra utbytteskatt. En nøytral utbytteskatt påvirker ikke investeringsinsentivene eller investorens valg mellom aksjeinvesteringer og andre typer kapitalplasseringer. Det legger til rette for at de beste prosjektene får investeringskapital. Det skaper dermed et bedre grunnlag for verdiskaping og arbeidsplasser i Norge. Aksjonærmodellen erstattet den tidligere delingsmodellen. Av samme grunn bør utbytter som går gjennom flere selskaper i en eierkjede, heller ikke beskattes flere ganger. Derfor ble fritaksmetoden innført samtidig som aksjonærmodellen. Fritaksmetoden fritar selskaper for skatt på aksjeinntekter og sørger for at overskudd kan reinvesteres i nye selskaper innenfor selskapssektoren uten at dette utløser utbytte- eller gevinstbeskatning.

Skatteendringene de siste årene med lavere selskapsskatt, økt utbytteskatt og redusert formuesskatt virker dermed entydig til å gjøre flere investeringer lønnsomme for norske investorer. Med dette har regjeringen lagt til rette for flere investeringer i norske bedrifter og flere lønnsomme arbeidsplasser.

Norske og utenlandske eiere beskattes forskjellig avhengig av det enkelte lands innretning av skattesystemet når det gjelder eiendom, formue, selskapsoverskudd, gevinster mv. Samlet beskatning av kapitalinntekter i Norge er ikke spesielt høy i forhold til land det er naturlig å sammenligne seg med, se figur 16.1. I 2021 har Norge den niende høyeste utbytteskatten blant OECD-landene hvis man bare ser på personskatten (31,68 pst.), og den 13. høyeste skattesatsen hvis man ser på samlet marginalsatt (46,7 pst.), det vil si inkludert skatten som betales av selskapet.



Figur 16.1 Samlet skattesats på utbytte i utvalgte OECD-land. Formell selskappsskattesats og marginal skattesats på utbytte i 2021. Prosent

Kilde: OECD.

Gjennomsnittet for OECD er henholdsvis 25,5 pst. og 41,6 pst.

Det er imidlertid viktig å være klar over at skjermingsfradraget ikke er tatt hensyn til i disse tallene. Det vil redusere utbytteskatten i Norge sammenlignet med andre land.

Norge trekker kildeskatt på utbytter til utlendinger. Kildeskattesatsen er i utgangspunktet 25 pst., men reguleres av skatteavtalene og utgjør 15 pst. i de fleste tilfeller. Det gis ikke skjermingsfradrag i kildeskatten for aksjonærer utenfor EØS. Den utenlandske eieren vil dessuten normalt måtte skatte i sitt hjemland av utbytte og avkastning av investeringer i utlandet. Som regel vil den utenlandske aksjonæren få fradrag for den norske kildeskatten i skatt betalt i hjemlandet. Det medfører at kildeskatten ofte ikke får betydning for den samlede beskatningen av utlendingers utbytte fra Norge, men innebærer en fordeling av skatteprovenyet mellom Norge og aksjonærens hjemland. Kildeskatten vil i prinsippet også være en nedre terskel for beskatning av utbytte fra Norge i de tilfellene aksjonærens hjemland har lav eller ingen beskatning av utbytte.

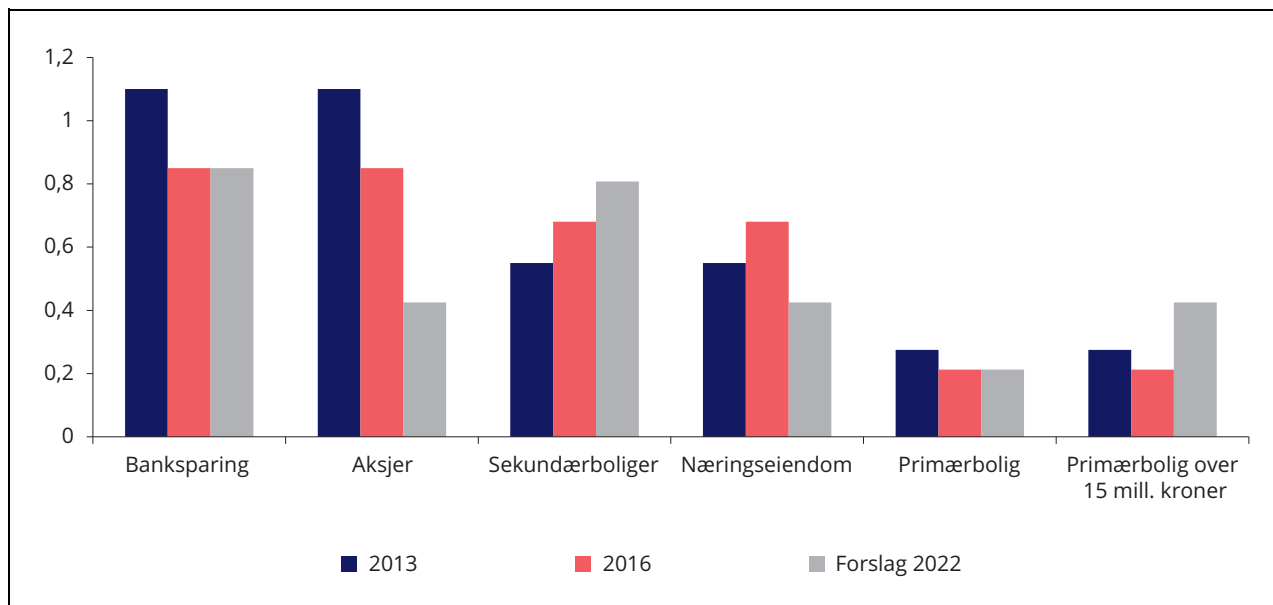
I motsetning til de fleste andre land har Norge formuesskatt. Under denne regjeringen er formuesskatten trappet vesentlig ned, og innretningen er endret. Formuesskattesatsen er redusert fra 1,1 til 0,85 pst. og bunnfradraget er økt fra 870 000 kroner til 1 500 000 kroner. For 2022 er bunnfradraget foreslått økt til 1 600 000 kroner.

Samlet har lettelsene på om lag 10 mrd. kroner bidratt til å gjøre det mer lønnsomt å spare.

Figur 16.2 viser endringen i formuesskattereglene fra 2013. Det ble i 2017 innført en egen lavere verdsettelse av aksjer, driftsmidler mv. Denne er redusert hvert år og er 50 pst. med forslaget i 2022. Samtidig økes verdsettelsen av sekundærboliger fra 50 pst. i 2013 til 95 pst. med regjeringens forslag. Samlet har dette gjort at det nå er langt mer gunstig å investere i aksjer og arbeidsplasser enn i en ekstra bolig.

Skatt på kapitalbeholdning kan bestå av ulike skatteformer, blant annet formuesskatt, eiendomsskatt, dokumentavgift og skatt på arv og gaver. Norge skiller seg ut som et av få land med formuesskatt, men også ved at vi ikke har arveavgift. Den samlede skatten på kapitalbeholdning i Norge er relativt lav sammenlignet med andre land, se figur 16.3. Forskjellen skyldes imidlertid særlig eiendomsskatt i andre land. Dersom vi holder eiendomsskatt utenfor, viser figuren at øvrig skatt på kapitalbeholdning er høy i Norge sammenlignet med de andre landene.

Eiendomsskatt er som regel kildebasert og utlignes i det landet eiendommen befinner seg, mens formuesskatten er bostedsbasert og utlignes i det landet eieren bor. En eiendomsinvestor må derfor betale eiendomsskatt i det landet eiendommen befinner seg uavhengig av om eieren er norsk eller utenlandsk, mens formuesskatt til Norge kun betales av norske investorer.



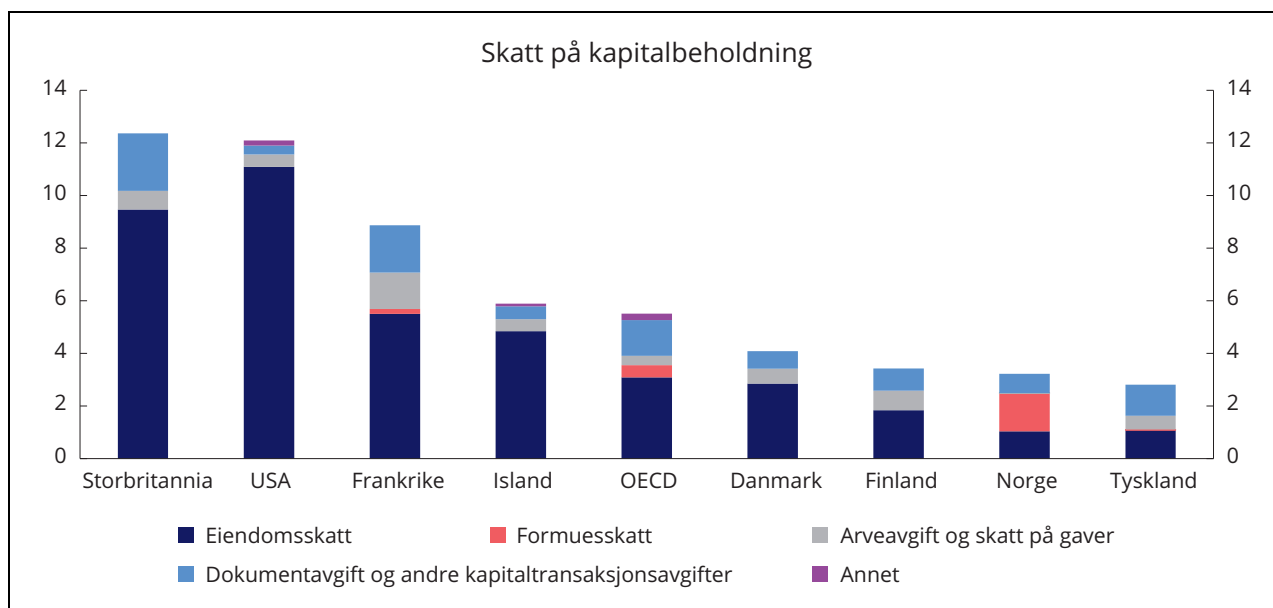
Figur 16.2 Effektive formuesskattesatser for 2013, 2016 og regjeringens forslag for 2022¹

¹ Den effektive formuesskattesatsen er den formelle formuesskattesatsen (0,85 pst.) justert for eventuell redusert formell verdsettelse. For eksempel er den effektive formuesskattesatsen på primærbolig under 15 mill. kroner, som med regjeringens forslag i 2022 verdsettes til kun 25 pst. av omsetningsverdi, $0,85 \text{ pst.} \cdot 0,25 = 0,21 \text{ pst.}$

Kilde: Finansdepartementet.

Selskapene har tilgang på andre finansieringskilder enn eierens innskutte egenkapital, spesielt tilbakeholdt overskudd og gjeld. Investeringer som er avhengige av innskutt egenkapital, for eksempel risikable investeringer i oppstartsselskaper, kan være særlig påvirket av eierbeskatningen.

Utenlandsk kapital vil også være med å finansiere investeringer i norske selskap. Den marginale finansieringen kan komme fra utlandet. Ifølge økonomisk teori vil eierbeskatningen i en åpen økonomi med høy kapitalmobilitet i første rekke påvirke sparingen, og i mindre grad investeringene. I en slik situasjon er det i hovedsak selskappsskatten som påvirker bedriftenes kapital-



Figur 16.3 Skatt på kapitalbeholdning. Prosent av samlede skatteinntekter. 2019¹

¹ Tall for OECD er et vektet gjennomsnitt for de landene som har rapportert for 2019.

Kilde: OECD.

kostnader og investeringer, og i begrenset grad skatten på eiernes kapitalinntekter. Den samlede beskatningen av norske eiere kan likevel ha betydning for sammensetning av eierskapet.

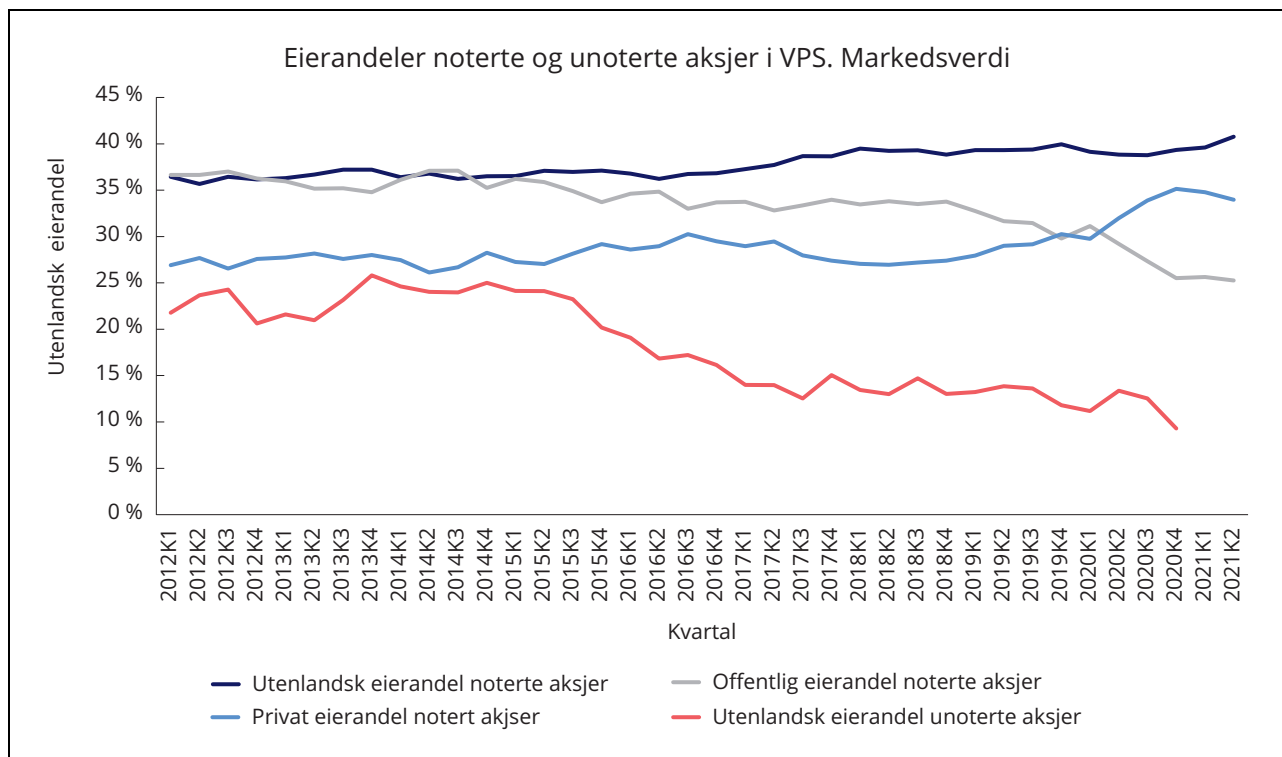
Generelt er kapitaltilgangen til næringslivet god i Norge. Det fremgår av Finansmarkedsmeldingen 2021 at lønnsomme prosjekter i Norge samlet sett synes å ha god tilgang til finansiering. De norske verdipapirmarkedene fungerer godt, norske finansforetak er solide og likvide, og offentlige ordninger bidrar til å finansiere prosjekter som ikke lett finner ordinær markedsfinansiering. Dette er også vurderingen i tidligere ekspertutredninger. Skatteutvalget (NOU 2014: 13) viser til at Norge har velfungerende kapitalmarkeder, og at norske bedrifters tilgang på lån og oppstartskapital er på linje med det en finner i sammenlignbare land. Også Produktivitetskomisjonen (NOU 2016: 3) peker på at kapitalmarkedet i Norge er åpent og rimelig velfungerende. Kapitaltilgangsutvalgets vurdering er at det norske kapitalmarkedet i hovedsak fungerer godt (NOU 2018: 5).

Figur 16.4 viser utviklingen i ulike eierskapsandeler av aksjer registrert i VPS. De siste ti årene har utlendinger økt sin eierandel i noterte aksjer noe, men utviklingen har vært stabil de seneste årene. Samtidig er utlendingenes eierandel i unoterte aksjer om lag halvert. Un-

terte VPS-registrerte aksjer utgjør imidlertid en liten andel av den totale mengden unoterte aksjer.

Det har også vært en klar vekst i andelen norsk privat eierskap av noterte aksjer gjennom perioden, fra ca. 27 pst. til i underkant av 35 pst. Utenlandsk eierskap i noterte aksjer utgjør om lag 40 pst., tilsvarende den utenlandske eierandelen av aksjer notert på Stockholmsbørsen. En forskjell på eierskapet i norske og svenske børsnoterte selskaper er at det statlige eierskapet er vesentlig høyere i Norge. Statlig eierskap av børsnoterte selskaper har imidlertid falt betydelig de senere årene. Utenlandsk eierskap i norske bedrifter er hovedsakelig konsentrert om større bedrifter i næringer som petroleum, industri, informasjons- og kommunikasjonsteknologi og faglig og forretningsmessig tjenesteyting, mens det er mindre dominerende i andre næringer og tilnærmet fraværende innenfor tjenesteytende næringer.

Utenlandsk eierskap er en indikasjon på at store norske bedrifter er attraktive å investere i. For bedriftene som tiltrekker seg utenlandsk kapital, kan disse eierne i tillegg tilføre viktig kunnskap om for eksempel ny teknologi og kompetanse til norske bedrifter. Samtidig er det et viktig mål for regjeringen å legge til rette for et sterkt norsk eierskap. Det gjøres både direkte gjennom offentlig eierskap i enkelte bedrifter, og gjennom



Figur 16.4 Utviklingen i eierandeler av VPS-registrerte noterte og unoterte aksjer. Markedsverdi

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

en politikk som støtter opp under rammebetingelsene for norsk, privat eierskap.

Norsk næringsliv består av svært mange små og mellomstore bedrifter. Bedrifter med 100 eller færre ansatte utgjør over 99 pst. av alle aktive bedrifter og står for om lag 70 pst. av verdiskapingen i privat sektor. Disse små og mellomstore norske selskapene er i stor grad finansiert og eid av nasjonale, og gjerne lokale, eiere. Ofte er eierne også selv ansatt i selskapet. Små og mellomstore bedrifter er viktig for verdiskapingen i Norge, og er oftere avhengige av å kunne hente kapital i det nasjonale kapitalmarkedet enn større bedrifter. Dette indikerer at kapitalen ikke er fullt ut mobil og at investeringsadferden gjerne preges av en tilbøyelighet til å velge hjemmemarkedet, såkalt «home bias», for eksempel som følge av manglende informasjon om investeringsmulighetene i andre land.

Selv om kapitalmarkedet samlet sett ser ut til å fungere godt, kan det ikke utelukkkes at det finnes lønnsomme prosjekter som ikke finner finansiering til rett pris. Regjeringen vil fortsette å arbeide for et velfungerende kapitalmarked for både større og mindre bedrifter.

I statsbudsjettet for 2022 foreslår regjeringen en ny ordning for beskatning av ansattopsjoner i

selskap i oppstarts- og vekstfasen, se kapittel 4. Den nye ordningen er enklere, gunstigere og mer forutsigbar enn gjeldende ordning. Reglene legges tett opp til gjeldende regler i den svenske ordningen for ansattopsjoner. Ordningen kan gjøre det lettere for oppstarts- og vekstselskap med mangelfull kapitaltilgang å rekruttere og beholde dyktige ansatte. Det forbedrer mulighetene slike selskap har til å gjennomføre lønnsomme investeringer, vokse og bidra til sysselsetting og verdiskaping.

Regjeringen er opptatt av at kapitalbeskatningen i Norge innrettes slik at den ikke er til hinder for et konkurransedyktig næringsliv som har god tilgang på kapital til investeringer i lønnsomme prosjekter. Derfor har regjeringen de siste åtte årene redusert selskapsskatten og trappet ned formuesskatten, spesielt på aksjer og driftsmidler.

Det er videre nedsatt et utvalg som skal vurdere perspektivene for Norges skatte- og avgiftssystem. Utvalget skal vurdere helheten i skatte- og avgiftssystemet, herunder hvordan selskaps- og kapitalbeskatningen kan justeres for å redusere vridninger og forbedre investeringsinsentivene, samtidig som en tar hensyn til at regelverket skal være enkelt å etterleve. Utvalget skal levere sin utredning 1. november 2022.

17 Skattlegging av internasjonale selskap – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 1141 (2020–2021)

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak ved behandlingen av Meld. St. 22 (2020–2021) *Data som ressurs – Datadrevet økonomi og innovasjon*, se Innst. 568 S (2020–2021):

«Vedtak 1141: Stortinget ber regjeringen ta en aktiv rolle i internasjonalt samarbeid som sikrer regelverk for effektiv skattlegging av internasjonale teknologiselskaper og tiltak som motvirker maktkonsentrasjon, og gjennomføre nasjonale tiltak ved utilstrekkelig fremgang i dette arbeidet.»

Globaliseringen og digitaliseringen har ført til at flernasjonale selskap stadig øker sin dominans på det globale markedet. Den teknologiske utviklingen har bidratt til fremvekst av nye forretningsmodeller, og har i økende grad gjort det mulig for selskap å betjene et marked uten fysisk tilstedeværelse. Dette setter press på det eksisterende internasjonale skatterammeverket, som er utarbeidet for en tid da selskapene hadde sterkere geografisk tilhørighet. utfordringene reiser skattemessige problemstillinger som berører mange land, og krever omforente globale løsninger.

Utfordringene med internasjonale skattetilpasninger og skadelig skattekonkurransen har lenge vært høyt på den politiske dagsorden i Norge og internasjonalt. OECD anslår at internasjonale skattetilpasninger koster landene opp mot 240 mrd. dollar årlig i tapte skatteinntekter. Økt digitalisering og økt omfang av immaterielle eiendeler har blant annet gjort det lettere for selskapene å benytte strategisk prising av konserninterne transaksjoner for å flytte overskudd. Det er svært krevende, og i mange tilfeller umulig, for skattemyndighetene å kontrollere om transaksjoner tilfredsstillende kravene til armlengdes prising.

De siste tiårene har selskapsskattesatsene i de fleste land falt betydelig, særlig i mindre økonomier. Mye av dette kan tilskrives at landene konkurrerer om mobile selskapsskattegrunnlag. Skattekonkurransen kan ha en rekke uheldige effekter:

- Det vrir konkurransen mellom flernasjonale og nasjonale selskap.
- Det øker den relative skattebyrden på ikke-mobile grunnlag som for eksempel arbeidskraft.
- Det påvirker fordelingen av skatteinntekter mellom land, der store økonomier kan tåle høyere effektive skattesatser enn små.
- Det skaper vridninger i globale investeringer, noe som svekker den samlede verdiskapingen i verden.

Skatteinntektene globalt har ikke falt tilsvarende reduksjonen i skattesatsene. Dette skyldes at reduksjonen i satsene delvis har blitt fulgt opp med grunnlagsutvidelser og med hardere beskatning av andre ikke-mobile grunnlag.

OECD har en ledende rolle i arbeidet med å forbedre det internasjonale skattesystemet. Som ett av 38 medlemsland arbeider Norge aktivt og kontinuerlig for et godt internasjonalt samarbeid om et koordinert skatteregelverk og administrativ håndheving. Gjennom OECD/G20s «Base Erosion and Profit Shifting Project» (BEPS-prosjektet), som ble gjennomført i perioden 2013–2015, ble det oppnådd enighet om en rekke tiltak mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. I 2016 opprettet OECD og G20 forumet «Inclusive Framework on BEPS» (Inclusive Framework) for å følge opp tiltaksplanen. Dette er et samarbeidsorgan som består av 140 medlemsland og -jurisdiksjoner, herunder Norge. I Norge er det de siste årene gjennomført flere endringer i regelverket for å følge opp anbefalinger fra BEPS-prosjektet.

En sentral del av OECDs BEPS-prosjekt gjaldt hvordan digitalisering radikalt har endret måten næringsvirksomhet utøves i den globale økonomien. Digitalisering av økonomien forsterker utfordringene med beskatning av multinasjonale selskap og reiser flere utfordringer enn overskuddsflytting. Det var derfor enighet blant G20- og OECD-landene som deltok i BEPS-prosjektet, om at det var et behov for å reformere de interna-

sjonale reglene for skattlegging av den digitaliserte økonomien, med sikte på balanserte og stabile langsiktige løsninger. Arbeidet har fortsatt som en forlenget del av BEPS-samarbeidet, innenfor rammen av Inclusive Framework. Målet er å komme frem til en konsensusbasert og langsiktig internasjonal skatteløsning, som sikrer rettferdige og stabile vilkår.

Arbeidet i Inclusive Framework nådde en milepæl da 130 medlemsland og -jurisdiksjoner, herunder Norge, den 1. juli 2021 kom til en politisk overordnet enighet om endringer i prinsippene for internasjonal beskatning.

Erklæringen «*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*» beskriver rammene for og hovedelementene i en internasjonal reform for skattlegging av store multinasjonale selskap.

Løsningen som er fremforhandlet, består av to hoveddeler omtalt som «pilarer».

Den første delen (pilar 1) dreier seg om hvordan beskatningsrett til selskapsoverskudd skal fordeles mellom land. Den politiske erklæringen innebærer at det skal skje en omfordeling av skattegrunnlag slik at markedsstaters skattegrunnlag øker noe. I hovedtrekk skal omfordelingen gjennomføres ved at de største og mest lønnsomme flernasjonale konsernene skal skattlegges for en del av sitt globale overskudd i de markedene hvor de har inntjening, uavhengig av fysisk tilstedeværelse. Konsern med global omsetning over 20 mrd. euro og lønnsomhetsgrad over 10 pst., skal omfattes av ordningen. Det innebærer at de om lag 100 største konsernene i verden vil bli omfattet av pilar 1. I erklæringen fremgår det videre at omsetningsterskelen, under visse forutsetninger, skal senkes til 10 mrd. euro ved en revisjon av ordningen sju år etter at den trer i kraft.

Den andre delen (pilar 2) handler om minimumsbeskatning av store multinasjonale selskap, og skal begrense skattekonkurransen mellom stater og svekke insentivene til internasjonal skatteplanlegging og overskuddsflytting. Den politiske erklæringen innebærer at det skal etableres et minimum effektivt globalt skattenivå på minst 15 pst. for store multinasjonale selskap. Reglene skal omfatte konsern med en omsetning på mer enn 750 mill. euro. Det samsvarer med omsetningsterskelen etter reglene for land-for-land-rapportering til skattemyndighetene.

Et av målene med endringene er å unngå spredning av ukoordinerte skattetiltak rettet mot aktører med digital virksomhet. Flere land har innført ulike former for brutto avgift på visse digi-

tale tjenester. Bekymringen for at spredning av ukoordinerte skattetiltak og handelsmessige motreaksjoner skal skade verdensøkonomien, har vært en drivkraft for en konsensusbasert langsiktig reform av de internasjonale skattereglene. I den politiske erklæringen forutsettes det at slike ensidige tiltak for å skattlegge digitale tjenester skal stanses og avvikles.

OECD har publisert anslag for de økonomiske virkningene av forslagene globalt. Departementet har også gjort beregninger for Norge med utgangspunkt i landspesifikke verktøy utviklet av OECD. Denne typen beregninger krever et omfattende datagrunnlag og kompliserte modeller. Resultatene er derfor svært usikre.

Hovedresultatene i vurderingene av de økonomiske virkningene er at:

- Skatteinntektene globalt vil øke ganske betydelig, så mye som opp mot 4 pst. av global selskapsskatt fra de to pilarene. Det tilsvarer 100 mrd. dollar per år.
- Departementet anslår at skatteinntektene på svært usikkert grunnlag vil øke med mellom 2 og 4 mrd. kroner samlet fra pilar 1 og 2.
- Effektive skattesatser vil øke og redusere samlede investeringer noe, men dette oppveies av en bedre allokering av investeringer, mindre overskuddsflytting og bedre forutsigbarhet.
- Alternativet til en omforent løsning, med utbredelse av unilaterale tiltak, vil kunne føre til svekket internasjonal handel og i verste fall redusere globalt bruttonasjonalprodukt med inntil én prosentenheter.
- Koronapandemien har satt fart i digitaliseringen og forsterket behovet for en internasjonal omforent løsning.

Økningen i skatteinntekter globalt kommer hovedsakelig fra pilar 2 og den direkte effekten av innføring av minimumsskattesatsen. Samtidig er det ventet at både selskaper og land vil endre sin adferd og at omfanget av overskuddsflytting vil gå ned. Pilar 1 vil ikke øke skatteinntektene samlet i like stor grad, men vil innebære en betydelig omfordeling av skatteinntekter mellom land, anslått av OECD til om lag 100 mrd. dollar. Pilar 1 fører til at middels- og lavinntektsland øker sine skatteinntekter relativt mer enn høyinntektsland. Videre vil land med lave formelle skattesatser og såkalte finanssentre tape inntekter, mens høyskatteland vil tjene.

En konsekvens av endringene er at effektive skattesatser vil øke. OECD anslår at effektiv marginal skattesats på investeringer vil kunne øke med inntil 1,4 prosentenheter som følge av

endringene. Dette vil isolert sett kunne føre til reduserte investeringer globalt. På den andre siden vil investeringenes lokalisering ikke lenger være like påvirket av skattesystemene. Dette vil føre til en bedre allokering av produksjonsressursene globalt. Samtidig forventes det bedre forutsigbarhet og bedre konkurranseforhold som følge av at redusert overskuddsflytting vil gi økte investeringer og en bedre avkastning på investeringene. Samlet sett mener OECD at forslagene både gir betydelige skatteinntekter og bidrar positivt til effektiviteten i verdensøkonomien.

Det arbeides videre i arbeidsgrupper under Inclusive Framework med utfyllende innhold og gjenværende tekniske løsninger. Norge deltar i disse arbeidsgruppene. Etter planen skal gjenværende problemstillinger og en detaljert gjennomføringsplan ferdigstilles og rapporteres til G20-finansministermøtet i oktober 2021. I henhold til enigheten fra juli legges det opp til at reglene skal tas inn i nasjonal lovgivning i løpet av 2022 og ha

virkning fra 2023. En forutsetning for at reglene blir effektive, er at de enkelte land som har sluttet seg til avtalen, gjennomfører implementeringen av regelverket i tråd med forutsetningene i avtalen. Det vil kreve et omfattende regelverksarbeid, også for Norges del, for å få dette på plass innen 2023.

Det internasjonale arbeidet med å finne løsninger for mer effektiv og rettferdig skattlegging av multinasjonale selskap er nødvendig for å gjenvinne et mer stabilt internasjonalt skattesystem og unngå at ensidige skattetiltak brer om seg, som igjen kan utløse handelsmessige mottiltak. Samtidig kan en helhetlig løsning sikre likere konkurransevilkår mellom multinasjonale selskap og mindre lokale aktører. Norge har deltatt aktivt i arbeidet frem mot den politiske enigheten i juli, og vil fortsette å delta i arbeidet som gjenstår.

Regjeringen legger med dette til grunn at anmodningsvedtak nr. 1141 (2020–2021) er fulgt opp.

18 Rederiskatteordningen – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 784 (2019–2020)

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som oppfyller nærmere fastsatte vilkår, kan velge å bli beskattet etter skattelovens bestemmelser om den særskilte rederiskatteordningen. Ordningen innebærer at det ikke skal gjennomføres skattlegging av nærmere definerte skipsfartsinntekter. Netto finansinntekter i selskapene skal derimot skattlegges. Selskapene skal i tillegg svare en særskilt tonnasjeavgift etter satser som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket.

Rederiskatteordningen inneholder bestemmelser om hva slags virksomhet og hva slags eiendeler som er tillatt innenfor ordningen. Selskaper i ordningen kan ikke drive annen virksomhet eller eie andre eiendeler.

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak i forbindelse med behandlingen av Meld. St. 2 (2019–2020), se Innst. 360 S (2019–2020):

«Vedtaket 784: Stortinget ber regjeringen å utrede og vurdere endringer i rederiskatteordningen slik at selskaper innenfor ordningen i tillegg til virksomhet som kvalifiserer for rederibeskatning kan drive virksomhet som ikke er støtteberettiget, og som skal beskattes ordinært. Status for saken skal omtales i forbindelse med nasjonalbudsjettet for 2021.»

En endring som nevnt i anmodningsvedtaket vil innebære at også virksomhet som ikke kvalifiserer for skattefritak, kan drives av selskap innenfor ordningen.

Departementet har utarbeidet et forslag om å innføre adgang for selskaper innenfor rederiskatteordningen til også å drive visse typer skipsfartsrelatert virksomhet som i dag ikke er tillatt innenfor ordningen (delt virksomhet). Forslaget ble sendt på høring 24. september 2021, med høringsfrist 7. januar 2022. Formålet er for det første at selskaper innenfor ordningen skal oppnå større fleksibilitet, ved at fartøyer kan benyttes til aktiviteter som etter dagens regler ikke er tillatt. For det andre skal endringene redusere risikoen for at

brudd på rederiskatteordningens vilkår skal medføre ufrivillig uttreden. Hensikten med endringene er ikke å utvide ordningen til å omfatte nye segmenter innenfor sjøfart, men å legge til rette for at rederier kan fortsette med skattefri virksomhet som omfattes av gjeldende ordning, selv om det i noen tilfeller er hensiktsmessig å drive annen virksomhet, det vil si virksomhet som ikke er tillatt i dagens ordning.

Innføringen av adgangen til delt virksomhet gjør det nødvendig å vurdere flere elementer i rederiskatteordningen. Ut over de endringene som er nødvendige for å etablere ordningen med delt virksomhet, legger departementet opp til i det vesentlige å videreføre gjeldende ordning. Endringene som foreslås, gjelder i hovedsak ordningens bestemmelser om tillatte og kvalifiserende eiendeler, bestemmelsene om tillatt virksomhet og nye bestemmelser om fastsetting av skattepliktig resultat fra skattepliktig skipsfartsvirksomhet innenfor ordningen.

I høringsnotatet foreslår departementet også noen andre justeringer i rederiskatteordningen. Disse forslagene innebærer presiseringer, tilpassninger og/eller utbedring av svakheter ved gjeldende ordning.

Rederiskatteordningen er godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) som forenlig med EØS-avtalen etter ESAs statsstøtteretningslinjer for sjøtransport. ESA godkjente 14. desember 2017 rederiskatteordningen for perioden fra og med 2018 til og med 2027. Forslaget om å gi adgang til delt virksomhet i rederiskatteordningen og de øvrige forslagene i høringsnotatet, innebærer at ordningen må gjennom en ny notifikasjonsprosess med ESA.

Departementet tar i høringsnotatet sikte på at endringene skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2022. Forslagene forutsetter som nevnt godkjenning fra ESA, og et endelig lovforslag bør ikke fremmes for Stortinget før en slik godkjenning foreligger.

19 Omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt

Departementet sendte 3. september 2021 et forslag på høring om å legge om særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt fra inntektsåret 2022. Forslaget vil gjøre særskatten nøytral og dermed gi samsvar mellom selskapenes og samfunnets lønnsomhetsvurderinger, skape forutsigbarhet om fremtidige skatteregler og samtidig gi selskapene en betydelig likviditetsforbedring som reduserer selskapenes kapitalbehov. Grunnlaget for diskusjonen som har vært om verdsettelse av fremtidige investeringsfradrag i særskatten, vil også falle bort. Den foreslåtte

omleggingen ligner på den som allerede er innført for vannkraft fra 2021.

Forslaget omfatter kun investeringer pådratt fra og med inntektsåret 2022 som skattlegges etter de ordinære reglene. Det er foreslått overgangsregler om utbetaling av fremførte underskudd og ubenyttet friinntekt. De midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11 vil gradvis fases ut i tråd med Stortingets vedtak.

Høringsfristen er 3. desember 2021. Departementet legger opp til at forslaget fremmes for Stortinget i en egen lovproposisjon våren 2022.

20 Evaluering av omlegging til kontantstrømskatt for vannkraftverk

Etter forslag fra regjeringen er det fra 2021 åpnet for at kraftforetak kan utgiftsføre nye investeringskostnader i grunnrenteskatten i samme år som investeringen gjøres (kontantstrømskatt), se Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021*. Ved behandlingen av statsbudsjettet for 2021 hadde flertallet i finanskomiteen følgende merknad til forslaget om å legge om grunnrenteskatten for vannkraft til en kontantstrømskatt, jf. Innst. 4 L (2020–2021):

«Komiteens flertall, medlemmene fra Høyre, Fremskrittspartiet, Venstre og Kristelig Folkeparti, understreker behovet for et mer vekstvennlig skattesystem for vannkraften for å sikre lønnsomme oppgraderinger og sikre større kraftproduksjon. Flertallet støtter forslaget i Prop. 1 LS (2020–2021) om å endre grunn-

renteskatten for vannkraftverk til kontantstrømskatt for nye investeringer som er provenytnøytral i nåverdiforstand, og mener at det er viktig at effektene av omleggingen evalueres på et tidlig tidspunkt slik at behovet for eventuelle ytterligere forbedringer kan vurderes.

Flertallet slutter seg med dette til regjeringens forslag.»

Evaluering av endringene i grunnrenteskatten bør blant annet baseres på statistikk og erfaringer fra skattefastsettingen. For å få tilstrekkelig grunnlag for å vurdere endringen bør en derfor ha noen års erfaring fra skattefastsettingen før evalueringen gjennomføres. Det vises for øvrig til forslag til endringer i grunnrenteskatten for å ta hensyn til samvirkning med selskapsskatten, se punkt 7.1 i denne proposisjonen.

21 Utredning av merverdiavgift på skadeforsikring

21.1 Innledning

Finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgift. Unntaket er bredt og omfatter kjerneområdene innenfor bank, forsikring og verdipapirhandel. Bakgrunnen for unntaket er først og fremst at det er vanskelig å finne et egnet grunnlag for å beregne merverdiavgift på marginbaserte inntekter (for eksempel bankenes rentemargin). Foretak med hovedsakelig finansielle aktiviteter er i stedet omfattet av finansskatten på lønn og overskudd. Begrunnelsen for unntaket treffer ikke like godt på finansielle tjenester som ytes mot konkrete, lett identifiserbare vederlag. Skadeforsikringsforetakenes premieinntekter er i prinsippet godt egnet for merverdiavgift. Spørsmålet om merverdiavgift på skadeforsikring er omtalt i tidligere sammenhenger på overordnet nivå, uten at det er presentert en mer detaljert vurdering og skisse til hvordan en slik utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget kan gjennomføres, jf. blant annet Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt – En skattereform for omstilling og vekst*. I Prop. 1 LS (2018–2019) *Skatter, avgifter og toll 2019* uttalte regjeringen at merverdiavgift på skadeforsikring kan være fornuftig, og at det bør utredes nærmere.

Departementet har arbeidet videre med å utrede en mulig utvidelse av merverdiavgiften til skadeforsikring. Utgangspunktet er fortsatt at skadeforsikring er egnet for merverdiavgiftsplikt, og at merverdiavgift bør erstatte finansskatten for denne sektoren. Det vil gi en mer nøytral beskatning av skadeforsikring enn dagens finansskatt, og være i tråd med målet om en mer generell merverdiavgift. Merverdiavgiftsplikt vil innebære at skadeforsikringsforetak får fradragsrett for inngående merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsatsen. Med det oppnås at avgiftskostnadene ikke veltes over til næringsdrivendes kjøp av forsikringstjenester, slik som i dag. I tillegg vil det kunne styrke konkurranseevnen for norske skadeforsikringsforetak. Merverdiavgiften likebehandler norske og utenlandske foretak på det norske markedet, mens finansskatten kun ilegges foretak med finansiell tjenesteproduksjon i Norge.

En slik grunnlagsutvidelse i merverdiavgiften reiser flere problemstillinger. Merverdien ved skadeforsikring er differansen mellom premieinntekter på den ene siden, og erstatningsutbetalinger samt vare- og tjenesteinnsats på den andre. For å identifisere og avgiftslegge kun merverdien er det nødvendig med særskilte regler, som vil innebære et nytt element i merverdiavgiftssystemet. En annen hovedproblemstilling er hvor langt den norske beskatningsretten går ved grensekryssende skadeforsikringsvirksomhet. Det følger av destinasjonsprinsippet at beskatningsretten for merverdiavgift ligger til staten der forbruket finner sted. Det er ikke enkelt å fastslå hva som egentlig er forbruket av en forsikringstjeneste i denne sammenheng. For å sikre at det kun er det innenlandske forbruket av skadeforsikringstjenester som avgiftslegges, må det etableres et nytt sett av beskatningsregler i merverdiavgiftsloven.

Sakens omfang og kompleksitet sammenholdt med at ingen andre EU/EØS-land har innført merverdiavgift på skadeforsikring, gjør at det fortsatt gjenstår et utredningsbehov.

21.2 Gjeldende merverdiavgiftsregler

21.2.1 Unntaket for forsikringstjenester

Etter merverdiavgiftsloven § 3-6 er omsetning og formidling av finansielle tjenester unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Unntaket er bredt utformet og omfatter i hovedsak kjerneområdene innen bank, forsikring og verdipapirhandel.

Unntaket i merverdiavgiftsloven 3-6 bokstav a for forsikringstjenester inneholder ingen nærmere definisjon av unntakets rekkevidde. Forarbeidene til lovbestemmelsen har en relativt kortfattet omtale av unntaket, se Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) *Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001)*. Finansdepartementet har i en tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 kommentert og konkretisert sin forståelse av unntaket for finansielle tjenester (daværende § 5 b første ledd nr. 4 i merverdiavgiftsloven av 1969). Se punkt 2.1 i uttalelsen

om forsikringsunntaket hvor det blant annet er uttalt:

«(...) Forsikring kan grovt sies å innebære overføring av risiko mot vederlag. En forsikringstjeneste kjennetegnes ved at en forsikringsgiver forplikter seg, mot betaling av en premie, til å yte forsikringstaker eller andre (medforsikrede) den ytelse partene ble enige om skulle ytes dersom forsikringstilfellet skulle inntre. Dette ble også lagt til grunn i EF-domstolens dom C-349/96 av 25. februar 1999, vedrørende Card Protection Plan Ltd. Departementet legger til grunn tilsvarende avgrensning i relasjon til merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 4 bokstav a.»

Unntaket omfatter et bredt spekter av forsikringsformer, blant annet skadeforsikring, livsforsikring og gjenforsikringsvirksomhet. Unntaket omfatter selve ytelsen av forsikring, ikke forsikringsvirksomheten som sådan. Det er tjenestens art som er avgjørende for om den er omfattet av unntaket eller ikke. Unntaket sonderer ikke mellom ulike forsikringsbransjer, for eksempel skadeforsikring og livsforsikring. Det er begrepet «forsikringstjenester» som er det avgjørende kriteriet i den nærmere vurderingen. For å finne ut hva som nærmere ligger i dette begrepet, må det ses hen til sektorlovgivningen. Dette er også trukket frem i Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om forståelsen av unntaket for finansielle tjenester. Se videre HR-2019-2335-A avsnitt 44 og HR-2019-1726-A avsnitt 47 og 52-54 hvor det er uttalt at i vurderingen av hvordan begreper skal forstås i skatte- og avgiftslovgivningen må man legge til grunn den forståelse som fremgår av sektorlovgivningen, forutsatt at det ikke er holdepunkter for annet.

Formidling av forsikringstjenester er også omfattet av merverdiavgiftsunntaket, og gjelder enten det er forsikringsselskapene selv, agenter, assurandører, forsikringsmeglere eller andre som formidler forsikringsavtaler.

