



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop.1 LS

(2017–2018)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2018

Skatter, avgifter og toll 2018

Innhold

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del I Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	15	
1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	17	
1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik	17	
1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2018	18	
1.3 Dynamiske virkninger	19	
1.4 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer	20	
1.5 Fordelingsprofilen på skatteopplegget	27	
1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	29	
1.7 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter	39	
2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftssystemet	41	
2.1 Innledning	41	
2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem	41	
2.3 Direkte skatter	44	
2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere	44	
2.3.2 Bedriftsbeskatning	48	
2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning	52	
2.4 Indirekte skatter	53	
2.4.1 Merverdiavgiften	53	
2.4.2 Særavgifter	54	
2.4.3 Toll	57	
2.5 Gebyrer og sektoravgifter	58	
2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet	58	
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	61	
2.8 Metoder for provenyberegninger	62	
2.8.1 Referansesystem og referansealternativ	62	
2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger	63	
2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger	63	
2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk	64	
Del II Nærmere om forslagene	65	
3 Skatt på alminnelig inntekt mv.	67	
3.1 Skatt på alminnelig inntekt	67	300, 301, 305, 306, 312, 313
3.2 Grunnrenteskatt og særskatt på petroleumsvirksomhet	67	312, 313
4 Formuesskatt	69	
4.1 Verdsettelsesrabatt	69	
4.1.1 Innledning og sammendrag	69	298, 299, 302
4.1.2 Gjeldende rett	69	
4.1.3 Vurderinger og forslag	70	
4.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser	72	
4.1.5 Ikrafttredelse	72	
4.2 Verdsettelse av hoteller	72	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
5	Personskatt for øvrig	74	
5.1	Sentrale satser, grenser og fradrag	74	
5.1.1	Trinnskatt	74	311, 312
5.1.2	Minstefradrag	74	313
5.1.3	Personfradrag	75	313
5.1.4	Andre grenser og fradrag	75	300, 313
5.2	Fradrag for merkostnader til kost og losji	76	
5.2.1	Innledning og sammendrag	76	301, 302
5.2.2	Gjeldende rett	76	
5.2.3	Vurderinger og forslag	77	
5.2.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	78	
5.2.5	Ikrafttredelse	79	
5.3	Firmabilbeskatningen	79	
5.4	Skatteklasser 2	79	
5.4.1	Innledning og sammendrag	79	301, 311–313
5.4.2	Gjeldende rett	80	
5.4.3	Vurderinger og forslag	81	
5.4.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	82	
5.4.5	Ikrafttredelse	82	
5.5	Skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold for små, nyetablerte selskap	82	
5.5.1	Innledning og sammendrag	82	301
5.5.2	Gjeldende rett	83	
5.5.3	Vurderinger og forslag	84	
5.5.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	88	
5.5.5	Ikrafttredelse	88	
5.6	Avvikling av skattefritaket for korttidsutleie av egen bolig	88	
5.6.1	Innledning og sammendrag	88	300
5.6.2	Gjeldende rett	89	
5.6.3	Høring	89	
5.6.4	Vurderinger og forslag	90	
5.6.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	91	
5.6.6	Ikrafttredelse	91	
5.7	Endret beskatning av fondskonto	91	
5.7.1	Innledning og sammendrag	91	302
5.7.2	Hva er en fondskonto?	92	
5.7.3	Gjeldende rett	92	
5.7.4	Høring	92	
5.7.5	Departementets vurderinger og forslag	94	
5.7.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	97	
5.7.7	Ikrafttredelse og overgangsregler	97	
5.8	Endring i overgangsregelen for aksjesparekonto	97	310
5.9	Skattører og fellesskatt	98	312
5.10	Arveavgift	98	314

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
6	Næringsbeskatning	99	
6.1	Differensiert arbeidsgiveravgift	99	
6.1.1	Innledning	99	
6.1.2	Gjeninnføring av differensiert arbeidsgiveravgift for transport- og energisektorene	99	316, 317
6.1.3	Tidligere unntaksregel for ambulerende virksomhet	100	
6.2	Avskrivningssats for varebiler som bruker elektrisitet til fremdrift	100	
6.2.1	Innledning og sammendrag	100	310
6.2.2	Vurderinger og forslag	101	
6.2.3	Ikrafttredelse	101	
6.3	Gevinst ved vern etter markaloven	101	
6.3.1	Innledning	101	300
6.3.2	Gjeldende rett	101	
6.3.3	Departementets vurderinger og forslag	102	
6.3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	102	
6.3.5	Ikrafttredelse	102	
6.4	Reduksjon i friinntekten i særskatten for petroleumsvirksomhet	102	
6.4.1	Innledning og sammendrag	102	297
6.4.2	Gjeldende rett	103	
6.4.3	Vurderinger og forslag	103	
6.4.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	103	
6.4.5	Ikrafttredelse	103	
6.5	Endringer i rentebegrensningsreglene – finansforetak mv.	103	
6.5.1	Innledning og sammendrag	103	299, 300
6.5.2	Gjeldende rett	104	
6.5.3	Høring	104	
6.5.4	Vurderinger og forslag	104	
6.5.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	105	
6.5.6	Ikrafttredelse	105	
6.6	Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk	105	320
7	Eiendomsskatt	107	
7.1	Reglene for eiendomsskatt på verk og bruk	107	
7.1.1	Innledning og sammendrag	107	296
7.1.2	Gjeldende rett	107	
7.1.3	Høringen	110	
7.1.4	Vurderinger og forslag	112	
7.1.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	117	
7.1.6	Overgangsregel	117	
7.1.7	Ikrafttredelse	118	
7.2	Produksjonslinjer mv. i eiendomsskatten på kraftanlegg	118	
7.2.1	Innledning og sammendrag	118	296, 299
7.2.2	Bakgrunn	119	
7.2.3	Gjeldende rett	120	
7.2.4	Høringen	121	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
7.2.5	Vurderinger og forslag	122	
7.2.6	Nærmere om departementets forslag	123	
7.2.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	126	
7.2.8	Ikrafttredelse	126	
7.3	Redusert eiendomsskattesats ved første gangs utskrivning og senere økninger	127	296
8	Merverdiavgift	128	
8.1	Innledning	128	
8.2	Den lave merverdiavgiftssatsen	128	321
8.3	Redningsfartøy	129	307
8.4	Elektrisk kraft	129	
8.5	Veldedige og allmenntilgjort institusjoner og organisasjoner	130	
8.6	Virksomhet – skogbruk	130	
8.6.1	Innledning	130	307
8.6.2	Bakgrunn	130	
8.6.3	Departementets vurderinger og forslag	131	
8.6.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	132	
8.6.5	Ikrafttredelse	132	
9	Særavgifter	133	
9.1	Innledning	133	
9.2	Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)	133	322
9.3	Avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)	135	323
9.4	Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)	135	
9.4.1	Innledning	135	
9.4.2	Elbiler – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 108 punkt 2.1 og 2.2 og nr. 718 (2016–2017)	136	
9.4.3	Engangsavgift (kap. 5536 post 71)	136	324–328, 330
9.4.4	Trafikkforsikringsavgift (kap. 5536 post 72)	145	330, 331
9.4.5	Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)	146	331, 332
9.4.6	Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)	147	333, 334
9.5	Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70–72)	147	334, 335
9.6	Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)	151	336
9.7	Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)	152	336
9.8	Miljøavgifter på mineralske produkter mv.	153	
9.8.1	Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)	153	337
9.8.2	CO ₂ -avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)	154	320, 338
9.8.3	Svovelavgift (kap. 5543 post 71)	158	339
9.9	Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)	159	339
9.10	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)	159	340
9.11	Avgift på utslipp av NO _x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70) ...	159	340
9.12	Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)	161	341
9.13	Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)	161	341