Unntaket for forsikringstjenester må avgrenses mot avgiftspliktige tjenester av administrativ og teknisk art. Eksempel på avgiftspliktige tjenester er tekniske undersøkelser og utarbeidelse av verditakster i forbindelse med skadeoppgjør. Unntaket omfatter heller ikke omsetning av varer og tjenester i forbindelse med oppretting av skade. På tilsvarende måte må formidling av forsikringstjenester avgrenses blant annet mot rådgivning, markedsføring og annen avgiftspliktig medvirkning.

21.2.2 Virkninger av unntaket

Unntaket for finansielle tjenester innebærer at merverdiavgiften utgjør en kostnad på vare- og tjenesteinnsatsen i finansiell tjenesteproduksjon. Dette kan påvirke sammensetningen av produksjonen. For virksomheter med unntatt omsetning kan eksempelvis merverdiavgiften være et hinder for innkjøp av tjenester eksternt (med merverdiavgift), selv om dette er mer effektivt enn at finansforetakene produserer dem selv. For delvis avgiftspliktige virksomheter innebærer unntaket også at det må skilles mellom anskaffelser brukt i og utenfor den avgiftspliktige delen av virksomheten. Slik delt virksomhet i merverdiavgiftssystemet gir administrative kostnader for virksomhetene ved at de må ta stilling til om anskaffelser er til bruk i den avgiftspliktige eller i den unntatte del av virksomheten. For anskaffelser som er til bruk i begge deler av virksomheten, kan det bare gjøres forholdsmessig fradrag. Dette gir også tilpasningsproblemer ved at det vil være lønnsomt for virksomheter å føre anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige del av virksomheten. Dette kan være vanskelig å gjennomføre og kontrollere for Skatteetaten. Slike tilpasninger kan ha vesentlige samfunnsøkonomiske kostnader.

Merverdiavgiften skal ikke belastes næringsdrivende, men de som er sluttbrukere i systemet (forbrukere). Den manglende fradragsretten for vare- og tjenesteinnsats i finanssektoren innebærer at næringsdrivende som kjøper finansielle tjenester, likestilles med forbrukere, og tjenesten blir overbeskattet sammenlignet med ordinær merverdiavgift. Manglende merverdiavgift på finansielle tjenester innebærer at finansielle tjenester til ordinære forbrukere ikke ilegges merverdiavgift og at slike tjenester til ordinære forbrukere er underbeskattet. Dette gir vridningseffekter, i retning av overforbruk av finansielle tjenester for forbrukere og motsatt for merverdiavgiftspliktige virksomheter.

Ved eksport av varer og tjenester fra Norge til utlandet vil det i det generelle merverdiavgiftssystemet være full fradragsrett for avgiftspliktig virksomhet samtidig som det er nullsats ved eksport. Dette er i tråd med prinsippet som gjelder for merverdiavgiften om at forbruket skal beskattes i det land hvor forbruket skjer (destinasjonsprinsippet). Fraværet av fradragsrett for produksjon av unntatte tjenester – herunder finansielle tjenester – medfører beskatning i Norge, selv om tjenesten eksporteres og dermed ikke blir gjenstand for forbruk i Norge.

For å kompensere for manglende skattlegging av finansielle tjenester, ble det i 2017 innført finansskatt. Finansskatten er en skatt på lønnsgrunnlaget i finanssektoren i tillegg til en forhøyet skattesats på overskuddet i sektoren. På den måten skattlegges de to elementene som utgjør merverdien som skapes i næringen. Provenyet fra finansskatten for 2021 er anslått til om lag 5,7 mrd. kroner påløpt. Verdien av merverdiavgiftsunntaket i finanssektoren er anslått til om lag 10,2 mrd. kroner. Finansskatten er således på et moderat nivå sammenlignet med merverdiavgift.

Finansskatten gir økte priser på finansielle tjenester. Dermed bidrar finansskatten til å redusere forbruket av finansielle tjenester hos avgiftspliktige kunder og ordinære forbrukere. Beskatningen av forbrukeres kjøp av finansielle tjenester blir mer lik ordinær merverdiavgift. For avgiftspliktige kunder kan imidlertid økte priser som følge av finansskatten, bidra til å forsterke vridningen vekk fra finansielle tjenester som merverdiavgiftsunntaket skaper.

Finansskatten reduserer finansnæringens insentiv til å produsere innsatsfaktorer i egenregi. Finansskatten svekker, som alle inntektsskatter, også konkurransevnen til virksomheter i Norge på en måte som merverdiavgift ikke gjør, ved at den kun ilegges finansiell tjenesteproduksjon i Norge. Finansskatten er relativt enkel og gir en særskilt beskatning som til dels avbøter at forbruk av finansielle tjenester ikke ilegges merverdiavgift, men den er ikke noe fullgodt alternativ til merverdiavgift på finansielle tjenester.

21.3 Andre land

Forsikringstjenester er i stor grad unntatt fra merverdiavgift i andre land.

I EUs felles merverdiavgiftsregelverk er det gjort unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten for forsikringstjenester og finansielle tjenester, se artikkel 135 i merverdiavgiftsdirektivet (Rådskonklusjon 2006/112/EF). Dette betyr at ingen EU-land har merverdiavgift på forsikringstjenester. Unntakene i artikkel 135 har reist mange tolkningsspørsmål, og den nærmere rekkevidden av unntakene er nærmere definert ved omfattende praksis fra EU-domstolen.

Europakommisjonen har igangsatt et arbeid med en mulig oppdatering og forenkling av merverdiavgiftsreglene for finansielle tjenester for å sikre like konkurransevilkår i EU og EU-virksomhetenes internasjonale konkurransevne. Som et ledd i dette arbeidet publiserte Europakommisjo-

nen i oktober 2020 et veikart under overskriften «Review of the VAT rules for financial and insurance services» (Document Ares(2020)5770956). I veikartet er det varslet en konsekvensutredning. Om formålet med arbeidet er det blant annet fremhevet behovet for å adressere den konkurranseulempen tilbydere av finansielle tjenester og forsikring utsettes for ved å være uten fradragsrett for inngående avgift. Videre er det fremhevet at de aktuelle merverdiavgiftsreglene bør klargjøres og i størst mulig grad harmoniseres, for å eliminere ulik avgiftsbehandling innen EU. Rådet har gitt sin støtte til Europakommisjonens arbeid på dette området (punkt 20 i Rådskonklusjoner av 27.11.20: Council conclusions on fair and effective taxation in times of recovery, on tax challenges linked to digitalisation and on tax good governance in the EU and beyond). Europakommisjonen har i første halvdel i 2021 dessuten gjennomført en høring.

Noen land utenfor EU har innført merverdiavgift på forsikringstjenester. Blant annet gjelder dette Australia og New Zealand, som har inkludert skadeforsikring i sine merverdiavgiftssystemer (Goods and Services Tax, GST).

Under det australske GST-systemet gjennomføres avgiftsplikten ved at forsikringsforetak skal beregne ordinær GST-sats ved salg av avgiftspliktige forsikringsavtaler. Avgiften av dette innberettes som forsikringsforetakenes utgående GST. Forsikringsforetak vil etter de alminnelige fradragsreglene ha fradragsrett for inngående GST på vare- og tjenesteinnsats. Det er gitt særskilte regler ved forsikringsutbetalinger. Forsikringsforetak har på nærmere vilkår rett til å nedjustere avgiftsgrunnlaget ved forsikringsutbetalinger. To av vilkårene for at forsikringsforetak kan nedjustere avgiftsgrunnlaget, er at utbetalingen gjelder en forsikringsavtale som er avgiftsberegnet, og at forsikringstaker ikke har fradragsført GST på forsikringspremien.

Avgiftsplikten for forsikringer i New Zealand har vesentlige likheter med den i Australia, blant annet ved at den er avgrenset mot livsforsikringer. En av forskjellene er at reglene i New Zealand gir forsikringsgiver anledning til å redusere avgiftsgrunnlaget ved forsikringsutbetalinger selv om mottaker har fradragsrett for inngående avgift. Mottakeren vil ut fra sine forhold kunne ha plikt til å beregne utgående avgift av forsikringsoppgjøret. Ordningen i New Zealand medfører at forsikringsgivers avgiftsbehandling av forsikringsutbetalinger er uavhengig av om den som mottar forsikringsoppgjøret, har fradragsrett eller ikke (for anskaffelser til den virksomheten som forsikrings-

utbetalingen gjelder). GST-reglene i Australia er basert på at forsikringsgiver mottar korrekte opplysninger fra mottaker av forsikringsutbetalingen om mottakerens aktuelle fradragsrett, mens reglene i New Zealand er basert på at mottaker selv gjennomfører eventuell pliktig avgiftsbehandling av forsikringsoppjøret.

21.4 Sentrale spørsmål som krever ytterligere utredning

21.4.1 Hvilke forsikringer skal beskattes?

En hovedproblemstilling er hvilke forsikringer som skal omfattes av en mulig merverdiavgiftsplikt. Skade- og kredittforsikring er avtaler om at forsikringsforetaket, mot et vederlag, forplikter seg til å overta en definert risiko. Forsikringsforetakets tjeneste kan sies å være administreringen av risiko, det vil si at risikoen bæres kollektivt av de forsikrede. Departementet vurderer at det i hovedsak er mulig å begrense avgiftsgrunnlaget, og dermed avgiftsplikten, til merverdien skapt ved denne tjenesten.

Derimot er det mer krevende å definere merverdiavgiftsgrunnlaget for livsforsikringer. Ulike typer livsforsikringer innebærer sparing. Merverdiavgiften er en avgift på forbruk og bør følgelig ikke legges på det som utgjør sparing og finansielle investeringer. Dette tilsier at forsikringer med et betydelig element av sparing bør falle utenfor en mulig merverdiavgiftsplikt, det vil si i hovedsak livsforsikringer, mens i hovedsak kreditt- og skadeforsikringer er egnet for merverdiavgiftsplikt. Videre vurderes at gjenforsikring av avgiftspliktige forsikringer er egnet for merverdiavgiftsplikt.

Det må avgrenses nærmere hva som skal være merverdiavgiftspliktig forsikring. Skadeforsikringsvirksomhet er i norsk rett regulert i ulike lover og forskrifter, og det er naturlig å ta utgangspunkt i denne sektorlovgivningen ved den nærmere avgrensning av merverdiavgiftsplikten.

Etter finansforetaksloven kan forsikringsvirksomhet kun drives av forsikringsforetak og pensjonskasser som etter finansforetaksloven har tillatelse til å drive slik virksomhet, og av utenlandske forsikrings- og pensjonsforetak som etter finansforetaksloven har adgang til å drive forsikringsvirksomhet i Norge. Et forsikringsforetak kan gis tillatelse til å drive som enten livsforsikringsforetak, skadeforsikringsforetak, kredittforsikringsforetak eller gjenforsikringsforetak. Tillatelse gis for en eller flere forsikringsklasser, eller for en del av en forsikringsklasse. Nærmere

regler om forsikringsklasser er fastsatt i finansforetaksforskriften. Som skadeforsikring regnes etter finansforetaksloven forsikring mot skade eller tap av ting, rettigheter eller andre fordringer og forsikring mot erstatningsansvar eller kostnader, samt ulykkesforsikring, sykeforsikring og annen personforsikring som ikke er livsforsikring.

Ved den nærmere utformingen av merverdiavgiftsplikten må det vurderes om det er enkelte forsikringsklasser i skadeforsikring som likevel bør unntas eller fritas fra avgiftsplikten. En begrunnelse kan være at det er vanskelig å finne et egnet grunnlag for å beregne merverdiavgiften, for eksempel fordi forsikringen ikke omsettes mot et konkret, lett identifiserbart vederlag. En annen begrunnelse kan være at forsikringen har internasjonale forgreninger på en slik måte at en merverdiavgiftsplikt vil bli kompliserende og lite praktisk. Dette kan for eksempel være tilfeller hvor forsikringsobjektet gjelder transportmidler (skip og fly) som beveger seg mellom inn- og utland. I vurderingen av eventuelle unntak må man blant annet se på om det er hensiktsmessig at skadeforsikringsforetakene kan bli avgiftspliktig for bare deler av sin virksomhet og faren for uheldige tilpasninger. Dessuten må det vurderes om det er forenlig med EØS-avtalens regler om statsstøtte med en rettsstilstand som innebærer at enkelte skadeforsikringer eventuelt unntas eller fritas fra merverdiavgiftsplikt.

21.4.2 Hvordan fastsette merverdiavgiftsgrunnlaget?

Merverdiavgift er en generell avgift på forbruk som beregnes i alle omsetningsledd. Gjennom fradragsretten er det kun merverdien som beskattes i hvert omsetningsledd, og den endelige avgiftsbelastningen oppstår når omsetningen skjer til en kjøper uten fradragsrett, herunder privatpersoner og virksomheter som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt.

Forsikringspremiene beregnes på forskudd på grunnlag av risikoen for hendelsen blant forsikringskundene, slik at premieinnbetalingene dekker de fremtidige utbetalingene samt øvrige kostnader og fortjeneste ved forsikringsvirksomheten.

Merverdien som bør beskattes ved skadeforsikring, er differansen mellom premieinntekter på den ene siden og erstatningsutbetalinger i tillegg til vare- og tjenesteinnsatsen på den andre. Et sentralt spørsmål er hvordan man kan avgiftsbellegge bare merverdien i forsikringsvirksomheten. En metode går overordnet ut på at forsikringsfore-

taket oppkrever merverdiavgift på forsikringspremien i sin helhet. For forsikringstakerne som har fradragsrett, vil ikke merverdiavgiften på forsikringspremien utgjøre en kostnad. I den grad forsikringstakerne ikke har fradragsrett for merverdiavgiften på forsikringspremien, vil det derimot være nødvendig med særskilte tiltak for å kun avgiftslegge merverdien. En nærliggende løsning er å gi forsikringsforetaket rett til å nedjustere sitt avgiftsgrunnlag med summen av forsikringsutbetalinger. Dette kan sammenlignes med en form for fradragsrett for kontantutbetalinger. Retten til nedjusteringer må begrenses til oppgjør av merverdiavgiftsbelagte forsikringer hvor forsikringstaker ikke har hatt (full) fradragsrett for forsikringspremien, eventuelt må mottakere av forsikringsutbetalinger pålegges å beregne utgående avgift basert på sine avgiftsforhold. Slike særskilte regler for å identifisere det endelige merverdiavgiftsgrunnlaget, herunder at selgers avgiftsgrunnlag eventuelt vil bero på kundens fradragsrett, vil innebære et nytt element i merverdiavgiftssystemet.

Utforming av forslag til nye regler i merverdiavgiftsloven slik som skissert overordnet ovenfor, krever ytterligere utredning. Som ledd i dette arbeidet ser departementet blant annet på de valgte løsningene i Australia og New Zealand, som er to land som har innført merverdiavgift på skadeforsikring. Departementet vil særskilt foreta en nærmere vurdering av disse to landene ulike tilnærminger til hvordan det endelige avgiftsgrunnlaget fastsettes.

21.4.3 Beskatningsretten – grensekryssende forsikringsvirksomhet

En annen hovedproblemstilling er hvor langt den norske beskatningsretten går ved grensekryssende skadeforsikringsvirksomhet. Forsikrings-selskap innen EØS-området kan tilby forsikring i Norge gjennom norsk datterselskap, norsk filial eller direkte fra utlandet. Videre kan utenlandske forsikrings-selskap forsikre risikoer som er plassert i Norge, for eksempel en norsk fast eiendom, eller risikoer som hviler på norske borgere. Sistnevnte kan for eksempel være en leiebil i utlandet. Tilsvarende kan norske forsikringsforetak omsette forsikringer til utlandet, samt forsikre risikoer i utlandet.

For å realisere destinasjonsprinsippet, som innebærer at det er det innenlandske forbruket av forsikringstjenester som skal ilegges merverdiavgift, må det etableres et nytt sett av beskatningsregler i merverdiavgiftsloven.

Det er ikke rett frem å fastslå hva som egentlig er forbruket av en forsikringstjeneste i denne sammenheng. I de fleste tilfellene inntreer ikke den forsikringsberettigede begivenhet, og forsikringssummen utbetales derfor ikke til forsikringstaker. Utgangspunktet bør likevel være at forbruksstedet er det stedet hvor den forsikrede risiko er. Det vil imidlertid kunne være betydelige forskjeller mellom ulike skade- og kredittforsikringer i om, og i hvilken grad den forsikrede risikoen er knyttet til ett bestemt fysisk sted. Graden av tilknytning til en stat for at beskatningsretten skal anses å ligge til denne, må derfor vurderes nærmere.

En nærliggende løsning vil være at en forsikring er avgiftspliktig når den forsikrede risikoen er plassert i norsk merverdiavgiftsområde, samtidig med at forsikring er fritatt når den forsikrede risikoen er plassert utenfor merverdiavgiftsområdet. Hva som skal forstås ved risikoen plassering, må reguleres nærmere i merverdiavgiftsregelverket. For eksempel vil risikoen for forsikringer som dekker fast eiendom, være plassert i det landet hvor eiendommen er. En mer generell bestemmelse vil kunne fastsette at for tilfeller som ikke er spesifikt regulert, er risikoen plassert i det landet hvor forsikringstakeren har sitt bosted eller er hjemmehørende. I dette arbeidet vil departementet for øvrig se hen til EU-regler på forsikringsområdet.

21.4.4 Økonomiske konsekvenser

Merverdiavgift på skadeforsikring vil tilsi økt premie for privatpersoner og andre uten fradragsrett, men med langt mindre enn 25 pst. Det skyldes at forsikringsselskapene, i motsetning til i dag, vil få fradrag for inngående merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsats i produksjonen og at erstatningsutbetalinger reduserer beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften forsikringsselskapet må innbetale. For forsikrede som har fradragsrett, som næringslivet, kan premien bli redusert. Under forutsetning om full overvelting av merverdiavgift og finansskatt, antas forsikringspremien til ikke-avgiftspliktige aktører å øke med 5–7 pst. Forsikringspremien til kunder med full fradragsrett kan reduseres med 1–2 pst. Normalt veltes ikke merverdiavgiften fullt over i prisene. Dersom det ikke er full overvelting, vil prisendringene bli mindre enn dette.

Å erstatte dagens finansskatt på skadeforsikringsselskap med merverdiavgift på skadeforsikring vil styrke konkurransevnen til norske skadeforsikringsselskap, både i det norske forsikrings-

markedet og i de europeiske forsikringsmarkedene. Dette skyldes at merverdiavgiften likebehandler norske og utenlandske selskap som omsetter skadeforsikring her i landet. Norske skadeforsikringsselskap vil samtidig få fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester brukt i produksjon av skadeforsikringstjenester, også ved omsetning av slike tjenester ut av landet. Sammenlignet med finansskatt vil merverdiavgiften i mindre grad påvirke valg av lokalisering ved omsetning her i landet.

Forutsatt at omsetningen av skadeforsikring (eksklusive merverdiavgift) ikke endres, antas det at å erstatte finansskatt på skadeforsikring med merverdiavgiftsplikt, kan øke provenyet med om lag 1,5–2 mrd. kroner årlig. Det understrekes at beregningene er usikre. Provenyet vil variere fra år til år som følge av variasjoner i forholdet mellom premieinntektene fra og erstatningsutbetalingene til kunder uten fradragsrett. Hvordan forsikringsselskapene tilpasser seg de nye reglene vil også ha betydning for provenyet. Provenyanslaget må vurderes nærmere basert på blant annet konkrete avgrensninger i regelverket.

21.5 Oppsummering og veien videre

Det er ingen god begrunnelse for merverdiavgiftsunntak for finansielle tjenester som ytes mot konkrete, lett identifiserbare vederlag. Skadeforsikringsforetakenes premieinntekter er i prinsippet godt egnet for merverdiavgift. Merverdiavgiftsplikt vil gi en mer nøytral beskatning av skadeforsikring enn dagens finansskatt, og være i tråd med målet om brede skattegrunnlag.

I tråd med signalene som ble gitt i statsbudsjettet for 2019 har departementet arbeidet videre med å se på konsekvensene av å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å omfatte skadeforsikring. Departementet understreker imidlertid at det gjenstår flere spørsmål om innretningen og utformingen av en slik grunnlagsutvidelse, som krever ytterligere utredning. Dette knytter seg både til hvilke forsikringer som skal omfattes av en eventuell merverdiavgift, og den nærmere fastsettingen av merverdiavgiftsgrunnlaget. En tredje kategori av problemstillinger gjelder hvor langt den norske beskatningsretten går ved grensekryssende skadeforsikringsvirksomhet. I tillegg må det foretas en nærmere analyse av de administrative og økonomiske konsekvenser av et slikt forslag.

At ingen EU/EØS-land har merverdiavgift på skadeforsikring, gjør også det videre utredningsarbeidet krevende. På den annen side er ikke merverdiavgift på skadeforsikring noe helt nytt. En sentral del av utredningsarbeidet er å se nærmere på løsningene som er valgt i Australia og New Zealand. Som ledd i utredningsarbeidet vil departementet dessuten følge med på Europakommisjonens arbeid med en mulig oppdatering og forenklinger av merverdiavgiftsreglene for finansielle tjenester på EU-nivå.

Utarbeidelse av et eventuelt helhetlig høringsnotat med et gjennomarbeidet lovforslag om en utvidelse av merverdiavgiftsplikten vil være tidkrevende, og det er for tidlig nå å anslå når et eventuelt lovforslag kan fremmes for Stortinget. Departementet vil vurdere dette i forbindelse med kommende statsbudsjetter etter at en høring er gjennomført.

22 Endret tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 163 og 849 (2020–2021)

22.1 Innledning

Regjeringen omtaler her en endring i regelverket for utstedelse av salgsdokument for omtvistede krav ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri. En eventuell endring vil også endre tidfestingen av merverdiavgift, det vil si tidspunktet for når merverdiavgift skal medtas av registrerte avgiftssubjekter i skattemeldingen for merverdiavgift, og dermed også når merverdiavgiften skal betales.

For å redusere entreprenørens likviditetsbelastning ved omtvistede krav, ble tidfestingen av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri foreslått endret i Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 9.4. Forslaget ble vedtatt, og endringen ble gjennomført ved endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a om utstedelse av salgsdokument innenfor bygge- og anleggsvirksomhet. Endringen trådte i kraft 1. januar 2021, og åpner for å utsette utstedelsen av salgsdokument til arbeidet er fullført. Dette er et alternativ til å utstede salgsdokument i samsvar med arbeidets fremdrift. Før arbeidet er fullført, vil entreprenøren følgelig ha en rett, men ikke en plikt, til å fakturere i samsvar med fremdriften. Et unntak gjelder der entreprenøren faktisk mottar en delbetaling i samsvar med fremdriften, hvor de skal utstede salgsdokument for det mottatte beløpet.

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak i forbindelse med behandlingen av Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021*, se Innst. 2 S (2020–2021):

«Vedtak 163: Stortinget ber regjeringen vurdere endringer i merverdiavgiftsregelverket for entrepriser slik at entreprenøren ikke trenger å innberette og innbetale merverdiavgift av omtvistede krav før tvisten er endelig avklart»

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak i forbindelse med behandlingen av Dokument 8:116 S (2020–2021), se Innst. 348 S (2020–2021):

«Vedtak 849: Stortinget ber regjeringen foreta nødvendige forskrifts- og/eller regelendringer slik at innberetning og betaling av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet suspenderes inntil omtvistede krav er avklart, og komme tilbake med nødvendig budsjettmessig oppfølging snarest og senest i forbindelse med statsbudsjettet for 2022.»

Departementet fraråder en endring i tråd med anmodningsvedtakene fra Stortinget. Departementet redegjør likevel for hvordan reglene kan utformes dersom Stortinget ønsker å innføre en ordning hvor plikten til å utstede salgsdokument ved bygge- og anleggsvirksomhet utsettes når et krav er omtvistet. Departementet anser Stortingets anmodningsvedtak nr. 163 og nr. 849 (2020–2021) fulgt opp gjennom dette.

En endring i tråd med Stortingets anmodningsvedtak på området reiser spørsmål om forholdet til statsstøttereglene i EØS-avtalen. En eventuell endring bør derfor ikke tre i kraft før saken er notifisert til og godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA), i henhold til prosedyrene for statsstøtte i EØS-avtalen.

22.2 Gjeldende rett

22.2.1 Merverdiavgiftsloven – dokumentasjon, tidfesting og betaling

Avgiftsregnskapet skal føres etter gjeldende bokføringsregler og de alminnelige prinsipper for bokføringen som følger av bokføringsloven med tilhørende forskrift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 og § 15-10, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-10.

Hovedregelen for tidfesting av merverdiavgift er at beløpet skal oppgis i skattemeldingen for merverdiavgift i den terminen dokumentasjonen

er utstedt (fakturaprinsippet), jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd. Fakturaprinsippet er i stor grad en praktisk tillempling av leveringstidspunktet som beskatningstidspunkt, jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov – Nye regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger* punkt 8.4. Fakturaprinsippet forutsetter rettidig fakturering. Bokføringsforskriften inneholder nærmere regler om tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjonen, se punkt 22.2.2.

Det er uten betydning for tidfestingen av merverdiavgift om eller når varen eller tjenesten blir betalt (med unntak for tilfeller der departementet treffer enkeltvedtak om at betalingsstidspunktet legges til grunn, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 annet ledd).

Innberettet merverdiavgift forfaller til betaling samme dato som fristen for levering av skattemeldingen for merverdiavgift, det vil si én måned og ti dager etter utløpet av perioden, jf. skattebetalingsloven § 10-30 og skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 (med unntak for perioden mai-juni, der fristen er 31. august).

22.2.2 Bokføringsforskriften

Krav til salgsdokument

Bokføringsforskriften delkapittel 5-1 oppstiller krav til dokumentasjonen for salg av varer og tjenester. Etter § 5-1-1 første ledd nr. 1 skal salgsdokumentet inneholde dokumentasjonsdato. Dokumentasjonsdatoen er datoen for utstedelse av dokumentet med mindre annet følger av bokføringsforskriften, jf. annet ledd. Videre skal salgsdokumentet inneholde blant annet ytelsens art og omfang (nr. 3), vederlag (nr. 5) og eventuell merverdiavgift (nr. 6). Salgsdokumentet skal også inneholde leveringsdato, jf. første ledd nr. 4. Når salgsdokumentet er utstedt i henhold til reglene i bokføringsforskriften, har leveringsdatoen ikke betydning for tidfestingen av merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd.

Tidspunkt for utstedelse av salgsdokument

Bokføringsforskriften delkapittel 5-2 regulerer kravene til utstedelsen av salgsdokument. Hovedregelen er at salgsdokument skal utstedes snarest mulig og senest én måned etter levering, med mindre annet er bestemt i bokføringsforskriften, jf. § 5-2-2 første ledd første punktum. Salgsdokument som omhandler avgiftspliktige varer og tjenester, kan ikke utstedes før levering, med mindre

det er gitt unntak i forskrift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd, jf. femte ledd.

Særregler om faktureringstidspunktet er gitt blant annet i §§ 5-2-3 til 5-2-6. Dette gjelder:

- leveranser som faktureres månedlig, som kan faktureres innen femten virkedager i måneden etter leveringsmåneden
- tjenester som leveres løpende og varer som leveres i den forbindelse, skal faktureres senest én måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen
- ved anbudsarbeider og lignende kan avtalte betalingsplaner legges til grunn for utstedelse av salgsdokumentasjon
- for tjenester som leveres basert på måling av faktisk forbruk (strøm, telefoni og lignende), kan det utstedes salgsdokument for lengre perioder, begrenset til en periode på ett år
- unntak fra forbudet mot forskuddsfakturering (persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende), hvor salgsdokumentasjon for en periode på inntil ett år kan utstedes før levering har funnet sted.

I bokføringsforskriften § 8-1-2a er det fastsatt særskilte regler for utstedelsen av salgsdokument for bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri. Hovedregelen etter bestemmelsens første ledd første punktum er, etter endringen fra 1. januar 2021, at salgsdokument kan utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift. Av annet punktum følger det imidlertid at utstedelse av salgsdokument kan utsettes til arbeidet er fullført. Salgsdokument som utsettes til arbeidet er fullført, skal utstedes senest innen en måned etter utløpet av oppgaveterminen etter skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

I bokføringsforskriften § 8-2-1a annet ledd er det et unntak for tilfeller der entreprenøren faktisk mottar en delbetaling i samsvar med fremdriften. I slike tilfeller skal entreprenøren utstede salgsdokument for det mottatte beløpet.

22.2.3 Utenlandsk rett

I EU er merverdiavgiften regulert i Rådets direktiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet). Direktivet pålegger alle land i EU å ha et merverdiavgiftssystem, og innebærer en stor grad av harmonisering av systemene i EU-landene.

Utgangspunktet i EU-retten er at merverdiavgiftsplikten og plikten til å betale merverdiavgift oppstår på det tidspunktet varen eller tjenesten «leveres», jf. artikkel 63 i merverdiavgiftsdirektivet. Selve betalingen forfaller riktignok normalt

først når skattemeldingen for merverdiavgift er levert. I artikkel 64 er det gitt særregler om leveringstidspunktet ved løpende vare- eller tjenesteleveranser. Ved delbetaling før varene eller tjenestene leveres, oppstår plikten til å betale merverdiavgift i den terminen delbetalingen skjer, jf. artikkel 65. Uavhengig av artikkel 63, 64 og 65 kan medlemslandene bestemme at betalingsplikten for visse transaksjoner og for visse kategorier av avgiftspliktige personer oppstår:

- senest ved utstedelse av faktura,
- senest når vederlag mottas, riktignok slik at dette alternativet bare er anvendelig for avgiftspliktige personer med maksimal årlig omsetning på 2 mill. euro, eller
- hvis det ikke utstedes faktura, eller denne utstedes for sent, innenfor en nærmere fastsatt frist regnet fra avgiftspliktens inntreden, jf. artikkel 66.

Artikkel 220 flg. i merverdiavgiftsdirektivet regulerer utstedelsen av fakturaer. Etter artikkel 220 plikter avgiftssubjektet å sørge for at det utstedes faktura ved levering av varer og tjenester. Dette gjelder også der det mottas delbetalinger før varen eller tjenesten er levert. Artikkel 222 bestemmer at medlemsstatene kan fastsette frister for utstedelsen av fakturaer.

I tråd med artikkel 63 i merverdiavgiftsdirektivet er utgangspunktet både i Sverige og Danmark at avgiftsplikten ved omsetning av varer og tjenester inntreer når varen eller tjenesten er levert. Begge land har enkelte særbestemmelser om inntreden av avgiftsplikten og innberetnings- og betalingsplikten, som avviker fra dette utgangspunktet.

I Sverige er hovedregelen at avgiftsplikten ved omsetning av bygge- og anleggstjenester inntreer når faktura utstedes, og at utgående merverdiavgift skal innberettes i den terminen faktura er utstedt. Faktura skal utstedes senest ved utgangen av den andre kalendermåneden etter leveringen. Dersom entreprenøren mottar en betaling som forskudd eller à konto uten at det er utstedt faktura, skal innberetningen av merverdiavgift derimot skje i den terminen betalingen er mottatt. Dersom det verken er utstedt faktura eller mottatt betaling, skal innberetningen senest skje i den terminen som omfatter den andre kalendermåneden etter at tjenestene eller varene er levert. Foretak med årlig omsetning som normalt er under 3 mill. svenske kroner, kan likevel innberette merverdiavgiften i den terminen betaling mottas, men slik at merverdiavgiften senest skal innberettes for samtlige fakturaer som er ubetalte ved skatteårets utløp.

I Danmark anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt der faktureringen skjer innen eller snarest etter leveringen. Dersom det betales helt eller delvis før leveringen eller faktureringen, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt. Innberetningen av merverdiavgift skjer i den terminen levering anses å ha skjedd.

Reglene i Sverige og Danmark gir rom for at partene kan innrette seg slik at det ikke inntreer merverdiavgiftsplikt for omtvistede krav underveis i prosjektet, det vil si frem til levering.

22.3 Departementets vurdering

22.3.1 Innledning

Regjeringen la ved endringen av tidfestingsregelen ved bygge- og anleggsvirksomhet fra 1. januar 2021 vekt på at en ny ordning måtte oppfylle visse vilkår, jf. Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 9.4. For det første måtte ordningen bygge på fakturaprinsippet, det vil si at det ikke bør innføres et kontantprinsipp for omtvistede krav. For det andre måtte normen være enkel både for de næringsdrivende og skattemyndighetene, og for det tredje måtte ordningen være i tråd med EØS-avtalens regelverk om statsstøtte. Endringen som er vedtatt og gjort gjeldende fra 1. januar 2021, oppfyller etter departementets vurdering disse kravene. Departementet ser derfor ikke behov for en endring i tråd med anmodningsvedtakene, som i tillegg innebærer utfordringer knyttet til statsstøtteregelverket i EØS-avtalen.

Departementet formulerte utfordringen med regelverket som gjaldt før 1. januar 2021, som et spørsmål om entreprenørene ble pålagt å fakturere en del av kravene – og dermed også å innberette og betale merverdiavgift – før levering har skjedd, og før det er mulig å ta leveransen i bruk. Hovedreglene i bokføringsforskriften delkapittel 5-2 er at tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentet er knyttet til tidspunktet for levering av varen eller tjenesten. Det kommer frem av redegjørelsen for endringen i bokføringsforskriften § 8-1-2a, jf. Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 9.4.5, at departementet fant at tidspunktet for fullføring i normaltillfellene vil være det tidspunktet som best sammenfaller med leveringstidspunktet. Videre fant departementet at endringen som ble foreslått, ville gi større likhet mellom subjekter som leverer bygge- og anleggsarbeid og andre avgiftssubjekter.

I Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021* punkt 9.4.5 under deloverskriften «Forhol-

det til bokføringsforskriften delkapittel 5-2», uttalte departementet at den foreslåtte endringen lå innenfor rammen av delkapittel 5-2 i bokføringsforskriften, og at forslaget derfor ble antatt å være uproblematisk i relasjon til reglene om statsstøtte i EØS-avtalen.

22.3.2 Forholdet til statsstøttereglene i EØS-avtalen

Etter departementets vurdering vil en ordning som skissert i anmodningsvedtak nr. 163 og 849 (2020–2021), ikke kunne utformes på en slik måte at den ligger innenfor rammen av bokføringsforskriften delkapittel 5-2. Et forslag i tråd med anmodningsvedtakene vil innebære en særordning for entreprenører ved bygge- og anleggsvirksomhet. Utsatt tidfesting av merverdiavgiften som følger av en slik endring, vil innebære en likviditetsfordel for denne bransjen sammenlignet med andre bransjer. Entreprenørene må derfor antas å få en selektiv fordel, og det oppstår da spørsmål om tiltaket vil innebære statsstøtte som er uforenlig med EØS-avtalen. Forslaget bør dermed ikke iverksettes uten at tiltaket notifiseres til ESA. Det er uklart hvor lang tid det vil ta fra tiltaket notifiseres til tiltaket eventuelt er godkjent av ESA. Departementet har pre-notifisert tiltaket til ESA, og har i den forbindelse hatt møte med ESA. ESAs foreløpige vurdering er at saken reiser kompliserte spørsmål og at ESA ikke vil kunne behandle pre-notifikasjonen uten å åpne en formell undersøkelse. Dette er en tidkrevende prosess som kan ta opptil 18 måneder.

22.3.3 Begrunnelsen for en særlig ordning for omtvistede krav i bygge- og anleggsbransjen

I Innst. 348 S (2020–2021), jf. Stortingets anmodningsvedtak nr. 849 (2020–2021), fremheves den særegne plikten i bygge- og anleggsbransjen til å fullføre oppdraget selv om det er uenighet rundt oppdraget og oppgjøret («hoppeplikten»), som begrunnelse for en særlig ordning for omtvistede krav på dette området.

Departementet mener at tvist om sluttoppjøret i kontraktsforhold av en viss varighet og størrelse, ikke er unikt for bygge- og anleggsbransjen. En næringsdrivende som kommer i en situasjon der et krav er omtvistet, vil ha de samme likviditetsutfordringer som en entreprenør i bygge- og anleggsbransjen, uavhengig av bakgrunnen for at kravet har oppstått. Det er en naturlig del av rammevilkårene i denne bransjen, som i andre nærin-

ger og bransjer, at eventuelle kostnader knyttet til slike likviditetsutfordringer inngår i prisingen av tjenesten. Departementet viser også til at tidfesting av inntekt fra omtvistede krav på skatteområdet følger hovedregelen om at inntekten tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen. Det er ikke gitt særskilte regler for enkelte typer næringer eller bransjer.

Finanskomiteens flertall viser i Innst. 348 S (2020–2021) til at bokføringsforskriften kapittel 8 allerede har en rekke tilleggsbestemmelser og særlige regler tilpasset næringer og bransjer, herunder for «Bygge- og anleggsvirksomhet» i delkapittel 8-1 i bokføringsforskriften.

Hovedregelen om tidspunkt for utstedelse av salgsdokument reguleres av bokføringsforskriften § 5-2-2, og knytter tidspunktet opp til levering. Det er oppstilt enkelte praktisk begrunnede unntak fra dette, se punkt 22.2.2. Departementet viser til at disse unntakene knytter seg i stor grad til leveringen. Den særlige bestemmelsen i bokføringsforskriften kapittel 8 for bygge- og anleggsvirksomhet, er begrunnet i behovet for å klargjøre tidspunktet for levering på dette området. Og endringen i bokføringsforskriften § 8-1-2a fra 1. januar 2021, er som nevnt antatt å klargjøre nærmere leveringstidspunktet for bygge- og anleggsarbeider. For øvrig er det i bokføringsforskriften kapittel 8 ikke gitt særlige bestemmelser om tidspunkt for utstedelse av salgsdokument for noen andre næringer eller bransjer.

Riktignok er det i merverdiavgiftsforskriften § 15-9-1 gitt enkelte særlige unntak fra plikten til å utstede salgsdokument for vederlag som fastsettes og betales av offentlige myndigheter. Dette er imidlertid som påpekt av mindretallet i innstillingen en meget snever ordning som bare gjelder tilfeller hvor kravet er rettet mot det offentlige og fastsettes ved offentlig myndighetsutøvelse. Bakgrunnen for disse ordningene er at det kan ta tid fra kravet fremmes til det treffes vedtak av offentlig myndighet om fastsettelse av godtgjørelsen.

I Innst. S 348 (2020–2021) viser komiteens flertall til et notat fra Deloitte Advokatfirma, som gir uttrykk for at utsatt tidfesting på merverdiavgiftsområdet av omtvistede krav vil innebære at reglene vil bli de samme innenfor henholdsvis skatte- og avgiftsretten. Flertallet uttaler på denne bakgrunn at «et enkelt regelverk ikke taler mot forslag om at betalingsplikten for mva. ved omtvistede krav suspenderes».

Departementet viser til at merverdiavgiftssystemet funksjonelt er bygd opp på en annen måte enn skattesystemet. De næringsdrivende (registrerte avgiftssubjekt) oppkrever og betaler mer-

verdiavgiften til staten, mens skattesystemet bygger på at den næringsdrivende betaler skatt til staten basert på overskudd opparbeidet i skattleggingsperioden. Skatten betales av og belastes den enkelte næringsdrivende, mens merverdiavgiften for registrerte avgiftspliktige innkreves av den næringsdrivende fra andre næringsdrivende eller privatpersoner på vegne av staten. Den merverdiavgiften som skal fastsettes og beregnes, har aldri vært den avgiftspliktiges egne midler, selv om midlene kan disponeres av den avgiftspliktige frem til betalingstidspunktet. Dette er annerledes for skatteforpliktelsen som skal beregnes og betales av egne opptjente midler.

Tidfestingen på skatteområdet sikrer at inntekten kommer til beskatning i riktig kalenderår, ettersom hver skatteleggingsperiode er ett år. For merverdiavgift er alminnelig skattleggingsperiode to måneder, det vil si at det er seks skattleggingsperioder per år hvor det må tas stilling til om kravet er omtvistet. Kompliserte regler som krever utfordrende vurderinger, vil derfor bli mer utfordrende både for de næringsdrivende og for skattemyndighetene på merverdiavgiftsområdet enn på skatteområdet. Videre er merverdiavgift en skatt på forbruk. Forbruket skjer normalt tidsmessig i nærhet til leveringen av den enkelte vare eller tjeneste. Dette tilsier at avgiftsplikten knyttes nærmere i tid opp mot leveringstidspunktet enn på skatteområdet. Videre gjelder skatteplikten samlet opparbeidet overskudd for kalenderåret. På skatteområdet er nærheten mellom faktisk opptjening av inntekten og betaling, ivaretatt ved reglene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven.

Denne forskjellen kan vises ved et eksempel på et krav for en entreprise som er «fullført» i februar (i år én), men hvor deler av kravet er omtvistet og senere avklart i november samme år. For skattyters plikt til å betale fastsatt skatt for år én er dette uten betydning, da inntekten skal tidfestet til år én. For merverdiavgift vil derimot en regel om utsatt utstedelse av salgsdokumentet for omtvistede krav, suspendere betalingen av merverdiavgiften knyttet til kravet fra første skattleggingsperiode med forfallsfrist 10. mars i år én til siste skattleggingsperiode med forfallsfrist 10 februar i året etter (år to).

22.4 Departementets vurdering av hvordan en regel om utsatt frist for utstedelse av salgsdokumentasjon for omtvistede krav kan utformes

22.4.1 Innledning

Departementet legger til grunn at det vil være i tråd med anmodningsvedtak nr. 163 og nr. 849 (2020–2021) å gi en ny bestemmelse om omtvistede krav i bokføringsforskriften § 8-1-2a som et nytt annet ledd. Første ledd første punktum i bestemmelsen om at salgsdokument skal utstedes når arbeidet er fullført, må i tilfelle endres slik at bestemmelsen ikke gjelder for omtvistede krav. Gjeldende annet ledd videreføres i nytt tredje ledd.

En ny bestemmelse i bokføringsforskriften § 8-1-2a annet ledd om omtvistede krav kan gis følgende ordlyd:

«For omtvistede krav kan utstedelse av salgsdokument utsettes når det objektivt sett er rimelig tvil om kreditor har rett på vederlaget. Blir et omtvistet krav avklart eller betalt helt eller delvis, skal salgsdokument for kravet som er avklart eller betalt, utstedes snarest og senest innen en måned.»

I tillegg bør en slik bestemmelse etter departementets vurdering ikke gjelde der kreditor og debitor er nærstående.

22.4.2 Når er et krav omtvistet?

Departementet mener det bør klargjøres i regelverket hva som nærmere ligger i at kravet er omtvistet. At et krav er omtvistet, definerer ikke klart hvilke krav som omfattes. At uttrykket ikke har et avklart innhold, kompliserer regelverket på området. Både de avgiftspliktige og skattemyndighetene vil løpende måtte ta stilling til når et krav er omtvistet.

At et krav ikke blir betalt av debitor innen en avtalt forfallsfrist, innebærer i seg selv ikke at kravet er omtvistet. Manglende betaling kan skyldes ren betalingsuvillighet eller manglende betalingsevne. Behandlingen av merverdiavgift i skattemeldingen ved manglende betalingsevne må, som i dag, følge de alminnelige reglene om tap på krav.

En debtors uvilje mot å gjøre opp en fordring kan være subjektivt begrunnet og innebære at det er liten grunn til å tro at innvendingen vil føre frem eller har relevans for plikten til å betale. Departementet mener det bør oppstilles krav om

at det objektivt sett må være rimelig tvil om kravets berettigelse for at kravet skal anses som omtvistet. Kravet om rimelig tvil innebærer ikke et krav om sannsynlighetsovervekt, men at grunnløse innsigelser er uten betydning. At det skal foretas en objektiv vurdering, innebærer at subjektive forhold hos kreditor og debitor holdes utenfor vurderingen av rimelig tvil. Departementet viser til at ordningen med utsatt tidfesting av omtvistede krav etter skattelovgivningen har et tilsvarende kvalifikasjonskrav. I Skatte-ABC kapittel 4.4.1 uttales følgende:

«Når det etter en objektiv vurdering er rimelig tvil om kreditor har rett på vederlaget, skal inntektsføringen av den omtvistede delen utsettes til tvisten er løst og kravet er avklart.»

I Stortingets anmodningsvedtak nr. 163 (2020–2021) er det angitt at utsettelsen av plikten til å utstede salgsdokument bør gjelde frem til «tvisten er endelig avklart», mens det i anmodningsvedtak nr. 849 (2020–2021) benyttes uttrykket «avklart».

Departementet mener at tidspunktet for når salgsdokumentet skal utstedes for en eventuell regel om omtvistede krav, må knyttes opp til om tvisten «er avklart». Dersom partene kommer fram til en enighet om kravets omfang gjennom en særskilt avtale, kan det senere oppstå andre tvister knyttet til denne avtalen. Det må i tilfelle foretas en ny vurdering av om kravet eller deler av det er omtvistet som følge av denne uenigheten. Tvisten mellom partene vil ved en enighet ikke alltid være «endelig avklart».

I tillegg mener departementet at det bør følge av en slik ordning at dersom debitor til tross for uenigheten betaler deler av kravet, oppstår det plikt til å utstede salgsdokument for den delen av kravet som er betalt.

22.4.3 Omtvistede krav mellom nærstående

Ordningen på skatteområdet er slik at plikten til å utsette inntektsføringen av omtvistede krav korresponderer med en plikt for debitor til ikke å fradragføre kostnadene ved slike krav. For statens proveny innebærer det at ordningen i teorien er nøytral. På merverdiavgiftsområdet vil en slik ordning ikke være nøytral dersom debitor ikke er et registrert avgiftssubjekt, eller ikke har rett til å fradragføre merverdiavgiften i skattemeldingen for merverdiavgift som inngående avgift. En ordning med utsettelse av avgiftsplikten for

omtvistede krav innebærer derfor en risiko for tilpasninger og omgåelser, for å få utsatt innbetalingen av merverdiavgift.

Faren for slike tilpasninger og omgåelser er størst der det er et økonomisk interessefelleskap mellom kreditor og debitor. Departementet mener derfor det bør vurderes å begrense anvendelsesområdet for en slik ordning der fordringen består mellom nærstående. På skatte- og avgiftsområdet er det ulike regelsett med særlige regler dersom partene i en avtale, transaksjon eller lignende er nærstående. Hvem som etter de enkelte bestemmelsene skal anses som nærstående, varierer. Merverdiavgiftsloven § 2-2 har regler om fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret av flere virksomheter. Denne bestemmelsen gjelder selskaper der minst 85 pst. av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. En ordning for omtvistede krav bør avgrenses mot tilfeller hvor kreditor og debitor på grunn av eierforholdene i selskapene, er eller kunne vært registrert som en enhet etter merverdiavgiftsloven § 2-2. Et annet alternativ kan være å begrense anvendelsesområdet generelt i tilfeller der det foreligger interessefelleskap mellom kreditor og debitor. Merverdiavgiftsloven § 4-4 har regler om fastsetting av beregningsgrunnlaget i tilfeller der det består et interessefelleskap mellom leverandør og mottaker av varer og tjenester. Etter departementets vurdering bør en bestemmelse som avgrenser anvendelsesområdet der kravet består mellom nærstående, sendes på høring før den vedtas.

22.4.4 Frist for å utstede salgsdokumentasjon når tvisten er avklart eller kravet blir betalt

Etter bokføringsforskriften § 5-2-2 er hovedregelen at salgsdokumentasjonen skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering. Etter bokføringsforskriften § 8-1-2a er fristen fra det oppstår plikt til å utstede salgsdokumentasjon, senest en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1. Departementet mener det ikke er grunn til å fravike hovedregelen i bokføringsforskriften § 5-2-2 for omtvistede krav. En eventuell bestemmelse om omtvistede krav bør derfor ha en bestemmelse om at salgsdokumentasjon skal utstedes snarest mulig og senest innen en måned etter at kravet er avklart eller betalt.

22.4.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

En ordning i tråd med Stortingets anmodningsvedtak nr. 163 og 849 (2020–2021) vil komplisere regelverket på merverdiavgiftsområdet og reglene om bokføring. Departementet viser til at det både må tas stilling til om det foreligger et krav som er omtvistet, om hele eller deler av kravet er avklart eller betalt og eventuelt om kravet består mellom to nærstående parter. For Skatteetaten vil dette innebære økt ressursbruk i form av veiledning og et økt behov for kontroll.

Å suspendere betalingsplikten for omtvistet merverdiavgift inntil det omtvistede kravet er avklart, vil innebære at det tar lenger tid før staten får inn merverdiavgiftsinntektene. Det vil innebære bedret likviditet for entreprenører som etter dagens regler må innbetale merverdiavgift for omtvistede krav. For oppdragsgivere som har fradragsrett eller kompensasjonsrett, vil forslaget innebære en likviditetsulempe som tilsvarer entreprenørens likviditetsfordel. Flere av oppdragsgiverne i bygge- og anleggsbransjen har ikke fradragsrett eller kompensasjonsrett. I sum antas derfor forslaget å innebære en likviditetstilførsel til næringslivet.

For staten vil den likviditetsgevinsten næringslivet oppnår som følge av betalingsutsettelse, ha sin motsats i et likviditetstap. Det innebærer tap av renteinntekter for staten og tapte avgiftsinntekter som følge av økt sannsynlighet for mislighold.

De økonomiske konsekvensene av forslaget avhenger av omfanget av tvister og varigheten av dem.

På usikkert grunnlag kan det anslås at forslaget vil medføre et årlig rentetap på om lag 15 mill. kroner. Det er i beregningen av rentetapet lagt til grunn en årlig rente på 1 pst. Utsatt innbetaling av merverdiavgift øker sannsynligheten for manglende innbetaling. I noen tilfeller kan for eksempel entreprenøren ha blitt betalingsudyktig innen det senere faktureringsstidspunktet. Økt sannsynlighet for manglende innbetaling innebærer at statens merverdiavgiftsinntekter forventes å gå ned. På usikkert grunnlag antas det at forslaget vil gi et årlig tap av merverdiavgiftsinntekter på i underkant av 35 mill. kroner. Det samlede årlige provenytapet anslås dermed til om lag 50 mill. kroner.

22.4.6 Ikrafttredelse

Departementet mener det ikke kan fastsettes et tidspunkt for når en endring eventuelt skal tre i kraft. En særordning med utsatt tidfesting av merverdiavgift for omtvistede krav for bygge- og anleggsbransjen vil innebære at entreprenører gis en selektiv fordel, som sannsynligvis må anses som statsstøtte. Tiltaket må som redegjort for foran notiseres til EFTAs overvåkningsorgan (ESA), og bør ikke iverksettes før en slik prosess er gjennomført og det foreligger en eventuell godkjenning fra ESA av ordningen.

23 Grensehandel – anmodningsvedtak nr. 329 (2020–2021) og nr. 580 (2020–2021)

23.1 Innledning og sammendrag

Ved behandling av Dok. 8:59 S (2019–2020) *Representantforslag fra stortingsrepresentant Bjørnar Moxnes om å reversere avgiftsøkninger på alkohol-frie drikkevarer og bevare arbeidsplasser i norsk næringsmiddelindustri og varehandel*, jf. Innst. 152 S (2020–2021), fattet stortinget 15. desember 2020 følgende anmodningsvedtak:

«Vedtak 329: Stortinget ber regjeringen senest i statsbudsjettet for 2022 legge frem en vurdering av situasjonen rundt grensehandel, og en vurdering av om et grensehandelbarometer bør opprettes som en årlig undersøkelse.»

Ved behandling av Meld. St. 27 (2019–2020) *Daglegvare og konkurranse – kampen om kundane*, jf. Innst. 185 S (2020–2021), fattet Stortinget 4. februar 2021 følgende anmodningsvedtak:

«Vedtak 580: Stortinget ber regjeringen snarest mulig legge frem for Stortinget en egen sak om grensehandel hvor det drøftes og foreslås tiltak for å redusere grensehandelen og sikre konkurransekraften til norsk næringsliv.»

Anmodningsvedtakene anses fulgt opp gjennom omtalen nedenfor.

Nordmenns kjøp av varer og tjenester i andre land kan skje på flere måter, som ved dagsturer eller overnattingsturer til utlandet, tax free- og netthandel. Departementet forstår grensehandel som handel på dagsturer til utlandet. Reiserestriksjonene som ble innført som følge av pandemien, har redusert nordmenns reiseaktivitet kraftig og bidratt til betydelig økt omsetning på Vinmonopolet og i norske dagligvarebutikker. Som følge av økt omsetning har statens inntekter fra avgiftene på grensehandelsutsatte varer som alkohol og tobakk også økt under pandemien. Dette har bidratt til å synliggjøre omfanget av grensehandelen, og har gitt økt oppmerksomhet og debatt om nivået på norske særavgifter.

Årsakene til økt omsetning for aktører som Vinmonopolet og dagligvarebutikkene i Norge under pandemien er likevel langt mer sammensatte enn kun stans i grensehandelen. For innenlands omsetning av alkohol og tobakksvarer har tax free-ordningen stor betydning. Stengte restauranter mv. har hatt betydning for økt omsetning for Vinmonopolet. Økt bruk av hjemmekontor og reduserte muligheter til forbruk av tjenester, har trolig også bidratt til økt omsetning i norsk dagligvarehandel. Videre har svært mange nordmenn feriert i eget land, og mat og drikke som ellers ville vært kjøpt og forbrukt i utlandet, er i stedet kjøpt i Norge.

Særavgiftene på typiske grensehandelsvarer som alkohol og tobakk skal bidra til redusert forbruk av helseskadelige varer. I tillegg skal de sikre statlige inntekter. Avgiftsnivået må samtidig ikke bli så høyt at negative og utilsiktede virkninger på grensehandel eller ulovlig forbruk blir for store.

Flere faktorer enn særavgiftene påvirker omfanget av grensehandelen, blant annet høyere kostnadsnivå i Norge enn i Sverige, høyt norsk tollvern på landbruksprodukter, valutakurser, vareutvalg og tilgjengelighet. Også konkurranse-situasjonen og prissettingen i det norske dagligvaremarkedet spiller en viktig rolle.

23.2 Grensehandel

Statistisk sentralbyrå (SSB) har siden 2004 gjennomført kvartalsvise spørreundersøkelser om nordmenns handel av varer og tjenester på dagsturer til utlandet. Undersøkelsen omfatter ikke handel på overnattings- og ferieturer, og heller ikke netthandel. Grensehandelsundersøkelsen er basert på et representativt utvalg på 2 000 norske personer i alderen 16-79 år. Ifølge SSB gir en slik intervjuundersøkelse svært usikre estimater. Usikkerheten skyldes at man kun intervjuer en liten del av befolkningen, men også at det kan være vanskelig for respondentene å anslå sine forbruksutgifter på dagsturer til utlandet. SSB publiserer statistikk over antall dagsturer på grense-

handel og handlebeløp i kroner, fordelt på destinasjon for handelen og bostedsregion for de handlende.

Ifølge grensehandelsundersøkelsen handlet nordmenn for 16 mrd. kroner på dagsturer til utlandet i 2019, en økning på 2 pst. fra 2018. Grensehandel antas med det å utgjøre om lag 1 pst. av konsumet i norske husholdninger i 2019. Under koronapandemien har grensehandelen falt nesten helt bort. SSB anslår at grensehandelen samlet sett utgjorde om lag 300 mill. kroner i de tre siste kvartalene i 2020. I perioden 2010–2019 økte grensehandelen med 52 pst., noe som tilsvarer en gjennomsnittlig årlig vekst på 4,8 pst. Veksten var sterkest i første halvdel av perioden, og har avtatt de senere år. Grensehandelsstatistikken måler forbruket i nominelle kroner. Veksten over tid vil dermed skyldes både pris-, valuta- og volumeffekter. Figur 23.1 viser utviklingen i nordmenns forbruk på grensehandel fra 2010 til 2020 i faste 2020-kroner. De løpende tallene fra SSBs statistikk er deflatert med utviklingen i konsumprisindeksen. Figuren viser at det har vært lite endring i nordmenns forbruk på grensehandel målt i faste priser fra 2013 til 2019.

Ifølge grensehandelsundersøkelsen ble det foretatt 9,6 mill. dagsturer med grensehandel i 2019. Det fremgår ikke hvilket fremkomstmiddel som benyttes, hvor mange personer som er i hvert kjøretøy, eller hvor langt man i gjennomsnitt kjører. Mer enn ni av ti kroner nordmenn brukte på grensehandel i 2019 ble brukt i Sverige. Strømstad stod for 48 pst. av all grensehandelen i 2019,

fulgt av Charlottenberg (23 pst.) og Töcksfors (7 pst.).

Hva kjøpes på grensehandel?

I et pilotprosjekt, på oppdrag for Nærings- og fiskeridepartementet og Finansdepartementet, har SSB samlet inn detaljert informasjon om hva nordmenn grensehandlet i september 2019.⁹ Pilotprosjektet var en oppfølging av et tiltak i Meld. St. 9 (2018–2019) *Handelsnæringen – når kunden alltid har nett* som regjeringen la frem i 2018. Pilotundersøkelsen dekker, i tillegg til det totale handlebeløpet, utgifter til kafé- og restaurantbesøk, andre tjenester og 14 varekategorier (blant annet mat/dagligvarer, alkohol, tobakk/snus, mineralvann og sjokolade/godterier). Samlet sett anslår SSB at grensehandel av varer utgjør 91 pst. av total grensehandel, mens kjøp av tjenester utgjør 9 pst. Figur 23.2 viser beregnet andel av total grensehandel brukt på varer for de største varekategoriene i september 2019. Varegruppen det ble brukt klart mest penger på, var mat og dagligvarer (33,7 pst.), etterfulgt av alkohol (18,2 pst.). Kategoriene tobakk og snus (15,9 pst.) og brus og mineralvann (10,6 pst.), var også store.

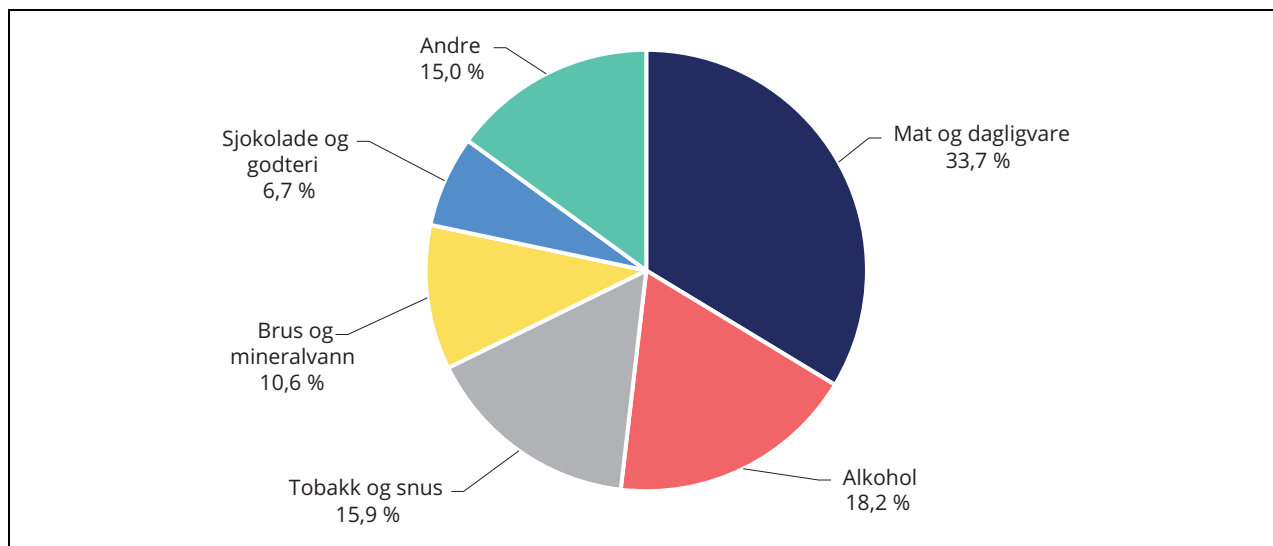
Pilotundersøkelsen bruker en ny metodikk for å bedre kvaliteten på undersøkelsen. Datainnsamlingen ble utført med en webassistert spørreundersøkelse, fremfor telefonassistert undersøkelse

⁹ Statistisk sentralbyrå (2020). Nordmenns grensehandel. Notat 2020/1.



Figur 23.1 Grensehandel 2010–2020. Mrd. 2020-kroner

Kilder: Grensehandelsundersøkelsen, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 23.2 Andel av total grensehandel brukt på varer etter varekategori. September 2019

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

som benyttes for datainnsamling ved den kvartalsvise undersøkelsen. Det gir mulighet for et større utvalg og å spørre intervjuobjektene oftere. Et hovedfunn fra pilotundersøkelsen antyder at nordmenns grensehandel er noe høyere enn tidligere estimert.

Departementet viser ellers til at Stortinget ved behandling av Meld. St. 27 (2019–2020) *Daglegvare og konkurranse – kampen om kundane*, jf. Innst. 185 S (2020–2021), fattet følgende anmodningsvedtak (nr. 579): «Stortinget ber regjeringen utarbeide grensehandelsbarometer som permanent ordning innen 1. juli 2021.» Dette er fulgt opp ved at Nærings- og fiskeridepartementet har inngått en femårig avtale med SSB som viderefører SSBs pilotstudie fra 2019 og innebærer at SSB skal lage ny og forbedret grensehandelsstatistikk. Statistikken skal på sikt erstatte dagens kvartalsvise grensehandelsundersøkelse. SSB tar sikte på å publisere undersøkelsen med nytt design i en analyse-rapport i slutten av 2022. SSB skal også publisere en artikkel på ssb.no med foreløpig analyse av resultatene innen utgangen av første halvår 2022.

Folkehelseinstituttet (FHI) har også gjennomført en pilotundersøkelse for å få mer detaljert informasjon om grensehandel.¹⁰ Formålet med piloten var å etablere et system for å innhente data for grensehandel og internetthandel av sjokolade-

og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer. Piloten ble gjennomført som del av Den nasjonale folkehelseundersøkelsen, hvor et tilfeldig utvalg av representative voksne i Norge i slutten av oktober 2020 ble invitert til å delta i en webundersøkelse. FHI påpeker at undersøkelsen ble gjennomført i en tid med strenge koronarestriksjoner på reiser til utlandet, og mange grensehandelsområder, blant annet Svinesund/Nordby, var «røde» gjennom hele perioden undersøkelsen dekker. FHI vet ikke om de som likevel valgte å reise på dagsturer til utlandet i denne perioden, er representative for de som reiser på dagsturer utenom koronatider. Det er også mulig at størrelsen på handlekurven og innholdet i den var noe forskjellig fra vanlig. Dersom man antar at gjennomsnittlig mengde sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer per dagstur i Den nasjonale folkehelseundersøkelsen er representative for dagsturer i et «normalår», kan det anslås at grensehandelen i et normalår utgjør om lag 15 pst. av den totale mengden nordmenn kjøper av sjokolade/godteri og 20 pst. av brus/mineralvann/leskedrikk/energидrikk. FHI understreker at dette er svært grove estimater.

Økt omsetning under koronapandemien

Stengte grenser har ført til økt omsetning innenlands av varer som er særlig utsatt for grensehandel. Ifølge SSBs undersøkelse om varehandel økte omsetningen av dagligvarer og alkohol med 18 pst. i 2020 sammenlignet med året før. Økte priser utgjør noe av den økte omsetningen, med årsvekst fra 2019 til 2020 på 3,7 pst. for matvarer

¹⁰ Folkehelseinstituttet (2021): Nordmenns handel av sjokolade, godteri og alkoholfrie drikkevarer i utlandet – En kartlegging av relevante kilder til informasjon om grensehandel og internetthandel fra utlandet, samt resultater fra en landsdekkende spørreundersøkelse i oktober 2020. Rapport.

og 3 pst. for alkoholholdig drikke. Det var særlig stor økning i grenseregionene, der byene Kongsvinger, Moss, Fredrikstad/Sarpsborg og Halden hadde omsetningsøkning mellom 35 og 48 pst. Den økte etterspørselen innenfor dagligvarehandelen bidro også til 7,3 pst. flere ansatte i denne næringen i fjerde kvartal 2020 enn samme kvartal året før. I Halden var økningen i ansatte på 32 pst. Dette bildet har holdt seg i 2021. Butikkhandel med bredt vareutvalg med hovedvekt på nærings- og nytelsesmidler (næringskode 47.11) var 19 pst. høyere i verdi og 13 pst. høyere i volum i første halvår 2021 enn første halvår 2019.

Ifølge Vinmonopolet har tilnærmet full stopp i både grensehandel og tax free-handel på grunn av koronapandemien ført til historisk salgsvekst for Vinmonopolet siden 12. mars i fjor. Veksten er høyest for fylkene som tradisjonelt er mest utsatt for grensehandel. Butikkene med størst vekst i første halvår ligger i typiske hyttekommuner og i områder som normalt er sterkt berørt av grensehandel. Salget på Vinmonopolet økte med 52 pst. (i liter) i første halvår 2021 målt mot samme periode i 2019. Salget av svakvin og brennevin gikk opp med henholdsvis 53 pst. og 45 pst. i perioden.

Ettersom grensen mot Sverige i stor grad har vært stengt under koronapandemien, er det naturlig at norske butikker har fått økt omsetning av varer som er særlig utsatt for grensehandel. Hvor mye av økningene i norsk dagligvarehandel og i salget på Vinmonopolet som skyldes tilnærmet full stans i grensehandelen, er vanskelig å anslå. I tillegg til langt færre dagsturer (grensehandel), viser SSBs statistikk over luft- og fergetransport at reiserestriksjonene bidro til at antall passasjerer på fly eller ferger til utlandet ble redusert med 90 pst. det første året med koronapandemi (april 2020–mars 2021) sammenlignet med samme periode året før. Dette har ført til sterk reduksjon i tax free-handelen. Samtidig har nordmenn feriert mer og brukt mer penger i Norge. Perioder med stengte kantiner, restauranter og utesteder har trolig også bidratt til økt varehandel i perioden.

Konsekvenser av full stans i grensehandelen

På oppdrag fra Virke Dagligvare har Menon Economics (2020) undersøkt hvordan norsk økonomi er påvirket av stengte grenser som følge av virusutbruddet.¹¹ Menon anslår at varig bortfall av grensehandel vil gi 10 mrd. kroner i årlig økt

omsetning i dagligvarebransjen og 2 mrd. kroner i økt omsetning for Vinmonopolet. Ifølge Menon er dette et forsiktig estimat. Menon skriver at beregningen er usikker. Videre anslår Menon i en ringvirkningsanalyse at økt forbruk av mat, drikke og andre dagligvarer på rundt 12 mrd. kroner hadde gitt mulighet for 6,6 mrd. kroner årlig i økt norsk verdiskaping og lagt grunnlag for 8 200 nye arbeidsplasser. I tillegg ville en slik endring samlet sett gitt i overkant av 3,7 mrd. kroner i økte inntekter til stat og kommune fra person- og bedriftsskatter og merverdiavgift i året. Eventuell økning i inntekter fra særavgifter er ikke tatt med i beregningen.

Menon påpeker at resultater fra ringvirkningsberegninger er omdiskutert da de ikke tar hensyn til potensielle fortrenings- og produktivitetseffekter. Verdiskapingen i beregningen kommer som følge av en aktivitet, men den sier ikke noe om den alternative anvendelsen av arbeidskraft eller kapital. Hvis det er mangel på arbeidskraft, vil en del av sysselsettingseffektene i en ringvirkningsanalyse bli hentet fra andre næringer, og samlet norsk sysselsetting vil ikke øke. Menon viser derfor til at analysen kun ser på de isolerte effektene av økt omsetning i Norge dersom grensehandelen hadde opphørt.

Menons analyse indikerer at provenytapet som følge av norske avgiftsreduksjoner på grensehandelsutsatte varer ikke oppveies av eventuelle ringvirkninger som følger av økt aktivitet i Norge. For eksempel kan en reduksjon i særavgiftene på alkohol, tobakksvarer og drikkevareemballasje til svensk nivå anslås å gi et samlet årlig provenyrtap i størrelsesorden 11 mrd. kroner, se omtale i punkt 23.3. I provenyberegningen er det lagt til grunn at avgiftsendringene vil medføre økt omsetning av de berørte varene i Norge. Ved en avgiftsreduksjon til svensk nivå vil mye av grensehandelen bestå. Til sammenligning finner altså Menon at varig bortfall av all grensehandel isolert sett vil gi økte skatter og avgifter på 3,7 mrd. kroner (ekskl. eventuell økning i særavgiftene).

Drivere for grensehandel

Den viktigste driveren for grensehandel er prisforskjeller mellom land. Priserforskjeller påvirkes av forskjeller i særavgifter, men også av en rekke andre faktorer. Samlet sett er det derfor usikkert hvor mye avgiftsreduksjoner i Norge vil bety for grensehandelen. I pilotprosjektet nevnt over fant SSB at rundt en tredjedel av grensehandelen av varer i september 2019 var kjøp av mat og dagligvarer. For slike varer er det i første rekke norsk

¹¹ Menon Economics (2020). Effekten av stans i grensehandel med dagligvarer under koronakrisen. Menon-publikasjon nr. 89/2020.

landbrukspolitikk og det høye tollvernet som bidrar til grensehandel. Ifølge SSBs undersøkelse utgjorde kjøp av grensehandelsutsatte varer med høyere særavgifter i Norge enn i Sverige, dvs. alkohol, tobakk/snus og brus/mineralvann, om lag 45 pst. av grensehandelen av varer.

Videre er det generelle kostnadsnivået i Norge gjennomgående høyere enn i Sverige. For eksempel viser statistikk fra SSB at prisnivået på varer og tjenester var henholdsvis 7,4 pst. og 10,3 pst. høyere i Norge enn i Sverige i 2020, målt i felles valuta. Statistikk fra Eurostat bekrefter dette bildet. Eurostat anslår at gjennomsnittlig arbeidskraftkostnader i industrien i Norge i 2020 lå 8 pst. over nivået i Sverige, mens kostnadene i varehandel og reparasjon av motorvogner lå 8,3 pst. høyere i Norge. Selv om man justerer for forskjeller i særavgifter mellom landene, vil mange av varene som kjøpes på grensehandel, fremdeles være dyrere i Norge. Andre faktorer som påvirker grensehandelen, er tilgjengelighet, vareutvalg og at butikker i Sverige kan holde åpent på søndager. Konsumentenes ønske om en tur spiller også en rolle for grensehandelen og hvor følsomme forbrukerne vil være for eventuelle avgifts- og prisendringer i Norge. Også utviklingen i valutakursen vil ha betydning. Det er derfor uklart om eventuelle norske avgiftsreduksjoner isolert sett vil ha en særlig stor effekt på grensehandelen sammenliknet med provenytapet.

Konkurransesituasjonen i dagligvaremarkedet

Et annet viktig forhold som har betydning for prisforskjeller mellom Norge og Sverige er konkurransesituasjonen i det norske dagligvaremarkedet. Flere sider ved dagligvaremarkedet indikerer at konkurransen er begrenset, som høy konsentrasjon på detaljist-, grossist- og leverandørleddet, relativt høyt norsk prisnivå på dagligvarer, begrenset vareutvalg og vesentlige etableringshindringer. I Meld. St. 27 (2019–2020) *Daglegvare og Konkurransen – kampen om kundane* pekes det blant annet på etableringshindringer som forskjeller i innkjøpsbetingelser, og at tilgangen til attraktive butikklokaler er begrenset.

Regjeringen ønsker bedre konkurranse i verdikjeden for dagligvarer. I november 2018 ba regjeringen Konkurransetilsynet om å styrke håndhevingen av konkurranseloven i dagligvaremarkedet. Regjeringen og Stortinget har fulgt opp dette med å styrke bevilgningen til Konkurransetilsynet både i 2019, 2020 og 2021. Styrket håndheving av konkurranseloven i dagligvaremarkedet betyr at Konkurransetilsynet bedre kan følge opp

tips og klager, samt behandle flere saker som omhandler mulige brudd på konkurranseloven. Økt kapasitet vil også gjøre det mulig å gjennomføre flere utredninger av mulige konkurranseproblemer, noe som vil gi bedre grunnlag for å vurdere aktuelle tiltak for å bedre konkurransen i dagligvaremarkedet.

Dagligvaremeldingen presenterer en rekke konkurransefremmende tiltak, blant annet en permanent satsing på Konkurransetilsynets tilsyn med dagligvaremarkedet. I tillegg vedtok Stortinget i behandlingen av meldingen ytterligere tiltak, blant annet arbeid med innkjøpspriser og økt veiledning. Flere av disse tiltakene er relevante for Konkurransetilsynets arbeid med dagligvaremarkedet. Nærings- og fiskeridepartementet sendte 2. mars 2021 et supplerende tildelingsbrev til Konkurransetilsynet, der tilsynet blir bedt om å følge opp Stortingets vedtak på egnet måte, ved bruk av de ulike virkemidlene tilsynet har til rådighet.

Gjennomføringen av flere tiltak er i gang. Blant annet har Konkurransetilsynet innført krav om begrunnelse ved store forskjeller i innkjøpspriser. Konkurransetilsynet har styrket sin veiledning ved hjelp av en informasjonsside om tilsynets arbeid og aktiviteter i dagligvaremarkedet. I tillegg vil det utarbeides en generell veileder om prisdiskriminering. Gjennomføring av tiltak for å lette tilgangen på attraktive lokaler er også en prioritert oppgave for Konkurransetilsynet. Dagligvaretilsynet, som skal håndheve lov om god handelsskikk, ble etablert 1. januar 2021.

Grensehandel er ikke udelt negativt

Grensehandelen har også positive sider. Grensehandel utvider nordmenns valgmuligheter og kan dermed være en fordel for forbrukerne. Grensehandel kan også bidra til å bedre konkurransesituasjonen i det norske dagligvaremarkedet. I hvilken grad grensehandel utgjør et reelt konkurransepress mot norske dagligvarebutikker, avhenger i stor grad av hvor i landet dagligvarebutikkene er lokalisert. Tall fra SSBs grensehandelsundersøkelse viser at østlendinger stod for 77 pst. av grensehandelen i 2019. Konkurransepress fra grensehandelen vil derfor sannsynligvis være høyere i områder nære svenskegrensen. På den annen side finner Steen et al. (2019) at forbrukere er villige til å reise langt for å få billigere dagligvarer, dersom prisforskjellene er tilstrekkelig store.¹²

¹² Steen, F., Ulsaker, S.A. og Friberg, R. (2019). Hump-Shaped Cross-Price Effects and the Extensive Margin in Cross-Border Shopping. NHH Discussion Paper, SAM 29/2018.

For eksempel grensehandlet befolkningen i fylkene Agder, Rogaland og Vestland ifølge SSB for om lag 1 mrd. kroner i 2019. Grensehandel kan med andre ord bidra til økt konkurranse og effektivitet i dagligvaremarkedet. Tilnærmet full stans i grensehandelen, som under koronapandemien, er ikke et mål.

Tax free-ordningen

Tax free-handel har også stor betydning for innenlands omsetning av alkohol og tobakksvarer. Med tax free-ordningen forstås adgangen til ubeskattet salg av alkohol, tobakk, sjokolade, sukkervarer og kosmetikk på lufthavn, fly og ferger i utenriksfart. Bakgrunnen for ordningen er i utgangspunktet en praktisk tilrettelegging for avgiftsfritak ved utførsel.

Mens grensehandel defineres som handel på dagsturer til utlandet, er vilkår for å benytte tax free-ordningen at den reisende har oppholdt seg i utlandet i minst 24 timer.

For en utfyllende beskrivelse av tax free-ordningen vises det til utredningen av tax free-ordningen i Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017* kapittel 27.

Avgiftsfritaket for varer omsatt i tax free-butikker omfatter følgende særavgifter:

- avgift på alkohol
- avgift på tobakksvarer mv.
- grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer
- miljøavgift på drikkevareemballasje

Fritaket omfatter videre toll ved import for enkelte av disse varene, samt merverdiavgift hvor normal sats er 25 pst.

EU opphevet tax free-ordningen for reiser mellom EU-landene i 1999, og adgangen til å kjøpe tax free gjelder i dag kun ved reiser til og fra tredjeland. Mellom EU-land er det betydelig høyere kvoter for innførsel av alkohol- og tobakksvarer til eget bruk, men ordningen gjelder bare varer som er beskattet i kjøpslandet.

Ifølge FHIs nettpublikasjon «Alkoholomsetningen i Norge» ble 10 pst. av all vin, hetvin og brennevin (omregnet i ren alkohol) som ble konsumert i Norge i 2018, solgt på norske lufthavner ved ankomst. Anslaget for andelen av forbruket som stammer fra Systembolagets salg er 4 pst., andre land 2 pst. og tax free på ferger til Norge 2 pst. Tallene viser at omsetning av vin og brennevin fra tax free-handel utgjør over det dobbelte av handelslekkasjen for disse varene fra grensehandel.

Videre viser FHIs nettpublikasjon «Nikotinmarkedets sammensetning og endring» at rundt

55 pst. av nordmenns forbruk av sigaretter og snus i perioden 2017–2019 ble handlet fra norske utsalgssteder. Resten ble i hovedsak handlet i Sverige (19 pst. for sigaretter og 26 pst. for snus) og fra tax free-butikker (17 pst. for sigaretter og 15 pst. for snus). Omsetning av sigaretter og snus fra tax free-handel er altså noe lavere enn handelslekkasjen for sigaretter og snus fra grensehandel.

Et ekspertutvalg foreslo i NOU 2021: 4 *Norge mot 2025 – Om grunnlaget for verdiskaping, produksjon, sysselsetting og velferd etter pandemien* å avvikle tax free-ordningen. Utvalget viser til at tax free-ordningen undergraver det norske avgiftssystemet og den norske alkohol- og tobakkspolitikken, øker tilgjengeligheten og forbruket av alkohol og tobakk, og utfordrer Vinmonopolets stilling. Ordningen har uheldige klima- og miljøeffekter, ved at den stimulerer til økt reisevirksomhet, slik at fly- og fergetrafikk og utslipp er høyere enn de ellers ville vært.

23.3 Særavgifter på grensehandelsutsatte varer

Tradisjonelt har følgende avgifter blitt omtalt som særavgifter på grensehandelsutsatte varer: avgift på alkohol, avgift på tobakksvarer, avgift på sjokolade- og sukkervarer, avgift på alkoholfrie drikkevarer og avgift på drikkevareemballasje.

Regulering av priser på alkohol og tobakk gjennom særavgifter regnes som et av de mest effektive tiltakene for å begrense forbruket og dermed forebygge helsemessige og sosiale skader i befolkningen. Avgiftene bidrar til at prisene på slike varer i større grad inkluderer kostnadene bruken medfører for samfunnet. Disse kostnadene er blant annet helseutgifter som dekkes av fellesskapet, og ulemper ved bruk av alkohol og tobakk for andre enn de som forbruker varene. Avgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer, som nå er avviklet, var i hovedsak fiskalt begrunnet, men de kunne også ha en viss helseeffekt.

Avgiftsnivået for alkohol- og tobakksvarer er høyt i Norge sammenlignet med de aller fleste andre land. Det høye avgifts- og prisnivået i Norge kan omgås ved tax free-, utenlands- og grensehandel, samt ved ulovlige aktiviteter som smugling og hjemmebrenning av alkohol. Nivået på avgiftene må settes ut fra en avveining av de helsemessige og sosiale hensynene mot risikoen for negative og utilsiktede virkninger på illegalt forbruk og uregistrert handel.

Forlik om budsjettet for 2021

Som følge av enigheten mellom regjeringspartiene og Fremskrittspartiet om budsjettet for 2021, ble avgiften på sjokolade- og sukkervarer fjernet fra 1. januar i år. I tillegg ble avgiftene på grensehandelsutsatte varer som alkoholfrie drikkevarer redusert med 50 pst. reelt, snus med 25 pst. og vin og øl med 10 pst. I forliket om Revidert nasjonalbudsjett 2021 ble regjeringspartiene enige med Fremskrittspartiet om å avvike avgiften på alkoholfrie drikkevarer fra 1. juli 2021. Til sammen innebærer budsjettforlikene en påløpt årlig avgiftsreduksjon for grensehandelsutsatte varer med om lag 4,8 mrd. kroner når alle endringene er faset inn.

Særaggifter ilegges ved import og produksjon. Dermed er det produsentene og importørene som er ansvarlig for innbetaling av disse avgiftene. Reduserte avgifter innebærer en kostnadsreduksjon for de avgiftspliktige. I hvilken grad det slår ut i lavere forbrukerpriser, avhenger av flere forhold, blant annet prissettingen i ulike ledd i verdikjeden, og graden av konkurranse i markedet, herunder konkurranse ved import fra utlandet.

For at en avgiftsreduksjon skal slå ut i markedspriser, er det derfor viktig med velfungerende konkurranse, for eksempel i dagligvaremarkedet. På grunn av reiserestriksjoner er det for tidlig å si hvilken effekt avgiftsendringene vil få for grensehandelen, og for handelen med slike varer i Norge.

Avgiftsforskjeller mellom Norge og Sverige

Etter at avgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer ble fjernet, består de gjenværende særaggiftene på grensehandelsutsatte varer av avgift på alkohol, avgift på tobakksvarer og avgift på drikkevareemballasje. Avgiftene på alkohol og tobakksvarer er betydelig lavere i Sverige enn i Norge. Drikkevareemballasje avgiftslegges ikke i Sverige, mens Norge har en miljøavgift og en grunnavgift på engangsemballasje. I tillegg er merverdiavgiften på næringsmidler 12 pst. i Sverige mot 15 pst. i Norge.

Tabell 23.1 viser særaggifter på grensehandelsutsatte varer i Norge og Sverige i 2021. Siste kolonne viser hvor mye norske avgifter må reduseres for å komme ned til svensk avgiftsnivå. En

Tabell 23.1 Avgiftssatser på alkohol, tobakksvarer og drikkevareemballasje i Norge og Sverige i 2021. Norske kroner

	Avgiftssats Sverige (NOK) ¹	Avgiftssats Norge	Reduksjon i norske avgifter for å komme til svensk avgiftsnivå
Øl (4,7 pst. alkoholinnhold), ² per liter	9,58	21,27	55 pst.
Sterkøl (7 pst. alkoholinnhold), per liter	14,26	33,32	57 pst.
Vin (12 pst. alkoholinnhold), per liter	26,40	57,12	54 pst.
Brennevin (40 pst. alkoholinnhold), per liter	208,41	324,40	36 pst.
Sigarer, per gram	0,14	2,77	95 pst.
Sigaretter, per stk.	1,66	2,77	40 pst.
Røyketobakk, per gram	1,99	2,77	28 pst.
Snus, per gram	0,47	0,85	45 pst.
Skrå, per gram	0,51	1,13	54 pst.
Sigarettpapir, per stk.	0	0,0424	100 pst.
Engangsemballasje for drikkevarer, per stk.	–	1,27	100 pst.
Miljøavgift på drikkevareemballasje, per stk.	–	Varies ³	100 pst.

¹ Svenske avgiftssatser er omregnet til NOK med gjennomsnittlig valutakurs januar-august 2021.

² I Sverige selges øl opp til 3,5 volumprosent i butikk, mens alt over selges på Systembolaget. Avgiften på øl inntil 3,5 pst. utgjør 7,12 norske kroner per liter i Sverige og 13,64 kroner per liter i Norge.

³ Avgiften avhenger av type emballasje og returandel. Ved returandel på 95 pst. eller høyere faller avgiften bort.

Kilder: Finansdepartementet og www.skatteverket.se.

slik avgiftsreduksjon ville gitt et årlig påløpt proveny tap på i størrelsesorden 11 mrd. kroner. Dette kommer på toppen av de 4,8 mrd. kronene i årlig proveny som avgiftene på grensehandelsutsatte varer allerede er redusert med siden 2020.

Den svenske regjeringen har varslet at avgiftene på tobakksvarer og alkohol skal økes i både 2023 og 2024, og at regjeringen vil komme tilbake med konkrete forslag i de årlige budsjettene.

Regjeringen foreslår å øke tobakksavgiftene med 5 pst. utover prisjustering i 2022, se omtale i punkt 9.3. Endringen antas å ha begrenset betydning for utviklingen i grensehandelen.

Økte avgiftsinntekter under pandemien

Som følge av økt omsetning i Norge under koronapandemien økte inntektene fra særavgiftene på grensehandelsutsatte varer betydelig fra 2019 til 2020, se tabell 23.2. I Regjeringens forslag til budsjett for 2022 anslås inntektene fra gjenstående særavgifter på grensehandelsutsatte varer, dvs. særavgiftene på alkohol, tobakksvarer og drikkevareemballasje, til 25,1 mrd. kroner.

Avgiftsendringers betydning for folkehelsen

Folkehelseinstituttet (FHI) har på oppdrag fra Helse- og omsorgsdepartementet vurdert særavgiftenes betydning for forbruk og konsekvensene for folkehelsen, herunder de direkte og indirekte virkningene av endringene i særavgiftene i statsbudsjettet for 2021.¹³ Konklusjonen er at avgifter som oftest slår ut i utsalgsprisen. Avgiftsreduksjonene for snus, alkohol, sjokolade og sukkervarer fra

¹³ Folkehelseinstituttet (2021). Vurdering av særavgiftenes betydning for forbruk og konsekvensene for folkehelsen. Notat til Helse og omsorgsdepartementet, 16. februar 2021.

1. januar 2021 vil derfor kunne redusere prisen og dermed øke forbruket av disse varene. Denne vurderingen ble gjort før særavgiften for alkoholfrie drikkevarer ble fjernet. Det er rimelig å anta at det samme gjelder for denne varegruppen som for sjokolade- og sukkervarer. For alkohol er imidlertid den reelle avgiftsendringen så begrenset at det er lite sannsynlig at den vil påvirke prisen nevneverdig, og derfor også lite sannsynlig at den vil påvirke forbruket. Avgiftsendringene for alkoholfrie drikkevarer, sjokolade og sukkervarer vil trolig føre til redusert pris til kunde og dermed øke forbruket av sukkerholdige varer.

FHI finner at det er vanskelig å tallfeste i hvilken grad økt forbruk av sjokolade og sukkervarer har helsekonsekvenser, men gitt det store spekteret av potensielle helseproblemer ved høyt inntak av sukkerholdige og energirike matvarer, vil avgiftsreduksjonen trolig ha en negativ effekt på befolkningens helse. Avgiftsreduksjonen for snus er i en slik størrelsesorden at den sannsynligvis vil føre til et prisfall på snus som kan ventes å ha en effekt på forbruket. Samtidig er de helsemessige effektene ifølge FHI vanskelig å anslå siden redusert pris på snus også vil kunne påvirke bruken av sigaretter.

FHI påpeker at endringer i pris på sjokolade, sukkervarer, alkohol og snus vil ha ulik betydning for ulike grupper av konsumenter. Unge er mer prissensitive enn voksne, og særlig avgiftsreduksjonen på snus, sjokolade og sukkervarer vil kunne være av større betydning for unge mennesker enn for voksne. En annen gruppe som er prissensitiv, er voksne med svak kjøpekraft (lav inntekt, ofte assosiert med kort utdanning), og avgiftsendringene vil sannsynligvis treffe denne gruppen i større grad enn voksne med høyere kjøpekraft.