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
9.14	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)	162	341
9.15	Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)	162	342
9.16	Avgift på sukker (kap. 5557 post 70)	162	342
9.17	Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559)	162	343
9.18	Flypassasjeravgift (kap. 5561 post 70)	163	344
9.19	Totalisatoravgift (kap. 5562 post 70)	164	344
9.20	Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)	164	344
9.21	Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)	164	345
9.22	Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)	165	345
10	Avgift på trafikksikringer	166	
10.1	Innledning og sammendrag	166	
10.2	Bakgrunn	167	
10.3	Høring	167	
10.4	Gjeldende regelverk	167	
10.4.1	Årsavgift	167	
10.4.2	Forsikring av motorvogner i Norge	168	
10.5	Forsikringsavgifter i andre land	169	
10.6	Departementets vurderinger og forslag	170	
10.6.1	Innledning	170	
10.6.2	Ansvar for avgiften	170	
10.6.3	Avgiftpliktens omfang	171	
10.6.4	Fastsettelse og innberetning av avgift	171	
10.6.5	Tapte fordringer	173	
10.6.6	Premiekrav som ikke oppkreves og dekning i flere selskap	173	
10.6.7	Fritak for elbiler	173	330, 331
10.6.8	Avgift på uforsikrede motorvogner – unnlatesgebyr	174	
10.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	174	
11	Toll	176	
11.1	Innledning	176	346
11.2	Toll på landbruksvarer	176	
11.2.1	Administrative tollnedsettelse	177	
11.2.2	Fordeling av tollkvoter	177	
11.2.3	Forhandlinger med EU	177	
11.3	WTO-saker	177	
11.3.1	Multilaterale forhandlinger	177	
11.4	Nye frihandelsavtaler	178	
11.5	Tollpreferansesystemet for utviklingsland	178	
12	Sektoravgifter og gebyrer	179	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del III Andre lovsaker	183	
13 Begrense muligheten for tapsfradrag når utbytte er skattefritt etter skatteavtale	185	
13.1 Innledning og sammendrag	185	299
13.2 Gjeldende rett	185	
13.3 Vurderinger og forslag	186	
13.4 Økonomiske og administrative konsekvenser	188	
13.5 Ikrafttredelse	188	
14 Justering i konsernbidragsreglene – utenlandsk selskap med underskudd fra tidligere virksomhet i Norge	189	
14.1 Innledning og sammendrag	189	300, 301
14.2 Gjeldende rett	189	
14.3 Vurderinger og forslag	190	
14.4 Økonomiske og administrative konsekvenser	190	
14.5 Ikrafttredelse	190	
15 Gebyr for uforsikrede motorvogner mv.	191	
15.1 Innledning og sammendrag	191	295
15.2 Bakgrunn	191	
15.3 Gjeldende rett	192	
15.4 Trafikkforsikringsforeningen	193	
15.5 Andre land	193	
15.6 Forslag i høringsbrevet	194	
15.7 Høringsinstansenes syn	194	
15.8 Departementets vurderinger	196	
15.8.1 Medforsikring	196	
15.8.2 Forholdet til forvaltningsloven	196	
15.8.3 Trafikkforsikringsforeningens ansvar for uforsikrede motorvogner ..	198	
15.8.4 Gebyret anses ikke som straff	198	
15.9 Økonomiske og administrative konsekvenser	200	
15.10 Merknader til lovforslaget	201	
16 Ny ordning for skattefavisert individuell sparing til pensjon – enkelte presiseringer	204	298, 308
17 Overføring av oppgaver fra Arbeids- og velferdsetaten til Skatteetaten – lovendringer	205	
17.1 Innledning og sammendrag	205	303–305
17.2 Nærmere om lovforslagene	205	
17.2.1 Navneendring mv.	205	
17.2.2 Utvidelse av bidragsinnkrevingslovens anvendelsesområde	205	
17.2.3 Taushetsplikt	206	
17.2.4 Informasjonsdeling	206	
17.2.5 Bidragsinnkrevingsloven § 21 – tilgang til Folkeregisteret	207	
17.2.6 A-opplysningsloven § 8 om tilgang til opplysninger	208	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
17.2.7	Folketrygdloven § 22-16 nytt fjerde ledd – avregning	208	
17.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	208	
17.4	Ikrafttredelse	208	
18	Endringer i opplysningsplikten for enkelte nærings- inntekter mv. i a-ordningen	209	
18.1	Innledning og sammendrag	209	309
18.2	Gjeldende rett	209	
18.3	Høringen	210	
18.4	Vurderinger og forslag	210	
18.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	211	
18.6	Ikrafttredelse	211	
19	Opphevelse av adgangen til å sende a-melding på papir	212	
19.1	Innledning og sammendrag	212	308
19.2	Gjeldende rett	212	
19.3	Høring	213	
19.4	Vurderinger og forslag	213	
19.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	214	
19.6	Ikrafttredelse	215	
20	Bruk av politiattest ved tilsetninger i Tolletaten	216	
20.1	Innledning og sammendrag	216	306
20.2	Gjeldende rett	216	
20.3	Høringen	217	
20.4	Høringsinstansenes merknader	217	
20.5	Vurderinger og forslag	218	
20.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	219	
20.7	Ikrafttredelse	219	
21	Endringer i opplysningsplikten om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere	220	
21.1	Innledning og sammendrag	220	306, 308
21.2	Gjeldende rett	220	
21.3	Høringen	221	
21.3.1	Bakgrunn for høringen	221	
21.3.2	Høringsforslaget	222	
21.3.3	Merknader fra høringsinstansene	222	
21.4	Vurderinger og forslag	223	
21.4.1	Generell begrensning av opplysningsplikten	223	
21.4.2	Oppheving av unntaket for oppdrag som utføres på et sted som ikke står under oppdragsgivers kontroll	223	
21.4.3	Unntak fra opplysningsplikt for små oppdrag	224	
21.4.4	Endring i opplysningsplikten om arbeidstakere	225	
21.4.5	Oppheving av ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51	226	
21.4.6	Reaksjoner ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten	226	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
21.5	Personvernkonsekvenser	226	
21.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	226	
21.7	Ikrafttredelse	227	
22	Oppretting og presisering av lovtekst mv.	228	
22.1	Oppretting av begrepsbruk i skatteloven – egenkapitalbevis og eierandelskapital	228	298
22.2	Skatteloven § 10-13	228	298
22.3	Skatteloven § 10-20	228	298
22.4	Skatteloven § 11-7	228	298
22.5	Skattebetalingsloven § 5-11	228	305
Del IV	Omtalesaker	231	
23	Naturalytelser	233	
24	Skatte- og arbeidsgiveravgiftsfritak for frivillige og ideelle organisasjoner – beløpsgrenser	234	
25	Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemme- hørendebegrepet for selskap mv.)	235	
26	Endringer i rentebegrensningsreglene for selskap	236	
27	Omtale av tiltak som skal motvirke overskuddsflytting mv. . . .	237	
28	Finansskatt – tiltak mot tilpasning ved fellesregistrering av konsernforetak	239	
29	Delingsøkonomi og skatt	240	
29.1	Innledning og sammendrag	240	
29.2	Plikt til å gi opplysninger mv. for formidlingsselskaper	241	
29.2.1	Bakgrunn	241	
29.2.2	Departementets vurdering	242	
29.3	Beskatning av formidlingsselskaper	243	
29.3.1	Bakgrunn	243	
29.3.2	Departementets vurdering	244	
29.4	Småinntekter fra tjenester og virksomhetsbegrepet	244	
29.4.1	Bakgrunn	244	
29.4.2	Departementets vurdering	245	
29.5	Merverdiavgift	246	
29.5.1	Bakgrunn	246	
29.5.2	Departementets vurdering	246	
29.6	Særavgifter	247	
29.6.1	Bakgrunn	247	
29.6.2	Departementets vurdering	248	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
30	Fondsordning for jordbruket etter mønster av skogbruket ...	249
30.1	Innledning og sammendrag	249
30.2	Nærmere om skogfondsordningen	249
30.3	Departementets vurderinger	249
31	Skattekredittordning for skogeiere – anmodningsvedtak nr. 446 (2016–2017)	251
32	Skattlegging av forsikrings- og pensjonsforetak	253
33	Utvidelse av Skattefunn for selskaper som er yngre enn åtte år – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 59 (2016–2017)	254
34	Eiendomsskatten på kraftanlegg – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 36 og nr. 305 (2016–2017)	256
34.1	Innledning og sammendrag	256
34.2	Gjeldende rett	256
34.3	Kapitaliseringsrenten	256
34.3.1	Bakgrunn	256
34.3.2	Nærmere om verdsettelsesmetoden for store kraftanlegg og kapitaliseringsrenten	257
34.3.3	Vurderinger fra uavhengige fagpersoner	258
34.3.4	Departementets vurderinger	258
34.4	Antall år i beregningsgrunnlaget	260
34.4.1	Bakgrunn	260
34.4.2	Departementets vurderinger	260
35	Eksportavgift for oppdrettsfisk – anmodningsvedtak nr. 854 (2016–2017)	261
35.1	Gjeldende rett	261
35.2	Departementets vurderinger	262
35.2.1	Innledning	262
35.2.2	Vareomfang	262
35.2.3	Beregningsgrunnlag	262
35.2.4	Administrative kostnader	263
35.2.5	Økonomiske konsekvenser	263
35.2.6	Internasjonale rammebetingelser	263
35.3	Kystkommunene	264
35.4	Konklusjon	264
36	Anmodningsvedtak om grønn omlegging av saldoavskrivningssystemet – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 14 (2016–2017)	265
36.1	Innledning og sammendrag	265
36.2	Om avskrivningssystemet	265
36.3	En eventuell grønn omlegging av avskrivningssystemet	266
36.4	Departementets vurdering	268