Tabell 23.2 Inntekter fra særavgiftene på alkohol, tobakksvarer, sjokolade, sukkervarer, alkoholfrie drikkevarer og drikkevareemballasje i 2019 og 2020. Mill. kroner

	2019	2020	Endring i pst.
Avgift på alkohol	14 425	17 660	22
Avgift på tobakksvarer	6 549	8 958	37
Avgift på sjokolade- og sukkervarer	1 528	1 520	-1
Avgift på alkoholfrie drikkevarer	3 054	3 091 ¹	1
Avgift på drikkevareemballasje	2 148	2 485	16

¹ Avgiften på alkoholfrie drikkevarer ble redusert med 28,5 pst. 1. juli 2020. Inntektstallene for 2020 er derfor ikke direkte sammenlignbare med tallene for 2019.

Fra 1. januar 2018 ble avgiftene på alkoholfrie drikkevarer og sjokolade- og sukkervarer økt med henholdsvis 40 pst. og 80 pst. reelt. Endringene tilsvarte i gjennomsnitt en prisøkning på i underkant av 10 pst. for de to avgiftsgruppene, dersom avgiftsøkningen ble veltet fullt over i prisen til forbrukerne. Prisene på disse varene varierer med hvor de blir solgt, produktmerke, pakkestørrelse osv. Gjennomsnittlig prisendring vil dermed avvike fra effekten på individuelle produkter. I gjennomgangen omtaler FHI blant annet en rapport hvor Øvrebø et al. (2020) evaluerer effekten av disse endringene.¹⁴ Øvrebø et al. sammenligner utviklingen før og etter avgiftsendringen med en kontrollperiode (tilsvarende periode året før). De finner at prisene på avgiftslagte godterier økte med 5,8 prosentenheter mer etter avgiftsendringene enn i kontrollperioden. Prisen på mineralvann økte med 8 prosentenheter. Mer overraskende er det at statistisk analyse ikke støtter hypotesen om at avgiftsendringen har bidratt til redusert omsetning av de berørte varene i Norge. Ettersom effekten av avgiftsendringene kan variere med muligheten for grensehandel, har forfatterne også gjennomført en analyse der områder med mye grensehandel er utelatt. Resultatet ble imidlertid det samme som i hovedanalysen. De finner med andre ikke støtte for at avgiftsøkningene har redusert omsetningen i Norge. Forfatterne antyder at avgiftsøkningene kanskje var for moderate til å ha særlig effekt på omsetningen.

23.4 Samlet vurdering og tiltak for å redusere grensehandelen

Regjeringen har gjennomført flere tiltak som kan bidra til å begrense grensehandelen. Som følge av forliket mellom regjeringspartiene og Framskrittspartiet om statsbudsjettet for 2021 og Revidert nasjonalbudsjett 2021, er særavgiftene på grensehandelsutsatte varer betydelig redusert. Avgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer er avviklet, mens avgiftene på

snus, vin og øl er redusert. Regjeringen foreslår nå å øke avgiften på tobakksvarer med 5 pst. reelt i 2022, se punkt 9.3.

Hvilken virkning avgiftsendringene får på grensehandelen, avhenger av i hvor stor grad endringene veltes over i prisene til forbrukerne i Norge, samt hvor følsom grensehandelen er for prisendringer i Norge. Det er også uklart om stengte grenser under koronapandemien kan ha bidratt til permanente endringer i handelsmønsteret. På grunn av reiserestriksjoner er det for tidlig å si hvilken effekt avgiftsendringene får. Avtalen med Statistisk sentralbyrå om ny og forbedret grensehandelsstatistikk vil gi mer informasjon om nordmenns handlevaner over grensen, og være et nyttig verktøy for å overvåke utviklingen i grensehandelen.

Grensehandel skyldes imidlertid langt mer enn avgiftsforskjeller mellom Norge og Sverige. Mens avgiftsreduksjoner kan gi et stort provenytap, er effekten på grensehandelen usikker. Avgiftene på typiske grensehandelsvarer som alkohol og tobakk skal dessuten bidra til redusert forbruk av helseskadelige varer. Større avgiftsreduksjoner kan få negative konsekvenser for folkehelsen. Regjeringen vil vente til en i større grad ser konsekvensene av avgiftsendringene i 2021 før det tas stilling til en eventuell ytterligere reduksjon i særavgiftene.

Det norske tollvernet er en viktig driver for grensehandel. Tollbeskyttelse på landbruksvarer står imidlertid sentralt i norsk landbrukspolitikk. Regjeringen legger ikke opp til å endre importvernet.

For å begrense grensehandelen er det viktig å sørge for virksom konkurranse i dagligvaremarkedet i Norge. Økt konkurranse i dagligvaremarkedet kan bidra til økt innovasjon, lavere priser og et større utvalg for forbrukerne. Dette kan redusere insentivene til å handle dagligvarer i utlandet. Arbeidet med å styrke konkurransen i dagligvaremarkedet har lenge vært et prioritert område for regjeringen.

Full stans i grensehandelen, slik vi har sett under koronapandemien, er ikke ønskelig. Grensehandel bidrar til økt konkurranse og effektivitet som er til fordel for forbrukerne gjennom lavere priser og bedre vareutvalg.

¹⁴ Øvrebø, B, Halkjelsvik, T.B, Meisjord, J.R., Bere, E. og Hart, R.K. (2020). The effects of an abrupt increase in taxes on candy and soda in Norway: an observational study of retail sales. *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity*, 17: 115.

24 Overgangsordningen ved avviklingen av 350-kronersgrensen og innføringen av VOEC-ordningen

24.1 Bakgrunn

Ved behandlingen av Prop. 1 S (2018–2019) for Finansdepartementet og tilhørende Innst. 2 S (2018–2019) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak:

«Vedtak 85: Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2020 fremme forslag om å fjerne avgiftsfritaket for varesendinger fra utlandet av mindre verdi (350-kronersgrensen) fra 1. januar 2020. I utformingen av regelverket må man se hen til EUs vedtatte ordning med avgiftsfri grense, som skal iverksettes fra 2021.»

Avviklingen av 350-kronersgrensen er gjennomført i to steg. For næringsmidler, restriksjonsbelagte varer og varer som ilegges særavgifter, ble 350-kronersgrensen avviklet 1. januar 2020. Disse varene blir nå underlagt ordinære prosedyrer for oppkreving av avgifter og eventuell toll. Det innebærer at mottakeren av varen plikter å beregne og betale avgifter og eventuell toll. Dette gjøres som et ledd i tolldeklareringsprosedyren av varen. I praksis håndterer transportøren tollbehandlingen mot et gebyr fra forbrukeren.

For alle andre varer ble 350-kronersgrensen avviklet 1. april 2020. For slike varer er plikten til å beregne og betale merverdiavgift lagt på tilbyderen av varen. Tilbyderen må registrere seg for merverdiavgift dersom omsetningen overstiger 50 000 kroner i en periode på tolv måneder. Utenlandske tilbydere av varer med verdi inntil 3 000 kroner kan registrere seg i en forenklet registrerings- og rapporteringsordning. Den forenklete ordningen (VOEC – VAT On E-Commerce) er en utvidelse av den tidligere forenklete ordningen for beregning og betaling av merverdiavgift for elektroniske tjenester (VOES – VAT On Electronic Services).

VOEC-ordningen er basert på at merverdiavgiften inkluderes i salgsprisen, og at den utenlandske tilbyderen skal være registrert for merverdiav-

gift og innbetale avgiften kvartalsvis til staten. I og med at avgiften er oppkrevd ved salgstransaksjonen, skal det ikke beregnes merverdiavgift ved innførselen av varen. Videre er varer som omfattes av VOEC-ordningen, unntatt fra deklareringsplikten ved innførselen. Dette sikrer effektiv innførsel av varene uten et høyt fortollingsgebyr for forbrukerne. For at varene skal være unntatt fra deklareringsplikten, er det et krav at forsendelsen er tilstrekkelig merket med tilbyderens unike identifikasjonsnummer (VOEC-nummeret). Denne merkingen fungerer som legitimasjon overfor tollmyndighetene for at merverdiavgiften er betalt ved salget i nettbutikken. Vareforsendelser som ikke er merket med et VOEC-nummer, skal i utgangspunktet deklarerer.

I Innst. 4 L (2019–2020) ba Stortinget regjeringen om å utforme en overgangsordning i forbindelse med avviklingen av 350-kronersgrensen 1. april 2020 og innføringen av VOEC-ordningen:

«Flertallet mener det er viktig å ivareta hensynet til forbrukerne og god vareflyt ved avvikling av 350-kronersgrensen og innføring av den forenklete ordningen for merverdiavgift. Det vises til Prop. 1 LS (2019–2020) punkt 12.8 der departementet kommenterer uheldige konsekvenser av å presse gjennom endringene for tidlig. Flertallet ber derfor regjeringen utforme en midlertidig ordning for å avhjelpe nevnte utfordringer i en innfasingsperiode.»

Bakgrunnen for merknaden var at regelverket, som nevnt ovenfor, i utgangspunktet legger opp til at alle vareforsendelser som ikke er merket med et VOEC-nummer, skal deklarerer. Man fryktet at det i en startfase ville ankomme et stort antall forsendelser som ikke var korrekt merket, siden det var utfordrende å få på plass et felles identifikasjonssystem for det store antallet netttaktører som selger varer til Norge. I tillegg forventet man at det i en startfase fremdeles ville komme et ikke ubetydelig antall forsendelser fra uregistrerte tilbydere. Dersom det skulle gjelde en ubetinget

plikt til å deklare alle varer som ikke var korrekt merket, ville en risikere at en u håndterlig mengde varer måtte stanses og deklarerer ved ankomst til Norge. Bekymringen knyttet seg primært til varer med verdi under 350 kroner, som før 2020 kunne innføres toll- og avgiftsfritt og også uten å måtte deklarerer.

Posten Norge AS varslet at det ville ha svært uheldige konsekvenser dersom Posten måtte håndtere deklarasjoner for et stort antall varer med verdi under 350 kroner. Posten pekte på betydelige interne utfordringer, herunder et behov for kraftig midlertidig oppbemanning, samt lite forutsigbarhet for forbrukerne og fare for stort fall i handelsvolumet.

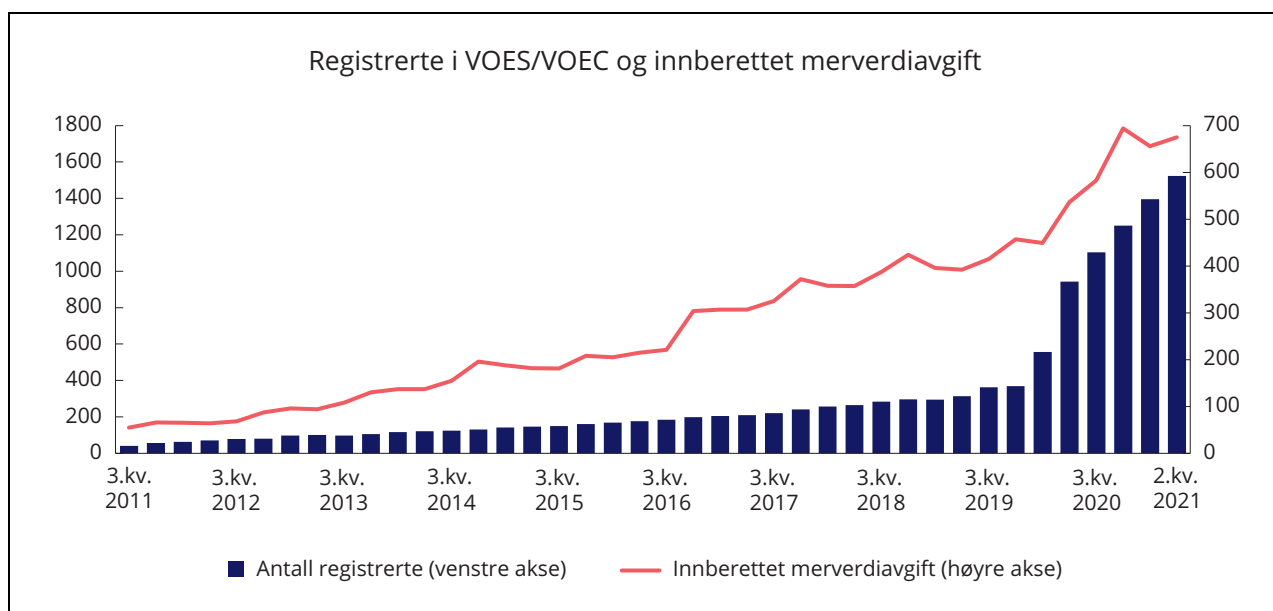
For å følge opp Stortingets innstilling, ble det innført en overgangsordning som trådte i kraft 1. april 2020, samtidig som de utenlandske tilbyderne ble avgifts- og registreringspliktige.

Overgangsordningen bestod av to elementer. For det første har utenlandske tilbydere som registrerer seg i VOEC-ordningen, på nærmere vilkår hatt et begrenset ansvar for innbetaling av norsk merverdiavgift. Denne delen av overgangsordningen ble avviklet ved en endring av merverdiavgiftsloven som trådte i kraft 1. juli 2021, jf. omtale i Meld. St. 2 (2020–2021) *Revidert nasjonalbudsjett 2021* punkt 5.2.2.

For det andre ble det gitt et midlertidig unntak fra deklareringsplikten for andre varer enn næringsmidler, restriksjonsbelagte varer og varer

som ilegges særavgifter, med verdi under 350 kroner. Det midlertidige deklareringsunntaket gjelder følgelig for varer som etter sin art omfattes av tilbyderens avgifts- og registreringsplikt. Denne delen av overgangsordningen gjelder fortsatt. I praksis innebærer deklareringsunntaket at det ikke oppkreves avgifter og eventuell toll for slike varer med verdi under 350 kroner ved innførselen, selv om det ikke er beregnet merverdiavgift ved salget. Departementet understreker at avgiftsplikten kontrolleres målrettet mot tilbyderne, både de som er registrert i VOEC-ordningen og de som ikke er registrert i ordningen.

Figur 24.1 viser utviklingen i totalt antall registrerte tilbydere fra den forenklede ordningen for beregning og betaling av merverdiavgift for elektroniske tjenester (VOES) ble iverksatt i 2011. Antallet registrerte tilbydere økte betydelig etter at VOEC-ordningen ble innført i andre kvartal 2020. I perioden fra innføringen av VOEC-ordningen og ut første halvår 2021 økte antallet registrerte med i underkant av 1 000, slik at det totalt i VOEC-ordningen var registrert 1 524 tilbydere per 1. juli 2021. Figuren viser også innberettet merverdiavgift per kvartal. Ifølge tilbyderens innberetning utgjorde merverdiavgift bare for varer 181 mill. kroner i andre kvartal 2021, en økning på 100 mill. kroner fra samme kvartal i fjor. Disse tallene for varer inngår i de samlede innberettede beløpene i figuren. I tillegg betales det merverdiavgift som ledd i deklarasjonen når det innføres



Figur 24.1 Utviklingen i totalt antall registrerte i VOES (3. kv. 2011–1. kv. 2020) og VOEC (2. kv. 2020–2. kv. 2021), samt innberettet merverdiavgiftsbeløp per kvartal. Antall registrerte og mill. kroner.

Kilde: Skattedirektoratet.

varer med verdi på 350–3 000 kroner der merverdiavgiften ikke er oppkrevd ved salgstransaksjonen og innbetalt via VOEC-ordningen, for eksempel der forsendelsen kommer fra en uregistrert tilbyder. For slik innførsel foreligger det ikke tilgjengelige provenyuttall.

I Meld. St. 2 (2020–2021) *Revidert nasjonalbudsjett 2021* punkt 5.2.2 viste departementet til at før det midlertidige deklareringsunntaket kan avvikles, må det være etablert prosedyrer for deklarerings- og oppkreving av merverdiavgift og eventuell toll som aktørene vil være i stand til å håndtere. Det ble pekt på at EU vil avvikle sitt merverdiavgiftsfritak for varesendinger med lav verdi (inntil 22 euro) den 1. juli 2021, og at det vil være en fordel å observere innføringen av de nye reglene i EU før Norge endrer sin ordning. Å innføre en absolutt og ubetinget plikt til å deklare alle varer som ikke er tilstrekkelig merket med tilbydernes VOEC-nummer, ble ansett å gi betydelig risiko for stopp i vareflyten og dobbel avgiftsbelastning samt fortollingsgebyrer for forbrukerne. På denne bakgrunn konkluderte regjeringen med at det var for tidlig å avvikle deklareringsunntaket allerede 1. juli 2021. Det ble understreket at departementet løpende vil evaluere deklareringsunntaket i lys av utviklingen i EU og fremdriften i arbeidet med å få på plass mekanismer for effektiv oppkreving av avgift for varer som ikke håndteres i VOEC-ordningen.

EU avviklet muligheten til avgiftsfri innførsel av lavverdisendinger fra tredjeland 1. juli 2021. Et system for innbetaling av merverdiavgift på lavverdisendinger er innført (Import One Stop Shop – IOSS). IOSS ligner på VOEC-ordningen. Der merverdiavgift ikke betales gjennom IOSS-ordningen, skal det betales merverdiavgift ved innførselen av varen. Et ledd i EUs system er en ny, forenklet tolldeklarasjon for lavverdisendinger. Denne skal bidra til at merverdiavgift oppkreves for alle slike varer som importeres til EU, inkludert varer der tilbyderen ikke oppkrever merverdiavgift ved salget. Departementet har vært i kontakt med Europa-kommisjonen for å få deres første erfaringer med det nye systemet. Ifølge Kommisjonen er det imidlertid for tidlig å gi noen vurdering av hvordan de nye reglene har fungert.

24.2 Vurderinger

Departementet bemerker at VOEC-ordningen ble innført i løpet av kort tid, og at Norge var det første landet i Europa som innførte et slikt oppkrevingssystem for merverdiavgift på varer med lav

verdi. Overgangsordningen har bidratt til at innføringen av VOEC-ordningen har blitt godt mottatt. Overgangsordningen forhindrer at det hopper seg opp med varer med lav verdi på grensen som må fortolles. Den reduserer også risikoen for dobbeltbeskatning som ellers kunne ha oppstått der merverdiavgift blir oppkrevd og betalt ved salget i nettbutikken, men forsendelsen ikke er tilstrekkelig merket med tilbyderens VOEC-nummer.

Samtidig mener departementet at det er viktig å komme et steg nærmere generell avgiftsoppkreving for alle varer med lav verdi som blir innført til forbrukere i Norge. Det innebærer at det midlertidige deklareringsunntaket for varer med verdi under 350 kroner, må avvikles i sin nåværende form. Før en avvikler unntaket, er det viktig at det etableres prosedyrer for deklarerings- og oppkreving av merverdiavgift og eventuell toll som aktørene vil være i stand til å håndtere, og uten at det påløper høye gebyrer for forbrukerne. Dette har hittil vært en utfordring, og det har derfor ikke vært vurdert som forsvarlig å avvikle deklareringsunntaket, jf. Meld. St. 2 (2020–2021) *Revidert nasjonalbudsjett 2021* punkt 5.2.2.

Departementet mener det fortsatt er for tidlig å sette en konkret dato for avvikling av det midlertidige deklareringsunntaket. Departementet arbeider, sammen med Skatteetaten og Tolletaten, med å få på plass løsninger som sikrer avgiftsinnbetaling for alle varer som innføres til Norge, samtidig som varene leveres raskt, effektivt og med lave gebyrer for forbrukerne. I dette arbeidet har myndighetene dialog med de berørte aktørene, herunder både tilbyderen og logistikkaktørene, for å sikre at de skal være i stand til å etterleve regelverket når deklareringsunntaket avvikles. Et sentralt ledd i arbeidet er å vurdere hvordan prosedyrene for oppkreving av merverdiavgift og eventuell toll kan gjøres så enkle som mulig, med minst mulig administrasjon mv. for aktørene, samtidig som myndighetene sikres tilstrekkelig informasjon om forsendelsene. Et element i disse vurderingene er å observere utviklingen i EU. Som nevnt er det for tidlig å si noe om hvordan de nye reglene har fungert i EU. Departementet vil ha nær og løpende dialog med Europa-kommisjonen om utviklingen. Departementet understreker at denne grundige prosessen er nødvendig for å redusere faren for at det hopper seg opp med varer med lav verdi på grensen, og for å redusere risikoen for dobbeltbeskatning. Slike konsekvenser av å avvikle deklareringsunntaket for tidlig, vil være til stor ulempe for forbrukerne.

Departementet understreker også at alle utenlandske tilbydere som har omsetning som er

avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 3-1 annet ledd, plikter å registrere seg for merverdiavgift dersom den samlede avgiftspliktige omsetningen overstiger 50 000 kroner i løpet av en tolv månedersperiode. Det er altså ikke avgiftsfritak for de utenlandske tilbyderne, selv om det midlertidige deklareringsunntaket innebærer at det ikke systematisk blir oppkrevet merverdiavgift for varene med verdi under 350 kroner der tilbyderen ikke har oppkrevet merverdiavgift ved salget. Departementet viser videre til at myndighetene driver målrettet kontroll mot tilbyderne, og at det kontinuerlig arbeides for å få flere aktø-

rer til å registrere seg i VOEC-ordningen, og for å få aktørene til å overholde merke- og informasjonsbestemmelsene. Økningen i antallet registrerte og økende proveny fra VOEC-ordningen illustrerer at dette arbeidet høster frukter. Det innebærer at Norge i økende grad utnytter sin beskatningsrett ved grenseoverskridende varehandel, noe som er et viktig bidrag til like konkurransevilkår i det norske markedet.

Departementet vurderer situasjonen løpende med sikte på å avvikle overgangsordningen og vil komme tilbake til saken i Revidert nasjonalbudsjett 2022.

25 Differensiert tvangsmulkt – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 176 (2020–2021)

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak ved behandlingen av Prop. 1 S (2020–2021), se Innst. 2 S (2020–2021):

«Vedtak 176: Stortinget ber regjeringen utarbeide forslag til en ordning med differensiert tvangsmulkt, og komme tilbake med en vurdering av et slikt forslag til Stortinget på en egnet måte.»

Skattemyndighetene fikk i 2016 hjemmel til å ilegge tvangsmulkt for å fremtvinge opplysninger blant annet ved forsinket levering av opplysninger, ved fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger, ved uriktige og ufullstendige opplysninger og ved manglende medvirkning i forbindelse med kontroll. Reaksjonen kan rettes både mot skattepliktige og mot tredjeparter. Opplysningspliktige som ikke leverer opplysningene innen fristen, mottar et betinget vedtak om tvangsmulkt der det gis en ny frist for å levere opplysningene. Dersom opplysningene ikke leveres innen den nye fristen, begynner tvangsmulkten å løpe. Satsen for tvangsmulkt er i utgangspunktet ett eller et halvt rettsgebyr per dag. Skattemyndighetene kan i særlige tilfeller redusere eller frafalle påløpt tvangsmulkt. Tvangsmulkt påløper ikke dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

Skattedirektoratet fikk i april 2021 i oppdrag å vurdere om og eventuelt hvordan en ordning med differensiert tvangsmulkt kan gjennomføres.

Ileggelse av tvangsmulkt er masseforvaltning med klare føringer om brukerhensyn, forenkling, digitalisering og automatisering. Skattedirektoratets klare anbefaling er at man ikke går videre

med en ordning med differensiering av tvangsmulkt basert på virksomhetens omsetning. Det er ikke praktisk mulig å komme frem til et omsetningsbegrep som er anvendelig for alle opplysningstyper. En differensiering basert på omsetning vil derfor føre til en svært kompleks ordning, med mange forutsetninger og kriterier knyttet til ordningen. Dette innebærer en risiko for et uklart regelverk som vil være krevende å praktisere, mindre forutsigbart for de opplysningspliktige og med økt risiko for feil og forskjellsbehandling. Samtidig vil en slik ordning innebære økt ressursbruk både ved ileggelsen av tvangsmulkt og ved etterfølgende klagebehandling, og medføre betydelige behov for endringer i Skatteetatens IT-systemer.

Skattedirektoratet har også vurdert differensiering av tvangsmulkt basert på virksomhetens alder, selskapsform, antall ansatte i virksomheten, egenkapital, antall aksjonærer/deltakere eller bransjetilhørighet. Heller ikke slike kriterier anses egnede for å differensiere tvangsmulkten.

Etter Skattedirektoratets vurdering vil en justering av satsene og reduksjon av antall løpedager (og dermed maksimalt beløp) for tvangsmulkt være bedre egnet til å redusere belastningen for de opplysningspliktige, enn en differensiering av tvangsmulkten basert på virksomhetens omsetning e.l. Samtidig vil en slik justering kunne ivareta hensynet til et enkelt regelverk og ikke kreve omfattende systemmessige endringer i etaten. Departementet vil arbeide videre med å vurdere alternative måter å justere tvangsmulkten på, og vil komme tilbake til saken i Revidert nasjonalbudsjett 2022.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i folketrygdloven
- lov om endringer i skatteloven
- lov om endring i bidragsinnkrevingsloven
- lov om endringer i skattebetalingsloven
- lov om endringer i tolloven
- lov om endring i a-opplysningsloven
- lov om endringer i SI-loven
- lov om endringer i skatteforvaltningsloven
- lov om endringer i folkeregisterloven
- lov om endring i lov 21. desember 2020 nr. 168 om endringer i merverdiavgiftsloven

og

- vedtak om endring i stortingsvedtak 15. desember 2020 nr. 2878 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak)
 - stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak)
 - stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2022
 - stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2022
 - stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for 2022
 - stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2022
 - stortingsvedtak om merverdiavgift for 2022
 - stortingsvedtak om særavgifter for 2022
 - stortingsvedtak om toll for 2022
-

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i folketrygdloven
- lov om endringer i skatteloven
- lov om endring i bidragsinnkrevingsloven
- lov om endringer i skattebetalingsloven
- lov om endringer i tolloven
- lov om endring i a-opplysningsloven
- lov om endringer i SI-loven
- lov om endringer i skatteforvaltningsloven
- lov om endringer i folkeregisterloven
- lov om endring i lov 21. desember 2020 nr. 168 om endringer i merverdiavgiftsloven

og

- vedtak om endring i stortingsvedtak 15. desember 2020 nr. 2878 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2022
- stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2022
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for 2022
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2022
- stortingsvedtak om merverdiavgift for 2022
- stortingsvedtak om særavgifter for 2022
- stortingsvedtak om toll for 2022

i samsvar med et vedlagt forslag.

A – Forslag til lovvedtak

Forslag til lov om endringer i folketrygdloven

I

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

§ 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er inntil 61 450 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger 61 450 kroner.

II

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

§ 23-4 a annet og tredje punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder for ytelser til personer som har rett til helsetjenester i et annet EØS-land eller Storbritannia når Norge er kompetent stat etter EØS-avtalens trygderegler. Det skal også svares avgifter for ytelser til personer som i henhold til Brexit-loven § 2 første ledd bokstav c, enten er omfattet av norsk trygdelovgivning, eller har rett til helsetjenester når Norge er kompetent stat.

§ 23-4 a nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

III

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

§ 23-2 femte ledd annet punktum skal lyde:

Det skal heller ikke betales arbeidsgiveravgift av introduksjonsstønad etter integreringsloven kapittel 5 eller kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen.

§ 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav d skal lyde:

d) introduksjonsstønad beregnet etter integreringsloven kapittel 5.

IV

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Endringene under III trer i kraft straks.

Forslag til lov om endringer i skatteloven

I

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

§ 4-10 annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:
Prosentandelen skal likevel være 50 for den delen av den beregnede eller dokumenterte omsetningsverdien som overstiger 15 000 000 kroner.

§ 4-10 tredje ledd skal lyde:

(3) Verdien av sekundærbolig settes til 95 prosent av en beregnet omsetningsverdi. Hvis skattyter krever det, skal verdien settes ned til 95 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

§ 4-10 syvende ledd skal lyde:

(7) Verdien av næringseiendom settes til 50 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi. Verdsetting etter første punktum kan foretas ved bruk av differensierte kvadratmetersatser. Hvis skattyter krever det, skal verdien settes ned til 50 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

§ 4-12 første til tredje og femte til sjette ledd skal lyde:

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 50 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til 50 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før skattefastsettingsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 50 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(5) Egenkapitalbevis i sparebank, gjensidig forsikringselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 50 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastset-

tingsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjeandel i verdipapirfond, jf. skatteloven § 10-20, verdsettes til 50 prosent av aksjeandelens verdi.

§ 4-17 annet ledd skal lyde:

(2) Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 tredje og syvende ledd, verdsettes til 50 prosent av skattemessig formuesverdi.

§ 4-40 tredje punktum skal lyde:

Verdien av deltakerens selskapsandel settes til 50 prosent av andelen av nettoformuen beregnet etter denne paragraf.

Ny § 4-54 skal lyde:

§ 4-54 *Akvakultur- og fiskeritillatelser*

Akvakulturtillatelser og fiskeritillatelser som er skattepliktig etter §§ 4-1 flg., regnes med til den skattepliktige formuen uten hensyn til når tillatelsen ble ervervet.

§ 5-14 første ledd bokstav a skal lyde:

a. Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppnås ved reelt salg av aksjen, redusert med 30 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan likevel ikke overstige 7 500 kroner per inntektsår.

§ 5-14 fjerde ledd skal lyde:

(4) *Fordel ved opsjon i arbeidsforhold i selskap i oppstarts- og vekstfasen, samt erverv av aksjer ved innløsning av slik opsjon, anses ikke som fordel vunnet ved arbeid. Inngangsverdi på aksjer som erverves ved innløsning av slike opsjoner settes til summen av det skattyter har betalt for opsjonen og aksjen, tillagt eventuelle kostnader skattyter har hatt i forbindelse med anskaffelsen av opsjonen og aksjen. Departementet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd, herunder om nærmere vilkår knyttet til selskapet, den ansatte og opsjonen.*

Deloverskrift til §§ 6-30 til 6-33 skal lyde:

Minstefradrag og jobbfradrag

§ 6-32 første ledd bokstav a første punktum skal lyde:

Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skatteloven § 6-31 første ledd bokstav a, c, d og annet ledd, gis med 48 prosent av summen av slik inntekt.

§ 6-32 første ledd bokstav b skal lyde:

b. Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. § 6-31 første ledd bokstav b, gis med 40 prosent av summen av slik inntekt.

Ny § 6-33 skal lyde:

§ 6-33 *Jobbfradrag for unge*

(1) *Personlig skattyter som ved utgangen av inntektsåret er fra 17 til og med 29 år, gis et jobbfradrag.*

(2) *Jobbfradrag gis med et beløp fastsatt av Stortinget. Grunnlaget for fradraget er summen av*

a. *arbeidsinntekt etter § 5-10 unntatt dagpenger, jf. § 5-10 c nr. 1*

b. *beregnet personinntekt etter § 12-2 g*

c. *godtgjørelse etter § 12-2 f.*

(3) *Jobbfradraget kan ikke overstige inntekten det beregnes av. Jobbfradraget reduseres med 10 prosent av samlet inntekt etter annet ledd som overstiger 300 000 kroner.*

(4) *Har skattyter vært bosatt i riket bare en del av året, reduseres jobbfradraget forholdsmessig etter antall hele eller påbegynte måneder skattyter har vært bosatt i riket. Tilsvarende gjelder for skattyter som har hatt midlertidig opphold i riket bare en del av året uten å være bosatt her.*

(5) *Jobbfradrag gis ikke til skattyter som får standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker etter § 6-70 eller som skattlegges etter særreglene for utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19.*

(6) *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.*

§ 6-44 første til tredje ledd skal lyde:

(1) For reiser til hjem innenfor EØS-området gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger

a. *14 000 kroner for person som ved utløpet av 1. januar i inntektsåret er bosatt i en kommune plassert i gruppe 4-6 i Statistisk sentralbyrås sentralitetsindeks. Det samme gjelder for person bosatt i et annet EØS-land.*

b. *23 900 kroner for person som ved utløpet av 1. januar i inntektsåret er bosatt i en kommune*

plassert i gruppe 1-3 i Statistisk sentralbyrås sentralitetsindeks.

(2) *Fradrag gis ikke for beløp som overstiger 97 000 kroner i året.*

(3) For reiser til hjem utenfor EØS-området gis fradrag for dokumenterte utgifter til transport med andre transportmidler enn privatbil. Når skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisen, gis fradrag for utgiftene ved dette etter satser fastsatt av departementet i forskrift. Beløpsgrensene i første ledd bokstav b og annet ledd gjelder tilsvarende.

§ 6-44 nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

§ 7-3 tredje ledd bokstav a skal lyde:

a. minst 85 prosent av leieinntektene og dekning av felleskostnader kommer fra

- andelshavere eller aksjonærer, eller
- elever og studenter som er tildelt bolig gjennom elev- eller studentsamskipnad, eller
- leietaker i boligselskap opprettet som ledd i organisert fornyelse av tettbygd strøk.

§ 7-3 fjerde ledd skal lyde:

(4) Med andelshaver eller aksjonær etter tredje ledd bokstav a forstås

- *personlig andelshaver eller aksjonær,*
- *juridisk person som eier andel etter burettslagslova § 4-2 første og annet ledd og § 4-3,*
- *boligbyggelag og annen yrkesutøver som nevnt i burettslagslova § 2-12, som skal stå for erverv eller oppføring av boliger for boligselskapet og som leier ut boenheter til personer som innenfor en bestemt tidsperiode gis rett til å kjøpe andelen (leie til eie). Departementet kan gi nærmere bestemmelser i forskrift, herunder om innholdet av kjøpsretten og hvor stor andel av leieinntektene som kan komme fra yrkesutøver som beskrevet i første punktum.*

§ 7-3 nåværende fjerde og femte ledd blir femte og nytt sjette ledd.

II

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

§ 6-41 åttende ledd bokstav b nr. 2 skal lyde:

2. *Konsernregnskapet er utarbeidet etter NGAAP, IFRS, IFRS for SME, GAAP i et EØS-land, UK GAAP, US GAAP eller japansk GAAP.*

Ny § 10-5 skal lyde:

§ 10-5 Konsernbidrag til utenlandsk datterselskap

(1) Et morselskap kan kreve fradrag for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap når morselskapet dokumenterer at vilkårene i denne paragrafen er oppfylt, og konsernbidraget i tillegg oppfyller vilkårene for fradrag i § 10-2.

(2) Datterselskapet må

- a. tilsvare selskap mv. som omfattes av § 10-1 første ledd, og
- b. være hjemmehørende, reelt etablert og ha drevet reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat.

(3) Morselskapet må ved utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet og ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Fradrag for konsernbidrag gis ikke dersom morselskapet eier datterselskapet gjennom selskap som er hjemmehørende i en annen utenlandsk stat enn datterselskapet.

(4) Konsernbidraget må dekke et endelig underskudd hos datterselskapet. Et underskudd anses endelig når følgende vilkår er oppfylt:

- a. Det er ikke, har ikke vært, og kan ikke bli mulig for datterselskapet eller noen annen å få fradrag for underskuddet i den staten datterselskapet er hjemmehørende.
- b. Grunnen til at underskuddet ikke kan fradras av datterselskapet, er en annen enn at det mangler en rettslig mulighet til dette, eller at muligheten til å fradra underskuddet er tidsmessig begrenset.
- c. Virksomheten i datterselskapet er opphørt, og det er satt i gang en prosess for å likvidere datterselskapet umiddelbart etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for.
- d. Datterselskapet er likvidert innen utgangen av året etter det inntektsåret konsernbidraget ytes for.

Vurderingen i bokstav a og b skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Muligheten til å utnytte underskuddet skal vurderes fra det tidspunktet underskuddet oppstod.

(5) Fradraget kan ikke overstige det laveste beløpet av underskuddet beregnet etter henholdsvis norske skatteregler og skattereglene i datterselskapets hjemstat. Beregningen skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Underskudd oppstått etter dette tidspunktet, regnes ikke med. Ved beregningen skal det ses bort fra underskudd, herunder latent

tap, som er oppstått før eiervilkårene i tredje ledd ble oppfylt.

(6) Det endelige underskuddet reduseres når det i løpet av de siste fem inntektsårene medregnet det inntektsåret konsernbidraget ytes for, har skjedd følgende overføringer mellom datterselskapet og selskap mv. som det er i interessefellesskap med:

- a. Datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse med latent gevinst, og den latente gevinsten er ikke skattlagt hos datterselskapet. Det endelige underskuddet reduseres da med et beløp tilsvarende den latente gevinsten på overføringstidspunktet.
- b. Datterselskapet har blitt tilført eiendel eller forpliktelse med latent tap, og det latente tapet er fradratt hos datterselskapet innen utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det endelige underskuddet reduseres da med et beløp tilsvarende det latente tapet på overføringstidspunktet.
- c. Datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse og fått fradrag i forbindelse med overføringen innen utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det endelige underskuddet reduseres da med et beløp tilsvarende det fradragførte beløpet.

(7) Fradraget gis med virkning for det inntektsåret konsernbidraget ytes for.

(8) Oppstår det netto skattepliktig inntekt i datterselskapet etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for, skal denne inntektsføres hos morselskapet i det inntektsåret inntekten oppstod. Tilsvarende inntektsføring skal skje dersom det etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for er foretatt overføring som nevnt i sjettede ledd. Ved beregningen av netto skattepliktig inntekt etter første punktum skal det ses bort fra det mottatte konsernbidraget. Inntektsføringen etter dette leddet skal ikke overstige fradraget for konsernbidrag.

(9) Retten til fradrag faller bort dersom datterselskapet ikke er likvidert innen utgangen av året etter det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Dette gjelder likevel ikke dersom offentligrettslig regulering eller andre tvingende hensyn tilsier at likvidasjonen tar lengre tid, og likvidasjonen gjennomføres uten unødig opphold. Bortfall etter dette leddet skjer ved endring av skattefastsettingen for det inntektsåret morselskapet fikk fradrag for konsernbidraget.

(10) Dersom det gjennomføres en endelig endring av datterselskapets skattefastsetting i hjemstaten som medfører at hele eller deler av underskuddet ikke kan anses som endelig, skal fradraget for konsernbidraget reduseres tilsvarende.

§ 16-70 første ledd nytt annet punktum skal lyde:
*Det gis ikke fradrag for et større beløp enn skattyte-
rens forholdsmessige andel av den skatten som
Norge i henhold til skatteavtale mellom Norge og
selskapets hjemstat har rett til å ilegge.*

§ 18-3 tredje ledd ny bokstav c skal lyde:
*c. I beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt
skal en særlig beregnet selskapskatt for den
delen av virksomheten som er grunnrenteskatte-
pliktig, føres til fradrag. Ved beregningen medtas
de samme inntekts- og kostnadsstørrelsene som
brukes ved fastsettelse av grunnrenteskatten.
Kostnader til driftsmidler knyttet til kraftproduk-
sjon som utgiftføres umiddelbart etter bokstav a
nr. 5 første punktum, skal likevel avskrives etter
skattelovens alminnelige regler, og fradras i
grunnlaget for beregnet selskapskatt. Beregnet
underskudd etter denne bokstav fremføres til fra-
drag i beregnet selskapskatt for senere inn-
tektsår uten rente.*

III

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

§ 5-14 fjerde ledd bokstav a skal lyde:
a) Fordel inntil 1 million kroner ved innløsning av
rett til erverv av aksjer i arbeidsforhold i små
oppstartsselskap skattlegges først ved realisa-
sjon av de aksjene som ble ervervet ved inn-
løsning av denne del av opsjonen. *Innløs-
ningskursen kan ikke være lavere enn markeds-
verdien på aksjen ved tildelingstidspunktet, og
en enkelt ansatt kan ikke tildeles opsjoner der
samlet markedsverdi på de underliggende
aksjene overstiger 3 millioner kroner på tilde-
lingstidspunktet. For opsjoner tildelt før 12. okto-
ber 2021 settes markedsverdien av underlig-
gende aksjer lik innløsningskursen.*

IV

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

§ 5-42 bokstav a skal lyde:
a. stønad, omsorgspenger og annen utbetaling
fra omsorgs- og trygdeinnretning, herunder
arbeidsavklaringspenger etter folketrygdloven
kapittel 11, uføretrygd etter folketrygdloven

kapittel 12, uføreytelser fra andre ordninger og
overgangsstonad etter folketrygdloven §§ 15-
5, 16-7 og 17-6.

§ 5-42 bokstav d skal lyde:
d. introduksjonsstønad beregnet etter *integre-
ringsloven kapittel 5* og kvalifiseringsstønad
etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og vel-
ferdsforvaltningen.

§ 6-32 første ledd bokstav a annet punktum skal
lyde:
Tilsvarende gjelder for minstefradrag i arbeidsav-
klaringspenger, uføretrygd etter folketrygdloven
kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger
samt minstefradrag i overgangsstonad etter folke-
trygdloven § 15-5.

§ 6-41 femte ledd første punktum skal lyde:
Med selskap mv. i konsern menes i denne para-
graf selskap mv. som regnskapsåret før inn-
tektsåret er konsolidert linje for linje i utgående
balanse i et konsernregnskap som er utarbeidet
etter *regnskapsspråk* nevnt i åttende ledd b. nr. 2,
eller som regnskapsåret før inntektsåret kunne ha
vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i
et konsernregnskap dersom International Finan-
cial Reporting Standards (IFRS) hadde vært an-
vendt.

§ 6-41 åttende ledd bokstav a nr. 2 skal lyde:
2. forholdstallet mellom egenkapital og balan-
sesum (egenkapitalandelen) i konsolidert
balanseoppstilling for den norske delen av konser-
net svarer til eller er høyere enn tilsva-
rende forholdstall i konsernregnskapet.

§ 6-41 åttende ledd bokstav c skal lyde:
c. Ved anvendelse av bestemmelsene i dette ledd
må selskapsregnskapet, eller *den* konsoli-
derte *balanseoppstillingen* for den norske
delen av konsernet, være utarbeidet etter de
samme *regnskapsprinsippene* som konsern-
regnskapet. Er det anvendt ulike prinsipper
mv., må selskapsregnskapet, eller *den* konsoli-
derte *balanseoppstillingen* for den norske
delen av konsernet, omarbeides i samsvar
med de *regnskapsprinsippene* som konsern-
regnskapet er utarbeidet etter. For begrenset
skattepliktig skal regnskapet for den norske
virksomheten anses som selskapsregnskap.

§ 6-41 åttende ledd bokstav e skal lyde:
e. For beregningen av egenkapitalandelen i den
norske delen av konsernet, jf. a nr. 2, skal det

utarbeides *en* konsolidert *balanseoppstilling* for den norske delen av konsernet for året før inntektsåret etter samme *regnskapsprinsipper* som konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel. *Den* konsoliderte *balanseoppstillingen* for den norske delen av konsernet skal utarbeides som om konsernet bare består av den norske delen. I *den* konsoliderte *balanseoppstillingen* skal det gjøres tilsvarende justeringer for den norske delen av konsernet som i selskapsregnskapet etter d.

§ 6-46 første ledd bokstav f skal lyde:

- f. kostnad i henhold til lov om foretakspensjon §§ 2-12 fjerde ledd, 15-5 syvende ledd og 15-6 femte ledd.

§ 6-52 skal lyde:

Det gis fradrag for leie-, bruks- og forpaktningssavgift, og for *pensjon, føderåd eller annen regelmessig ytelse som avtales i forbindelse med overdragelse av fast eiendom eller andre formuesobjekter.*

§ 12-2 bokstav c skal lyde:

- c. arbeidsavklaringspenger etter folketrygdloven kapittel 11 og overgangsstonad etter folketrygdloven §§ 15-5, 16-7 og 17-6.

§ 12-2 bokstav h skal lyde:

- h. introduksjonsstonad beregnet etter *integreringsloven kapittel 5* og kvalifiseringsstonad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen.

§ 16-1 første ledd bokstav b skal lyde:

- b. mottar avtalefestet pensjon (AFP) etter lov 25. juni 2010 nr. 28 om avtalefestet pensjon for medlemmer av Statens pensjonskasse eller andre tilsvarende avtaler eller lovfestede *ordninger*,

V

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Følgende overgangsregler gjelder for endringene av § 5-14 fjerde ledd under I:

Tildelte opsjoner som oppfyller vilkårene i skatteloven § 5-14 fjerde ledd med tilhørende forskrift, slik bestemmelsene lød fra 1. januar 2018 til 31. desember 2021 og aksjer ervervet ved slike opsjoner, skattlegges etter følgende overgangsregler: Disse opsjonene, de underliggende aksjene og allerede ervervede aksjer skattlegges etter skatteloven § 5-14 fjerde ledd med tilhørende forskrift slik bestemmelsene lyder etter 31. desember 2021. For aksjer ervervet ved opsjoner tildelt etter skatteloven § 5-14 fjerde ledd med tilhørende forskrift, slik bestemmelsene lød fra 1. januar 2018 til og med 31. desember 2021, som har vært gjenstand for lønnsbeskatning, reverseres ikke lønnsbeskatningen. Opplysninger om opsjoner innløst i 2021 skal gis innen 1. februar i året etter innløsningstidspunktet.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Følgende overgangsregel gjelder for endringen av § 18-3 tredje ledd under II:

Gjenstående fremførbart negativt grunnlag for grunnrenteskatt fra inntektsåret forut for 2007 ved utgangen av inntektsåret 2020 justeres med faktoren 0,78.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med 12. oktober 2021.

Endringene under IV trer i kraft straks.

Forslag til lov om endring i bidragsinnkrevingsloven

I

I lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. gjøres følgende endring:

Ny § 22b skal lyde:

§ 22b *Sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser*

(1) *Innkrevingssentralen kan sammenstille innhentede personopplysninger når det er nødvendig for Innkrevingscentralens arbeid, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Innkrevingscentralen kan benytte innhentede personopplysninger til profilering til samme formål, når profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven. Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.*

(2) *Innkrevingscentralen kan treffe avgjørelser som utelukkende er basert på automatisert behand-*

ling. Behandlingen må sikre partens krav til forsvarlig saksbehandling og være forenlig med retten til vern av personopplysninger. Avgjørelsen kan ikke bygge på skjønsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom. Den registrerte har rett til manuell overprøving av avgjørelsen.

(3) *Innkrevingscentralen kan benytte særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10, ved sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser.*

(4) *Departementet kan gi forskrift om sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser, blant annet om formålet med behandlingen, hvilke personopplysninger som kan behandles og hvem det kan behandles personopplysninger om.*

II

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag til lov om endringer i skattebetalingsloven

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 3-5 skal lyde:

§ 3-5 *Sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser*

(1) *Innkrevingsmyndighetene kan sammenstille innhentede personopplysninger når det er nødvendig for deres arbeid, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Innkrevingsmyndighetene kan benytte innhentede personopplysninger til profilering til samme formål, når profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven. Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.*

(2) *Innkrevingsmyndighetene kan treffe avgjørelser som utelukkende er basert på automatisert behandling. Behandlingen må sikre partens krav til*

forsvarlig saksbehandling og være forenlig med retten til vern av personopplysninger. Avgjørelsen kan ikke bygge på skjønnsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom. Den registrerte har rett til manuell overprøving av avgjørelsen.

(3) *Innkrevingsmyndighetene kan benytte særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10, ved sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser.*

(4) *Departementet kan gi forskrift om sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser, blant annet om formålet med behandlingen, hvilke personopplysninger som kan behandles og hvem det kan behandles personopplysninger om.*

Nåværende § 3-5 blir ny § 3-6.

II

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag til lov om endringer i tolloven

I

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel gjøres følgende endringer:

§ 1-5 nytt annet ledd skal lyde:

(2) *Departementet kan tildele myndighet etter loven til studenter som er i praksis hos tollmyndighetene.*

§ 1-5 nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd.

II

Loven trer i kraft straks.

Forslag til lov om endring i a-opplysningsloven

I

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. gjøres følgende endring:

§ 4 fjerde ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift gi regler om fristen for å levere opplysninger, herunder at det kan gjøres unntak fra fristen i første og tredje ledd.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2022.

Forslag til lov om endringer i SI-loven

I

I lov 11. januar 2013 nr. 3 om Statens innkrevingsentral gjøres følgende endringer:

§ 6 a skal lyde:

§ 6 a *Sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser*

(1) Statens innkrevingsentral kan sammenstille innhentede personopplysninger når det er nødvendig for deres arbeid, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Statens innkrevingsentral kan benytte innhentede personopplysninger til profilering til samme formål, når profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven. Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.

(2) Statens innkrevingsentral kan treffe avgjørelser som utelukkende er basert på automatisert behandling. Behandlingen må sikre partens krav til

forsvarlig saksbehandling og være forenlig med retten til vern av personopplysninger. Avgjørelsen kan ikke bygge på skjønsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom. Den registrerte har rett til manuell overprøving av avgjørelsen.

(3) Statens innkrevingsentral kan benytte særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10, ved sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser.

(4) Departementet kan gi forskrift om sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser, blant annet om formålet med behandlingen, hvilke personopplysninger som kan behandles og hvem det kan behandles personopplysninger om.

Nåværende § 6 a blir ny § 6 b.

II

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endringer i skatteforvaltningsloven

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 7-6 annet ledd oppheves.

§ 7-6 nåværende tredje ledd blir annet ledd.

§ 7-9 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Skattemyndighetene skal, uten hinder av taushetsplikt hos Fiskeridirektoratet, ha tilgang til opplysninger fra Fiskeridirektoratet som er nødvendige for fastsetting av særavgift.

§ 7-10 første ledd bokstav h skal lyde:

h) oppstartsselskaper om *tildelte og innløste* opsjoner til ansatte etter ordningen i skatte-loven § 5-14 fjerde ledd.

§ 7-12 tredje ledd første punktum skal lyde:

Skattepliktig skal ha kopi av opplysninger som nevnt i dette kapitlet, *med unntak av opplysninger gitt etter § 7-9 fjerde ledd.*

§ 8-4 nytt sjettede ledd skal lyde:

(6) Skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfyllt informasjon som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget etter kapittel 9.

§ 15-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Den som har klageadgang over en avgjørelse skattemyndighetene har truffet etter denne loven, kan reise søksmål om prøving av avgjørelsen. *Det kan også reises søksmål om prøving av avgjørelsen i klagesaken.*

(2) *Twisteloven § 1-3 gjelder ikke.*

§ 15-4 første og annet ledd skal lyde:

(1) *Søksmål må reises innen seks måneder etter at avgjørelsen ble sendt den skattepliktige.* Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14.

(2) *Ved avvisning av klage der avvisningsspørsmålet behandles etter § 13-4 tredje ledd første punktum, løper søksmålsfristen for det påklagde vedtaket fra avvisningsvedtaket ble sendt den skattepliktige, med mindre søksmålsfristen allerede var utløpt da klagen ble sendt.*

§ 15-4 nåværende annet ledd blir tredje ledd.

II

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 5-11 skal lyde:

§ 5-11 *Sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser*

(1) *Skattemyndighetene kan sammenstille innhentede personopplysninger når det er nødvendig for deres arbeid med fastsetting av skatt, herunder til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Skattemyndighetene kan benytte innhentede personopplysninger til profilering til samme formål, når profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven. Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.*

(2) *Skattemyndighetene kan treffe avgjørelser som utelukkende er basert på automatisert behandling. Behandlingen må sikre partens krav til forsvarlig saksbehandling og være forenlig med retten til vern av personopplysninger. Avgjørelsen kan ikke bygge på skjønsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom. Den registrerte har rett til manuell overprøving av avgjørelsen.*

(3) *Skattemyndighetene kan benytte særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10, ved sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser.*

(4) Departementet kan gi forskrift om sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser, blant annet om formålet med behandlingen, hvilke personopplysninger som kan behandles og hvem det kan behandles personopplysninger om.

Nåværende § 5-11 blir ny § 5-12.

III

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2022.

Endringene under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag til lov om endringer i folkeregisterloven

I

I lov 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregistrering gjøres følgende endringer:

§ 9-4 skal lyde:

§ 9-4 *Sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser*

(1) Folkeregistermyndigheten kan sammenstille innhentede personopplysninger når det er nødvendig for deres arbeid, herunder til ID-forvaltning, kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål. Folkeregistermyndigheten kan benytte innhentede personopplysninger til profilering til samme formål, når profileringen er nødvendig for å målrette tiltak som fremmer etterlevelse av loven. Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.

(2) Folkeregistermyndighetene kan treffe avgjørelser som utelukkende er basert på automatisert behandling. Behandlingen må sikre partens krav til

forsvarlig saksbehandling og være forenlig med retten til vern av personopplysninger. Avgjørelsen kan ikke bygge på skjønnsmessige vilkår i lov eller forskrift, med mindre avgjørelsen er utvilsom. Den registrerte har rett til manuell overprøving av avgjørelsen.

(3) Folkeregistermyndigheten kan benytte særlige kategorier av personopplysninger som nevnt i personvernforordningen artikkel 9 og 10, ved sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser.

(4) Departementet kan gi forskrift om sammenstilling, profilering og automatiserte avgjørelser, blant annet om formålet med behandlingen, hvilke personopplysninger som kan behandles og hvem det kan behandles personopplysninger om.

Nåværende § 9-4 blir ny § 9-5.

II

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endring i lov 21. desember 2020 nr. 168 om endringer i merverdiavgiftsloven

I

I lov 21. desember 2020 nr. 168 om endringer i merverdiavgiftsloven skal romertall II lyde:

Loven trer i kraft 1. januar 2021. Loven gjelder bare for alternativ behandling i form av *akupunktur* som omsettes eller formidles fra og med 1. januar 2022, og *osteopati* og *naprapati* som omsettes eller formidles fra og med 1. juli 2022. For *osteopati* og *naprapati* må det fra det tidspunktet *osteopater*

og naprapater blir omfattet av helsepersonelloven § 48 første ledd, søkes om autorisasjon innen to måneder. For andre enn den som søker om autorisasjon, gjelder loven fra to måneder etter det tidspunkt *osteopater* og *naprapater* omfattes av helsepersonelloven § 48 første ledd.

II

Loven trer i kraft straks.

B – Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak

Forslag

til vedtak om endring i stortingsvedtak 15. desember 2020 nr. 2878 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak)

I

I Stortingets vedtak 15. desember 2020 nr. 2878 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak) gjøres følgende endring:

§ 3-4 skal lyde:

§ 3-4 *Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak*

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 47,4 pst.

II

Vedtaket trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Forslag

til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 1 – Generelt

§ 1-1 Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskriving av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2022. Vedtaket legges også til grunn for utskriving av forskudd på skatt for inntektsåret 2022 etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven gjelder dette vedtaket

også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

§ 1-2 Forholdet til skattelovgivningen

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

Kapittel 2 – Formuesskatt til staten og kommunene

§ 2-1 Formuesskatt til staten – personlig skattyter og dødsbo

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 1 600 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

Ektefeller som skattlegges under ett for begges formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 3 200 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

§ 2-2 Formuesskatt til staten – upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,15 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3 Formuesskatt til kommunene

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Personlig skattyter skal ha et fradrag i formuen på 1 600 000 kroner. Det samme gjelder dødsbo for det inntektsåret dødsfallet fant sted. For ektefeller som skattlegges under ett for begges formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 3 200 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3 – Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1 Trinnskatt

Personlig skattyter i klasse 0 og 1 skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare trinnskatt til staten med

- 1,4 pst. for den delen av inntekten som overstiger 190 350 kroner,
- 3,8 pst. for den delen av inntekten som overstiger 267 900 kroner,
- 13,2 pst. for den delen av inntekten som overstiger 670 800 kroner, og
- 16,2 pst. for den delen av inntekten som overstiger 1 052 200 kroner.

For personlig skattyter i Troms og Finnmark fylke, med unntak av skattytere i kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø, skal satsen etter første ledd tredje strekpunkt likevel være 11,2 pst.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 3-2 Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Troms og Finnmark fylke, med unntak av skattepliktig og dødsbo i kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø: 5,15 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 8,65 pst.

§ 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 22 pst. av inntekten.

Selskap og innretninger som nevnt i første ledd og som svarer finansskatt på lønn, jf. folketrygdloven § 23-2a, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

§ 3-4 Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 47,4 pst.

§ 3-5 Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter

bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 22 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt trinnskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av § 3-1, § 3-2 og § 3-8.

Av inntekt etter bestemmelsene i skatteloven § 10-80 og § 10-81 skal skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav i og j, svare skatt til staten med 15 pst. eller i tilfelle den lavere sats som følger av skatteavtale med fremmed stat.

§ 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7 Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8 Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,40 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 10,95 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

§ 3-9 Skatt til staten for personer bosatt i utlandet

Skattyter som skattlegges etter reglene i skatteloven kapittel 19, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten. Dersom det følger av lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav c, trygdeavtaler med andre land eller forordning (EF) nr. 883/2004 at skattyter ikke skal betale trygdeavgift til Norge eller bare skal betale trygdeavgift med lav sats, skal skattesatsen etter første punktum reduseres tilsvarende.

Kapittel 4 – Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.

§ 4-1 Ordinære skatter

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 22 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.

§ 4-2 Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 56 pst.

§ 4-3 Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2022 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 7. Ved utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

§ 4-4 Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumfore-

komster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

Kapittel 5 – Tonnasjesskatt

§ 5-1 Tonnasjesskatt

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasje-skatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 90 øre per dag per 100 nettotonn for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

Kapittel 6 – Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.

§ 6-1 Minstefradrag

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 109 950 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 90 800 kroner.

§ 6-2 Foreldrefradrag

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for hvert barn.

§ 6-3 Personfradrag

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 54 000 kroner i klasse 1.

§ 6-4 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 147 450 kroner for enslige og 135 550 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 271 100 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 33 400 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 210 950 kroner i trinn 1 og 318 000 kroner i trinn 2.

§ 6-6 Særfradrag for enslige forsørgere

Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 4 317 kroner pr. påbegynt måned.

§ 6-7 Jobbfradrag for unge

Fradrag etter skatteloven § 6-33 andre ledd er 23 500 kroner.

Kapittel 7 – Forskriftskompetanse mv.

§ 7-1 Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2 Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2022

For inntektsåret 2022 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1 Beregning av avgift og regler om soneplassering

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats for virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet på det stedet hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet på det stedet hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) For ambulerende virksomhet gjelder følgende unntak fra hovedregelen om avgiftssats i første ledd første punktum:

- a. Ved ambulerende virksomhet i en annen sone enn sonen der arbeidsgiver skal være registrert, hvor arbeidet må utføres på ett eller flere bestemte steder (stedbundet arbeid), benyttes satsen i denne sonen for det arbeidet som er utført der. Ved stedbundet ambulerende virksomhet i flere andre soner, eller ved ambulerende virksomhet hvor arbeidet ikke trenger å utføres på bestemt sted (fjernarbeid), benyttes satsen i den sonen der arbeidstakeren er bosatt ifølge folkeregisteret.
- b. Med ambulerende virksomhet i bokstav a, regnes arbeid der hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en kalendermåned utføres utenfor sonen der arbeidsgiver skal være registrert, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet

registreres der arbeidet utføres. Med hoveddelen av arbeidet, menes mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har utført for arbeidsgiveren.

- c. Avgiftssatsen etter bestemmelsene i dette ledd, skal bare benyttes for den del av arbeidet som utføres utenfor sonen der arbeidsgiver skal være registrert.

(5) Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv., beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker, for arbeid utført i inneværende kalendermåned. For etterbetaling som er knyttet til aktiviteter som nevnt i § 4 første ledd, skal likevel arbeidsgiveravgift beregnes med satsen for sone I.

(6) Flytter arbeidsgiveren, underenheten eller arbeidstakeren fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende kalendermåned etter registrert flyttedato.

§ 2 Soner for arbeidsgiveravgift

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

- (2) Sone Ia omfatter:
 - kommunene Frosta, Midtre Gauldal og Selbu i Trøndelag fylke,
 - kommunene Gjemnes og Aukra i Møre og Romsdal fylke,
 - områdene i henholdsvis Ålesund kommune, Hustadvika kommune og Molde kommune i Møre og Romsdal fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Haram, Eide og Midsund i Møre og Romsdal fylke,
 - kommunene Etne, Bømlo og Kvam i Vestland fylke,
 - områdene i henholdsvis Kinn kommune, Sunnfjord kommune og Sogndal kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Flora, Førde og Sogndal i Sogn og Fjordane fylke,

- kommunene Hægebostad, Sirdal og Iveland i Agder fylke,
 - området i Lyngdal kommune i Agder fylke som før 1. januar 2020 var Audnedal kommune i Vest-Agder fylke,
 - kommunen Sigdal i Viken fylke,
 - kommunen Gausdal i Innlandet fylke.
- (3) Sone II omfatter:
- kommunene Meråker, Indre Fosen og Inderøy i Trøndelag fylke,
 - områdene i henholdsvis Steinkjer kommune, Ørland kommune og Orkland kommune i Trøndelag fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Verran, Ørland og Agdenes i Trøndelag fylke,
 - kommunene Sande, Stranda, Sykkylven, Fjord, Vestnes, Rauma, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
 - områdene i henholdsvis Ålesund kommune og Molde kommune i Møre og Romsdal fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Sandøy og Nesset i Møre og Romsdal fylke,
 - området i Volda kommune i Møre og Romsdal fylke som før 1. januar 2020 var kommunen Hornindal i Sogn og Fjordane fylke,
 - kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Bremanger, Stad, Gloppen, Stryn, Tysnes, Kvinnherad, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Modalen, Fedje og Masfjorden i Vestland fylke,
 - området i Sunnfjord kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Gaular, Jølster og Naustdal i Sogn og Fjordane fylke,
 - området i Sogndal kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Balestrand og Leikanger i Sogn og Fjordane fylke,
 - området i Kinn kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunen Vågsøy i Sogn og Fjordane fylke,
 - området i Voss herad i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var Granvin kommune i Hordaland fylke,
 - kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,
 - kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Bygland, Valle, Bykle, Åseral og Evje og Hornnes,
 - kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tøkke og Vinje i Vestfold og Telemark fylke,
 - kommunene Flå, Nesbyen, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Viken fylke,
 - kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebru, Søndre Land, Nordre Land, Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Innlandet fylke.
- (4) Sone III omfatter:
- kommunene Heim, Hitra, Frøya, Oppdal, Rennebu, Rørø, Holtålen, Tydal og Rindal i Trøndelag fylke,
 - området i Orkland kommune i Trøndelag fylke som før 1. januar 2020 var del av kommunen Snillfjord i Trøndelag fylke,
 - området i henholdsvis Orkland kommune og Ørland kommune i Trøndelag fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Meldal og Bjugn i Trøndelag fylke,
 - kommunene Vanylven, Surnadal og Aure i Møre og Romsdal fylke,
 - kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre, Vang, Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Innlandet fylke.
- (5) Sone IV omfatter:
- kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa og Tjeldsund i Troms og Finnmark fylke,
 - Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
 - kommunene Namsos, Snåsa Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Flatanger, Nærøysund, Leka, Åfjord og Osen,
 - kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.
- (6) Sone IVa omfatter:
- kommunen Tromsø i Troms og Finnmark fylke,
 - kommunen Bodø i Nordland fylke.
- (7) Sone V omfatter:
- Troms og Finnmark fylke, med unntak av kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø.
- § 3 *Satser for arbeidsgiveravgift etter sone*
- (1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2022 er:
- Sone I: 14,1 pst.
 - Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig

støtte, jf. § 4 fjerde og femte ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.

- Sone II: 10,6 pst.
- Sone III: 6,4 pst.
- Sone IV: 5,1 pst.
- Sone IVa: 7,9 pst.
- Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard for arbeid utført der, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

(2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav om tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte etter vedtak fattet av ESA, jf. avsnitt III i protokoll 3 til avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol (ODA). Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 fjerde og femte ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift med reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter eller har utestående krav om tilbakebetaling av ulovlig støtte, jf. annet ledd.

(4) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift med reduserte satser, plikter å gi opplysninger om eventuell annen støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt eller blir tildelet for kalendermåneden.

§ 4 Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører en eller flere av følgende aktiviteter, skal beregne avgift etter satsen for sone I:

- Aktiviteter knyttet til produksjon av stålprodukter som nevnt i Annex VI til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2022–2027
- Aktiviteter i kullsektoren, slik dette er definert i ESAs retningslinjer for regionalstøtte

Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av første ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnlaget som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere med en av følgende aktiviteter som hovedaktivitet, skal beregne avgift etter satsen for sone I for alle ansatte:

- Aktiviteter omfattet av Næringshovedområde K – Finansierings- og forsikringsvirksomhet
- Aktiviteter omfattet av 70.10 Hovedkontortjenester eller 70.22 Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, når disse ytes innenfor konsern

Arbeidsgivere som leier ut ansatte til en arbeidsgiver som nevnt i første punktum, skal beregne avgift etter satsen som gjelder for sone I for utleieperioden.

(4) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen, og satsen i sone I ikke overstiger 500 000 kroner for arbeidsgiveren i 2022. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett. Tilsvarende gjelder for arbeidsgivere som nevnt i tredje ledd.

(5) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter fjerde ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 500 000 kroner i 2022, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte i sone Ia ikke overstige 250 000 kroner i 2022. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv., kan ikke beregne redusert avgift etter bestemmelsene i denne paragraf, dersom det fører til at maksimal tillatt statsstøtte etter disse andre ordningene overskrides.

(6) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsene i fjerde og femte ledd, plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning

av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt eller blir tildelt for kalendermåneden.

§ 5 Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

(1) Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Trygdeavgift

§ 6 Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 5,1 pst.

§ 7 Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 8,2 pst.

§ 8 Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11,4 pst.

Andre bestemmelser*§ 9 Forskriftsfullmakt mv.*

Departementet gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satser på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i § 1 til § 5.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2022

For inntektsåret 2022 svares finansskatt på lønn etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-2 a:

§ 1 Finansielle aktiviteter

(1) Arbeidsgivere som utøver aktiviteter omfattet av næringshovedområde K «Finansierings- og forsikringsvirksomhet» i Statistisk sentralbyrås standard for næringsgruppering anses å utøve finansielle aktiviteter.

§ 2 Unntak fra plikten til å svare finansskatt på lønn

(1) Arbeidsgivere som utøver finansielle aktiviteter er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2 a dersom andelen av arbeidsgiverens lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter utgjør mindre enn 30 pst. av arbeidsgiverens totale lønnskostnader, jf. folketrygdloven § 23-2 a annet ledd.

(2) Beregningen av andelen av arbeidsgiverens samlede lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter etter første ledd, skal enten basere seg på samlet lønn mv. omfattet av folketrygdloven § 23-2 a annet ledd for foregående inntektsår, eller på det tilsvarende beløpet for januar 2022. For arbeidsgivere som etableres etter 31. januar 2022, og virksomheter som av andre årsaker ikke har lønnsgrunnlag som nevnt i forrige

punktum, skal samlet lønn mv. for den første hele opplysningspliktige kalendermåneden legges til grunn for beregningen.

(3) Arbeidsgivere med finansielle aktiviteter hvor andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet utgjør mer enn 70 pst. av arbeidsgiverens samlede lønn mv. knyttet til finansielle aktiviteter, er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2 a. Annet ledd gjelder tilsvarende for beregningen av andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet.

(4) Arbeidsgivere som driver ikke-økonomisk aktivitet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til henholdsvis ikke-økonomisk aktivitet og økonomisk aktivitet, beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven § 23-2 a bare for den delen av lønn mv. som knytter seg til virksomhetens økonomiske aktivitet.

§ 3 Sats for finansskatt på lønn

Satsen for finansskatt på lønn for inntektsåret 2022 er 5 pst.

§ 4 Forskriftsfullmakt

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette vedtaket.

Forslag

til stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for 2022

Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen betales CO₂-avgift til statskassen etter følgende satser:

- a. for naturgass som slippes ut til luft kr 10,66 per standardkubikkmeter
- b. for CO₂ som utskilles fra petroleum og slippes ut til luft kr 1,48 per standardkubikkmeter
- c. for annen gass kr 1,48 per standardkubikkmeter
- d. for olje eller kondensat kr 1,48 per liter.

Forslag

til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2022

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-5 annet ledd fastsettes:

I

I 2022 skal følgende avgifter til folketrygden dekkes ved en produktavgift på omsetning av fisk, hval og sel, og produkter av disse, fra fartøy som har drevet egen fangstvirksomhet innenfor det aktuelle kalenderår:

1. Trygdeavgift over 8,2 pst. av pensjonsgivende inntekt fra fiske, hval- og selfangst i inntektsåret.
2. Arbeidsgiveravgift på hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy.

3. Premie til kollektiv yrkesskadetrygd for fiskere, hval- og selfangere.
4. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har med stønad til arbeidsløse fiskere, hval- og selfangere.
5. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har i forbindelse med ordningen med frivillig tilleggstrygd for sykepenger til manntallsførte fiskere, hval- og selfangere.

II

Produktavgiften skal være 2,1 pst. for 2022.

Forslag

til stortingsvedtak om merverdiavgift for 2022

§ 1 Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven

Fra 1. januar 2022 svares merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

§ 2 Alminnelig sats

Merverdiavgift svares med 25 pst. av avgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel når ikke redusert sats skal anvendes etter bestemmelsene nedenfor.

§ 3 Redusert sats med 15 pst.

Merverdiavgift svares med 15 pst. av omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-2.

§ 4 Redusert sats med 12 pst.

Merverdiavgift svares med 12 pst. av omsetning og uttak av tjenester som gjelder:

- a) persontransport mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-3,
- b) transport av kjøretøy på fartøy som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4,
- c) utleie av rom i hotellvirksomhet mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5,
- d) rett til å overvære kinoforestillinger som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-6,
- e) kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7,
- f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,
- g) adgang til fornøylesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10,
- h) rett til å overvære idrettsarrangementer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11.

§ 5 Redusert sats med 11,11 pst.

Merverdiavgift svares med 11,11 pst. av omsetning mv. av viltlevende marine ressurser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8.

Forslag til stortingsvedtak om særavgifter for 2022

Avgift på alkohol

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Alkoholholdig drikk	Volumprosent alkohol	Kr
Brennevinsbasert	over 0,7	8,22 per volumprosent per liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,31 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	12,44 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	21,55 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	4,82 per volumprosent per liter
Gjæret fra små bryggerier	over 3,7 t.o.m. 4,7	17,23 per liter for volum t.o.m. 50 000 liter årlig
		18,32 per liter for volum over 50 000 liter og t.o.m. 100 000 liter årlig
		19,39 per liter for volum over 100 000 liter t.o.m. 150 000 liter årlig
		20,47 per liter for volum over 150 000 t.o.m. 200 000 liter årlig
Etanol til teknisk bruk	over 0,7	sats som for alkoholholdig drikk

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om at det skal betales avgift på alkohol som er i varer som ikke er avgiftspliktige etter første ledd, samt om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Det gis fritak for avgift på alkohol som

a) fra produsents eller importørs lager

1. utføres til utlandet,
2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

b) innføres

1. som reisegods etter tolloven § 5-1,

2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) leveres til teknisk, vitenskapelig eller medisinsk bruk og som er gjort utjenlig til drikk (denaturert) eller på annen måte finnes garantert mot å bli brukt til drikk,
- f) brukes som råstoff mv. ved fremstilling av varer,

g) fremstilles ved ikke ervervsmessig produksjon. Fritaket omfatter ikke brennevinsbasert drikk og gjelder kun fremstilling til eget bruk. Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på tobakksvarer mv.

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Produkt	Kr	
Sigarer	2,95	per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	2,95	per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	2,95	per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	1,20	per gram av pakningens nettovekt
Snus	0,90	per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og sigaretthylser	0,0451	per stk.
E-væske med nikotin	4,79	per ml
Tobakk til oppvarming	2,95	per gram av pakningens nettovekt
Andre nikotinvarer	0,4521	per gram av pakningens nettovekt

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Departementet kan gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at varer som er ment eller er egnet som erstatning for varer som nevnt i § 1, er avgiftspliktige. Dersom avgiftsplikt blir pålagt, skal det betales avgift med samme beløp som for tilsvarende tobakksvare.

§ 3 Det gis fritak for avgift på tobakksvarer mv. som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgifter på motorvogner mv.

A. Engangsavgift

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved første gangs registrering av motorvogner i det sentrale motorvognregisteret. Videre skal det betales avgift når

a) betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt,

b) motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering,

c) oppbygd motorvogn tas i bruk før ny registrering.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Engangsavgift skal betales for følgende motorvogner med følgende beløp:

a) For personbiler, varebiler klasse 1 og busser under 6 m med inntil 17 seteplasser (avgiftsgruppe a), betales avgift av:

1) egenvekt

per kg	kr
0–500	0,00
501–1 200	27,15
1 201–1 400	67,68
1 401–1 500	211,49
over 1 500	245,97

2) NO_x-utslipp

per mg/km	kr
over 0	78,14

3) CO₂-utslipp, for motorvogn med plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per g/km	kr
0–87	0
88–118	1 095,40
119–155	1 227,52
156–225	2 382,68
over 225	3 800,83

For motorvogner med CO₂-utslipp under 87 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den delen av utslippet som ligger under disse verdiene:

per g/km	kr
f.o.m. 86 t.o.m. 50	831,37
under 50	978,12

4) Slagvolum, for motorvogner uten plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	17,49	13,41
701–1 250	94,97	77,52
1 251–1 650	162,66	132,84
over 1 650	167,00	136,63

b) For varebiler klasse 2, lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg og godsrom med lengde under 300 cm eller bredde under 190 cm (avgiftsgruppe b), betales avgift av:

- 1) egenvekt, 20 pst. av avgiftsgruppe a
- 2) NO_x-utslipp, 75 pst. av avgiftsgruppe a
- 3) CO₂-utslipp, for motorvogn med plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per g/km	kr
0–84	0
85–114	262,89
115–150	294,61
over 150	643,33

For motorvogner med CO₂-utslipp under 84 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den delen av utslippet som ligger under denne verdien:

per g/km	kr
f.o.m. 83 t.o.m. 48	254,11
under 48	298,98

4) slagvolum, for motorvogner uten plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	5,25	4,02
701–1 250	22,37	18,26
1 251–1 650	51,72	42,24
over 1 650	53,10	43,45

c) For campingbiler (avgiftsgruppe c) betales avgift av:

- 1) egenvekt, 22 pst. av avgiftsgruppe a
- 2) NO_x-utslipp, 0 pst. av avgiftsgruppe a
- 3) slagvolum

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	3,85	2,95
701–1 250	15,48	12,63
1 251–1 650	35,79	29,23
over 1 650	36,74	30,06

- d) Avgiftsgruppe d (opphevet).
 e) For beltebiler (avgiftsgruppe e) betales avgift med 36 pst. av verdiavgiftsgrunnlaget.
 f) For motorsykler (avgiftsgruppe f) betales avgift av:

Motorvogn med plikt til å dokumentere CO ₂ -utslipp	kr
1) CO ₂ -utslipp, per g/km	
0–75	0
76–135	719,65
over 135	973,07
2) slagvolum, per cm ³	
0–500	0
501–900	32,34
over 900	75,58

Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp	kr
1) per enhet (stykkavgift)	8 730,48
2) motoreffekt, per kW	
0–11	0
over 11	276,46
3) slagvolum, per cm ³	
0–500	0
501–900	35,53
over 900	77,93

- g) For beltemotorsykler (avgiftsgruppe g) betales avgift av:

1) egenvekt	
per kg	kr
0–100	15,19
101–200	30,38
over 200	60,75
2) motoreffekt	
per Kw	kr
0–20	24,40
21–40	48,82
over 40	97,60
3) slagvolum	
per cm ³	kr
0–500	0
over 500	10,68

- h) Avgiftsgruppe h (opphevet).
 i) Avgiftsgruppe i (opphevet).

- j) For busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, hvorav minst 10 er fastmontert i fartsretningen (avgiftsgruppe j), betales avgift av:
- 1) egenvekt, 40 pst. av avgiftsgruppe a
 - 2) NO_x-utslipp, 0 pst. av avgiftsgruppe a
 - 3) CO₂-utslipp for motorvogn med plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per g/km	kr
0–87	0
88–118	324,56
119–155	363,71
over 155	953,07

For motorvogner med CO₂-utslipp under 87 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den delen av utslippet som ligger under disse verdiene:

per g/km	kr
f.o.m. 86 t.o.m. 50	332,55
under 50	391,25

- 4) slagvolum, for motorvogner uten plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	7,00	5,37
701–1 250	28,14	22,96
1 251–1 650	65,06	53,13
over 1 650	66,80	54,65

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet, gjøres fradrag i den avgift som beregnes etter første ledd basert på motorvognens alder (bruksfradrag). Departementet kan gi forskrift om fastsettelse av bruksfradrag.

Departementet kan gi forskrift om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter. Oppstår det tvil om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter, avgjøres dette av departementet med bindende virkning.

§ 3 Det skal betales vrakpantavgift for følgende kjøretøy og med følgende beløp:

	per enhet (kr)
Motorvogner i avgiftsgruppe a, b, c, g og j	2 400
Motorvogner i avgiftsgruppe f og mopeder	500
Campingvogner	3 000
Lastebiler som ikke er avgiftspliktig i avgiftsgruppe b	5 000

§ 4 Departementet kan gi forskrift om refusjon av engangsavgift og vrakpantavgift for kjøretøy som utføres til utlandet. Departementet kan gi forskrift om forholdsmessig betaling av engangsavgift for motorvogn som skal benyttes i Norge i et avgrenset tidsrom på bakgrunn av en tidsbestemt leie- eller leasingkontrakt.

Departementet kan gi forskrift om tilbakebetaling og tilleggsberegning av særavgift og merverdiavgift.

§ 5 Ved beregning av avgift basert på egenvekt, NO_x-utslipp, CO₂-utslipp, slagvolum, motoreffekt og elektrisk kjørelengde benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

Ved beregning av avgift basert på CO₂-utslipp benyttes de CO₂-verdier som fremgår av testsyklusen WLTP (Worldwide Harmonised Light Vehicles Test Procedure). Departementet kan gi

forskrift om fastsettelse av CO₂-verdier for motorvogner som er testet etter andre testsykluser enn WLTP.

Hvilke motorvogner som har plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp, følger av veimyndighetenes regelverk. Avgiftsberegningen for motorvogn som ikke omfattes av veimyndighetenes regelverk om dokumentasjon av drivstofforbruk og CO₂-utslipp, skal baseres på CO₂-utslipp når utslippet på annen måte er dokumentert overfor veimyndighetene og lagt til grunn ved registreringen.

For motorvogner som ikke har fastsatt verdi for utslipp av NO_x etter første ledd, settes utslippet til den verdi motorvognen maksimalt kan ha etter veimyndighetenes regelverk.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

Departementet kan gi forskrift om beregning av avgift etter denne paragraf.

§ 6 For motorvogner som benytter stempeldrevet forbrenningsmotor i kombinasjon med elektrisk motor, og er utstyrt med batteripakke som kan lades fra ekstern strømkilde (ladbare hybridbiler), gjøres et forholdsmessig fradrag i vektavgiftsgrunnlaget basert på elektrisk kjørelengde. Ved fastsettelse av elektrisk kjørelengde benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

Departementet kan gi forskrift om beregning av engangsavgiften for motorvogner som nevnt i første ledd.

§ 7 Det gis fritak for engangsavgift på

- a) motorvogner som registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som registreres på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) lett pansrede motorvogner til offentlig bruk,
- e) motorvogner til bruk utelukkende som banekjøretøy og i rally, samt motorsykler til bruk utelukkende i trial- og endurokonkurranser,
- f) ambulanser,

- g) begravelseskjøretøy,
- h) beltemotorsykler som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på humanitær institusjon som skal benytte kjøretøyet i ambulansetjeneste,
- i) motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Fritaket omfatter ikke motorvogner hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor,
- j) busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på
 1. innehaver av løyve etter yrkestransportlova § 6 eller § 9, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Fritaket gjelder også busser som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
 2. institusjon eller organisasjon som tilbyr transport av funksjonshemmede mv.,
- k) motorvogner som innføres som arvegods etter tolloven § 5-1 første ledd bokstav e,
- l) motorvogner som innføres til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- m) beltevogner til Forsvaret,
- n) spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet,
- o) motorvogner som til fremdrift benytter stempeldrevet forbrenningsmotor som kun kan benytte hydrogen som drivstoff. Dette gjelder også kjøretøy som til fremdrift benytter slik motor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler),
- p) amatørbygde kjøretøy,
- q) motorsykler og beltemotorsykler som skal benyttes i reindriftnæringen, og som registreres på person eller virksomhet med rett til å eie rein i det samiske reinbeiteområdet, eller er gitt særskilt tillatelse til reindrift utenfor det samiske reinbeiteområdet,
- r) motorvogner som er 20 år eller eldre.

For motorvogner som kan benytte etanol som drivstoff gjøres fradrag i avgiften etter § 2 på kr 10 000. Med etanol menes i denne sammenheng konsentrasjoner på minst 85 pst. etanol.

Motorvogner som nevnt i første ledd bokstav a til c er fritatt for vrakpantavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 8 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgifter ved endring av en motorvogns avgiftsmessige status og om hva som skal anses som slik endring.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift dersom det foretas endringer av en motorvogn som har betydning for grunnlaget for beregning av avgiften, og om hva som skal anses som en slik endring.

§ 9 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 10 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.

B. Avgift på trafikksikringer

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen for

- a) forsikringsavtaler om lovbestemt trafikksikring (ansvarsforsikring) for innenlandsregistrerte motorvogner,
- b) gebyr for uforsikrede motorvogner eller motorvogner der ny eier ikke har tegnet egen

forsikring, og som Trafikkforsikringsforeningen har mottatt.

Avgiften omfatter ikke forsikringsavtaler eller gebyr for motorvogn som er omfattet av Stortingets vedtak om vektårsavgift.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp (kr) per døgn:

Avgiftsgrupper	Trafikkforsikringsavtale som tegnes eller har hovedforfall, og gebyr som er mottatt		
	før 1. mars 2021	fra 1. mars 2021 t.o.m. februar 2022	fra 1. mars 2022 eller senere
<i>Avgiftsgruppe a</i>			
personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg	8,12	8,4	8,25
<i>Avgiftsgruppe b</i>			
dieseldrevne motorvogner i avgiftsgruppe a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter	9,47	9,8	9,67
<i>Avgiftsgruppe c</i>			
årsprøvekjennermerker for motorvogner	8,12	8,4	8,25
<i>Avgiftsgruppe d</i>			
motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge	5,65	5,85	5,93
<i>Avgiftsgruppe e</i>			
andre kjøretøy	1,31	1,36	1,38
<i>Avgiftsgruppe f</i>			
motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller	0	5,85	8,25

Avgiftsgruppe e omfatter følgende kjøretøy:
1. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter yrkestransportlova § 9 som dro-

sjø (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede,

2. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter yrkestransportlova § 6 eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Dette gjelder også motorvogner som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer, inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
3. motorvogner som er godkjent og registrert som ambulanse eller som er registrert som begravelleskjøretøy på begravellesbyrå og lignende,
4. motorvogner som er registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
5. motorredskap,
6. beltekjøretøy,
7. trekkbiler som ikke omfattes av avgiftsgruppe a eller b,
8. mopeder,
9. traktorer,
10. motorvogner som er 30 år eller eldre.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 3 Det gis fritak for avgift for forsikringsavtaler eller gebyr som gjelder:

- a) motorvogner som er registrert på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner som er registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) motorvogner registrert til bruk på Svalbard,
- e) motorvogner som er stjålet,
- f) tapte fordringer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Vektårsavgift

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motor- og båt kjøretøyer og båter betales vektgradert årsavgift til statskassen på innenlandsregistrerte kjøretøy på minst 7 500 kg. For dieseldrevne kjøretøy skal det i tillegg betales miljødifferensiert årsavgift.

1. Vektgradert årsavgift

Motor- og båt kjøretøy

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 eller flere aksler</i>		
7 500–11 999	503	503
<i>2 aksler</i>		
12 000–12 999	503	902
13 000–13 999	902	1 612
14 000–14 999	1 612	2 061
15 000 og over	2 061	4 027

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>3 aksler</i>		
12 000–14 999	503	503
15 000–16 999	902	1 197
17 000–18 999	1 197	1 933
19 000–20 999	1 933	2 355
21 000–22 999	2 355	3 356
23 000 og over	3 356	4 938
<i>Minst 4 aksler</i>		
12 000–24 999	2 355	2 381
25 000–26 999	2 381	3 435
27 000–28 999	3 435	5 155
29 000 og over	5 155	7 406

Kombinasjoner av kjøretøy–vogntog

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)	Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 + 1 aksler</i>			<i>2 + minst 3 aksler</i>		
7 500–13 999	503	503	16 000–37 999	5 259	7 125
14 000–15 999	503	503	38 000–40 000	7 125	9 502
16 000–17 999	503	683	over 40 000	9 502	12 725
18 000–19 999	683	912	<i>Minst 3 + 1 aksler</i>		
20 000–21 999	912	1 466	16 000–24 999	889	1 400
22 000–22 999	1 466	1 748	25 000–25 999	1 400	1 980
23 000–24 999	1 748	2 754	26 000–27 999	1 980	2 677
25 000–27 999	2 754	4 444	28 000–28 999	2 677	3 127
28 000 og over	4 444	7 427	29 000–30 999	3 127	4 813
<i>2 + 2 aksler</i>			31 000–32 999	4 813	6 481
16 000–24 999	889	1 400	33 000 og over	6 481	9 577
25 000–25 999	1 400	1 980	<i>Minst 3 + 2 aksler</i>		
26 000–27 999	1 980	2 677	16 000–37 999	4 707	6 342
28 000–28 999	2 677	3 127	38 000–40 000	6 342	8 577
29 000–30 999	3 127	4 813	over 40 000	8 577	12 443
31 000–32 999	4 813	6 481	<i>Minst 3 + minst 3 aksler</i>		
33 000 og over	6 481	9 577	16 000–37 999	2 895	3 397
			38 000–40 000	3 397	4 823
			over 40 000	4 823	7 381

2. Miljødifferensiert årsavgift for dieseldrevne kjøretøy

Vektclasser (kg)	Avgasskravnivå (EURO)							
	Ingen (kr)	I (kr)	II (kr)	III (kr)	IV (kr)	V (kr)	VI eller strengere (kr)	0-utslipp (kr)
7 500–11 999	6 449	3 585	2 508	1 527	803	502	126	0
12 000–19 999	10 580	5 879	4 111	2 508	1 324	821	207	0
20 000 og over	18 812	10 776	7 643	4 594	2 425	1 507	378	0

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten.

§ 2 Departementet kan gi forskrift om hvilke fjærings-systemer som kan likestilles med luftfjæring

og om fastsettelse av avgasskravnivå, herunder krav til dokumentasjon for registreringsår og avgasskravnivå.

Departementet kan gi forskrift om etterberegning av avgift dersom det viser seg at et kjøretøy

ikke oppfyller de krav til avgassutslipp som lå til grunn ved beregning av avgiften.

§ 3 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift for utenlandsregistrerte kjøretøy etter antall døgn de befinner seg i Norge (døgnavgift), herunder fastsette høyere døgnavgift for kjøretøy som er registrert i et land som krever høyere bruksavgifter av norske kjøretøy enn av dette lands kjøretøy, samt treffe gjensidige avtaler med andre land om fritak for eller nedsettelse av døgnavgiften.