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
37	Digital journalistikk – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 44 (2016–2017)	270
38	Merverdiavgiftskompensasjon for rus- og psykiatriboliger – anmodningsvedtak nr. 1107 (2016–2017)	272
38.1	Bakgrunn	272
38.2	Departementets vurderinger	273
39	Innføring av ny personidentifikator	274
39.1	Innledning og sammendrag	274
39.2	Bakgrunnen for forslaget	274
39.3	Høring	275
39.4	Departementets vurderinger	275
39.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	277
39.6	Ikrafttredelse	278
40	Forenklinger i skatte- og avgiftssystemet	279
41	Innsyns-, klage- og søksmålsrett for kommunene i skattesaker om verdsetting av kraftanlegg (anmodningsvedtak nr. 631 (2015–2016))	280
41.1	Innledning	280
41.2	Bakgrunn	280
41.3	Gjeldende rett	280
41.4	Høring	281
41.5	Departementets vurdering	282
41.6	Departementets vurdering av hvordan regler om utvidet innsyns- og klagerett mv. kan utformes	284
41.6.1	Innsynsrett	284
41.6.2	Klagerett	286
41.6.3	Søksmålsrett	289
41.6.4	Lovtekst	290
41.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	291
41.8	Ikrafttredelse	292
A	Forslag til lovvedtak	295
B	Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak	311
Vedlegg		
1	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	347
2	Skattestatistikk for 2015	364
3	Toll	380



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2017–2018)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2018

Skatter, avgifter og toll 2018

*Tilråding fra Finansdepartementet 29. september 2017,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Solberg)*

Del I
Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik

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

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

Brede skattegrunnlag, lave skattesatser og skattemessig likebehandling av næringer, virksomheter og investeringer vil bidra til at ressursene utnyttes best mulig. Disse retningslinjene har vært førende for utformingen av skatte-systemet siden skattereformen i 1992. Reformen bidro til at Norge fikk et mer vekstfremmende skattesystem. Skattegrunnlagene samsvarte bedre med selskapenes faktiske inntjening, og avkastningen på investeringene ble høyere. Stortinget har gjennom behandlingen av Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt – En skattereform for omstilling og vekst* (skattemeldingen) sluttet seg til disse grunnleggende prinsippene.

Norges konkurranseevne avhenger av at vi har en omstillingsdyktig økonomi der ressursene utnyttes best mulig. Dette oppnås ved gode generelle rammebetingelser som gjør det attraktivt å investere i Norge. Særordninger og unntak i skatte- og avgiftssystemet vil ofte kanalisere ressurser til anvendelser som er mindre produktive.

Hovedresultater fra regjeringens skatte- og avgiftspolitik

Regjeringen har redusert samlede skatter og avgifter med om lag 22,9 mrd. kroner påløpt siden

den tiltrådte. Regjeringen har blant annet gjennomført følgende endringer til og med 2017:

- Inntektsskatten for personer og selskap er redusert. Nedsettelsen av skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap fra 28 til 24 pst. bidrar til å stimulere sparing og investeringer og gjøre økonomien mer vekstkraftig. Reduksjon i marginalsattesatsene for personer og redusert fradrag i skatteklasse 2 styrker arbeidsinsentivene. Ved også å øke minstefradraget i lønn og trygd og pensjon har brede grupper av befolkningen fått del i skattelettelsene.
- Formuesskatten er redusert med om lag 5,4 mrd. kroner. Lettelser bidrar til å stimulere sparingen, tilførselen av norsk egenkapital og investeringer i næringsvirksomhet. Satsen er redusert fra 1,1 til 0,85 pst., og bunnfradraget er økt fra 870 000 kroner til 1,48 mill. kroner. Det er innført en verdsettelsesrabatt på 10 pst. for askjer og driftsmidler og tilordnet gjeld. Samtidig er formuesverdien av næringsseie økt fra 50 til 80 pst. av anslått markedsverdi, formuesverdien av sekundærboliger er økt fra 50 til 90 pst., og formuesverdiene av fritidsbolig er økt med 10 pst. Det har bidratt til økt likebehandling av formuesobjekter.
- Skattefunnordningen, som stimulerer til forskning og innovasjon i næringslivet, er utvidet betydelig. Beløpsgrensen for egenutført FoU er hevet fra 5,5 mill. kroner til 25 mill. kroner, mens samlet beløpsgrense for egenutført FoU og FoU innkjøpt fra godkjente forskningsinstitusjoner er hevet fra 11 mill. kroner til 50 mill. kroner. I tillegg er den maksimale timesatsen for egne ansatte økt fra 530 kroner til 600 kroner.
- Skatt på næringsvirksomhet, herunder redusert selskapsskatt, er redusert med om lag 6,1 mrd. kroner.
- Arveavgiften er fjernet. Det letter likviditetsbelastningen ved generasjonsskifte og er en stor forenkling.
- Det har vært en klar dreining i retning av miljøbegrunnede avgifter.

- Bilavgiftene er til sammen redusert med om lag 1,6 mrd. kroner.
- Engangsavgiften er lagt om i miljøvennlig retning, og effektkomponenten er fjernet. Dette har bidratt til økende andel null- og lavutslippsbiler i nybilparken, slik at Stortingets mål for 2020 om gjennomsnittlig CO₂-utslipp på 85 gram per km kan nås tre år før tiden. Samtidig er gjennomsnittlig engangsavgift per ny personbil (medregnet elbiler) redusert med om lag 35 000 kroner i løpet av stortingsperioden.
- Båtmotoravgiften, årsavgiften for campingvogner, engangsavgiften for veteranbiler og amatørbygde kjøretøy er fjernet.

1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2018

Norsk økonomi er i bedring, jf. omtale i Meld. St. 1 (2017–2018) *Nasjonalbudsjettet 2018*. Den ekspansive finanspolitikken og en offensiv skatte- og avgiftspolitikken med brede skattelettelser til næringslivet og personer har gitt resultater.

For å underbygge den positive utviklingen prioriterer regjeringen skatte- og avgiftsendringer som styrker vekstevnen i økonomien, letter omstillingene og skaper nye arbeidsplasser. Skattebyrden forskyves ytterligere fra selskapsskatt og skatt på sparing og arbeid til andre skatter og avgifter, mens inntektene fra grunnrentenæringene opprettholdes. Dette er i tråd med internasjonale anbefalinger fra blant annet OECD.

Lavere skattesats på alminnelig inntekt for personer og selskap er særlig vekstfremmende. Sammen med økt verdsettelsesrabatt for aksjer og driftsmidler i formuesskatten gir dette et tydelig signal om at det skal lønne seg å investere i Norge. Regjeringen fremmer også flere forslag som bidrar til å utvide skattegrunnlagene og forbedre skattesystemet.

Samlede nye skattelettelser i 2018 som følge av regjeringens forslag er om lag 3,0 mrd. kroner påløpt og 0,7 mrd. kroner bokført. Dynamiske virkninger av forslaget til skatteopplegg for 2018 er nærmere omtalt i punkt 1.3.