§ 4 Avgiftsgrunnlaget er den vekt som er oppgitt som tillatt totalvekt i motorvognregisteret. For semitrailere er avgiftsgrunnlaget den del av totalvekten som faller på semitrailerens aksler. Hvis kjøretøyets totalvekt ikke går frem av vognkortet, settes totalvekten til summen av kjøretøyets egenvekt og tillatt (registrert) lasteevne.

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for avgiften.

§ 5 Følgende kjøretøy er fritatt for vektgradert og miljødifferensiert årsavgift:

- a) traktorer,
- b) kjøretøy registrert på kjennemerker med lysegule typer på sort bunn,
- c) motorredskaper,

- d) kjøretøy som er 30 år eller eldre, unntatt tilhengere,
- e) kjøretøy som i forbindelse med transport av gods fraktes på jernbane (kombinert godstransport),
- f) kjøretøy som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om utskriving av avgiften i flere terminer og om forholdsmessig beregning av avgiften ved avregistrering, vraking og omregistrering.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift basert på en dagsats på to pst. av full vektårsavgift med et fastsatt minstebeløp.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

D. Omregistreringsavgift

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved omregistrering av nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner, og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår		
	2022 til 2019 (kr)	2018 til 2011 (kr)	2010 og eldre (kr)
a) Mopeder, motorsykler og beltemotorsykler	575	575	575
b) Personbiler			
Egenvekt (typegodkjent):			
1. t.o.m. 1 200 kg	4 378	2 880	1 729
2. over 1 200 kg	6 681	4 034	1 729
c) Lastebiler, trekkbiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, beltebiler og busser med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg	2 189	1 383	1 154
d) Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt (typegodkjent) over 350 kg	575	575	575

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved omregistrering av kjøretøy:

- a) ved ren navneendring,
- b) på ektefelle,
- c) mellom foreldre og barn som arv (fullt skifte),
- d) som er 30 år eller eldre,
- e) som utloddes og som tidligere har vært registrert på utlodderen,
- f) som skal registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- g) på NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- h) som registreres på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- i) som har vært registrert på samme eier i to måneder eller mindre (samlet påskiltings-/registreringstid),

- j) som tas tilbake av selger som følge av heving eller omlevering etter kjøpslovens eller forbrukerkjøpslovens bestemmelser,
- k) ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, samt ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og omregistreringen av kjøretøy må ha funnet sted etter 1. januar 2016,
- l) ved sletting av registrert eier eller medeier i motorvognregisteret.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Veibruksavgift på drivstoff

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales veibruksavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende drivstoff:

- a) bensin per liter
 1. svovelfri bensin (under 10 ppm svovel): kr 5,08,
 2. lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel): kr 5,12,
 3. annen bensin: kr 5,12.
- b) mineralolje til fremdrift av motorvogn (autodiesel) per liter
 1. svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel): kr 3,65,
 2. lavsvovlet mineralolje (under 50 ppm svovel): kr 3,71,
 3. annen mineralolje: kr 3,71,
- c) naturgass per Sm³: kr 2,76,
- d) LPG per kg: kr 5,05,
- e) bioetanol per liter: kr 2,48,
- f) biodiesel per liter: kr 3,65.

Andel biogass innblandet i naturgass og LPG, inngår ikke i avgiftsgrunnlaget ved beregningen av avgiften etter første ledd bokstav c og d.

Avgiften kommer i tillegg til avgift som skal betales etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift og svovelavgift på mineralske produkter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Olje som er merket i samsvar med forskrift fastsatt av departementet, skal ikke ilegges avgift etter § 1 første ledd bokstav b og f.

Departementet kan bestemme at

- a) fritak for avgiftsplikten kan skje på annen måte enn ved bruk av merket olje,
- b) avgift skal betales ved bruk av merket olje.

§ 3 På vilkår fastsatt av departementet kan det benyttes merket olje

a) i følgende motorvogner:

1. traktorer,
2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
3. motorredskaper,
4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,

5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
- b) til annen bruk enn fremdrift av motorvogn.

§ 4 Det gis fritak for avgift på drivstoff som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak eller ytes tilskudd for avgift på bensin som

- a) brukes i fly, unntatt Forsvarets fly,
- b) brukes til teknisk og medisinsk formål,
- c) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- d) brukes i båter og snøscootere i veiløse strøk,

- e) brukes i motorsager og andre arbeidsredskaper med to-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- f) er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Det gis fritak for avgift på naturgass, LPG og bioetanol

- a) til bruk i følgende motorvogner:
 1. traktorer,
 2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
 3. motorredskaper,
 4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
 5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
- b) til annen bruk enn fremdrift av motorvogn.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på elektrisk kraft

I

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 15,41 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,546 øre per kWh for kraft til

- a) industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,

- b) bruk i Troms og Finnmark fylke, med unntak av kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø,
- c) datasentre med uttak over 0,5 MW,
- d) skip i næring,
- e) produksjon eller omforming av energiprodukt. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen.
Det skal betales avgift ved uttak av elektrisk kraft til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på kraft som er produsert i

- a) energigjenvinningsanlegg og som leveres direkte til sluttbruker,
- b) aggregat med generator som har merkeytelse mindre enn 100 kVA og som leveres direkte til sluttbruker,
- c) nødstrømsaggregat når den normale elektrisitetsforsyning har sviktet,
- d) mottrykksanlegg,
- e) solceller og som brukes direkte av produsenten selv.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Det gis fritak for avgift på kraft til

- a) husholdninger og offentlig forvaltning i Troms og Finnmark fylke, med unntak av kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø,
- b) NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- c) Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet,
- d) kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,

- e) veksthusnæringen,
- f) bruk i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft,
- g) fremdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endringer:

§ 2 første ledd bokstav e og ny bokstav f skal lyde:

- e) solceller og som brukes direkte av produsenten selv,
- f) fornybare energikilder og som brukes på samme eiendom.

§ 3 første ledd ny bokstav h skal lyde:

- h) energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen.

Grunnavgift på mineralolje mv.

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje med kr 1,76 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter skal det betales avgift med kr 0,23 per liter.

Avgiftsplikten omfatter ikke

- a) flyparafin (jetparafin) som leveres til bruk om bord i fly,
- b) drivstoff som pålegges avgift etter Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes til skip i utenriks fart,

- g) brukes i fartøy i næring i innenriks sjøfart,
- h) brukes til fiske og fangst i nære farvann,
- i) brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
- j) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom mineraloljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- l) brukes i sildemel- og fiskemelindustrien,
- m) brukes til fremdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet.

Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineraloljen.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Miljøavgifter på mineralske produkter mv.

A. Avgift på smøreolje mv.

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av smøreolje mv. med kr 2,38 per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på smøreolje mv. som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes i utenriks fart,
- g) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,
- h) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i

havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,

- i) brukes i fly, unntatt olje til Forsvarets fly,
- j) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom smøreoljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- k) omsettes i forbrukerpakninger med innhold mindre enn 0,15 liter,
- l) er påfylt kjøretøy, maskiner o.l. ved inn- eller utførsel.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

B. CO₂-avgift på mineralske produkter

I

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales CO₂-avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende mineralske produkter med følgende beløp:

- a) mineralolje (generell sats): kr 2,05 per liter.
Mineralolje til
 - innenriks kvotepliktig luftfart: kr 1,61 per liter,
 - annen innenriks luftfart og ikke-kommersielle privatflyginger: kr 1,96 per liter.
- b) bensin: kr 1,78 per liter,
- c) naturgass (generell sats): kr 1,52 per Sm³.
Naturgass til
 - bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven: kr 0,066 per Sm³,
 - kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser: kr 0 per Sm³,
 - veksthusnæringen: kr 0,30 per Sm³.
- d) LPG (generell sats): kr 2,30 per kg.
LPG til
 - bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven: kr 0 per kg.,
 - kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser: kr 0 per kg.,
 - veksthusnæringen: kr 0,46 per kg.

Fritaket i § 2 første ledd bokstav g kommer ikke til anvendelse for naturgass og LPG, samt for mineralolje og bensin til innenriks kvotepliktig luftfart.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralske produkter som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,

- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft eller utslippet er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi,
- g) leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimavoteloven.

§ 3 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralolje til

- a) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) skip i utenriks fart,
- c) fiske og fangst i fjerne farvann,
- d) fly i utenriks fart.

Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

§ 4 Det gis fritak for CO₂-avgift på bensin

- a) til motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) til tekniske og medisinske formål,
- c) til motorsager og andre arbeidsredskaper med totaktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- d) til fly i utenriks fart,
- e) som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Det gis fritak for avgift for andel bioetanol i bensin.

§ 5 Det gis fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til

- a) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) skip i utenriks fart,
- c) fly i utenriks fart,
- d) fiske og fangst i fjerne farvann,
- e) bruk som gir utslipp som er avgiftspliktig etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.

Det gis fritak for avgift for andel biogass og hydrogen i naturgass og LPG.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd bokstav c og d skal lyde:

- c) naturgass (generell sats): kr 1,52 per Sm³.
Naturgass til
- bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven: kr 0,066 per Sm³,
 - kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser: kr 0,38 per Sm³,
 - veksthusnæringen: kr 0,30 per Sm³.

- d) LPG (generell sats): kr 2,30 per kg.
LPG til
- bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven: kr 0 per kg.,
 - kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser: kr 0,58 per kg.,
 - veksthusnæringen: kr 0,46 per kg.

§ 5 ny bokstav g skal lyde:

- g) kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser dersom bruken gir kvotepliktige utslipp etter klimavoteloven.

C. Svovelavgift

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales svovelavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel med 14,20 øre per liter for hver påbegynt 0,1 pst. vektandel svovel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten, og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for svovelavgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

2. Den nordiske investeringsbank,
e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,

f) brukes i skip i utenriksfart,

g) brukes i fly i utenriks fart,

h) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,

i) gir utslipp av svovel til atmosfæren mindre enn det svovelinnholdet i mineraloljen skulle tilsi.

Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK), herunder gjenvunnet HFK og PFK. Avgift på HFK og PFK betales med kr 0,766 per kg multiplisert med den GWP-verdi (global warming potential) som den enkelte avgiftspliktige HFK- og PFK-gassen representerer.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger

med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer.

Departementet kan gi forskrift om at for HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer, skal avgift fastsettes på annen måte enn etter vekt og at avgiften skal betales etter sjablongsatter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, samt fastsettelse av GWP-verdi.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,

- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) gjenvinnes.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på forbrenning av avfall

I

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved forbrenning av avfall med kr 192 per tonn CO₂.

Avgiften omfatter ikke utslipp ved forbrenning av avfall som ikke inneholder fossilt materiale.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved forbrenning av

- a) farlig avfall,
- b) avfall dersom CO₂ fanges og lagres.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 1 annet ledd skal lyde:

Avgiften omfatter ikke utslipp ved forbrenning av avfall som

- a) gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven,
- b) ikke inneholder fossilt materiale.

Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER)

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), herunder gjenvunnet TRI og PER.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter. Avgift betales bare dersom andelen TRI er over 1 vektprosent av produktets totale vekt eller andelen PER er over 0,1 vektprosent av produktets totale vekt.

Avgift skal betales med følgende beløp:

Innhold TRI/PER	kr per kg	
	TRI	PER
Pst.		
over 0,1 t.o.m. 1		0,78
over 1 t.o.m. 5	3,92	3,92
over 5 t.o.m. 10	7,84	7,84
over 10 t.o.m. 30	23,52	23,52
over 30 t.o.m. 60	47,03	47,03
over 60 t.o.m. 100	78,39	78,39

Ved beregning av avgift benyttes den høyeste av enten faktisk eller oppgitt andel TRI eller PER.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

- e) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- f) gjenvinnes til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på utslipp av NO_x

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 23,79 per kg utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ved energiproduksjon fra følgende kilder:

- a) fremdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- b) motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW,
- c) fakler på innretninger på norsk kontinentalsokkel og anlegg på land.

Ved beregningen av effekt etter bokstav a og b, skal effekten av elektromotorer og elektrokjeler ikke tas med.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på utslipp av NO_x fra

- a) fartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk havn,

- b) fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
- c) luftfartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn,
- d) enheter omfattet av miljøavtale med staten om reduksjon av NO_x-utslipp.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Miljøavgift på plantevernmidler

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. § 21 betales miljøavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av plantevernmidler.

§ 2 Landbruks- og matdepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Avgifter knyttet til mineralvirksomhet

A. Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum

§ 1 Fra 1. januar 2022 kan det med hjemmel i lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster § 2 kreves avgift til statskassen ved tildeling av konsesjoner for slik utforskning mv.

Departementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

B. Årsavgift knyttet til mineraler

§ 1 Fra 1. januar 2022 kan det med hjemmel i lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser § 56 kreves avgift til statskassen for undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster.

Departementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Avgift på produksjon av fisk

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 0,405 per kg produsert laks, ørret og regnbueørret.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten, og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for produksjon av fisk som leveres

- a) til diplomater,
- b) til NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- c) til Den nordiske investeringsbanken,

d) vederlagsfritt til mottaker for utdeling på vededig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på viltlevende marine ressurser

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved førstehåndsomsetning av viltlevende marine ressurser høstet av norskregistrert fartøy. Avgift skal betales med 0,42 pst. av avgiftsgrunnlaget. Avgiftsgrunnlaget er brutto salgsbeløp minus den avgift som skal betales til fiske-salgslaget etter fiskesalgslova.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten, og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for viltlevende marine ressurser som leveres

- a) til diplomater,
- b) til NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- c) til Den nordiske investeringsbanken,
- d) vederlagsfritt til mottaker for utdeling på vededig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situa-

sjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på landbasert vindkraft

§ 1 Fra den tid departementet bestemmer skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 1 øre per kWh produsert elektrisk kraft fra landbaserte vindkraftverk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten, og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 3 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på sukker mv.

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sukker mv. med kr 8,60 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter:

- a) sukker (roe-/bete- og rørsukker),
- b) sirup og sukkeropløsning av nevnte varer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sukker som

- a) fra produsents og importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utvalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,

- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes til ervervsmessig fremstilling av varer,
- f) brukes til birøkt,
- g) leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgifter på drikkevareemballasje

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevareemballasje.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det skal betales miljøavgift på drikkevareemballasje med følgende beløp per emballasjeeinheit:

- a) glass og metall: kr 6,28,
- b) plast: kr 3,80,
- c) kartong og papp: kr 1,55.

Departementet kan gi forskrift om fritak for miljøavgift dersom emballasjen inngår i et retur-system, herunder fastsette vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales grunnavgift på engangsemballasje med kr 1,29 per emballasjeeinheit.

Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form.

§ 4 Emballasje som inneholder følgende drikkevarer er fritatt for grunnavgift:

- a) melk og melkeprodukter,
- b) drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade og konsentrater av dette,
- c) varer i pulverform,
- d) korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter,
- e) morsmelkerstatning.

Drikkevarer som nevnt i første ledd bokstav c og e er også fritatt for miljøavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak for miljø- og grunnavgift på drikkevareemballasje som

- a) fra registrert virksomhets og importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres

1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra registrert virksomhets eller importørs lager leveres til eller innføres av
1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) har rominnhold på minst fire liter,
- f) leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Flypassasjeravgift

I

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på ervervsmessig flyging fra norske lufthavner med følgende beløp per passasjer:

- a) flyginger med sluttdestinasjon i Europa: kr 80
- b) andre flyginger: kr 214

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, herunder hvilke land og områder som omfattes av de ulike satsene og at enkelte områder skal omfattes av en annen sats enn det som følger av første ledd.

§ 2 Det gis fritak for avgift på flyging av

- a) luftbefordrerens ansatte på tjenestereise,
- b) barn under to år,
- c) transitt- og transferpassasjerer,
- d) NATOs styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endringer:

§ 2 nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd.

§ 2 annet ledd skal lyde:

Det gis fritak for avgift på flyging med lav- og nullutslippsfly.

Dokumentavgift

I

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift betales avgift til statskassen ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende feste-rett til tomta. Avgift skal betales med 2,5 pst. av avgiftsgrunnlaget, men minst kr 250.

Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales avgift med kr 1 000 per hjemmelsoverføring.

§ 2 Fritatt for avgift er

- a) gaveandel i dokument som inneholder gave og lignende til det offentlige eller til stiftelser og legater med allmennyttige formål, eller til foreninger med allmennyttige formål som har styresete her i landet,
- b) dokument som overfører rettigheter til fast eiendom til utenlandske diplomatiske og konsulære misjoner,
- c) overføring av hjemmel til fast eiendom til Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- d) egen sameieandel i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie,
- e) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom ektefeller,
- f) ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte eller fra uskiftet bo. Forskudd på arv regnes ikke som arveandel og heller ikke testamentsarv i den utstrekning den overstiger lovens arveandel,
- g) overføring av hjemmel til fast eiendom til forrige hjemmelshaver eller dennes ektefelle, i forbindelse med salg etter reglene om tvangs-
salg,

- h) overføring av hjemmel til fast eiendom til NATO eller NATOs hovedkvarter i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av,
- i) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom Kongen, Dronningen, den nærmeste arveberettigede til tronen i hvert etterfølgende slektsledd og disse personers ektefeller, samt disses felles barn som ikke er fylt 20 år ved utgangen av det år overføringen skjer,
- j) overføring av hjemmel til fast eiendom til testamentsarving dersom overføring av hjemmel til ny erverver tinglyses samme dag,
- k) overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven § 11-2 til § 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og tinglysingen av hjemmelen til fast eiendom må ha funnet sted etter 1. januar 2016.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid, betales avgift bare av salgsverdien av tomta dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 2 første ledd ny bokstav l skal lyde:

- l) overføring av hjemmel til fast eiendom fra kommunal stiftelse til kommune.

Frekvens- og nummeravgift

§ 1 Fra 1. januar 2022 skal det i henhold til lov 4. juli 2003 nr. 83 om elektronisk kommunikasjon § 12-2 betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av system for mobilkommunikasjon (frekvensavgift) med følgende beløp per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde:

– 450 MHz-båndet	kr 1 391 000
– 700 MHz-båndet	kr 1 586 000
– 800 MHz-båndet	kr 1 586 000
– 900 MHz-båndet	kr 1 586 000
– 1800 MHz-båndet	kr 1 586 000
– 2,1 GHz-båndet	kr 1 467 000

§ 2 For 2022 skal det i henhold til lov 4. juli 2003 nr. 83 om elektronisk kommunikasjon § 12-2 betales avgift til statskassen for tillatelse til bruk av femsifrede nummer (nummeravgift) med følgende beløp per nummer:

Kategori A	kr 156 020
Kategori B	kr 111 160
Kategori C	kr 85 510
Kategori D	kr 59 870
Kategori E	kr 27 820
Kategori F	kr 3 460

§ 3 Kommunal- og moderniseringsdepartementet kan fatte enkeltvedtak og gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Inntekter ved tildeling av tillatelser

§ 1 Fra 1. januar 2022 kan det med hjemmel i lov 4. juli 2003 nr. 83 om elektronisk kommunikasjon § 12-2 kreves vederlag til statskassen ved tildeling av tillatelser.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av beløpet.

§ 2 Fra 1. januar 2022 kan det med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur § 7 kreves vederlag til statskassen ved tildeling av tillatelser.

Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av beløpet.

Forslag

til stortingsvedtak om toll for 2022

§ 1 *Plikten til å svare toll*

Fra 1. januar 2022 skal det svares toll ved innførsel av varer etter bestemmelsene i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel og etter de satser som følger av annet ledd.

De ordinære tollsatsene for 2021 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2022, men slik at toll på fjørfe under posisjonene 01.05.1209, 01.05.1300, 01.05.1400 og 01.05.1500 skal være 327 pst.

§ 2 *Preferansetoll*

Vareførsel som er omfattet av handelsavtale inngått med fremmed stat eller gruppe av stater, skal innenfor rammen av slike avtaler innrømmes preferansetoll. Tilsvarende gjelder for vareførsel som er omfattet av bilateral eller unilateral erklæring i tilknytning til slik avtale og vareførsel som er omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP). Preferansetollbehandling er betinget av at krav til opprinnelse mv., slik som fastsatt i opprinnelsesreglene til vedkommende handelsavtale eller preferansesystem, samt vilkår fastsatt i tolloven, er oppfylt.

Departementet gis fullmakt til å videreføre gitte kvoter og satser omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP).

Departementet gis fullmakt til å iverksette de tollreduksjoner og andre tollmessige forhold som følger av handelsavtale fremforhandlet med annen stat.

§ 3 *Nedsettelse av ordinære tollsats*

Departementet kan sette ned den fastsatte tollsats på enkelte vareslag, slik som bestemt i tolloven § 9-1 til § 9-5.

§ 4 *Tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak*

Kongen kan, innenfor de rammer som følger av avtale med fremmed stat eller organisasjon, iverksette tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak i form av økning av den ordinære tollsatsen på enkelte vareslag, dersom det foreligger slike omstendigheter som fremgår av tolloven § 10-1 til § 10-7.

§ 5 *Nye eller endrede tariffoppdelinger*

Departementet gis fullmakt til å innarbeide nye tariffoppdelinger eller endre gjeldende oppdelinger, dersom endringene verken har nevneverdig betydning for statens inntekter eller har næringsmessige eller handelspolitiske konsekvenser.

Vedlegg 1

Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

1 Innledning

I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke unntak og særordninger som bidrar til å redusere de offentlige inntektene. Unntak og særordninger representerer en fordel for de som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene. Denne fordelene kan sidestilles med å motta støtte på budsjettets utgiftsside.

Det samlede nivået på offentlige utgifter blir vurdert i de årlige budsjettene, og det blir prioritert mellom ulike formål. Dette gjelder ikke i like stor grad for skatteutgifter. Ved å beregne skatteutgiftene kan en få et mer fullstendig bilde av den offentlige støtten på ulike områder. Skatteutgifter er tapte skatteinntekter som følge av at enkelte skattytere eller aktiviteter skattlegges lempeligere enn det som følger av det generelle regelverket. Skattesanksjoner beregnes i tilfeller der unntaket fra den generelle regelen gjør at skatteinntektene er høyere enn de ellers ville vært. I mange tilfeller er skatteutgifter og skattesanksjoner uttrykk for at aktører står overfor priser som ikke fullt ut gjenspeiler nytte og kostnader, noe som kan føre til et samfunnsøkonomisk tap.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det i enkelte tilfeller likevel ikke er slik, kan dette skyldes et ønske om å ivareta andre hensyn eller å tilgodese bestemte formål. Hensikten med å presentere en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner er å synliggjøre budsjettvirkningen som ligger i at enkelte inntekter og verdier skattlegges lempelig eller ikke skattlegges i det hele tatt. Denne støtten kunne alternativt vært gitt over budsjettets utgiftsside. Det vises til omtale av skatteutgifter og skattesanksjoner for næringsvirksomhet i punkt 4.4 i Meld. St. 1 (2021–2022) *Nasjonalbudsjettet 2022*.

Mange land publiserer jevnlig oversikter over skatteutgifter. Norge publiserte sin første oversikt i Nasjonalbudsjettet 1999. Frem til budsjettet for 2010 ble oversikten presentert i nasjonalbudsjet-

tet. Fra og med 2011 er skatteutgiftene presentert som vedlegg til skatte- og avgiftsproposisjonen. Punkt 2.7 i proposisjonens hoveddel gir en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner.

I punkt 2 nedenfor redegjøres det for valg av referansesystem og beregningsmetode. I punktene 3 og 4 gis en detaljert oversikt over departementets anslag over skatteutgifter på ulike områder. Tabell 1.1 og 1.2 gir en samlet oversikt over anslag på skatteutgifter ved hhv. skattereglene og avgiftsreglene. I punkt 5 analyseres enkelte sektorer.

1.2 Nærmere om referansesystemet og beregningsmetoder

1.2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene vurderes det eksisterende skatte- og avgiftssystemet opp mot et referansesystem. I tråd med tidligere år er det lagt til grunn et referansesystem som er basert på hovedreglene i skattesystemet der like personer, aktiviteter og varer mv. skattlegges etter de samme prinsippene og satsene. Hvorvidt det er snakk om en skatteutgift eller en skattesanksjon avhenger av referansesystemet. Skatteutgifter er redusert skatt for enkelte grupper sammenlignet med referansesystemet. En skattesanksjon innebærer derimot at enkelte skattytere eller enkelte typer aktiviteter får høyere skatt enn det som følger av referansesystemet.

På noen områder har departementet valgt en mer prinsipiell tilnærming til å fastsette referansesystemer. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra prinsippene som ble nedfelt i skattereformene i 1992 og 2006, og som siden har ligget til grunn for utformingen av skatte- og avgiftsreglene. Dette gjelder særlig definisjonen av faktisk økonomisk overskudd i selskap og faktisk boliginntekt i referansesystemet. Dette har blant annet betydning for beregning av skatteutgifter ved gunstige

avskrivningssatser og gunstig beskatning av bolig og annen fast eiendom. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

I beregningen av skatteutgifter for avgifter er det gjort et prinsipielt skille mellom fiskale avgifter, hvor hovedmålet er å skaffe staten inntekter, og miljøavgifter, hvor hovedmålet er å prise miljøskadelig aktivitet. Referansesystemet for fiskale avgifter er basert på at alt forbruk skal avgiftslegges etter én sats. Unntaket her er dokumentavgiften, som er en skatt på omsetning av eiendom, og som sammenlignes med øvrige skatteregler for bolig og annen fast eiendom. I den sammenhengen betraktes dokumentavgiften som en skattesanksjon.

I tråd med prinsipper for effektiv skattlegging skal det ikke legges fiskale avgifter på vareinnsats. Fiskale avgifter på vareinnsats regnes dermed som en skattesanksjon, og fritak betraktes ikke som en skatteutgift. For miljø- og energiavgifter betraktes imidlertid avvik fra den normerte satsen som en skatteutgift eller skattesanksjon. Her vil det ikke være noen forskjell i beregningene mellom vareinnsats og varer til sluttforbruk. Departementet har beregningsteknisk klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller miljø- og energiavgifter. I den grad klassifiseringen er særlig usikker, er dette påpekt i teksten.

1.2.2 Beregningsmetoder

I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden for å beregne skatteutgifter. Det betyr at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av at ulike skattytere eller ulike typer aktiviteter skattlegges mer lempelig enn i referansesystemet.

Det beregnede inntektstapet representerer likevel ikke den potensielle inntektsgevinsten ved å oppheve en skatteutgift. Grunnen til dette er at det er sett bort fra atferdsendringene som kan følge av at en skatteutgift eller skattesanksjon oppheves eller endres. Det er heller ikke tatt hensyn til samspillseffekter som følger av at oppheving eller endring av en skatteutgift kan påvirke andre skattegrunnlag. I tillegg til inntektstapsmetoden benyttes nåverdimetoden for å beregne enkelte skatteutgifter. Denne metoden tar hensyn til at enkelte ordninger innebærer en utsatt skattlegging eller skattebesparelse fremover i tid. Blant annet er skatteutgiften ved pensjonsordninger i arbeidsforhold beregnet på denne måten. I disse

beregningene er det lagt til grunn en nominell diskonteringsrente på om lag 6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i kalkulasjonsrenten i Direktoratet for økonomistyrings veileder i samfunnsøkonomiske analyser.

1.3 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene

Lønn og pensjon

Referansesystemet for lønns- og pensjonsbeskatningen er basert på prinsippet om at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig inntekt. Der som skattepliktig inntekt avviker fra faktisk inntekt som følge av særskilte fradrag- og unntaksordninger eller ved at inntekter verdsettes lavere enn den faktiske inntekten, betraktes dette som en skatteutgift. Den progressive beskatningen av lønns- og pensjonsinntekt, som etter gjeldende regler ivaretas gjennom minstefradraget og personfradraget samt en progressiv satsstruktur, anses å være en del av referansesystemet.

Skatteutgiftene ved beskatning av lønn og pensjon er i all hovedsak beregnet med Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Skatteutgiftene ved naturalytelser er stort sett beregnet med utgangspunkt i skattestatistikk eller informasjon fra a-meldingen.

Følgende skatteutgifter ved lønns- og pensjonsbeskatning samt enkelte naturalytelser er beregnet for 2020 og 2021:

- I inntektsbeskatningen gjelder særskilte skatteregler for skattytere bosatt i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personlige skattytere i 2021 er her 18,5 pst. mot 22 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag på 15 500 kroner. Satsen i trinn 3 i trinnskatten er 2 prosentenheter lavere enn i landet for øvrig.
- Det er innført en ny ordning med skattefavorsert individuell sparing til pensjon fra 2017. Det gis fradrag i alminnelig inntekt for innskudd inntil 40 000 kroner per år. Uttak fra ordningen skattlegges som kapitalinntekt. Innstående midler er fritatt for løpende inntektsbeskatning og formuesskatt. Ordningen kom til erstatning for den gamle IPS-ordningen, der maksimalt fradrag for innskudd er 15 000 kroner og uttak skattlegges som pensjonsinntekt. De som allerede har en IPS-konto, kan fortsette å skyte midler inn i den gamle ordningen, men samlet fradrag for innskudd i den gamle og den nye ordningen kan ikke overstige 40 000 kroner per år.

- Mottakere av avtalefestet pensjon i privat sektor som har gammel alderspensjon fra folketrygden, får et kompensasjonstillegg til pensjonen. Dette gjelder årskullene 1944 til 1962. Kompensasjonstillegget er skattefritt for mottakeren.
 - Enslige forsørgere har rett til særfradrag. I 2021 er særfradraget 51 804 kroner.
 - Det gis et fradrag for dokumenterte utgifter til pass og stell av barn (foreldrefradrag) på inntil 25 000 kroner per år for ett barn. Fradragsgrensen økes med 15 000 kroner for hvert barn utover det første.
 - Det gis fradrag for beregnede utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted og for besøksreiser til hjemmet på 1,56 kroner per km inntil 50 000 km og 0,76 kroner per km for overskytende. Den nedre grensen i reisefradraget er 23 900 kroner i 2021. Fra og med 2019 er fradrag retten begrenset til maksimalt 97 000 kroner, før reduksjon med bunnbeløpet.
 - Det gis fradrag for merutgifter til kost og losji forbundet med arbeidsopphold som krever at en bor utenfor hjemmet.
 - Det gis fradrag for innbetalt fagforeningskontingent på inntil 3 850 kroner.
 - Arbeidsgivers finansiering av ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs er skattefritt inntil et visst beløp. I 2021 utgjør den skattefrie fordelen inntil 25 pst. av aksjenes markedsverdi, men maksimalt 7 500 kroner per ansatt per inntektsår.
 - Fra 2018 er det innført en ny skatteordning for ansatteopsjoner i små, nyetablerte selskap. I 2021 gjelder ordningen for bedrifter som er 6 år eller yngre, og som har 25 årsverk eller færre og maksimalt 25 mill. kroner i driftsinntekter og balansesum. Eventuell opsjonsfordel inntil 1 million kroner per ansatt skatlegges først når aksjene realiseres, og ikke ved innløsning av opsjonen som ved de generelle reglene for opsjonsbeskatning i arbeidsforhold. Skatteutgiften gir uttrykk for en nåverdi.
 - Det gis fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner på 50 000 kroner i 2021.
 - Det kan etter visse kriterier gis et særfradrag for store sykdomsutgifter når årlige dokumenterte utgifter utgjør minst 9 180 kroner og gjelder varig sykdom eller svakhet hos skattyteren eller noen han eller hun forsørger. Fra og med 2013 gis det fradrag for 67 pst. av fradrag berettigede kostnader.
 - Etter dagens regler har begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre land rett til personfradrag, minstefradrag mv. I tillegg til de ordinære fradragene kan utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere som ikke er omfattet av den særskilte kildeskatten for utenlandske arbeidstakere, kreve et særskilt standardfradrag. Standardfradraget er 10 pst. regnet av arbeidsinntekten som inngår i grunnlaget for minstefradrag, med et øvre tak på 40 000 kroner.
 - Kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil på tjenestereiser er skattefri inntil 3,50 kroner per kilometer. Ifølge statistikk over kostnader ved bilhold er de gjennomsnittlige variable kostnadene ved bruk av egen mellomstor, bil om lag 2,40 kroner per km i 2020. Differansen mellom statens satser og de reelle, variable kostnadene utgjør en skatteutgift.
 - Elbiler gis 40 pst. rabatt på listepreisen ved beregning av fordelen det er å disponere firmabil sammenlignet med de ordinære reglene.
 - Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra sjøfart på 80 000 kroner. Fradraget kan ikke kombineres med fradraget i inntekt fra fiske.
 - Etter gjeldende regler har sjøfolk, fiskere og ansatte på kontinentalsokkelen et særskilt skattefritak for fri kost (skattefritaket for ansatte på kontinentalsokkelen er imidlertid avgrenset til de som har lavere personinntekt enn 600 000 kroner). For andre arbeidstakergrupper er fri kost som hovedregel skattepliktig.
- Arbeidsgiveravgift**
- Norge har en ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente i 2014 ordningen for perioden 2014–2020. Ordningen har blitt forlenget ut 2021. Differensiert arbeidsgiveravgift innebærer at satsene varierer etter hvor virksomheten er lokalisert. Satsene er lavere i distriktene enn i sentrale strøk. Landet er delt inn i syv ulike arbeidsgiveravgiftssoner (sone 1, 1a, 2, 3, 4, 4a og 5). Satsene varierer fra 14,1 pst. i sentrale strøk (sone 1) til 0 pst. i tiltakssonen i Troms og Finnmark (sone 5). Avgiftssatsene bestemmes ut fra forhold som blant annet befolkningstetthet, lange avstander, sentralitet, befolkningsvekst, sysselsettingsvekst og ensidig næringsstruktur.
- Bedrifts- og kapitalbeskatningen**
- Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal skatlegges med en flat sats på 22 pst. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden og fri-

taksmetoden samt en nøytral grunnrentebeskatning inngår i referansesystemet. Det er lagt til grunn at inntekter og fradrag skal behandles symmetrisk. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

Følgende skatteutgifter ved bedrifts- og kapitalbeskatningen er beregnet for 2020 og 2021:

- Det gis et særskilt direktefradrag i utlignet skatt beregnet på grunnlag av kostnader for forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU) som er godkjent av Norges forskningsråd (Skattefunn). Foretak som ikke er i skatteposisjon, får utbetalt fradraget fra Skatteetaten i forbindelse med skatteoppgjøret. Fradraget utgjør 19 pst. av prosjektkostnadene. Maksimalt kostnadsgrunnlag per år er 25 mill. kroner, slik at maksimalt fradrag er 4,75 mill. kroner.
- Gjennom BSU-ordningen (boligsparing for ungdom under 34 år) gis det et fradrag i skatt tilsvarende 20 pst. av innskudd på inntil 27 500 kroner per år, maksimalt av innskudd på 300 000 kroner samlet. Fra 2021 gis det ikke skattefradrag til de som allerede eier bolig.
- Det gis fradrag for tilskudd til institutt som forestår vitenskapelig forskning og yrkesopplæring. Krevs det fradrag for mer enn 10 000 kroner, er fradraget begrenset til 10 pst. av skattyterens alminnelige inntekt.
- Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til pensjonsordninger i arbeidsforhold (tjenestepensjon og avtalefestet pensjon). Pensjonsformuen er fritatt for formuesskatt, og den løpende avkastningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt. Skatteutgiften ved dette er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt utbetalt som lønn og spart i bank. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen skatlegges som pensjonsinntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 15 år i ordningen, og at utbetalingen skjer over 15 år. Beregningen tar utgangspunkt i innbetalinger fra både arbeidsgiver og eventuelt fra arbeidstaker.
- Foretak med pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon gis i dag anledning til å sette av midler i et premiefond. Det kan maksimalt avsettes seks ganger gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier. Selskapet må betale arbeidsgiveravgift på avsetninger til premiefondet, men kan fradragføre inntil 50 pst. av gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier mot alminnelig inntekt.
- Fra 1. juli 2017 ble det innført en skatteinnsentivordning for langsiktige investeringer i oppstartsselskap som i gjennomsnitt over året har færre enn 25 årsverk og årlige driftsinntekter og/eller balansesum som ikke overstiger 40 mill. kroner. Ordningen ble utvidet i 2020 (Prop. 126 L (2019–2020)) til å omfatte ansatte og deres nærstående for årene 2020 og 2021, i tillegg til at beløpsgrensen for fradrag ble økt permanent fra 500 000 til 1 mill. kroner.
- Personlige aksjonærer eller deltakere som mottar utbytte eller utdeling fra selskap, gis skjermingsfradrag i fastsatt alminnelig inntekt. Tilsvarende gis eiere av enkeltpersonforetak fradrag for skjerming i beregning av personinntekt. Fradraget utregnes ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget med en skjermingsrente. Formålet med skjermingsfradraget er å forhindre vridninger i investeringer og finansieringsstruktur som følge av den særskilte beskatningen av utbytte mv. Skjermingsrenten skal tilsvare rente etter skatt på en sikker investering, som beregnes med utgangspunkt i observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid. Fra 2017 ble det lagt til 0,5 prosentenheter på skjermingsrenten før skatt. Dette påslaget regnes som en skatteutgift.
- Skipsfartsvirksomhet og nærmere definert tilknyttet virksomhet innenfor rederiskatteordningen er fritatt for ordinær overskuddsskatt. Skatt på netto finansinntekter og tonnasjeskatt bidrar til at rederiene likevel ikke er fullstendig skattefrie. Anslaget for skatteutgiftene ved de særskilt gunstige skattereglene for rederiselskap er basert på informasjon fra skattemeldinger og næringsoppgaver til selskapene innenfor rederiskattesystemet. Driftsresultat fra næringsoppgaven og informasjon om skattepliktige finansinntekter- og kostnader fra vedlegg til skattemeldingen benyttes for å anslå hva rederienes skattepliktige inntekter ville ha vært dersom de var underlagt ordinær beskatning. Det gjøres videre fratrukk for faktiske skattepliktige finansinntekter for rederibeskatte selskap og tonnasjeskatt.
- En avskrivningssats for skip, fartøyer, rigger mv. (saldogruppe e) på 14 pst. antas å være høyere enn faktisk økonomisk verdifall. Avskrivningssatser som er høyere enn faktisk økonomisk verdifall, gir en fordel fordi skatten skyves utover i tid (skattekreditt). Skatteutgiften er beregnet som nåverdien av skatteutsettelsen ved de årlige investeringene. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall

- på skip på 10 pst. Beregnet skatteutgift er foretatt for foretak som ikke skattlegges etter den særskilte skatteordningen for rederiselskap. Ved beregning av skatteutgifter ved for høye avskrivningssatser i den ordinære selskapskatten har departementet tidligere lagt til grunn at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag i alle år over driftsmidlenes levetid. Fra og med statsbudsjettet for 2022 er beregningsmetoden endret slik at det tas hensyn til at en andel av fradragene vil være utenfor skatteposisjon, og dermed ikke påvirker utlignet skatt samme år. Med dette vil de beregnede skatteutgiftene ved for høye avskrivningssatser bli lavere.
- I 2017 ble avskrivningssatsen for vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv. i saldogruppe c hevet til 24 pst. for alle eiendeler i saldogruppen. Samme år ble det innført forhøyet avskrivningssats på 30 pst. for varebiler som bare bruker elektrisitet til fremdrift. Det antas at økonomisk verdifall for eiendeler i saldogruppen ligger nærmere 20 pst. Det beregnes skatteutgift ved at avskrivningssatsen overstiger 20 pst.
 - En avskrivningssats på 4 pst. antas å være for høy for hoteller, bevertningssteder og losjehus. Det antatte økonomiske verdifallet for disse eiendelene tilsier at satsen burde vært nærmere 2 pst. Det beregnes derfor skatteutgift for hoteller, bevertningssteder og losjehus som avskrives i saldogruppe h med 4 pst.
 - Som tiltak for å avhjelpe den økonomiske situasjonen knyttet til koronaviruset, ble det innført en startavskrivning på 10 pst. nyanskaffede driftsmidler som føres på saldogruppe d (maskiner, inventar mv.). Startavskrivning kom i tillegg til ordinær avskrivning på 20 pst. Ordningen fikk virkning for anskaffelser og påkostninger fra og med 20. juni 2020 (tidspunktet for godkjenning av tiltaket fra EFTAs overvåkningsorgan (ESA)) til 31. desember 2020. Det foreligger ikke informasjon om antatt økonomisk verdifall som tilsier at det er grunnlag for 30 pst. avskrivning i anskaffelsesåret. Det beregnes derfor skatteutgift for startavskrivninger i 2020.
 - Det er innført gunstige avskrivningsregler for vindkraftverk med virkning for investeringer pådratt fra og med 19. juni 2015 til utgangen av inntektsåret 2021. Driftsmidler i vindkraftverk kan avskrives lineært over fem år i stedet for ordinære saldoregler.
 - Investeringstilskudd beskattes normalt ved at tilskuddsdelen av kostprisen for driftsmiddelet ikke kan avskrives. Det gis skattefritak for investeringstilskudd under Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) ved investeringer i det distriktspolitiske området.
 - Når man legger til grunn at investeringsfradragene i petroleumsskatten er sikre for selskapene, er den samlede fradragverdien høyere enn den ville ha vært i et nøytralt skattesystem, både med de ordinære reglene (som gjelder for investeringskostnader pådratt før 2020) og de midlertidige reglene i petroleumsskatten, jf. Prop. 113 L (2019–2020) og Innst. 351 L (2019–2020). Selskapenes andel av investeringskostnaden etter skatt er med de ordinære reglene om lag 12 pst., mens den er om lag 10 pst. med de midlertidige reglene. I en nøytral petroleumsskatt ville selskapene ha dekket om lag 23 pst. av investeringskostnaden. Skatteutgiften knytter seg delvis til raske avskrivninger i ordinær selskapskatt, men hovedsakelig til høye investeringsfradrag i særskatten. Alle investeringer i 2020 og 2021 blir skattemessig behandlet etter de midlertidige reglene. For nærmere omtale av de midlertidige reglene vises det til Prop. 113 L (2019–2020).
 - I petroleumsskatten kan eventuelle fremførbare underskudd oppjusteres med et rentetillegg for å opprettholde verdien av fradragene. Dette bidrar til sikkerhet om full verdi av skattefradragene. Fremføringsrenten skal da være en risikofri rente etter ordinær selskapskatt, jf. NOU 2000: 18. I dagens fremføringsrente er det et tillegg på 0,5 prosentenheter. Virkningen av dette tillegget i fremføringsrenten regnes som en skatteutgift. For 2020 og 2021 kan skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt kreves utbetalt som følge av de midlertidige reglene i petroleumsskatten, se Prop. 113 L (2019–2020) og Innst. 351 L (2019–2020). Skatteutgiften vil derfor falle bort disse årene.
 - I grunnrenteskatten for kraftverk er det en nedre grense på 10 MVA for plikt til å betale grunnrenteskatt. Uavhengig av generatorstørrelse kan alle kraftverk opptjene grunnrente, og nedre grense for grunnrenteskatten utgjør derfor en skattefordel sammenlignet med et nøytralt system.
 - Egen bolig og fritidsbolig er lavt inntektsbeskattet. Beregning av skatteutgiftene er nærmere omtalt punkt 5.1 i dette vedlegget.
 - Formuesverdien av primærbolig (egen bolig) og sekundærbolig utgjør i 2021 hhv. 25 pst. og 90 pst. av beregnet markedsverdi. For sekundærbolig reduseres verdien av tilordnet gjeld med 10 pst. Det er beregnet en skatteutgift for rabatten i formuesskatt på bolig og fritidsendom.

- Formuesverdien av aksjer og driftsmidler, inkl. næringseiendom og tilordnet gjeld utgjorde 65 pst. Av markedsverdien i 2020 og er redusert til 55 pst. i 2021.