Skatter

Regjeringen legger vekt på at skattereformen følger opp i tråd med enigheten i Stortinget. Skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap og personer foreslås redusert fra 24 til 23 pst. Petroleums-skatten og grunnrenteskatten for vannkraft justeres innenfor en provenynøytral ramme. Dette

innebærer at særskatten for petroleum økes med 1 prosentenheter til 55 pst., og friinntektssatsen reduseres fra 5,4 til 5,3 pst. per år. For vannkraftproduksjon økes grunnrenteskatten med 1,4 prosentenheter til 35,7 pst. Oppjusteringsfaktoren for aksjeutbytte mv. i alminnelig inntekt økes fra 1,24 til 1,33, slik at den samlede marginalskatten på utbytte opprettholdes omtrent på dagens nivå når en ser selskapsskatt og personlig utbytteskatt i sammenheng. Skattesatsen på overskudd i finansnæringen holdes på 25 pst.

Marginalskattesatsen på lønn foreslås redusert for de aller fleste, og mest for dem med de laveste inntektene. Dette skjer ved at satsene i trinns-katten økes mindre enn reduksjonen i satsen på alminnelig inntekt. Satsene i trinns-katten økes med mellom 0,47 og 0,89 prosentenheter, og minst for lavere inntekter. Regjeringen foreslår videre å øke satsen i minstefradraget i lønn og trygd fra 44 til 45 pst.

Regjeringen følger også opp enigheten om skattereformen ved at verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler i formuesskatten foreslås økt fra 10 til 20 pst. i 2018.

For å fremme omstilling er det nødvendig å starte og utvikle nye bedrifter. Regjeringen foreslo derfor i Revidert nasjonalbudsjett 2017 en skatteincentivordning for langsiktige investeringer i oppstartsselskap. For å styrke små oppstartsbedrifters evne til å tiltrekke seg kompetent arbeidskraft foreslås nå endringer i reglene for skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold, slik regjeringen varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2017.

Det foreslås også flere endringer som vil forenkle skattesystemet og bidra til å finansiere vekstfremmende lettelser i beskatningen av virksomheter og personer. Dette gjelder blant annet endringer i fradragreglene for kost og losji, utvikling av skatteklasse 2 og avvikling av den særskilte rabatten for elbiler i firmabilbeskatningen.

Regjeringen følger opp Delingsøkonomiutvalgets (flertallets) anbefaling om å avvikle gjeldende skattefritak for inntekter fra korttidsutleie av egen bolig.

Regjeringen har arbeidet opp mot Europakommisjonen og ESA for å få vedtatt endringer i EØS-regelverket som tillater differensierte satser i arbeidsgiveravgiften for energi- og transportsektoren. Slike endringer er nå vedtatt i EU/EØS. Derfor fremmer regjeringen forslag om å gjeninnføre differensierte satser for transport og energi fra årsskiftet.

Regjeringen foreslår også flere endringer i eiendomsskattereglene. Blant annet endres verdsettelsesreglene for «verk og bruk» i eiendoms-

skatten slik at produksjonsutstyr og -installasjoner som hovedregel ikke lenger skal kunne ilegges eiendomsskatt.

Avgifter

Regjeringen foreslår flere endringer som forsterker klima- og miljøinnretningen på avgiftssystemet. Flere av forslagene fra Grønn skattekomisjon følges opp, slik at miljøskader prises på en bedre måte. Regjeringen foreslår blant annet at CO₂-avgiften gjøres mer kostnadseffektiv ved å fjerne fritak og lave satser.

Som oppfølging av et anmodningsvedtak fra Stortinget foreslås det at vektfradraget i engangsavgiften for ladbare hybridbiler differensieres etter elektrisk rekkevidde fra 1. juli 2018. Elbiler gis også fullt vektfradrag når fritaket for elbiler i engangsavgiften nå foreslås opphevet. Med forslaget vil det bare være tunge elbiler, med vekt over to tonn, som vil få engangsavgift. Elbiler vil fremdeles ha betydelige fordeler sammenlignet med biler som bruker fossilt drivstoff. Regjeringen foreslår i tillegg at elbiler fritas fra omregistreringsavgift og trafikksforsikringsavgift. Trafikkforsikringsavgiften erstatter årsavgiften fra 2018.

Den lave satsen i merverdiavgiften foreslås økt fra 10 til 12 pst. Dette bidrar til å styrke merverdiavgiften som en generell avgift på forbruk.

Andre forslag til endringer i skatter og avgifter

Regjeringen foreslår også en rekke andre endringer i skatte- og avgiftsreglene med provenyvirkning i 2018:

- Personfradraget lønnsjusteres.
- Enkelte beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Dette gjelder blant annet fagforeningsfradraget, kilometersatsene i reisefradraget, foreldrefradraget, særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, jordbruksfradraget, fisker- og sjømannsfradraget og maksimal årlig sparing med BSU.
- Satsen i produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk økes fra 2,2 til 2,3 pst.
- Bunnfradraget i formuesskatten på 1,48 mill. kroner videreføres nominelt.
- Forhøyet avskrivningssats for elvarebiler avgrenses til bare å gjelde elvarebiler anskaffet fra og med 20. desember 2016.
- Bergings- og redningsfartøy under 15 meter fritas for merverdiavgift.
- Unntaket i merverdiavgiften for omsetning fra veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner utvides.

- Fritaket for merverdiavgift for elektrisk kraft til Nord-Norge utvides.
- Omsetningskravet for biodrivstoff økes.
- Kjøp av driftsmidler i reindriften gis avgiftsfritak.
- Losavgiftene og legemiddelomsetningsavgiften reduseres, mens tilsynsavgift for Finanstilsynet og sektoravgiften for Petroleumstilsynet økes.
- Gebyret for statsborgerskap, som har vært overpriset, reduseres.

1.3 Dynamiske virkninger

Lavere skattesatser 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. Skattelettelsen 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 nivået på skatte- og avgiftsinntektene øker, vil handlingsrommet i budsjettene øke.

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. Andre skatter kan virke nøytralt, slik som skatt på grunnrente. De fleste skatter 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 eller å sette penger i banken eller i aksjer dersom en del av avkastningen trekkes inn i form av skatt. Skatt på selskapsoverskudd fører til at færre investeringer i Norge blir lønnsomme.

Mesteparten av skatteinntektene må komme fra skatter som virker negativt på økonomien. For et gitt skattnivå 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 skattesatser gir sterke motiver til å endre atferd og gjør det lønnsomt å omgå eller unndra skatten. Det hemmer den økonomiske veksten.

Skattereduksjoner kan derfor bidra til bedre ressursbruk og gi grunnlag for økt vekst. Noen skattereduksjoner vil virke mer positivt enn andre. Dette finnes det en del kunnskap om. For eksempel antyder økonomisk forskning at særlig lavere skattesatser på selskapsoverskudd og arbeid kan ha vesentlige positive virkninger. Skatteutvalget viser til internasjonal forskning og legger til grunn at eiendomsskatt og konsumskatter hemmer den økonomiske veksten mindre enn andre typer skatter, jf. NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Utvalget peker på at tradisjonell selskapsskatt og personlige inntektsskatter (skatt på arbeid og skatt på kapitalinntekter) reduserer den økonomiske veksten mest.

Regjeringens forslag til skatteopplegg for 2018 er i tråd med faglig godt forankrede anbefalinger om hvilke skattelettelser som vil bedre ressursbruken og styrke grunnlaget for økonomisk vekst. Regjeringen foreslår å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap med 1 prosentenheter i tråd med enigheten på Stortinget om en skattereform. Det vil støtte opp under vekstevnen i fastlandsøkonomien ved å stimulere til at investeringer og arbeidstilbud øker over tid. Særlig antas lavere selskapsskattesats å ha positiv virkning. Anslag fra Skatteutvalget tilsier at de gjennomførte endringene i selskapsskatten kan ha en selvfinansierungsgrad over tid på 20–40 pst.

Redusert skattesats på alminnelig inntekt for personer kombinert med en noe høyere trinnskatt vil redusere marginalsattesatsen på både arbeid og sparing. Samlet marginalsattesats på arbeid vil med regjeringens forslag reduseres med mellom 0,1 og 0,5 prosentenheter for de som betaler trinnskatt. Forslaget vil derfor stimulere til arbeid og kan ha en viss selvfinansiering over tid.

Det er stor usikkerhet om graden av selvfinansiering, men beregninger foretatt med SSBs simuleringsmodell LOTTE-Arbeid tyder på at kombinasjonen av redusert skattesats på alminnelig inntekt, ny trinnskatt og øvrige elementer av skatteopplegget som kan beregnes i modellen, kan ha en selvfinansierungsgrad på om lag 14 pst.

Regjeringens forslag om å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer vil isolert sett redusere marginalsatten på kapitalinntekter med 1 prosentenheter. Det vil øke renten etter skatt, øke verdien av renteinntekter og redusere verdien av rentefradraget. Empirisk forskning antyder at høyere avkastning etter skatt samlet sett øker sparingen, men det er usikkert hvor stor effekten er.

Den foreslåtte reduksjonen i verdsettelsen av aksjer og driftsmidler i formuesskatten vil også 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 næringseiendom framfor investering i annen næringsvirksomhet. Forslaget kan bidra til at en større del av sparingen kanaliseres mot investeringer i næringsvirksomhet. Det kan også bidra til økte investeringer blant virksomheter som er avhengige av norsk egenkapital for å få gjennomført sine prosjekter. Regjeringens forslag om 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 regjeringens forslag til endringer i inntekts- og formuesskatt påvirker skatteinntektene. Departementet budsjetterer derfor ikke med dynamiske virkninger av disse endringene i 2018-budsjettet. Derimot antas det at endringer i avgifter påvirker priser og etterspørsel allerede i 2018. I provenyanslagene for endringer i de fleste særavgiftene er det derfor tatt hensyn til at avgiftsgrunnlaget endres når avgiftssatsene endres.

1.4 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 referansesystemet for 2018. Referansesystemet for 2018 er basert på 2017-regler oppjustert med i hovedsak anslått pris-, lønns- eller formuesvekst.

Fradrag og beløpsgrenser mv. i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen er i referansesystemet i hovedsak justert til 2017-nivå med anslått lønnsvekst på 3,0 pst. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er hovedsakelig justert med anslått konsumprisvekst fra 2017 til 2018 på 1,6 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 gjennomsnittlig inntektsskatt i referansesystemet for 2018 som i 2017. I referansesystemet for avgiftene er alle mengdeavgifter justert med anslått vekst i konsumprisene fra 2017 til 2018. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2017 til 2018.

Tabell 1.1 Anslåtte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2018. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2018. Mill. kroner

	Påløpt	Bokført
Skatt på inntekt for personer	2	0
Redusere inntektsskatten for personer til 23 pst., inkl. justert utbytteskatt ¹	-11 315	-9 050
Øke trinnskatten ²	10 230	8 185
Øke satsen i minstefradraget for lønn og trygd til 45 pst.	-125	-100
Redusere beskatningen av opsjoner i arbeidsforhold for små oppstartsselskap ...	-100	-80
Stramme inn reglene for fradrag for kost og losji.....	750	600
Avvikle skatteklasse 2	285	230
Avvikle særskilt rabatt for elbiler i firmabilbeskatningen.....	210	168
Lønnsjustere personfradraget.....	-80	-65
Skatlegge korttidsutleie av egen bolig.....	6	5
Videreføre satser og beløpsgrenser nominelt, inkl. samspill og avrundinger...	141	107
Formuesskatt	-765	-610
Øke verdsettingsrabatten for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld til 20 pst. Videreføre bunnfradraget nominelt.....	-765	-610
Næringsbeskatning	-2 684	-485
Redusere satsen på alminnelig inntekt for selskap til 23 pst.	-2 700	0
Justere petroleumsskatten provenynøytralt ³	-	-
Justere skatten for vannkraft provenynøytralt ⁴	0	0
Skattesatsen på overskudd holdes på 25 pst. for finansskattepliktig virksomhet	600	0
Redusere avskrivningssatsen for elvarebiler anskaffet før 20. desember 2016	1	3
Gjeninnføre differensierte satser i arbeidsgiveravgiften for energi- og transportsektoren ⁵	-585	-488
Merverdiavgift	675	508
Øke den lave satsen i merverdiavgiften fra 10 til 12 pst. ⁶	700	530
Utvide unntaket for omsetning fra veldedige og allmenntilgunnede institusjoner og organisasjoner	-5	-4
Innføre merverdiavgiftsfritak for redningsfartøy	-15	-14
Utvide fritaket for elektrisk kraft til Nord-Norge	-5	-4
Miljø- og bilavgifter	-199	-99
Innføre lik CO ₂ -avgift i ikke-kvotepiktig sektor ⁷	123	108

Tabell 1.1 fortsetter

	Påløpt	Bokført
Endre engangsvavgiften for hybridbiler og avvikle fritak for engangsvavgift for elbiler mv.....	460	420
Øke omsetningskravet for biodrivstoff.....	0	0
Øke veibruksavgiften på LPG.....	3	3
Frita elbiler for trafikksforsikringsavgift.....	-75	-55
Frita elbiler for omregistreringsavgift.....	-80	-80
Legge om årsavgiften til trafikksforsikringsavgift.....	-600	-470
Innføre avgiftsfritak på kjøp av driftsmidler i reindriften.....	-30	-25
Legge om svovelavgiften.....	0	0
Sektoravgifter og overprisede gebyrer.....	-9	-1
Redusere losavgiftene.....	-11	-10
Redusere legemiddelomsetningsavgiften.....	-29	-22
Øke tilsynsavgift Finanstilsynet.....	32	32
Øke sektoravgift Petroleumstilsynet.....	6	6
Redusere gebyret for statsborgerskap.....	-7	-7
Samlede nye skatte- og avgiftsendringer i 2018.....	-2 980	-687
Virkning av vedtak ifm. Nasjonalbudsjettet 2017.....	-10	-1 571
Virkning av vedtak ifm. Revidert nasjonalbudsjettet 2017.....	0	-1 455
Samlede foreslåtte og vedtatte skatte- og avgiftsendringer i 2018.....	-2 990	-3 713

¹ Oppjusteringsfaktoren for utbyttes økes fra 1,24 til 1,33.

² Trinnskattesatsene økes til 1,4 pst. i trinn 1, 3,3 pst. i trinn 2, 12,4 pst. i trinn 3 og 15,4 pst. i trinn 4. Skattefradraget for pensjonister er nedjustert for å opprettholde innslagspunktet for å betale inntektsskatt for pensjonister.

³ Målt som nåverdi av fremtidige skatteinntekter er endringen provenynøytral. Provenyet reduseres med 200 mill. kroner påløpt og 100 mill. kroner bokført i 2018. Overføringen til Statens pensjonsfond utland reduseres tilsvarende. Handlingsrommet i budsjettet for 2018 påvirkes dermed ikke av denne endringen.

⁴ Økt grunnrenteskattesats gir et merproveny på om lag 165 mill. kroner påløpt i 2018, bokført i 2019. Virkningen er provenynøytral når dette ses i sammenheng med redusert sats på alminnelig inntekt for vannkraftnæringen.

⁵ Samtidig avvikles tilskuddsordninger på budsjettets utgiftsside på til sammen 300,5 mill. kroner.

⁶ Inkluderer kompensasjoner på utgiftssiden i henhold til inngåtte offentlige avtaler om kjøp av persontransporttjenester som tog-, buss-, fly- og ferjeruter samt regelstyrte kompensasjonsordninger for kommunesektoren og statsforvaltningen. Kompensasjonene utgjør 298 mill. kroner.

⁷ Inkluderer kompensasjoner på utgiftssiden til inngåtte avtaler om offentlig kjøp av persontransporttjenester. Kompensasjonene utgjør 71 mill. kroner.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.2 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2017 samt anslag for 2016 og regnskapstall for 2015, fordelt på kapittel og post.