Beskatningen av primærnæringene

Primærnæringene mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet.

Følgende skatteutgifter ved beskatningen av primærnæringene er beregnet for 2020 og 2021:

- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra fiske på inntil 150 000 kroner. Satsen i fiskerfradraget er 30 pst.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra jordbruk og hagebruk. Fradraget er 100 pst. ved inntekt opptil 90 000 kroner, satsen utover dette er 38 pst. opp til øvre grense på 190 400 kroner.
- Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet avskrivningssats på 6 pst. Det legges til grunn at verdifallet på husdyrbygg tilsier en avskrivningssats på 4 pst.
- Investeringstilskudd under Landbruks- og matdepartementet (IBU-støtte) trekkes ikke fra i avskrivningsgrunnlaget ved investeringsstøtte i det distriktpolitiske virkeområdet.
- Skogeierne får fradrag for avsetning til skogfondskonto (inntil 40 pst. av brutto omsetning) ved beregning av alminnelig inntekt. Kun 15 pst. av slike midler inntektsføres ved utbetaling fra skogfondskontoen dersom de brukes til skogkulturformål mv.
- Utgifter til bygging og ombygging av skogsveier kan utgiftsføres direkte, selv om slike utgifter etter de ordinære reglene skulle vært aktivert og avskrevet.
- Skogeiendommer verdsettes til formuesverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettelse skjer ved at det fastsettes en sjablongbasert nettotilvekst på hver eiendom. Verdien av den sjablongmessige tilveksten blir så beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser og sjablongverdier for kostnader. Denne verdien blir så multiplisert med en skogfaktor som i utgangspunktet skal gjenspeile en realrente ved fastsettelse av formuesverdien av skogeiendom. Skogfaktoren er 5. Det innebærer at realrenten som legges til grunn for beregning av skogformuen, er 20 pst. Denne høye realrenten innebærer at inntekter noen år frem i tid får svært lav verdi, og den beregnede skogformuen blir tilsvarende lav.

- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke på inntil 142 000 kroner per år.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra reinndrift.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Det finnes en rekke regler og bestemmelser i beskatningen av lønn, arbeidsgiveravgift, bedrifts- og kapitalbeskatningen og beskatningen av primærnæringene som avviker fra de generelle skattereglene. Disse avvikene kan ha ulike begrunnelser, men representerer like fullt skatteutgifter. Mange av disse skatteutgiftene er krevende å tallfeste fordi departementet ikke har godt nok informasjonsgrunnlag. Følgende ordninger er eksempler på skatteutgifter og skattesanksjoner som ikke er tallfestet:

- I utgangspunktet er alle fordeler vunnet ved arbeid skattepliktige, uavhengig av om de mottas som lønn eller i form av naturalytelser mv. Det er imidlertid en rekke unntak eller begrensninger i den generelle skatteplikten. Private fordeler vunnet ved arbeid som ikke beskattes, bør anses som en skatteutgift. Det skyldes at personer som mottar deler av arbeidsgodtgjørelsen i form av naturalytelser, betaler mindre i skatt på sin arbeidsgodtgjørelse enn personer som mottar all godtgjørelse i form av lønn. Eksempelvis bør fordelene ved et kortsiktig rentefritt lån fra arbeidsgiver (på inntil 60 pst. av grunnbeløpet (G) i folketrygden og nedbetaling innen ett år) eller overskudd ved arbeidsgivers godtgjøring av arbeidstakers reiser i tjeneste anses som skatteutgifter. I andre tilfeller kan det også være et tjenstlig behov som er bakgrunnen for at arbeidsgiver dekker en bestemt utgift eller tilbyr en bestemt tjeneste. Da er det mer tvetydig i hvilken grad det er snakk om en privat fordel for den ansatte. Enkelte naturalytelser er krevende å sette verdi på, for eksempel gratis parkering. Det kan også være tilfeller der skattefritak på velferdsgoder som tilgang på bedriftshytte mv. utgjør en stor privat fordel og bør regnes som skatteutgifter.
- Aktive idrettsutøvere kan sette inntekter vunnet ved idrett inn i et fond for idrettsutøvere. Mens utøveren er aktiv, kan vedkommende få utbetalt erstatning for tapt arbeidsfortjeneste og dekning av utgifter fra fondet. Når utøveren slutter som aktiv idrettsutøver, skal innestående på fondet utbetales over en periode på inntil seks år. Ordningen innebærer en skatte-

- utsettelse siden utøveren ikke betaler skatt for midlene tas ut av fondet. Utøveren kan dermed oppnå avkastning av midler som ellers ville blitt brukt til å betale skatt.
- Skattefrie institusjoner er organisasjoner, foreninger, stiftelser mv. som ikke har erverv som mål. Eksempelvis er frivillige organisasjoner fritatt for skatt på medlemskontingent og innsamlede midler. Dette skattefritaket regnes ikke som en skatteutgift. Slike institusjoner er skattepliktige for eventuell økonomisk virksomhet de måtte drive, men kun dersom den skattepliktige omsetningen er over 70 000 kroner per år. For veldedige organisasjoner er grensen 140 000 kroner per år. Bunnbeløpet er innført av forenklingshensyn, men kan i prinsippet regnes som en særskilt fordel sammenlignet med virksomheter som er skattepliktige uavhengig av omsetningens størrelse.
 - Etter gjeldende regler kan skatten settes ned for personer med arbeidsopphold i utlandet med varighet over ett år (ettårsregelen). En skattyter som oppfyller vilkårene, får nedsatt skatt på inntekt med et beløp som tilsvarende delen av skatten (beregnet etter norske regler) som faller på lønnsinntekten. Forutsatt at det ikke foreligger en skatteavtale som gir Norge eksklusiv beskatningsrett, har ettårsregelen betydning ved opphold i alle land. Differansen mellom det slike skattytere betaler i skatt i oppholdslandet, og det de ellers ville ha betalt i Norge, kan ses på som skatteutgift.
 - Lønnsutbetalinger på inntil 1 000 kroner er skattefrie for mottakeren så lenge de ikke er inntekt i virksomhet. For private arbeidsoppdrag i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig er beløpsgrensen 6 000 kroner. Utbetalinger fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner er skattefrie når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger 10 000 kroner, så lenge det ikke er snakk om virksomhetsinntekt.
 - Gaver mottatt i arbeidsforhold er skattefrie så lenge verdien av gavene ikke overstiger 5 000 kroner. Ansatte kan få skattefri rabatt på varer og tjenester som omsettes i virksomheten på inntil 8 000 kroner. Er det ikke gitt gaver, kan personalrabatter ytes med inntil 13 000 kroner uten skattlegging. I tillegg er visse typer oppmerksomhetsgaver skattefrie.
 - Frivillige organisasjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift for ansatte som tjener inntil 80 000 kroner når organisasjonens samlede lønnsutgifter ikke overstiger 800 000 kroner. Beløpsgrensene gjelder fra 1. januar 2019.
 - Det skal under visse vilkår ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig dersom beløpet samlet sett ikke er høyere enn 60 000 kroner per år.
 - Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som er under 12 år, eller som har særskilte omsorgsbehov, selv om beløpet overskrider 60 000 kroner per år.
 - Alminnelig gårdsbruk og skogbruk som selges til visse nærstående, og som har vært eid i minst ti år, kan realiseres skattefritt under forutsetning av at pris ikke overstiger tre firedeler av antatt salgsverdi.
 - Skogeiere kan føre inntekter fra skogen på en såkalt tømmerkonto og få inntektene beskattet langt på vei som ved en gevinst- og tapskonto. Dette gir skattekreditt gjennom utsatt beskatning og kan også gi lavere skatter enn ved ordinær skattefastsetting.
 - Gevinst som oppstår når skogeier får vederlag fra det offentlige i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldsloven, er fritatt for skatt.
 - Eiendommer som drives som gårdsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskole tilknyttet slik drift, er unntatt fra eiendoms-skatt.
 - Samlet marginalsattesats på utbytter er 6,3 prosentenheter lavere enn høyeste marginalsattesats på arbeidsinntekter, inkludert arbeidsgiveravgift. Etter at delingsmodellen ble fjernet i 2006 blir ikke lenger en del av overskuddet tilordnet aktive eiere som arbeidsinntekt. Reelle arbeidsinntekter kan dermed fritt omdefineres til utbytte og tas ut til lavere beskatning på det tidspunktet eieren selv ønsker. Denne muligheten gjelder kun ved direkte eie.

Tabell 1.1 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene i 2020 og 2021. Mill. kroner

	2020	2021
Inntektsbeskatning av lønn og pensjon	9 735	9 945
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke	970	1 010
Skattefavisert individuell sparing til pensjon ¹	430	480
Skattefritak for kompensasjonstillegg til AFP i privat sektor	400	420
Særfradrag for enslige forsørgere	1 250	1 250
Foreldrefradrag	1 950	2 000
Fradrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere	1 000	1 000
Fradrag for merutgifter til kost og losji for pendlere	350	250
Fradrag for fagforeningskontingent	1 030	1 060
Gunstig beskatning av kjøp av aksjer/opsjoner i arbeidsforhold	80	130
Særskilt gunstig beskatning av opsjoner i små oppstartsselskap ¹	15	15
Fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner	900	970
Særfradrag for store sykdomsutgifter	50	50
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land ² ...	50	50
Skattefri kjøregodtgjørelse	550	550
Fordelsbeskatning av elbiler	340	340
Særfradrag for sjømenn	280	280
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen...	90	90
Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift	15 900	18 300
Bedrifts- og kapitalbeskatning	73 787	93 773
Skattefradrag for forskning og utvikling (Skattefunn)	3 300	3 600
BSU-ordningen	1 440	1 000
Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring	90	90
Skattemessig behandling av pensjonsordninger i arbeidsforhold (tjenestepensjon) ¹	8 600	8 700
Skattemessig behandling av AFP i privat sektor ¹	490	490
Tjenestepensjon, premiefond	610	630
Skatteinsentivordning for investeringer i oppstartsselskap	63	100
Skjermingsrente	240	240
Særskilte skatteregler for rederier	2 600	2 600
Avskrivningssats på skip, rigger mv. ¹	50	60
Avskrivningssats busser, vogntog og varebiler ¹	130	130

Tabell 1.1 fortsetter

	2020	2021
Avskrivningssats hoteller, losjihus og bevertningssteder ¹	70	70
Startavskrivning maskiner ¹	200	0
Gunstige avskrivningsregler for vindkraftverk	620	380
Skattefritak for investeringstilskudd under KMD i distriktene ⁵	44	43
Petroleumsskatt – raske avskrivninger i ordinær skatt ³	1 780	1 850
Petroleumsskatt – investeringsfradrag i særskatt ³	13 470	14 030
Nedre grense for grunnrenteskatt på vannkraftverk	190	1 210
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom ⁶	11 950	25 340
Lavere verdsettelse i formuesskatt for bolig og fritidseiendom.....	22 800	26 375
Lavere verdsettelse i formuesskatten for aksjer og driftsmidler, inkludert næringsseiendom ⁴	5 050	6 835
Beskatning av primærnæringene.....	1 349	1 429
Særfradrag for fiskere.....	215	280
Særskilt fradrag i jordbruksinntekt.....	775	795
Forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg ¹	40	40
Skattefritak for investering i landbruket (IBU-midler) under LMD ⁵	85	88
Skogfondsordningen	172	162
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer ⁵	45	46
Lav faktor ved verdsettelse av skog i formuesskatten	5	5
Særskilt fradrag for skiferdrivere i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke	2	2
Særskilt fradrag for reindrif	11	11

¹ Skatteutgiften er regnet som nåverdi av fremskyndede fradrag og med utsatt skatt.

² For skattytere som omfattes av kildeskatt for utenlandske arbeidstakere (som ble innført fra 2019), ble det særskilte standardfradraget fjernet. Det gjelder imidlertid ikke for utenlandske sjøfolk og sokkelarbeider, som ikke inngår i kildeskatteordningen.

³ Når det legges til grunn at de investeringsbaserte fradragene (avskrivninger samt rentefradrag og friinntekt i særskatt) er sikre for selskapene, er den samlede fradragverdien høyere enn den ville ha vært i et nøytralt skattesystem. Netto skatteutgift er beregnet ved å multiplisere den høye fradragverdien med selskapenes aktiverbare investeringer i det aktuelle året. Referansesystemet er en nøytralt utformet grunnrentebeskatning i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

⁴ I 2021 verdsettes aksjer mv. til 55 pst. av beregnet markedsverdi.

⁵ Anslaget inkluderer nåverdi av fremtidige avskrivninger.

⁶ Anslaget varierer, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuerer over perioden.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

1.4 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene

Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2021 anslått til om lag 327 mrd. kroner. Noen varer og tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, enten fordi det er teknisk vanskelig å ilegge merverdiavgift, eller fordi virksomheten ikke driver omsetning i vanlig forstand, slik at virksomheten ville levert negative avgiftsoppgaver. Unntak for virksomheter som ville generere negative inntekter med avgiftsplikt, betraktes vanligvis ikke som skatteutgifter eller skattesanksjoner.

Følgende særregler i merverdiavgiftssystemet er de viktigste:

1. Utenfor merverdiavgiftssystemet.
2. Lavere avgiftssats enn 25 pst.
3. Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats.

Utenfor merverdiavgiftssystemet

En lang rekke tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene, og virksomhetene får heller ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester som de kjøper til bruk i virksomheten. Det vises til tabell 1.2 som viser anslag av skatteutgiften for enkelte unntak. Tjenesteområdene opplistet i tabellen gir ikke en fullstendig oversikt over tjenester som er utenfor merverdiavgiftssystemet, men gir eksempler på tjenesteområder hvor det kan forventes at avgiftsplikt kan gi positivt proveny. På mange tjenesteområder hvor inntektene i hovedsak ikke består av omsetning ved brukerbetaling, men overføringer, kan avgiftsplikt gi negativt proveny. Dette kan for eksempel gjelde innenfor områder som helsetjenester, sosiale tjenester og undervisning. Slike tjenesteområder er ikke tatt med i tabellen som skatteutgifter.

Finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Unntaket for finansielle tjenester er anslått å gi en skatteutgift på 10 200 mill. kroner i 2021. Som erstatning for merverdiavgift er det fra 2017 innført en finansskatt på overskudd og lønninger som er anslått å gi 5 680 mill. kroner i 2021 i påløpte skatteinntekter. Dermed anslås gjenstående skatteutgift til 4 520 mill. kroner i 2021.

Lavere avgiftssats enn 25 pst.

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den alminnelige satsen på 25 pst., jf. tabell 1.2. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den alminnelige satsen på 25 pst. Næringsmidler har en redusert merverdiavgiftssats på 15 pst., mens tjenester som persontransport, overnatting, kino og inngangsbilletter til muséer, fornøylesparker, opplevelsessentre og store idrettsarrangementer har en lav merverdiavgiftssats på 12 pst. Den lave merverdiavgiftssatsen var midlertidig satt ned til 6 pst. fra 1. april 2020 til og med 30. september 2021.

Innenfor merverdiavgiftsgrunnlaget med nullsats

Nullsats innebærer at den merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på varer/tjenester som omsettes. I tabell 1.2 vises anslag på skatteutgiften ved nullsats for merverdiavgiften.

Bruk og kjøp av elbiler omfattes av flere unntak eller lavere satser sammenlignet med de ordinære reglene. I boks 1.1 er skatteutgiftene og skattesanksjonene ved elbiler sammenstilt.

Fiskale særavgifter

Fiskale avgifter som legges på produserte innsatsfaktorer i produksjonen, regnes som skattesanksjoner.

Følgende fiskale skatteutgifter er beregnet for 2020 og 2021:

- Alkohol- og tobakksavgiftene blir regnet som fiskale avgifter, men de har også en helsemessig begrunnelse. Om bord på fly og ferger og på flyplasser er det tillatt å selge avgiftsfri alkohol og tobakk. Dette salget regnes som en skatteutgift fordi all annen omsetning på norsk territorium er avgiftsbelagt og varene alternativt kunne ha vært kjøpt i Norge. Som følge av pandemien er antallet fly- og fergepassasjerer til og fra Norge i 2020 og 2021 betydelig lavere enn i 2019. Derfor er også salget av avgiftsfri alkohol og tobakk og følgelig også skatteutgiften vesentlig lavere. Fritaket for teknisk sprit blir ikke regnet som en skatteutgift fordi slik sprit ikke er ment som nytelsesmiddel.
- 1. januar 2019 ble redusert avgiftssats for øl produsert av bryggerier med årlig produksjon under 500 000 liter iverksatt. 1. juli samme år ble fritaket utvidet til også å gjelde sider, mjød

- og lignende alkoholholdig drikke. Den reduserte satsen gjelder for gjæret alkoholholdig drikke med alkoholinnhold over 3,7 volumprosent opp til og med 4,7 volumprosent og er gradert etter produsert mengde. Bortfall av inntekter som følge av redusert avgift på denne typen drikke regnes som en skatteutgift.
- Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer omfatter ikke melk, melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade mv. Dette betraktes som en skatteutgift.
 - I engangsavgiften er det fritak for elbiler, herunder brenselceller. Ladbare hybridbiler har et særskilt fradrag i vekten det beregnes avgift på. Bortfall eller lavere engangsavgift grunnet disse fordelene betraktes som en skatteutgift.
 - Trafikksikringsavgiften, som i 2018 erstattet årsavgiften, er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser etter ulike typer kjøretøy. Elbiler var fritatt fra trafikksikringsavgiften fra 2018 til og med 2020. I 2021 ble det innført trafikksikringsavgift med redusert sats for elbiler. Redusert avgift for elbiler regnes som en skatteutgift. Trafikksikringsavgiften ilegges også næringskjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Trafikksikringsavgift på næringskjøretøy (lastebiler og trekkbiler) betraktes som en skattesanksjon.
 - Omregistreringsavgiften er en fiskal avgift som kan betraktes som et alternativ til merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Avgiften er gradert etter type kjøretøy samt alder og vekt på kjøretøyet. Det er fra 2018 gitt fritak for elbiler, herunder brenselceller. Fritaket regnes som en skatteutgift. Omregistreringsavgift på typiske næringskjøretøy, som busser, lastebiler og varebiler, betraktes som en skattesanksjon.
 - Flypassasjeravgiften er en fiskal avgift som betales for hver påbegynte flyreise fra norsk lufthavn. Det er ikke unntak for reiser i næringsvirksomhet. Avgiften som betales av næringslivet (arbeidsreiser) betraktes som en skattesanksjon. Flypassasjeravgiften er midlertidig opphevet i 2020 og 2021. Siden avgiften er midlertidig opphevet er skattesanksjonen vesentlig lavere i 2020 og 2021 enn i 2019.
 - Dokumentavgiften er knyttet til tinglysing av omsetning av fast eiendom. Avgiften utgjør 2,5 pst. av omsetningsverdien ved overdragelse av fast eiendom. Avgiften omfatter bolig-, fritids- og næringsseidommer. Det eksisterer andre skatter på fast eiendom, herunder den

kommunale eiendomsskatten samt formuesskatt. Dokumentavgiften er fiskalt begrunnet, og kommer i tillegg til nevnte skatter. Det er også en del særregler/fritak for dokumentavgift, blant annet ved arv og overdragelse av fast eiendom mellom ektefeller. Dokumentavgiften er betraktet som en skattesanksjon, se også omtale i punkt 5.1. For 2021 er avgift betalt av næringsdrivende beregnet å utgjøre om lag 850 mill. kroner.

- Toll er en avgift knyttet til vareimport. Toll på norsk import omfatter i dag landbruksprodukter, som matvarer og fôrvarer til landbruket samt noen industrivarer, nærmere bestemt klær og enkelte andre tekstilprodukter. Toll utgjør en handelshindring, og kan dermed bidra til å svekke muligheter for arbeidsdeling mellom land og effektiv produksjon. Tollinntekten kan betraktes som en skattesanksjon.

Miljø- og energiavgifter

Hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk er avgifter og kvotesystemet. Begge virkemidlene setter en pris på utslipp og gir aktørene et økonomisk insentiv til å redusere utslippene. Kvotesystemet fungerer slik at utslippsreduksjoner i Norge som følge av avgifter på kvotepliktige utslipp vil skape om lag like store utslippsøkninger et annet sted i kvotesystemet. Kostnadseffektivitet i klimapolitikken tilsier at utslipp enten er omfattet av kvoteplikt eller avgifter, ikke begge deler.

Skatteutgifter knyttet til avgifter på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser beregnes med det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften på mineraliske produkter som referansesats. Avgifter på kvotepliktige utslipp av klimagasser regnes i sin helhet som en skattesanksjon, siden disse utslippene allerede er priset gjennom kvotesystemet. Tabell 1.2 gir en fremstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftene på utslipp av klimagasser. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktige industri har CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt, og dermed utgjør CO₂-avgiften en skattesanksjon. De fleste skatteutgiftene i CO₂-avgiften på mineraliske produkter er nå avvirket, men i 2021 gjenstår fritaket for naturgass og LPG til veksthusnæringen og 0-sats for naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser.

En del utslipp står utenfor både kvotesystemet og avgiftenes virkeområde. Dette gjelder blant annet utslipp av metan og lystgass fra landbruket. Utslipp utenfor avgiftenes virkeområde regnes, i

motsetning til utslipp som er fritatt for avgift, ikke som skatteutgifter.

Følgende skatteutgifter for øvrige miljø- og energiavgifter er beregnet for 2020 og 2021:

- Avgiften på utslipp av NO_x er en miljøavgift som pålegges NO_x-utslipp fra motorer, kjeler og turbiner av en viss størrelse og fakling på offshoreinstallasjoner og anlegg på land. Det gis avgiftsfritak for utslippskilder omfattet av en miljøavtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO_x-utslippene. Avgiftsfritaket betraktes som en skatteutgift siden fritaket innebærer at utslippskildene ikke står overfor økonomiske virkemidler og staten dermed går glipp av avgiftsinntekter.
- Avgiften på elektrisk kraft er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense energiforbruket. Det gis fritak for bestemte industriprosesser (kjemisk reduksjon, elektrolytiske, metallurgiske og mineralogiske prosesser), veksthusnæringen og skinnegående transportmidler. Industrien ellers, fjernvarme, landanlegg for petroleumsvirksomheten, store datasentre, skip i næring mv. blir ilagt en redusert sats som i 2021 var på 0,546 øre per kWh for elektrisk kraft som benyttes i selve produksjonsprosessen. Forbruk i administrasjonsbygg ilegges full avgift på elektrisk kraft også i virksomheter med fritak eller redusert sats. I tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke ilegges all næringsvirksomhet som ikke har fullt fritak, avgift på elektrisk kraft med redusert sats, mens offentlig forvaltning og husholdninger i tiltakssonen er fritatt for avgiften. Siden det ikke er definert hvor mye av avgiften som er innrettet mot energisparing, regnes hele avviket fra ordinær sats som en skatteutgift.
- Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000 for å unngå at økning av avgiften på elektrisk kraft medførte overgang til oppvarming med oljefyring. Treforedlingsindustrien og pigmentproduksjon har redusert sats. Sjøfart, fiske, petroleumsvirksomhet på sokkelen, fiskeolje- og fiskemelindustrien, tog mv. er fritatt for grunnavgiften.
- Veibruksavgiften skal prise de eksterne kostnadene (utenom utslipp av CO₂) knyttet til bruk av vei. Mineralolje (diesel) er det mest brukte drivstoffet i veitrafikken. Referansesystemet tar derfor utgangspunkt i veibruksavgiften på mineralolje, og har som utgangspunkt at alle drivstoff burde vært ilagt samme veibruksavgift som mineralolje, når en korrigerer for ulikt energiinnhold. Høyere avgift for bensin, biodiesel og bioetanol regnes derfor som en skattesanksjon, mens lavere avgift for naturgass og LPG regnes som en skatteutgift.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Følgende skatteutgifter ved avgiftsreglene er ikke tallfestet:

- Helse- og undervisningstjenester er eksempler på områder som er utenfor merverdiavgiftssystemet. Utenom tannhelsetjenester og kjøreskoler har en ikke beregnet skatteutgifter for disse unntakene. Helse- og undervisningstjenester blir i stor grad finansiert av det offentlige, og i mindre grad av brukerbetaling. Dersom disse tjenestene hadde blitt omfattet av merverdiavgiften, ville statens inntekter blitt redusert.
- Det er redusert engangsavgift for varebiler og lette lastebiler. Varebiler og lette lastebiler brukes både til næringsformål og private formål, og den lave avgiften skal i prinsippet regnes som skatteutgift dersom bilene kjøpes av privatpersoner, og som en skattesanksjon dersom de brukes til næringsformål. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å skille mellom kjøp til de to formålene. Det er heller ikke beregnet skattesanksjoner ved at varebiler betaler full trafikkforsikringsavgift.
- Alkohol og tobakksvarer som omsettes i tax free-utsalg er også fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiften ved tapte merverdiavgiftsinntekter vil også gjelde andre tax free-varer, som eksempelvis sjokolade- og sukkervarer, parfyme og kosmetikk.

Tabell 1.2 Anslag på skatteutgifter (positive tall) og skattesanksjoner (negative tall) ved avgiftsreglene i 2020 og 2021. Mill. kroner

	2020	2021
Merverdiavgiftssystemet	42 570	46 891
<i>Utenfor merverdiavgiftssystemet</i>	8 100	8 721
Finansielle tjenester ¹	4 400	4 520
Kjøreskoler.....	850	1 100
Tannhelsetjenester.....	2 200	2 300
Musikk og scenekunst.....	50	51
Treningssentre.....	500	750
<i>Lavere merverdiavgiftssats enn 25 pst.</i>	20 470	21 170
Matvarer.....	16 250	16 500
Persontransport.....	2 800	3 000
Overnatting.....	1 200	1 350
Kino.....	90	130
Museer.....	35	50
Fornøylesparker og opplevelsessentre.....	35	50
Idrettsarrangement med store billettinntekter.....	60	90
<i>Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats</i>	14 000	17 000
Aviser og nyheter.....	2 300	2 500
Tidsskrifter.....	500	500
Bøker.....	1 500	1 500
Elektrisk kraft mv. i Nord-Norge.....	1 200	1 200
Elbiler mv.	8 500	11 300
Fiskale særavgifter	-5 635	-5 599
Tax-free kvoter på alkohol og tobakk ²	700	950
Redusert alkoholavgift for små bryggerier.....	13	11
Grunnavgift på engangsemballasje.....	530	550
Fritak fra engangsavgift for elbiler mv.	4 600	5 800
Fordel i engangsavgift for ladbare hybridbiler.....	2 600	3 300
Redusert trafikksikringsavgift for elbiler ³	900	950
Trafikksikringsavgift for lastebiler og elbiler.....	-40	-40
Fritak for omregistreringsavgift for elbiler.....	250	300
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy.....	-130	-150
Flypassasjeravgift.....	-70	0
Dokumentavgift i alt.....	-11 400	-13 500
Tollinntekter i alt.....	-3 588	-3 770

Tabell 1.2 fortsetter

	2020	2021
CO₂-avgift⁴	-6 408	-6 259
CO ₂ -avgift på sokkelen ⁵	-6 032	-5 900
CO ₂ -avgift for innenriks kvotepliktig luftfart.....	-361	-327
CO ₂ -avgift på naturgass for kvotepliktig virksomhet	-68	-76
CO ₂ -avgift – redusert sats for fiske og fangst i nære farvann	0	-
CO ₂ -avgift – fritak for gass i veksthusnæringen	26	22
CO ₂ -avgift – fritak for gass til ikke-kvotepliktig kjemisk reduksjon mv.	27	22
Miljø- og energirelaterte avgifter	11 652	11 072
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, petroleumssektoren ⁶	960	940
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, øvrige sektorer	740	720
Avgift på elektrisk kraft: fritak og redusert sats for industri mv.	8 400	8 400
Avgift på elektrisk kraft: fritak for tiltakssonen i Troms og Finnmark.....	300	300
Grunnavgift på mineralolje: fritak/reduisert sats.....	2 250	2 350
Høyere veibruksavgift på bensin enn på mineralolje ⁷	-1 500	-1 400
Høyere veibruksavgift på biodiesel enn på mineralolje ⁷	450	-200
Høyere veibruksavgift på bioetanol enn på mineralolje ⁷	40	-40
Lavere veibruksavgift på naturgass enn på mineralolje ⁷	10	0
Lavere veibruksavgift på LPG enn på mineralolje ⁷	2	2

¹ Som erstatning for merverdiavgift innførte Stortinget en skatt på lønn og overskudd i finansnæringen med virkning fra 2017. Beregnede skatteinntekter fra finansskatten (om lag 5 mrd. kroner i 2020 og om lag 5,7 mrd. kroner i 2021) er trukket i fra beregnet skatteutgift ved merverdiavgiftsunntaket.

² I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiftene for 2020 og 2021 er lavere enn normalt på grunn av lavere utenlands fly- og fergetrafikk.

³ Elbiler ble fritatt for trafikksforsikringsavgift 1. januar 2018. Fra 1. mars 2021 skal det betales trafikksforsikringsavgift med redusert sats ved inngåelse eller fornyelse av trafikksforsikringsavtaler.

⁴ Grunnlaget for beregningen av skatteutgifter er det generelle avgifts nivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser. For kvotepliktige utslipp regnes hele CO₂-avgiften som en skattesanksjon.

⁵ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele CO₂-avgiften er regnet som skattesanksjon siden petroleumsvirksomheten også er kvotepliktig. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgifter er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

⁶ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele NO_x-avgiften er regnet som skatteutgift. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgiften er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

⁷ Skatteutgifter er regnet med utgangspunkt i avgiftsforskjellen per energienhet.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Norsk Petroleumsinstitutt, Næringslivets NO_x-fond, Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

Boks 1.1 Skatteutgifter for elbiler

Kjøp og bruk av elbiler mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet. I tabellen er de skatteutgiftene som er kvantifisert, sammenstilt.

Tabell 1.3 Skatteutgifter ved kjøp og bruk av elbiler. Mill. kroner

	2020	2021
Fordelsbeskatning av elbiler	340	340
Nullsats i merverdiavgiftssystemet	8 500	11 300
Fritak for engangsavgift	4 600	5 800
Fritak for trafikksikringsavgift.....	900	950
Fritak for omregistreringsavgift.....	250	300
Forhøyet avskrivningssats for elvarebiler.....	1	1
Sum skatteutgifter for elbiler.....	14 591	18 691

Kilde: Finansdepartementet.

Elektrisitet til el- og hybridbiler er ikke omfattet av veibruksavgiftene på drivstoff. Dette regnes imidlertid ikke som en skatteutgift ettersom elektrisitet er utenfor avgiftens virkeområde. Fraværet av veibruksavgift på elektrisitet til elbiler kan anslås å utgjøre en fordel på om lag 1,1 mrd. kroner i 2021. Det er da tatt utgangspunkt i at elbiler skulle vært ilagt veibruksavgift på nivå med dieselbiler og det er tatt hensyn til at elbiler betaler elavgift.

Skatteutgiftene viser anslått verdi av særregler sammenlignet med generelle regler. Fordelen som elbiler og ladbare hybridbiler har i engangsavgiften som skyldes at reglene differensierer etter utslipp, medregnes ikke. Som et

supplement til skatteutgiftene er det beregnet at om elbiler hadde vært ilagt engangsavgift på nivå med nye, konvensjonelle personbiler ville medført 16 mrd. kroner mer engangsavgift for elbiler i 2021. En slik beregning er relevant for å illustrere inntektsbortfallet når elbiler erstatter konvensjonelle biler.

Medregnet fordelene av manglende veibruksavgift og lavere engangsavgift er denne samlede skattefordelen for elbiler beregnet til om lag 30 mrd. kroner for 2021. Det er vel 10 mrd. kroner høyere enn den beregnede skattefordelen fra Prop. 1 LS (2020–2021). Denne økningen skyldes at elbilsalget har økt kraftig etter at departementet beregnet fordelene for 2020.

1.5 Analyse av enkelte sektorer**1.5.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom**

Beregning av skatteutgifter og skattesanksjoner for formuesobjekter gjennomføres ved å sammenligne skattleggingen av det aktuelle objektet med skattleggingen av bankinnskudd. Bankinnskudd er dermed referanseobjektet. Bankinnskudd inntektsbeskattes fullt ut ved at samtlige renteinntekter inngår i alminnelig inntekt. I formuesskatten blir bankinnskudd verdsatt til 100 pst. av innstående beløp.

Sammenlignet med bankinnskudd er bolig og fritidseiendom lavt skattlagt både i inntekts- og formuesbeskatningen. Dokumentavgift og kommunal eiendomsskatt bidrar derimot isolert sett til å skattlegge bolig og fritidseiendom hardere enn bankinnskudd.

Lavere inntektsbeskatning

En vanlig definisjon på en aktørs inntekt over en bestemt periode er verdien av det som kan konsumeres over perioden uten at formuen reduseres. En bolig (eller fritidseiendom) gir eier konsummuligheter, og dermed inntekt, enten boligen bru-

kes av eier selv eller eier mottar kompensasjon (leie) for andres bruk av boligen. I økonomisk forstand er inntekten den samme i begge anvendelser. I et nøytralt system vil boliginntekten skattlegges som annen kapitalinntekt, både ved egen bruk og ved andres bruk.

Inntekten ved egen bruk har vært skattefri siden 2005. Utleieinntekt fra egen bolig er skattefri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv. Det gjelder også et skattefritak når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret. Fra 2018 gjelder det egne regler for korttidsutleie (leieforhold inntil 30 dager) av egen bolig. Inntekter fra slik utleie er skattepliktige dersom de samlet overstiger 10 000 kroner i inntektsåret. Gevinst ved salg av egen bolig er fritatt for skatt dersom boligen har vært eid mer enn ett år og brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før salget. For fritidseiendom er gevinsten fritatt for skatt dersom fritidseiendommen har vært eid i mer enn fem år og brukt som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før salget. Tap er fradragsberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til 32,1 mrd. kroner i 2021. Dette anslaget baserer seg på forutsetningen om at boligene og fritidseiendommene i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 10 års løpetid i det aktuelle inntektsåret. Denne avkastningen omfatter fordelene av bruk av egen bolig, eventuelle gevinster ved salg og inntekter fra eventuell utleie av deler av boligen. For fritidseiendommer er markedsverdier anslått ved å multiplisere formuesverdiene med fem.

Rabatt i formuesskatt

Formuesskatt på fast eiendom bygger på beregnede skattemessige verdier. Primærbolig verdsettes i 2021 til 25 pst. og sekundærbolig til 90 pst. av beregnet markedsverdi. Verdien av gjeld tilordnet sekundærbolig reduseres med 10 pst. Fritidseiendommer og bolig i utlandet verdsettes etter egne regler, og verdiene er ofte vilkårlige og svært lave.

Dokumentavgift

Ved tinglyste hjemmeloverføringer av fast eiendom ilegges dokumentavgift med 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Avgiftsplikten gjelder for selveide eneboliger, tomannsboliger, eierseksjoner og sameieandeler, men ikke for eiendommer organisert som borettslag. Dokumentavgift på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Eiendomsskatt

Innenfor rammene av eieendomsskattelova bestemmer kommunene utstrekning og omfang av eiendomsskatten. I 2021 har 279 av 356 kommuner eiendomsskatt på bolig i hele kommunen. Eiendomsskattetaksten skal ta utgangspunkt i anslått omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger og fritidsboliger. Kommunene skal fra 2020 bruke en reduksjonsfaktor på minst 30 pst. ved verdsettelse av eiendommene. Skattesatsen skal fra 2019 være mellom 1 og 7 promille av takstgrunnlaget og kan maksimalt økes med én promille i året. Fra 2021 er maksimal skattesats for bolig og fritidseiendom 4 promille. Eiendomsskatt på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Tabell 1.3 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom. Skattesanksjonene er oppgitt med negative tall. Mrd. kroner

	2020	2021
Lavere inntektsbeskatning ¹	11,4	25,3
Rabatt i formuesskatt	20,9	26,4
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom	-10,5	-12,4
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom	-7,7	-7,2
Netto skatteutgifter	14,1	32,1

¹ Anslaget varierer fra et år til det neste, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuierer.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Tabell 1.4 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom i 2020 og 2021. Tabellen viser at bolig og fritidseiendom samlet sett er kraftig favorisert i det norske skattesystemet sammenlignet med andre kapitalobjekter. Skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning er basert på statsobligasjonsrenten og vil derfor variere med endringer i denne rentesatsen.

1.5.2 Skattefrie og skattefaviserte overføringsordninger

I referansesystemet legges det til grunn at alle trygdeytelser er skattepliktige på linje med

lønnsinntekter. I dette avsnittet gis det en oversikt over endringen i skatteinntekt og nivået på bruttoytelsene ved å gjøre enkelte offentlige stønader skattepliktig som lønn. Utgangspunktet er at inntekter som erstatter lønn, i størst mulig grad bør behandles som lønnsinntekt i skattesystemet. For enkelte skattefrie ytelser er det likevel et spørsmål i hvilken grad de kommer til erstatning for arbeidsinntekt. Det kan videre være hensyn som taler for at nivået på nettoytelsen ikke bør avhenge direkte av inntektsnivå og skatteposisjonen til den enkelte mottaker og derfor ikke bør skattlegges. En skattlegging av dagens universelle barnetrygd vil for eksempel øke den effektive skattesatsen for enkelte av mottakerne.

Tabell 1.5 gir en oversikt over skattefrie overføringsordninger og skattefordelen ved særskilte skatteregler knyttet til pensjonister mm.

Tabell 1.4 Anslag på skattefritak ved offentlige overføringer 2021. Mill. kroner

	Anslått økning i overføringer for å opprettholde nettoytelsen ved innføring av skatteplikt	Økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt (uten å øke overføringene)
Barnetrygd.....	8 990	5 940
Kontantstøtte.....	640	440
Økonomisk sosialhjelp.....	1 760	1 330
Bostøtte	920	710
Engangsstønad ved fødsel.....	180	140
Grunn- og hjelpetønad	780	630
Stønad til barnetilsyn	70	50
Særskilte skatteregler for pensjonister mv.	38 860	25 570

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Utgangspunktet for beregningene i første tallkolonne i tabell 1.5 er at stønadsmottakerne i en situasjon med skatteplikt samlet skal sitte igjen med det samme beløpet etter skatt som i en situasjon uten skatteplikt. Når skatteplikten innføres, må derfor også overføringene økes slik at mottakerne samlet får uendret nettoytelse (overføring etter skatt). Eksempelvis er barnetrygden økt så mye at nettoutgiftene til det offentlige og nettoytelsen til mottakerne samlet er uendret selv om barnetrygden er gjort skattepliktig. Nivået på nettoytelsen til den enkelte vil være avhengig av personens samlede inntekt og marginalsatt. I tillegg vises anslag på økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt uten noen kompensasjon i kolonnen til høyre i tabell 1.5.

Beregningene er basert på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Datagrunnlaget for modellen er et utvalg fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2019. Denne statistikken gir informasjon om sammensetningen av inntekt og formue for hele befolkningen. Datagrunnlaget er fremskrevet til 2021. Beregningene kan være usikre blant annet fordi datagrunnlaget ikke omfatter alle skattyterne og er sjablongmessig fremskrevet. Analysen tar heller ikke hensyn til eventuelle atferdsendringer.

Følgende overføringsordninger er skattefrie:

- Barnetrygd gis for hvert barn under 18 år uavhengig av foreldrenes inntekt. Fra 1. september 2020 er barnetrygden for barn under 6 år

- høyere enn for barn 6–18 år. Enslige forsørgere får barnetrygd for ett barn mer enn de faktisk forsørger og får i tillegg et småbarnstillegg for barn mellom null og tre år dersom de også mottar full overgangsstønad.
- Kontantstøtte for barn mellom ett og to år som ikke går i offentlig subsidiert barnehage. Kontantstøtten gis uavhengig av foreldrenes inntekt.
 - Økonomisk sosialhjelp ytes av kommunene og er ment å være en midlertidig ytelse som kan gis etter en individuell og skjønnsmessig vurdering for å sikre at ingen står uten midler til å dekke kostnader til et forsvarlig livsopphold. Ved utmåling av sosialhjelp tas det hensyn til andre inntekter mottakeren har fra arbeid, andre offentlige overføringer mv., slik at sosialhjelpen skal dekke forskjellen mellom mottakerens andre inntekter og nødvendige utgifter til livsopphold.
 - Bostøtte er en støtteordning for personer som har lav inntekt og høye boligutgifter. Formålet er å gi disse personene bedre mulighet til å skaffe seg en nøktern, men god, bolig. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt og formue.
 - Kvinner som føder barn, men som ikke har rett til foreldrepenger, kan få engangsstønad ved fødsel for hvert barn. Far med foreldreansvar alene kan i visse tilfeller også få engangsstønad. I motsetning til foreldrepenger er engangsstønaden en skattefri ytelse.
 - Grunnstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.

- Hjelpestønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til særskilt tilsyn og pleie som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Det kan gis stønad til barnetilsyn til enslig mor eller far som betaler for tilsyn av barnet fordi personen har arbeid utenfor hjemmet eller etablerer egen virksomhet. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt, og støtte kan som hovedregel gis inntil barnet har fullført fjerde skoleår.

Det finnes i tillegg enkelte andre skattefrie ytelser fra folketrygden som det ikke er gitt anslag for her. Det gjelder blant annet engangsstønad ved adopsjon, tilleggsstønader og stønad til skolepenge mv., gravferdsstønad og stønad ved visse helsetjenester.

Særskilte skatteregler for pensjonister mv. fører til at pensjonister betaler lavere skatt enn lønnstakere med tilsvarende inntekt. Dette gjelder på alle inntektsnivåer, men forskjellen er relativt størst for personer med lave inntekter. De viktigste reglene er knyttet til lavere trygdeavgift på pensjonsinntekt (5,1 pst.) og et særskilt skattefradrag på inntil 32 620 kroner for pensjonsinntekt i 2021. Beregningene inkluderer også skattefordelen ved særfradraget for lettere nedsatt ervervsevne og en særskilt skattebegrensingsregel som gjelder for gjenlevende ektefeller som mottar overgangsstønad/pensjon og tidligere familiepleiere som mottar overgangsstønad/pensjon. Forskjellen i minstefradrag mellom pensjon og lønn/trygd er holdt utenfor beregningen. Fordelen ved de særskilte skattereglene for pensjonister mv. i tabell 1.5 er anslått på tilsvarende måte som de skattefrie overføringene.

Vedlegg 2

Skattestatistikk for 2019

Vedlegg 2 redegjør for skattestatistikk for personer (forskuddspliktige) og selskap (etterskuddspliktige) for inntektsåret 2019. Statistikken inneholder tall over skattegrunnlagene og fastsatte skatter samt tall for de fleste skattepliktige inntekter, inntektsfradrag og skattepliktig nettoformue.

Fastsatt formues- og inntektsskatt til kommune, fylke og stat og trygdeavgift til folketrygden utgjorde i alt 753 mrd. kroner i 2019. Av dette ble 538 mrd. kroner fastsatt på personer, mens 214 mrd. kroner ble fastsatt på selskap. Fastsatt skatt i 2018 utgjorde 742 mrd. kroner.

Skattestatistikk for personer

Alminnelig inntekt etter særfradrag i egen kommune utgjorde i alt 1 606 mrd. kroner for personer i 2019. Dette var en økning på 4,8 pst. fra året før. Sammenlignet med 2018 økte fastsatte skatter for personer med vel 24 mrd. kroner, en økning på 4,7 pst.

Tabell 2.1 gir en oversikt over skatteoppgjøret for alle personer med et skatteforhold og for alle bosatte personer 17 år og eldre.

Tabell 2.2 viser oversikt over skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, fordelt etter fylke.