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

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2017			
			Regnskap 2016	Saldert budsjett	Anslag NB 2018	Forslag 2018
5501		Skatter på formue og inntekt				
	70	Trinnskatt, formuesskatt mv	42 177	54 040	55 300	66 400
	72	Fellesskatt	197 911	184 027	194 400	178 100
5502		Finansskatt				
	70	Skatt på lønn	-	1 790	1 790	1 840
	71	Skatt på overskudd	-	-	-	460
5506	70	Avgift på arv og gaver	206	-	80	-
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum				
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt	16 034	20 200	26 700	31 300
	72	Særskatt på oljeinntekter	25 059	31 900	43 300	52 900
	74	Arealavgift mv.....	1 403	1 700	1 400	1 300
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleums- virksomheten på kontinentalsokkelen	5 108	5 400	5 400	5 600
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleums- virksomhet på kontinentalsokkelen	2	3	5	5
5511		Tollinntekter				
	70	Toll.....	3 176	3 100	3 200	3 200
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter.....	194	240	180	250
5521	70	Merverdiavgift	266 172	270 300	266 700	291 500
5526	70	Avgift på alkohol	13 503	13 500	13 600	13 800
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.	7 254	7 300	7 100	7 100
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift.....	16 867	17 255	16 300	16 000
	72	Trafikkforsikringsavgift	10 526	9 700	9 600	7 100
	73	Vektårsavgift.....	344	360	340	350
	75	Omregistreringsavgift.....	1 404	1 445	1 480	1 450
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin.....	5 517	5 560	5 400	5 200
	71	Veibruksavgift på autodiesel.....	9 630	10 735	10 000	10 200
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	5	3	5	8
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	10 117	10 500	10 600	11 100
5542		Avgift på mineralolje mv.				
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.....	1 906	2 030	1 750	1 700
	71	Avgift på smøreolje mv.....	110	118	112	115

Tabell 1.2 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2017			
			Regnskap 2016	Saldert budsjett	Anslag NB 2018	Forslag 2018
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.				
	70	CO ₂ -avgift.....	6 565	6 984	7 000	7 300
	71	Svovelavgift.....	11	15	10	10
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier				
	70	Trikloretten (TRI)	8	37	1	1
	71	Tetrakloretten (PER)	1	2	1	1
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK).....	404	467	490	515
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	50	52	50	50
5550	70	Miljøavgift plantevernmiddel.....	73	50	50	65
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum	1	1	1	1
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven...	3	2	2	2
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.....	1 421	1 385	1 450	1 500
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.....	2 026	1 900	2 300	2 350
5557	70	Avgift på sukker mv.....	203	205	205	210
5559		Avgift på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje.....	1 718	1 725	1 880	1 950
	71	Miljøavgift på kartong	54	50	40	40
	72	Miljøavgift på plast.....	39	40	35	35
	73	Miljøavgift på metall	8	5	10	10
	74	Miljøavgift på glass	102	100	75	80
5561	70	Avgift på flyreiser.....	927	1 625	1 800	1 850
5562	70	Totalisatoravgift	-	-	-	135
5565	70	Dokumentavgift	8 501	8 600	9 000	9 300
		Sektoravgifter ¹	2 409	3 414	3 418	3 431
5583	70	Avgifter på frekvenser mv.....	297	295	293	294
5584	70	Utgåtte avgifter.....	1	-	-	-

Tabell 1.2 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2017			
			Regnskap 2016	Saldert budsjett	Anslag NB 2018	Forslag 2018
5700		Folketrygdens inntekter				
	71	Trygdeavgift.....	133 599	139 524	138 400	144 600
	72	Arbeidsgiveravgift.....	171 325	177 134	175 800	182 200
		Sum skatter og avgifter til statsbudsjettet...	964 368	994 818	1 017 053	1 062 908

¹ Dette er en samlepost for sektoravgifter under de ulike departementene, som berører flere kapitler og poster. Se tabell 12.1 for nærmere oversikt.

Kilde: Finansdepartementet

Tabell 1.3 viser bokførte virkninger som følge av nye forslag til regelendringer i 2018, fordelt på kapittel og post. Summen av endringer fordelt på kapittel og post avviker noe fra summen av bok-

førte virkninger av nye skatte- og avgiftsendringer i tabell 1.1. Det skyldes at det i tabell 1.1 er trukket fra kompensasjoner på utgiftssiden.

Tabell 1.3 Anslåtte bokførte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2018 fordelt på kapittel og post. Regnet i forhold til referansesystemet for 2018. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5501		Skatter på formue og inntekt ¹	
	70	Trinnskatt, formuesskatt mv	7 262
	72	Fellesskatt.....	-8 046
	73	Skatt på opparbeidede forpliktelser i rederiene	0
5502		Finansskatt	
	70	Skatt på lønn.....	0
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	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	738
5526	70	Avgift på alkohol	0
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv	0

Tabell 1.3 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5536		Avgift på motorvogner mv.	
	71	Engangsvgift.....	403
	72	Trafikkforsikringsavgift	-465
	73	Vektårsavgift.....	0
	75	Omregistreringsavgift.....	-80
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin.....	0
	71	Veibruksavgift på autodiesel.....	37
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	3
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	0
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	142
	71	Svovelavgift.....	0
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier	
	70	Trikloretten (TRI)	0
	71	Tetrakloretten (PER)	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	0
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	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven	0
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.	0
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv	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

Tabell 1.3 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5561	70	Flypassasjeravgift	0
5562	70	Totalisatoravgift	0
5565	70	Dokumentavgift	0
		Sektoravgifter ²	6
5583	70	Avgift på frekvenser mv	0
5700		Folketrygdens inntekter	
	71	Trygdeavgift.....	158
	72	Arbeidsgiveravgift.....	-469
Sum endringer i skatter, avgifter og inntekter til statsbudsjettet ³			-311

¹ Virkninger gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til punkt 5.9 for omtale av de kommunale skatteørene.

² For spesifisering av hvilke sektoravgifter som endres, vises det til tabell 12.1.

³ Avvik fra tabell 1.1 skyldes at kompensasjoner på utgiftssiden og endring i gebyr, totalt 376 mill. kroner, er trukket fra.

Kilde: Finansdepartementet.

1.5 Fordelingsprofilen på skatteopplegget

Skattesystemet bidrar til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten. Utbytteskatten, som ble innført ved skattereformen 2006, bidrar til å øke den gjennomsnittlige skatten i prosent av inntekt for de øverste innteksgruppene, jf. punkt 2.6.

Regjeringens skattepolitikk kjennetegnes av vekstfremmende lettelse som brede grupper av befolkningen har fått del i.

Regjeringens skatteopplegg for 2018 gir lettelse til brede grupper av befolkningen. Om lag 88 pst. av skattyterne får lavere eller om lag uendret skatt med forslaget, mens om lag 12 pst. av skattyterne får økt skatt. Andelen personer som får skatteskjerpelse, er størst i de høyeste innteksgruppene, hovedsakelig som følge av økt skatt på utbytte. Beregningene tar ikke hensyn til virkninger på fordelingen av lavere selskapsskatt. I de laveste innteksgruppene får en stor andel av personene om lag uendret skatt. Det må ses i sammenheng med at disse betaler relativt lite skatt. Samlet anslås det at om lag 2 pst. av skattyterne får en skatteøkning på mer enn 2 000 kroner. Disse har i gjennomsnitt en bruttoinntekt på 1,1 mill. kroner og får i gjennomsnitt økt skatten med i overkant av 7 000 kroner.

Beregningene inkluderer alle endringer i innteks- og formuesbeskatningen av personer som det er mulig å regne på i SSBs skattemodell LOTTE-Skatt, til sammen en netto skattelettelse

på 1,6 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 2018.

Noen av forslagene som gjelder skatt på inntekt for personer, har det ikke vært mulig å ta inn i fordelingsberegningene. Det gjelder innstramninger i reglene for fradrag for merutgifter for kost og losji, avvikling av særskilt rabatt for elbiler i firmabilbeskatningen, redusert beskatning av opsjoner i arbeidsforhold for små oppstartsselskap og skattlegging av korttidsutleie av egen bolig. Disse forslagene øker provenyet samlet med om lag 865 mill. kroner påløpt i 2018. Virkninger av endringer i næringsbeskatningen, avgifter, toll og sektoravgifter og overprisede gebyrer inngår heller ikke i analysen.

Beregning av fordelingsvirkninger utføres på dagens skattegrunnlag. Anslagene må derfor forstås som virkningene på kort sikt. Det er en utfordring at en med anslag kun på kortsiktige fordelingsvirkninger ikke får tallfestet virkningene av tilpasninger over tid. Et hovedmål med regjeringens skattepolitikk har vært å gjøre det mer lønnsomt å investere, arbeide og spare. En rekke skatteendringer vil gi tilpasninger som har betydning for fordelingen over tid. Det er en fare for at tiltak som enkelt lar seg regne på, får for stor oppmerksomhet, på bekostning av positive virkninger av en skattepolitikk som øker investeringer og arbeidstilbud. Disse virkningene vil komme gradvis og lar seg ikke like lett tallfeste.

Det oppstår dermed en forskjell mellom fordelingseffektene på noe lengre sikt, når den samlede virkningen av en skatteendring er fullt uttømt, og på helt kort sikt for det enkelte budsjettåret. Skatteendringer som stimulerer arbeidstilbudet, kan derfor bidra til utjevning. Avvikling av skatteklasse 2 styrker insentivene til arbeid og vil over tid bidra til jevnere fordeling om flere hjemmeværende kommer i arbeid. Det er mange innvandrerkvinner i denne gruppen, og økt yrkesdeltakelse blant disse kan bidra til å redusere barnefattigdom. Lavere selskapsskatt tilfaller i første omgang eierne som følge av at overskuddet øker. Over tid er det imidlertid rimelig å anta at selskapsskattelettelsen gir økte investeringer. Økte investeringer bidrar til å gjøre arbeidskraften mer produktiv og dermed til økt reallønn. Over tid er det derfor rimelig å anta at en andel av selskapsskattelettelsen tilfaller arbeidstakerne.

Tabell 1.4 viser hvordan skatteendringene i regjeringens skatteopplegg for 2018 på kort sikt slår ut i gjennomsnitt for ulike grupper. Alle inntektsgrupper får skattelettelse. Vel halvparten av lettelsene går til personer med bruttoinntekt under 600 000 kroner.

Skattelettelsen som andel av bruttoinntekten utgjør om lag 0,1 pst. i gjennomsnitt, men noe mer for de to nest laveste inntektsgruppene med inntekt i intervallet 150 000–250 000 kroner. Gjennomsnittlig lettelse målt i kroner er nokså lik for de fleste inntektsgruppene, men stiger noe for de to øverste inntektsgruppene.

I gjennomsnitt for alle reduseres skatten med om lag 400 kroner, hvorav redusert formuesskatt utgjør om lag 200 kroner. Formuesskattelettelsene i dette budsjettet er en oppfølging av stortingsflertallets enighet om skattereform, jf. Innst. 273 S (2015–2016). Videre er bunnfradraget i formuesskatten nominelt videreført.

Tabell 1.4 Anslåtte fordelingsvirkninger av endringer i personbeskatningen for alle personer som er 17 år eller eldre. Negative tall betyr lettelse. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2018

Bruttoinntekt	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Prosent	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Kroner	Gjennomsnittlig endring i skatt	Endring i pst. av bruttoinntekten	Herav: Gjennomsnittlig endring i formuesskatt
0–150 000 kr	560 200	4,9	3 000	-100	-0,1	-100
150 000–200 000 kr	236 500	6,2	11 000	-300	-0,2	0
200 000–250 000 kr	307 000	9,4	21 100	-400	-0,2	0
250 000–300 000 kr	337 800	14,0	38 500	-300	-0,1	0
300 000–350 000 kr	356 600	17,1	55 700	-300	-0,1	0
350 000–400 000 kr	340 000	19,6	73 300	-300	-0,1	-100
400 000–450 000 kr	341 500	21,4	91 000	-300	-0,1	-100
450 000–500 000 kr	314 900	22,6	107 300	-300	-0,1	-100
500 000–600 000 kr	526 500	24,0	131 300	-300	-0,1	-100
600 000–750 000 kr	445 900	26,3	174 600	-400	-0,1	-200
750 000–1 mill.kr	302 400	29,6	252 800	-600	-0,1	-200
1 mill.kr og over	242 500	35,7	571 600	-1 700	-0,1	-1 800
I alt	4 312 000	24,7	114 900	-400	-0,1	-200

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

Selvstendig næringsdrivende kommer som gruppe godt ut av skatteendringene. Samlede lettelse for denne gruppen utgjør om lag 170 mill. kroner. Dette innebærer en gjennomsnittlig let-

telse på om lag 1 600 kroner, hvorav 700 kroner kan tilskrives formuesskattelettelsene.

For gruppen lønnsøkere anslås samlet lettelse til om lag 880 mill. kroner. Dette tilsvarer en gjen-

nomsnittlig skattelettelse på 400 kroner, herav om lag 200 kroner i redusert formuesskatt.

Alderspensionister får samlet sett en skattelettelse på om lag 210 mill. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på om lag 200 kroner hvorav over 80 pst. kan tilskrives formuesskattelettelsene.

Trygdede får samlet sett en skattelettelse på om lag 200 mill. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på om lag 400 kroner, hvorav lettelsene i formuesskatten kun utgjør en liten andel.

Enkelte forslag som gjelder skatt på inntekt for personer er ikke inkludert i fordelingsberegningene, jf. omtale ovenfor. Disse endringene utgjør i gjennomsnitt om lag 200 kroner fordelt på alle skattytere over 17 år, men endringene kan ikke fordeles etter bruttoinntekt eller sosioøkonomiske gruppe.

1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Tabell 1.5 viser skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2017 og med regjeringens forslag for 2018. Etter justering med anslått vekst i lønn, pensjon eller pris fra 2017 til 2018 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 1,6 pst. og veksten i ordinær alderspensjon til 2,2 pst. For øvrig vises det til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen og til oversikt over fradrag og beløpsgrenser på departementets internettside.

Tabell 1.5 Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2017 og forslag for 2018

	2017-regler	Forslag 2018	Endring 2017–2018
<i>Skatt på alminnelig inntekt</i>			
Personer ¹	24 pst.	23 pst.	-1 pst.enhet
Bedrifter ²	24 pst.	23 pst.	-1 pst.enhet
<i>Skatt på grunnrentenæringer</i>			
Petroleum (særskatt) ³	54,0 pst.	55,0 pst	1 pst. enhet
Vannkraft (grunnrenteskatt)	34,3 pst.	35,7 pst.	1,4 pst. enhet
<i>Trinnskatt</i>			
Trinn 1			
Innslagspunkt	164 100 kr	169 000 kr	3,0 pst.
Sats.....	0,93 pst.	1,4 pst.	0,47 pst.enheter
Trinn 2			
Innslagspunkt	230 950 kr	237 900 kr	3,0 pst.
Sats.....	2,41 pst.	3,3 pst.	0,89 pst.enheter
Trinn 3			
Innslagspunkt	580 650 kr	598 050 kr	3,0 pst.
Sats ⁴	11,52 pst.	12,4 pst.	0,88 pst.enheter
Trinn 4			
Innslagspunkt	934 050 kr	962 050 kr	3,0 pst.
Sats.....	14,52 pst.	15,4 pst.	0,88 pst.enheter

Tabell 1.5 fortsetter

	2017-regler	Forslag 2018	Endring 2017–2018
<i>Trygdeavgift</i>			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	54 650 kr	54 650 kr	-
Opptrappingsatts	25,0 pst.	25,0 pst.	-
<i>Sats</i>			
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>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	0,0 pst.	0,0 pst.	-
<i>Maksimale effektive marginale skattesatser</i>			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift	46,7 pst.	46,6 pst.	-0,1 pst. enheter
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift	53,3 pst.	53,2 pst.	-0,1 pst. enheter
Pensjonsinntekt ⁷	43,6 pst.	43,5 pst.	-0,1 pst. enheter
Næringsinntekt ⁸	49,9 pst.	49,8 pst.	-0,1 pst. enheter
Utbytte ⁸	46,6 pst.	46,6 pst.	-
<i>Personfradrag</i>			
Klasse 1	53 150 kr	54 750 kr	3,0 pst.
Klasse 2	78 300 kr	-	avviklet
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt</i>			
Sats	44,0 pst.	45,0 pst.	1 pst. enhet
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense ⁹	94 750 kr	97 610 kr	3,0 pst.