Tabell 2.3 viser gjennomsnittstall for personer fordelt fylkesvis. Alminnelig inntekt etter særfradrag for alle bosatte var 292 200 kroner i 2019. Sammenlignet med året før var dette en økning på 4,1 pst. Oslo hadde høyest inntekt per innbygger med 351 200 kroner, mens inntekten var lavest i Aust-Agder med 254 400 kroner. Personer i Oslo har høyest fastsatt skatt på 123 500 kroner, mens skatten var lavest i Finnmark med 75 300 kroner i snitt.

Tabell 2.4 viser fordelingen av antall personer etter størrelsen på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. Av bosatte personer 17 år og eldre hadde 26 pst. alminnelig inntekt under 150 000 kroner, 27 pst. en inntekt mellom 150 000 og 300 000 kroner, 27 pst. en inntekt mellom 300 000 og 500 000 kroner, og 20 pst. hadde en inntekt på 500 000 kroner eller mer. En gruppering etter størrelsen på skattepliktig netto-

formue viser at 69 pst. av personene hadde en nettoformue under 500 000 kroner, mens 31 pst. hadde en formue på 500 000 kroner eller mer.

Tabellene 2.5–2.8 inneholder gjennomsnittstall for bosatte personer 17 år og eldre fra skattestatistikken for 2019. Mens tabellene 2.1 og 2.2 hovedsakelig redegjør for skatter og skattefradrag i 2019, viser tabellene 2.5–2.8 tall for gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for bosatte personer 17 år og eldre.

Tabell 2.5 gjengir en del hovedtall for de sosio-økonomiske gruppene lønnstakere, trygdede og pensjonister og selvstendig næringsdrivende. Tabellen viser at lønnstakere utgjorde den største gruppen med nær 2,3 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjorde 1,3 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjorde vel 100 000 personer. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for lønnstakere var 651 800 kroner i 2019. Trygdede og pensjonister hadde en gjennomsnittlig bruttoinntekt på 353 800 kroner, mens tilsvarende tall for selvstendig næringsdrivende var 910 300 kroner.

For gruppene lønsmottakere og pensjonister og trygdede utgjorde kapitalinntektene henholdsvis 5 og 6 pst. av bruttoinntekten. For selvstendig næringsdrivende var andelen 7 pst.

Tabell 2.5 viser også at samlet inntektsfradrag som andel av bruttoinntekt er 31 pst. for trygdede og pensjonister, 25 pst. for lønnstakere og 19 pst. for selvstendig næringsdrivende. For selvstendig næringsdrivende utgjør renteutgifter den største fradragsposten, mens minstefradraget er det største fradraget for lønnstakere og for trygdede og pensjonister.

For trygdede og pensjonister utgjorde fastsatt skatt i gjennomsnitt 18 pst. av bruttoinntekt. Tilsvarende for lønnstakere var 27 pst. For selvstendig næringsdrivende utgjorde utlignet skatt i gjennomsnitt 33 pst. av bruttoinntekt.

Tabell 2.6 viser sammensetning av inntekter og inntektsfradrag for bosatte 17 år og eldre etter ulike inntektsnivåer. Tabellen viser at for personer med en bruttoinntekt under 100 000 kroner utgjør lønn i gjennomsnitt 88 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 5 pst. og kapitalinntekter om lag 5 pst. av bruttoinntekten. For personer med en

bruttoinntekt over 1 mill. kroner utgjør lønn om lag 66 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 5 pst. og aksjeutbytte og gevinst ved salg av verdipapirer 16 pst. av bruttoinntekten i 2019.

Tabell 2.7 viser sammensetningen av inntekter og inntektsfradrag for personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue. Tabellen viser at personer med høy skattepliktig nettoformue i gjennomsnitt også har relativt høy bruttoinntekt. For personer med en skattepliktig nettoformue på over 3 mill. kroner utgjorde lønnsinntekter i gjennomsnitt 42 pst. av bruttoinntekten i 2019. Tilsvarende utgjorde tjenestepensjoner og trygdeytelser 19 pst. og aksjeutbytte og gevinst ved salg av verdipapirer om lag 23 pst. av bruttoinntekten.

Tabell 2.8 gjengir gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag etter alder. Tabellen viser at gjennomsnittlig bruttoinntekt øker med alderen opp til aldersgruppen 45–54 år, for så å falle for de neste aldersgruppene. Videre viser tabellen at for personer mellom 67 og 79 år utgjorde tjenestepensjon og trygdeytelser i gjennomsnitt 77 pst. av bruttoinntekten. Tilsvarende utgjorde lønnsinntekt 93 pst. av gjennomsnittlig bruttoinntekt for aldersgruppen 17–24 år.

Skattestatistikk for selskap

Tabell 2.9 viser at skattbar inntekt ved statsskattfastsettingen for selskap utgjorde 414 mrd. kroner i 2019. Fastsatt skatt for selskap gikk ned med 14 mrd. kroner fra 2018 til 2019.

Samlet fastsatt skatt til staten, eksklusive selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven, utgjorde i alt 67 mrd. kroner i 2019. Av dette

var 57,6 mrd. kroner fellesskatt og 404 mill. kroner formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt var på 9,0 mrd. kroner i 2019, mens tonnasjeskatten utgjorde 59 mill. kroner samme år.

Fastsatt skatt til staten er etter fradrag for naturressursskatt, kreditfradrag (fradrag for skatt betalt i utlandet) og fradrag for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Fradrag for naturressursskatt utgjorde 1 575 mill. kroner, kreditfradrag utgjorde 2 032 mill. kroner, mens forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 4,0 mrd. kroner.

Tabell 2.10 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt) på 414 mrd. kroner var 94,4 pst. (391 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 1 mill. kroner eller mer (23,7 pst. av selskapene).

Tabell 2.11 viser at 72,6 pst. av den fastsatte skatten (ekskl. sokkelselskap) på 104,5 mrd. kroner ved statsskattfastsettingen er fastsatt på skattytergruppen aksjeselskap, 12,9 pst. på kraftselskap, 7,5 pst. på utenlandske aksjeselskap/forsikringsselskap, 5,2 pst. på sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikringsselskap, 0,1 pst. på rederier skattlagt etter skatteloven §§ 8-10 til 8-19, 0,5 pst. på forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag/samvirkelag, andelsmeierier og boligbyggelag, 0,9 pst. på verdipapirfond og 0,4 pst. på institusjoner/foreninger og pensjonsfond.

Tabell 2.12 viser at statsskatten fra oljevirk-somheten beløp seg til 114 mrd. kroner i 2019. Beløpet utgjør 53 pst. av selskapsskatten til staten. Statsskatten fra oljevirk-somheten er etter utbetalt skatteverdi av letekostnader på 1 766 mill. kroner.

Tabell 2.1 Skatteoppgjøret for alle med et skatteforhold og for personer 17 år og eldre. 2019. Mill. kroner og antall personer med beløp

	Alle med et skatteforhold		Bosatte personer 17 år og eldre	
	Antall personer med beløp	Mill. kroner	Antall personer med beløp	Mill. kroner
Trinnskattegrunnlag	4 370 732	1 998 207	4 110 641	1 946 649
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	4 375 772	1 605 520	4 134 551	1 568 172
Personinntekt lønn	3 370 175	1 505 173	3 123 440	1 459 516
Personinntekt pensjoner.....	1 072 134	314 949	1 028 665	308 069
Personinntekt uføretrygd.....	417 888	103 347	409 384	101 614
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage	13 827	7 139	12 758	6 794
Personinntekt annen næring.....	230 294	69 005	227 046	68 299
Skatt formue kommune	560 019	13 682	534 296	13 419
Skatt inntekt kommune og fylke.....	3 926 043	196 266	3 775 487	192 097
Skatt formue stat	544 715	2 917	533 633	2 871
Trinnskatt.....	3 747 050	77 416	3 620 421	75 705
Fellesskatt	3 925 780	108 880	3 775 389	106 567
Medlemsavgift til folketrygden.....	4 134 079	155 140	3 937 776	150 995
Finnmarksfradrag.....	72 110	990	68 829	960
Frdrag for boligsparing ¹	377 179	1 423	374 948	1 416
Skattebegrensning	9 403	208	9 108	202
Skattefradrag for alderspensjonister	904 636	13 738	871 939	13 396
Frdrag for utenlandsskatt	19 274	2 299	16 954	1 612
Fastsatt skatt ²	4 122 244	538 379	3 843 994	524 102

¹ Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

² Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2019.

Tabell 2.2 Skatteoppgjøret for bosatte personer, 17 år og eldre, fordelt på fylker. 2019. Mill. kroner

	Hele landet	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud
Trinnskattgrunnlag	1 946 649	99 921	248 468	277 816	66 285	64 037	102 000
Alminnelig inntekt etter særfradrag	1 568 172	77 388	210 357	243 989	50 814	49 294	82 201
Personinntekt lønn	1 459 516	69 704	193 140	225 006	45 059	44 055	75 086
Personinntekt pensjoner	308 069	17 967	36 605	31 530	13 448	12 463	17 429
Personinntekt uføretrygd	101 614	8 161	9 023	8 413	4 928	4 371	5 172
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage	6 794	78	49	42	14	20	21
Personinntekt annen næring	68 299	3 932	9 317	11 968	2 839	3 131	4 232
Skatt formue kommune	13 419	442	2 217	3 780	251	282	600
Skatt inntekt kommune og fylke	192 097	9 257	26 523	30 740	6 039	5 862	10 049
Skatt formue stat	2 871	95	475	810	54	60	129
Trinnskatt	75 705	3 275	11 404	12 971	2 038	1 973	3 761
Fellesskatt	106 567	5 135	14 714	17 054	3 350	3 252	5 575
Medlemsavgift til folketrygden..	150 995	7 700	19 377	21 963	5 069	4 927	7 897
Finnmarksfradrag	960	1	1	2	1	0	1
Fradrag for boligsparing ¹	1 416	48	121	261	37	40	55
Skattebegrensning	202	13	18	40	9	8	13
Skattefradrag for alders- pensjonister	13 396	886	1 225	955	699	668	780
Fradrag for utenlandsskatt	1 612	48	221	369	16	12	71
Fastsatt skatt ²	524 102	24 899	73 124	85 767	16 035	15 625	27 085

Tabell 2.2 forts.

	Vestfold	Telemark	Aust-Agder	Vest-Agder	Rogaland	Hordaland
Trinnskattegrunnlag	87 815	59 548	38 973	62 472	180 442	191 373
Alminnelig inntekt etter særfradrag.	69 910	45 719	30 064	48 793	145 815	153 371
Personinntekt lønn	62 299	41 566	27 342	45 705	141 364	147 019
Personinntekt pensjoner.....	16 173	11 565	7 144	10 097	24 908	29 633
Personinntekt uføretrygd.....	5 950	4 360	3 156	4 474	7 953	8 525
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage	43	19	48	166	264	799
Personinntekt annen næring.....	3 298	2 019	1 252	2 009	5 230	5 246
Skatt formue kommune	471	222	182	323	1 094	1 228
Skatt inntekt kommune og fylke.....	8 474	5 475	3 594	5 861	18 144	18 757
Skatt formue stat	101	47	39	69	234	263
Trinnskatt.....	3 139	2 027	1 279	2 140	8 027	7 484
Fellesskatt	4 701	3 037	1 994	3 251	10 065	10 406
Medlemsavgift til folketrygden.....	6 749	4 554	2 990	4 837	14 039	14 832
Finnmarksfradrag.....	1	0	0	0	2	1
Frdrag for boligsparing ¹	46	34	26	59	153	169
Skattebegrensning	11	8	5	9	13	13
Skattefradrag for alderspensjonister	716	540	329	469	1 024	1 266
Frdrag for utenlandsskatt.....	83	24	25	39	311	146
Fastsatt skatt ²	22 771	14 753	9 690	15 900	50 099	51 376

Tabell 2.2 forts.

	Sogn og Fjordane	Møre og Romsdal	Trøndelag	Nordland	Troms	Finnmark
Trinnskattegrunnlag	37 932	94 087	163 493	85 518	59 943	26 526
Alminnelig inntekt etter særfradrag.	29 684	73 131	126 745	65 208	45 895	19 796
Personinntekt lønn	27 486	68 578	122 026	60 183	44 605	19 293
Personinntekt pensjoner	6 867	16 252	26 361	15 673	9 694	4 259
Personinntekt uføretrygd	1 711	4 661	9 413	6 127	3 529	1 686
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage	340	1 635	356	1 507	675	719
Personinntekt annen næring	1 531	2 814	5 376	2 054	1 474	575
Skatt formue kommune	208	497	925	362	258	76
Skatt inntekt kommune og fylke	3 568	8 825	15 274	7 779	5 517	2 360
Skatt formue stat	45	102	198	78	55	16
Trinnskatt	1 262	3 419	5 757	2 803	2 063	881
Fellesskatt	1 980	4 896	8 474	4 315	3 061	1 308
Medlemsavgift til folketrygden	2 922	7 237	12 674	6 550	4 631	2 046
Finnmarksfradrag	0	0	1	1	180	767
Frdrag for boligsparing ¹	35	69	144	56	45	18
Skattebegrensning	3	8	15	8	6	2
Skattefradrag for alderspensjonister	354	823	1 239	771	450	203
Frdrag for utenlandsskatt	13	109	71	22	27	4
Fastsatt skatt ²	9 580	23 965	41 834	21 028	14 880	5 692

¹ Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

² Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2019.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall for alle bosatte, etter fylke. 2019

	Bruttoinntekt	Alminnelig inntekt etter særfradrag	Skattepliktig nettoformue	Sum fastsatt skatt
	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt
Hele landet	387 900	292 200	388 200	97 600
Østfold	353 900	258 400	256 600	83 100
Akershus	427 200	333 100	560 700	115 800
Oslo	442 000	351 200	788 400	123 500
Hedmark.....	355 700	257 000	253 800	81 100
Oppland	358 100	260 200	334 500	82 500
Buskerud.....	383 800	288 300	366 800	95 000
Vestfold	373 300	277 300	296 300	90 300
Telemark	360 400	263 800	228 100	85 100
Aust-Agder	349 200	254 400	238 400	82 000
Vest-Agder	351 900	258 400	240 300	84 200
Rogaland.....	400 700	303 800	323 100	104 400
Hordaland.....	384 700	290 300	328 000	97 200
Sogn og Fjordane	366 200	270 600	425 600	87 300
Møre og Romsdal	373 100	275 100	299 000	90 100
Trøndelag	369 300	271 300	271 100	89 500
Nordland.....	368 200	268 500	254 600	86 600
Troms Romsa.....	375 900	274 900	257 300	89 100
Finnmark Finnmarku.....	362 800	262 000	172 400	75 300

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2019.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer over 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. 2019

	Skattepliktig nettoformue. Kroner					
	I alt	0 eller negativ	1–499 999	500 000–999 999	1 000 000–2 999 999	3 000 000 og over
I alt	4 311 023	1 721 368	1 265 776	489 486	611 667	222 726
0 eller negativ.....	176 472	99 088	60 820	5 441	6 603	4 520
1–24 999.....	237 528	68 538	158 074	5 199	4 421	1 296
25 000–49 999.....	99 412	45 211	48 089	2 697	2 476	939
50 000–74 999.....	114 129	54 920	51 068	3 794	3 206	1 141
75 000–99 999.....	115 756	54 950	50 084	5 381	4 129	1 212
100 000–149 999.....	377 547	127 190	167 142	45 883	33 247	4 085
150 000–199 999.....	404 999	127 414	146 471	61 579	61 227	8 308
200 000–249 999.....	385 810	133 731	117 498	57 071	66 048	11 462
250 000–299 999.....	385 361	148 409	104 757	52 780	65 968	13 447
300 000–349 999.....	371 685	154 059	92 585	49 658	60 681	14 702
350 000–399 999.....	321 701	142 596	72 900	41 963	49 999	14 243
400 000–449 999.....	266 517	118 840	56 064	36 125	42 257	13 231
450 000–499 999.....	209 255	92 689	39 565	29 206	35 712	12 083
500 000–999 999.....	678 417	298 152	90 511	82 185	140 518	67 051
1 000 000 og over.....	166 434	55 581	10 148	10 524	35 175	55 006

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2019.

Tabell 2.5 Hovedposter fra skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status¹. 2019. Gjennomsnitt i kroner

	Lønnstakere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig næringsdrivende
Bruttoinntekt ²	651 800	353 800	910 300
Av dette:			
Personinntekt lønn	599 300	39 100	65 100
Ytelser fra folketrygden.....	9 000	226 000	25 300
Tjenestepensjon.....	4 200	63 600	6 100
Næringsinntekter i alt.....	3 800	2 500	749 800
Kapitalinntekter	33 600	21 900	63 400
Av dette:			
Renteinntekter	3 300	5 400	6 700
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	20 200	7 000	29 800
Gevinst ved salg av verdipapir	4 800	3 700	7 800
Inntektsfradrag	161 800	108 500	176 900
Av dette:			
Minstefradrag	100 600	85 200	30 100
Netto reiseutgifter	2 000	0	500
Pensjonspremie	4 300	100	900
Foreldrefradrag	3 500	400	2 700
Fagforeningskontingent	2 000	100	500
Årets underskudd i næring	900	600	13 800
Tidligere års underskudd.....	2 000	4 600	18 900
Renteutgifter	39 700	13 300	68 000
Tap ved salg av verdipapirer	1 900	1 700	4 100
Alminnelig inntekt etter særfradrag, egen kommune.....	497 500	251 500	822 400
Bruttoskatt	179 500	73 400	307 500
Fradrag i skatt.....	1 900	9 900	2 800
Fastsatt skatt	177 600	63 500	304 700
Antall bosatte personer 17 år og eldre	2 280 265	1 299 796	100 416

¹ I grupperingen av sosioøkonomisk status er arbeidsavklaringspenger regnet som folketrygd.

² Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2019.

Tabell 2.6 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelsen på bruttoinntekt. 2019. Gjennomsnitt i kroner

	Bruttoinntekt								
	I alt	0–99 999	100 000–199 999	200 000–299 999	300 000–399 999	400 000–499 999	500 000–749 999	750 000–999 999	1 mill. kr og over
Bruttoinntekt ¹	483 300	28 400	158 800	253 200	349 600	449 000	603 400	853 900	1 658 300
Av dette:									
Personinntekt lønn	338 600	24 900	94 700	88 900	156 100	319 200	512 400	718 400	1 089 000
Ytelser fra folke-trygden	73 500	700	48 000	141 000	149 700	83 800	39 300	38 200	42 000
Tjenestepensjon.....	21 500	700	8 800	14 900	31 400	29 900	22 700	25 600	33 500
Næringsinntekt i alt	20 600	700	4 000	4 400	6 400	9 000	17 500	42 300	156 800
Kapitalinntekter	27 900	1 400	3 000	3 800	5 500	6 600	10 600	27 500	325 600
Av dette:									
Renteinntekter	3 700	1 000	1 700	2 500	3 300	3 400	3 800	5 500	13 100
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte.....	14 300	100	200	300	500	700	1 800	8 600	205 800
Gevinst ved salg av verdipapirer	4 100	200	300	200	400	600	1 200	3 500	52 100
Inntektsfradrag	128 800	23 800	72 000	103 700	121 100	137 600	159 600	185 300	246 000
Av dette:									
Minstefradrag	83 700	15 200	60 700	87 700	93 900	96 700	97 900	97 100	95 000
Netto reiseutgifter .	1 100	0	100	200	500	1 200	1 800	2 500	2 600
Pensjonspremie	2 300	100	300	400	1 000	2 700	4 600	4 600	4 000
Foreldrefradrag	2 100	600	1 000	1 000	1 600	2 500	3 200	3 400	3 500
Fagforeningskontingent	1 100	0	100	200	700	1 500	2 100	2 000	1 600
Årets underskudd i næring	1 000	500	500	500	600	800	1 100	1 900	3 500
Tidligere års underskudd	4 200	4 400	2 900	2 300	2 300	2 200	2 500	4 500	24 600
Renteutgifter	27 200	2 400	5 000	9 400	16 200	25 500	39 800	56 800	81 900
Tap ved salg av verdipapirer.....	1 700	300	300	300	600	900	1 400	3 100	12 900
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	363 800	11 600	88 500	150 100	229 700	310 700	443 200	671 300	1 542 400
Bruttoskatt	125 700	1 900	19 800	40 900	69 700	101 100	152 500	251 900	589 100
Frdrag i skatt.....	4 100	200	6 900	9 900	5 400	2 500	1 700	2 500	6 900
Fastsatt skatt	121 600	1 600	12 900	31 000	64 300	98 600	150 900	249 500	582 200
Antall bosatte 17 år og eldre.....	4 311 023	474 639	308 020	603 796	658 096	643 826	1 018 189	332 818	271 639

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskaper fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2019.

Tabell 2.7 Hovedposter fra skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2019. Gjennomsnitt i kroner

	Skattepliktig nettoformue					
	I alt	0 eller negativ	1– 499 999	500 000– 999 999	1 000 000– 2 999 999	3 mill. og over
Bruttoinntekt ¹	483 300	502 100	316 800	469 300	555 400	1 116 800
Av dette:						
Personinntekt lønn	338 600	423 000	226 200	305 900	311 000	471 800
Ytelser fra folketrygden.....	73 500	38 600	63 500	108 400	139 800	141 500
Tjenestepensjon.....	21 500	8 900	13 700	29 400	49 400	68 900
Næringsinntekt i alt	20 600	21 400	8 400	14 500	25 000	84 700
Kapitalinntekter	27 900	9 400	4 000	10 200	28 800	342 400
Av dette:						
Renteinntekter	3 700	1 400	1 200	2 700	7 300	29 200
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte.....	14 300	3 600	1 000	2 700	9 100	211 900
Gevinst ved salg av verdipapirer.....	4 100	1 500	600	1 600	4 200	48 100
Inntektsfradrag	128 800	158 200	90 600	114 000	118 300	181 000
Av dette:						
Minstefradrag	83 700	86 300	74 300	89 700	88 900	89 000
Netto reiseutgifter	1 100	1 500	800	800	700	800
Pensjonspremie	2 300	2 800	1 600	2 700	2 300	1 900
Foreldrefradrag	2 100	2 900	1 600	2 300	1 300	1 100
Fagforeningskontingent	1 100	1 400	800	1 300	1 100	900
Årets underskudd i næring	1 000	1 100	400	800	1 400	3 600
Tidligere års underskudd.....	4 200	5 000	1 000	1 400	2 900	25 600
Renteutgifter	27 200	51 700	7 400	10 500	11 700	29 000
Tap ved salg av verdipapirer	1 700	1 200	400	800	1 900	14 400
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	363 800	348 900	224 500	356 300	442 600	1 069 800
Bruttoskatt	125 700	125 600	71 300	115 700	147 500	397 500
Frdrag i skatt.....	4 100	2 000	4 000	6 400	7 200	7 900
Fastsatt skatt	121 600	123 600	67 300	109 300	140 300	389 600
Antall bosatte 17 år og eldre.....	4 311 023	1 721 368	1 265 776	489 486	611 667	222 726

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2019.

Tabell 2.8 Hovedposter fra skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2019.
Gjennomsnitt i kroner

	I alt	17–24	25–34	35–44	45–54	55–66	67–79	80–
Bruttoinntekt ¹	483 300	150 000	426 900	568 400	647 800	621 800	427 700	333 200
Av dette:								
Personinntekt lønn.....	338 600	138 800	391 100	498 500	535 100	417 800	46 400	1 700
Ytelser fra folketrygden....	73 500	4 000	9 100	16 200	31 600	86 300	254 000	244 500
Tjenestepensjon.....	21 500	1 200	1 600	2 400	4 000	34 400	76 200	64 200
Næringsinntekt i alt	20 600	2 700	13 900	27 200	35 400	32 000	11 500	1 600
Kapitalinntekter	27 900	2 900	10 100	22 200	40 100	49 800	38 700	20 800
Av dette:								
Renteinntekter	3 700	1 400	2 800	1 800	2 700	5 200	7 400	7 200
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte.....	14 300	600	3 600	12 100	24 600	27 600	6 300	4 700
Gevinst ved salg av verdipapirer.....	4 100	400	1 000	3 200	5 900	7 300	5 900	3 500
Inntektsfradrag	128 800	56 500	129 500	157 000	161 100	146 400	111 400	91 000
Av dette:	83 700	50 000	85 900	90 700	93 100	92 900	82 200	76 500
Minstefradrag	1 100	300	1 100	1 700	1 900	1 300	100	0
Netto reiseutgifter	2 300	600	2 400	3 400	3 900	3 300	200	0
Pensjonspremie	2 100	200	4 300	6 800	1 400	100	0	0
Foreldrefradrag	1 100	300	1 300	1 600	1 700	1 600	200	0
Fagforeningskontingent ...	1 000	100	600	1 100	1 500	1 600	1 100	300
Årets underskudd i næring	4 200	300	1 300	2 300	7 500	6 200	6 600	4 100
Tidligere års underskudd.	500	0	200	600	1 000	1 100	100	0
Renteutgifter	27 200	3 800	29 200	42 100	41 800	30 000	14 300	5 800
Tap ved salg av verdipapirer.....	1 700	100	500	1 400	2 200	2 800	3 000	1 700
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	363 800	93 300	296 400	415 500	505 100	494 600	330 400	248 600
Bruttoskatt	125 700	27 100	102 700	150 900	183 100	176 500	98 900	67 800
Fradrag i skatt.....	4 100	1 200	1 600	700	1 100	3 000	14 100	16 700
Fastsatt skatt.....	121 600	25 900	101 100	150 100	182 000	173 500	84 800	51 200
Antall bosatte 17 år og eldre	4 311 023	533 021	745 147	703 831	748 083	753 521	596 710	230 710

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2019.

Tabell 2.9 Oversikt over skatt for selskap¹. 2019. Millioner kroner

<i>Kommuneskatteligningen</i>	
Antall ²	818
Naturressursskatt.....	1 390
 <i>Fylkesskatteligningen</i>	
Naturressursskatt.....	253
 <i>Statsskatteligningen</i>	
Antall med inntektsskatt.....	124 818
Skattbar inntekt	414 449
Nettoformue.....	269 660
Nettoinntekt sokkel.....	162 729
Beregningsgrunnlag for særskatt sokkel.....	143 226
Inntektsskatt	57 637
Formuesskatt.....	404
Inntektsskatt sokkel (inkl. særskatt)	114 241
Skatt på grunnrenteinntekt for kraftanlegg.....	9 048
Tonnasjeskatt.....	59
Inntektsskatt finans.....	29 418
Finansskatt på lønn	2 028
 <i>Utlignet skatt</i>	 214 479
 <i>Fradrag i skatt</i>	
I alt	9 389
Fradrag for utenlandsskatt (kreditfradrag) ³	2 032
Fradrag for naturressursskatt ³	1 575
Forsknings- og utviklingsfradrag ³	4 016
Utbetalt skatteverdi av leteknostnader.....	1 766

¹ Omfatter også utenlandske selskap på kontinentalsokkelen.

² Antall selskap med utlignet skatt til kommune.

³ Beløpet er belastet inntektsskatt.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skatt for selskap 2019.

Tabell 2.10 Selskap etter skattbar inntekt¹. Inntektsskatt² på skattbar inntekt ved statsskatteligningen. Eksklusiv sakkelselskap³. 2019

Skattbar inntekt Kroner	Selskap		Skattbar inntekt		Inntektsskatt	
	Antall	Prosent	Mill. kr.	Prosent	Mill. kr.	Prosent
I alt	124 818	100	414 449	100	94 678	100
1–4 999.....	6 907	6	11	0	2	0
5 000–9 999.....	3 336	3	25	0	5	0
10 000–19 999.....	5 313	4	78	0	17	0
20 000–49 999.....	11 435	9	389	0	86	0
50 000–99 999.....	12 640	10	922	0	203	0
100 000–199 999.....	15 506	12	2 264	1	498	1
200 000–499 999.....	23 410	19	7 691	2	1 692	2
500 000–999 999.....	16 708	13	11 937	3	2 626	3
1 000 000–1 999 999.....	12 930	10	18 192	4	4 003	4
2 000 000–4 999 999.....	9 708	8	29 835	7	6 566	7
5 000 000 og over.....	6 925	6	343 106	83	78 978	83

¹ Skattbar inntekt omfatter positiv alminnelig inntekt.

² Omfatter utlignet inntektsskatt på alminnelig inntekt før kreditfradrag, fradrag for naturressursskatt, og forsknings- og utviklingsfradrag er trukket fra.

³ Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skatt for selskap 2019.

Tabell 2.11 Selskap. Ansettelses og skatter ved statsskatteligningen etter skattytergruppe¹, eksklusive sakkelselskap². 2019. Mill. kroner

	Skatter og fradrag								
	Antall selskap i skatteposisjon ³	Nettoformue	Skattbar inntekt ⁴	Formueskatt	Inntektskatt	Tonnasjeskatt	Grunnrenteskatt	Fradrag i skatt ⁵	Sum skatt til staten
I alt	129 730	269 660	414 449	404	94 678	59	9 048	7 613	104 547
Aksjeselskap ⁶	123 439	-	334 871	-	75 785	-	-	5 395	75 901
Rederier skattlagt etter skatteloven §§8-10 til 8-19.....	607	-	246	-	54	59	-	7	113
Selskap hjemmehørende på Svalbard.....	118	245	510	0	82	-	-	-	82
Verdipapirfond	82	-	4 041	-	889	-	-	556	889
Sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikringselskap	127	119 453	20 153	179	5 038	-	-	17	5 394
Forbruksforeninger, innkjøps og salgslag, andelsmeierier og boligbyggelag	2 105	75 973	1 683	114	370	-	-	21	484
Kraftforetak.....	382	1 869	19 930	3	4 385	-	9 048	1 596	13 436
Institusjoner, foreninger og pensjonsfond	1 051	72 120	1 339	108	308	-	-	11	441
Utenlandske aksjeselskap og forsikringselskap.....	1 819	1	31 676	0	7 767	-	-	9	7 806

¹ Skattytergruppe refererer til skatteregel som selskapene skattlegges etter.² Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.³ Selskap som har fått beregnet skatt av inntekt og/eller formue eller har fradrag i skatt.⁴ Omfatter positiv alminnelig inntekt.⁵ Fradrag for naturressursskatt (1 575 millioner kroner), kreditfradrag (2 032 millioner kroner), og forsknings- og utviklingsfradrag (4 016 millioner kroner).⁶ Omfatter aksjeselskap, allmennaksjeselskap, aksjebanker og forsikringselskap registrert i Norge.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skatt for selskap 2019.

Tabell 2.12 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsloven. Ansettelses- og skatter. 2019. Mill. kroner

	Antall	Oljeutvinnings- og rørledningsselskap
Netto inntekt sokkel.....	24	162 729
Skatt inntekt sokkel.....	24	35 800
Særskatteinntekt.....	22	143 226
Særskatt sokkel	22	80 207
Sum skatt sokkel¹	24	114 241

¹ Etter fradrag for utbetalt skatteverdi av letekostnader på (1 766) millioner kroner.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skatt for selskap 2019.

Vedlegg 3

Toll

Tabell 3.1 Antall administrative tollnedsettelse for landbruksvarer 2020

Administrativ toll- nedsettelse	Forskrift	2019 Antall	2020 Antall	Endring siste år Pst.
Individuelle toll- nedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	2 371	2 651	11,8
	Forskrift om fastsettelse av nedsatte tollsatser ved import av industrielt bearbejdede landbruksvarer (RÅK) ¹	18 639	17 300	-7,2
Generelle toll- nedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	284	300	5,6
Kvoteuttak	Forskrift om fordeling av tollkvoter for landbruksvarer	2 117	2 479	17,1
Utenlands bearbejding	Forskrift om tollnedsettelse for landbruksvarer som gjeninnføres etter bearbejding i utlandet	250	316	26,4
Innenlands bearbejding	Forskrift til lov om toll og vareførsel.....	27	26	-3,7

¹ Antall søknader.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og importstatistikk fra Statistisk sentralbyrå

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse 2020 ¹ Tonn	Kvotestørrelse 2020 ¹ Tonn	Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import ³ 2020 Tonn
					2019 Pst.	2020 Pst.	2019 Kr/kg	2020 Kr/kg	
01.01.2100/2902/2908	Islandshest ¹	Island	200 stk.	55 stk.	26	28	-	-	57 stk.
02.01.1000/2001/2002/ 2003/2004,02.02.1000/ 2001/2002/2003/2004	Storfe kjøtt	EU	2 500	2 497	100	100	21,51	15,52	11 281
02.01.3001/3009, 02.02.3001/3009	Storfe kjøtt ⁴	Namibia/ Botswana	2 700	2 699	100	100	-	-	3 095
02.01, 02.02	Storfe kjøtt ⁴	Namibia/ Botswana	500	327	51	65	-	-	
02.01.3001/3009, 02.02.3001/3009	Storfe kjøtt	eSwatini	500	500	51	100	5,45	5,46	3 277
02.01.3001,02.02.3001	Biffer og fileter av storfe	GSP	500	500	59	100	-	-	3 207
02.02	Storfe kjøtt	WTO	1 084	1 081	99	99,7	9,41	17,64	2 433
02.03.2101	Svine kjøtt	WTO	1 381	303	1	21,9	0,01	0,01	303
02.03.1109/1209/1909/ 2109/2209/2909, 02.08.1000/9030/9094/ ex. 9099	Annet vilt	WTO/ alle land	250	163	88	65,2	5,1	4,04	170
02.03.1101/2101	Kjøtt av tamsvin	EU	600	592	89	98,6	3,01	9,76	3 984
02.03.1904	Ribbe av svin 1.12–31.12	EU	300	300	99	100	8,2	10,16	1 759
02.04	Sau kjøtt	WTO (Island)	600	69	47	11,5	-	-	62
02.04.1000/2100/2200/ 2300/3000/ 4100/4200/4300	Småfe kjøtt	Botswana, Namibia og eSwatini	400	-	0	0	-	-	-
02.04.1000/2100/2200/ 3000/4100/4200/ 4300/ 5 000	Småfe kjøtt	WTO	206	178	80	86,3	1,01	8,04	289
02.06.4100	Lever av svin	EU	350	-	0	-	0,01	0,01	-
02.07.1100/1200/2400/ 2500	Kjøtt av fjærfe	EU	950	931	79	98	3,05	4,21	955
02.07.1200	Høne kjøtt	WTO	221	12	5	5,4	0,11	0,02	445
02.07.2500	Kalkunkjøtt	WTO	221	-	6	0	0,02	0,01	1
02.07.4200/5200/6010	Ender, gjess mv.	WTO	221	167	70	75,6	0,3	0,52	167
02.07.4401	Andebryst	EU	200	4	5	2	0,01	0,01	5

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse 2020 ¹ Tonn	Kvotestørrelse 2020 ¹ Tonn	Kvotenyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import ³ 2020 Tonn
					2019 Pst.	2020 Pst.	2019 Kr/kg	2020 Kr/kg	
02.08.9043/9044/9045	Elgkjøtt	WTO/ alle land	100	89	82	89	7,59	0,28	64
02.08.9046/9047/9048	Hjortekjøtt	WTO/ alle land	200	153	77	76	16,03	2,01	111
02.10.1101/1109/1900	Skinke av svin	EU	600	589	93	98	22,91	30,26	1 377
02.10.2000	Tørket storfe kjøtt	EFTA	10	-	0	0	0,01	0,02	-
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	WTO	35	6	26	17,1	-	-	-
kap. 2 og kap. 16	Halalkjøtt	Alle land	30	30	100	100	-	-	-
kap. 2 og kap. 16	Kosherkjøtt	Alle land	15	5	34	36	-	-	-
04.05.1000	Smør	WTO	575	464	48	80,7	1,09	2,51	497
04.06	Ost	EFTA	200	146	88	73	13,03	4,71	143
04.06	Ost, auksjon ⁶	EU	3 400	3 387	96	99,6	25,4	24,72	17 301
04.06	Ost, historisk ⁶	EU	5 000	4 646	100	93	-	-	-
04.07.1100/2100/9000	Hønseegg	EU	290	119	46	41,1	0,02	0,01	580
04.07.2100	Hønseegg	WTO	1 295	364	44	28,1	0,01	0,01	459
04.09.0000	Honning	GSP	192	179	88	93,2	0,14	3,81	1 490
06.02.9031	Grønne potte- planter ¹	EU	7 mill. kr	7 mill. kr	100	100	-	-	8,8 mill. kr
ex. 06.02.9043/9044	Potteplanter m/blomst ^{1,5}	EU	20 mill. kr	0,3 mill. kr	100	1	-	-	54,4 mill. kr
06.02.9091	Gras i ruller ¹	EU	4 mill. kr	0,9 mill. kr	64	22	-	-	0,4 mill. kr
07.01.9022	Nypoteter 1.4–14.5	EU	2 500	373	12	15	0,01	0,01	435
07.01.9028	Poteter	Egypt	1 310	-	0	-	0,01	0,01	-
07.04.9013/9020	Hvitkål	WTO	134	48	77	35,8	0,01	0,03	2 065
07.04.9040	Rødkål	WTO	134	22	40	16,4	0,01	0,01	507
07.05.1112/1122	Issalat indus- tri 1.3– 30.11	EU	600	336	67	56	0,75	0,70	4 939
07.05.1112	Issalat indus- tri 1.3– 31.5	EU	500	273	78	55	0,04	0,02	3 358
07.08.1000	Erter	Egypt	60	-	0	-	0,01	0,01	43

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse 2020 ¹ Tonn	Kvotestørrelse 2020 ¹ Tonn	Kvotenyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import ³ 2020 Tonn
					2019 Pst.	2020 Pst.	2019 Kr/kg	2020 Kr/kg	
07.12.9011	Tørkede poteter	EU	300	68	38	23	0,01	0,01	62
ex.08.08.1011	Epler i perioden 1.5–31.7	EU	2 000	1 889	95	94,5	0,27	0,16	22 604
ex.08.08.1011	Epler i perioden 1.8–30.11	WTO	750	734	95	97,9	4,11	3,02	10 841
ex.08.08.1011	Epler i perioden 1.11–30.11	WTO	250	93	100	37,2	3,08	3,54	3 965
ex.08.08.1011	Epler i perioden 1.5–31.7	WTO	7 000	5 896	89	84,2	0,03	0,02	11 744
08.08.3020	Pærer	WTO	250	245	100	98,0	3,68	3,54	4 462
08.10.1023/1024	Jordbær	EU	300	300	96	100	5,46	5,15	954
08.11.1000	Jordbær konserver (2 200 tonn)	EU	2 200	1 788	100	81	-	-	4 814
08.11.1000	Jordbær konserver (nasjonal)	Alle land	1 700	1 025	100	60	-	-	5 951
ex. 08.11.2019/ 08.11.2091	Bringebær konserver (950 tonn) ⁵	EU	950	914	99	96	-	-	2 030
ex. 08.11.2019/ 08.11.2091	Bringebær konserver (nasjonal)	Alle land	750	565	99	75	-	-	3 001
ex. 08.11.2019/2093/ 9003,20.09.8911/ 8919/8993	Solbær-/kirsebær-konsentrat	EU/alle land	340	249	97	73	-	-	708
07.13.1001, 10.01.9900, 10.02.9000, 10.03.9000, 10.04.9000, 10.05.9010, 10.07.9010, 11.03.1310, 12.14.1000, 15.20.0010, 17.03.1010/9010, 23.02.1010/3000/4090, 23.03.2010	Kraftfôr-råvarer	Alle land	500 000	434 191	95	87	0,03	0,01	733 891
10.01.1900/9900, 10.02.9000, 10.08.4000/ 5000/6000/9000	Matkorn	Alle land	150 000	149 810	99	100	0,04	0,10	288 207
10.01.1900	Durumhvete til pasta	EU	5 000	2 318	27	46	0,01	0,01	2 622
10.01.1900	Durumhvete	Canada/ Ukraina	10 000	-	-	-	-	-	-

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse 2020 ¹ Tonn	Kvotestørrelse 2020 ¹ Tonn	Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import ³ 2020 Tonn
					2019 Pst.	2020 Pst.	2019 Kr/kg	2020 Kr/kg	
10.02.1000	Høstrug til såing	EU	1 000	530	61	53	0,01	0,01	531
10.05.9010	Mais til dyrefôr	EU	10 000	9 714	100	97	0,01	0,01	59 963
11.03.1310	Maisgrits til dyrefôr	EU	15 000	14 833	100	99	0,09	0,01	21 866
12.01.9010, 12.05.1010/ 9010	Oljefrø	Alle land	9 000	5 382	99	60	0,01	0,01	2 398
12.09.2300	Svingelfrø	EU	75	73	89	97	0,08	1,50	
12.09.2300	Svingelfrø til plen	EU	400	376	92	94	0,68	2,20	636
12.09.2400	Engrappfrø	EU	50	39	51	78	0,04	0,03	
12.09.2400	Engrappfrø til plen	EU	200	141	71	70	0,02	0,01	188
12.09.2500	Raigrasfrø	EU	700	687	98	98	0,92	0,20	1 025
12.14.9091	Høy	WTO/EU	35 000	12 427	29	35,5	0,1	0,11	12 716
12.14.9091	Høy (andre land)	WTO/ utenfor EU	500	-	0	-	-	10,00	18
16.01.0000	Pølser	EFTA	10	-	0	-	0,3	0,11	-
16.01.0000	Pølser	EU	600	571	81	95	25,64	46,86	1 566
16.02.3101	Kalkunrull	WTO	20	13	64	65,0	3	15,72	13
ex. 16.02.4100/5009	Herm. skinke og tunge ⁴	GSP	150	-	0	-	0,01	-	24
16.02.4910	Bacon crisp	EU	350	293	41	84	0,03	0,32	302
16.02.5001	Kjøttboller	EU	200	81	55	41	0,37	0,07	81
ex. 16.02.5009	Corned beef ⁴	WTO/GSP	200	63	20	31,6	0,55	0,01	24
17.03.1010/9010	Melasse ⁴	GSP	40 000	30 977	100	77	0,02	0,01	28 297

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse 2020 ¹ Tonn	Kvotimport 2020 ¹ Tonn	Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import ³ 2020 Tonn
					2019 Pst.	2020 Pst.	2019 Kr/kg	2020 Kr/kg	
20.05.2091	Poteter, halvfabrikata til snacks	EU	3 000	1 976	53	66	0,01	0,01	1 559
20.05.4003/4009, ex. 20.05.5901	Herm. erter, snittebønner, brekkbønner ⁴	GSP	350	90	16	26	0,01	0,01	101
ex. 20.05.9908	Hermetiske grønnsaksblandinger ⁴	GSP	150	24	17	16	0,02	0,03	1 157
20.09.7100/7900	Eplesaft	EU	3 300	3 291	100	100	3,25	3,22	7 963
20.09.7900	Eplekonsentrat industriformål	EFTA	400	-	0	-	0,01	0,01	267

¹ Kvotestørrelse og registrert kvotimport innenfor kvoten er oppgitt i tonn. For levende dyr er kvoten oppgitt i antall dyr (stk.) og for planter er kvoten oppgitt i verdi (mill. kroner).

² For varer der det ikke er auksjonsbeløp, er varen ikke fordelt på auksjon. Varen kan være fordelt etter annen fordelingsmetode eller ikke fordelt på grunn av manglende interesse i markedet.

³ Tallene er hentet fra Statistisk sentralbyrå og angir aktuell import på oppgitte varenummer, opprinnelse og periode.

⁴ Total import omfatter all import fra GSP på hele varenumre.

⁵ Total import omfatter all import fra EU på varenummeret i aktuell periode.

⁶ Total import av ost inkluderer import under utenlands bearbeiding.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

www.publikasjoner.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

www.regjeringen.no

Trykk: 07 Media AS – 10/2021