Tabell 1.5 fortsetter

	2017-regler	Forslag 2018	Endring 2017–2018
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt</i>			
Sats.....	31,0 pst.	31,0 pst.	-
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense	81 200 kr	83 000 kr	2,2 pst.
<i>Særskilt fradrag i arbeidsinntekt¹⁰</i>			
<i>Særfradrag for enslige forsørgere</i>	51 804 kr	51 804 kr	-
<i>Særskilt skattefradrag for pensjonister</i>			
Maksimalt beløp	29 940 kr	29 950 kr	0,0 pst.
Nedtrapping, trinn 1			
Innslagspunkt.....	188 700 kr	193 250 kr	2,4 pst.
Sats	15,3 pst.	15,3 pst.	-
Nedtrapping, trinn 2			
Innslagspunkt	284 350 kr	290 700 kr	2,2 pst.
Sats.....	6,0 pst.	6,0 pst.	-
<i>Skattebegrensningsregelen</i>			
Avtrappingssats	55,0 pst.	55,0 pst.	-
Skattefri nettoinntekt			
Enslig.....	143 150 kr	147 450 kr	3,0 pst.
Gift	131 600 kr	135 550 kr	3,0 pst.
Formuestillegget			
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 Finnmark og Nord-Troms</i>			
Klasse 1.....	15 500 kr	15 500 kr	-
Klasse 2.....	15 500 kr	-	avviklet
<i>Sjømannsfradraget</i>			
Sats.....	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense	80 000 kr	80 000 kr	-

Tabell 1.5 fortsetter

	2017-regler	Forslag 2018	Endring 2017–2018
<i>Fiskerfradraget</i>			
Sats.....	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.</i>			
Inntektsuavhengig fradrag	63 500 kr	63 500 kr	-
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	38,0 pst.	38,0 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag.....	166 400 kr	166 400 kr	-
<i>Særfradrag for store sykdomsutgifter¹¹</i>			
Nedre grense	9 180 kr	9 180 kr	-
<i>Maksimalt årlig fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning¹².....</i>			
	40 000 kr	40 000 kr	-
<i>Frdrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km	1,56/0,76 kr	1,56/0,76 kr	-
Nedre grense for fradraget.....	22 000 kr	22 350 kr	1,6 pst.
<i>Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner</i>			
	30 000 kr	30 000 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.</i>			
	3 850 kr	3 850 kr	-
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag	20,0 pst.	20,0 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp	25 000 kr	25 000 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	15 000 kr	-

Tabell 1.5 fortsetter

	2017-regler	Forslag 2018	Endring 2017–2018
<i>Formuesskatt</i> ¹³			
Kommune			
Innslagspunkt	1 480 000 kr	1 480 000 kr	-
Sats.....	0,7 pst.	0,7 pst.	-
Stat			
Innslagspunkt	1 480 000 kr	1 480 000 kr	-
Sats.....	0,15 pst.	0,15 pst.	-
Verdsettelsesrabatter ¹³			
Primærbolig	75 pst.	75 pst.	-
Sekundærbolig (og tilordnet gjeld)	10 pst.	10 pst.	-
Aksjer og driftsmidler (inkl. næringseiendom) og tilordnet gjeld	10 pst.	20 pst.	-
<i>Finansskatt</i>			
Finansskatt på lønn	5 pst.	5 pst.	-
<i>Avskrivningssatser</i>			
Saldogruppe a (kontormaskiner o.l.)	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervertet forretningsverdi)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.) ¹⁵	24/30 pst.	24/30 pst.	-
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.) ^{16,17} ...	4 (6/10) pst.	4 (6/10) 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 Nord-Troms og Finnmark reduseres satsen fra 20,5 pst. i 2017 til 19,5 pst. i 2018.

² Skatt på alminnelig inntekt for finansskattepliktige virksomheter er 25 pst. i 2017 og foreslås videreført på samme nivå i 2018.

³ Friinntekten i særskatten foreslås redusert fra 5,4 pst. i 2017 til 5,3 pst. 2018.

⁴ For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 9,52 pst. i trinn 3 i 2017 og økes til 10,4 pst. i 2018.

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 pst. 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 2018 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 46,7 pst. med regjeringens forslag.
- ⁸ Inkluderer selskapsskatt og oppjusteringsfaktor for utbytte mv. I 2017 er selskapsskatten 24 pst. og oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. 1,24. I 2018 er selskapsskatten 23 pst. og oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. 1,33.
- ⁹ Summen av minstefradraget i lønnsinntekt og minstefradraget i pensjonsinntekt begrenses oppad til øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, dvs. 97 610 kroner for 2018.
- ¹⁰ Skattyter som kun har lønnsinntekt, får det høyeste av minstefradraget i lønnsinntekt og det særskilte fradraget i arbeidsinntekt.
- ¹¹ Særfradraget for store sykdomsutgifter videreføres med 2017-regler.
- ¹² I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2017 er det innført en ny ordning for skattefordisert individuell sparing til pensjon. Maksimalt fradragbeløp i den nye 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.
- ¹³ Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som lignes under ett for felles formue, er innslagspunktet det dobbelte av hva tabellen viser.
- ¹⁴ Verdsattelsesrabattene gjelder for eiendeler eid direkte av formuesskattepliktige.
- ¹⁵ Ordinær avskrivningssats for saldogrupper c er 24 pst., med forhøyet sats på 30 pst. for varebiler som bare bruker elektrisk kraft til fremdrift.
- ¹⁶ 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.
- ¹⁷ Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet sats på 6 pst.
- Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.6 viser gjeldende satser for merverdiavgift og særavgifter samt forslag til satser for 2018. Alle særavgiftene er i utgangspunktet oppjustert med 1,6 pst. for å ta hensyn til forventet prisvekst.

Små avvik kan skyldes avrundinger av satsene. For øvrig vises det til avgiftsvedtak i denne proposisjonen.

Tabell 1.6 Avgiftssatser i 2017 og foreslåtte satser for 2018

Avgiftskategori	2017-regler	Forslag 2018	Endring i pst.
<i>Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien</i>			
Generell sats.....	25	25	-
Redusert sats.....	15	15	-
Lav sats	10	12	2 ¹
<i>Avgift på alkoholholdige drikkevarer</i>			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/vol.pst. og liter.....	7,46	7,58	1,6
Annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. og liter.....	4,86	4,94	1,6
<i>Annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 vol.pst., kr/liter</i>			
a) 0,0–0,7 vol.pst.	-	-	-
b) 0,7–2,7 vol.pst.	3,34	3,39	1,5
c) 2,7–3,7 vol.pst.	12,54	12,74	1,6
d) 3,7–4,7 vol.pst.	21,72	22,07	1,6
<i>Avgift på tobakksvarer</i>			
Sigarer, kr/100 gram.....	255	259	1,6
Sigaretter, kr/100 stk.	255	259	1,6

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2017-regler	Forslag 2018	Endring i pst.
Røyketobakk, kr/100 gram	255	259	1,6
Snus, kr/100 gram.....	103	105	1,9
Skrå, kr/100 gram	103	105	1,9
Sigarettpapir, kr/100 stk.....	3,90	3,96	1,5
<i>Engangsavgift på kjøretøy</i>			
Personbiler mv. Avgiftsgruppe a, ²			
Egenvekt, kr/kg			
første 350.....	0	0	-
neste 850 kg.....	26,51	26,93	1,6
neste 200 kg.....	66,05	67,11	1,6
neste 100 kg.....	206,41	209,71	1,6
resten.....	240,06	243,90	1,6
NO _x -utslipp, kr per mg/km	70,93	72,06	1,6
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 75 g/km.....	0	0	-
neste 25 g/km	914,70	929,34	1,6
neste 30 g/km	995,49	1 011,42	1,6
neste 70 g/km	2 685,98	2 728,96	1,6
resten.....	3 449,80	3 505,00	1,6
fradrag for utslipp under 75 g/km, gjelder ned til 40 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 75 g/km	937,20	952,20	1,6
fradrag for utslipp under 40 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 40 g/km	1 102,65	1 120,29	1,6
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe b, ³			
egenvekt, pst. av personbilavgift	20	20	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift	75	75	-
CO ₂ -utslipp, pst. av personbilavgift	varierer	varierer	-
Campingbiler. Avgiftsgruppe c, ⁴			
pst. av personbilavgift.....	22	22	-
Beltebiler. Avgiftsgruppe e,			
pst. av verdiavgiftsgrunnlaget	36	36	-

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2017-regler	Forslag 2018	Endring i pst.
Motorsykler. Avgiftsgruppe, ⁵			
Slagvolum, kr/cm³			
første 125 cm ³	0	0	-
neste 775 cm ³	33,60	34,14	1,6
resten.....	73,68	74,86	1,6
CO₂-utslipp, kr per g/km			
første 75 g/km.....	0	0	-
neste 65 g/km	630	640,08	1,6
resten	800	812,80	1,6
Snøscootere. Avgiftsgruppe g			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg	13,79	14,01	1,6
neste 100 kg.....	27,58	28,02	1,6
resten.....	55,14	56,02	1,6
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW.....	22,15	22,50	1,6
neste 20 kW	44,30	45,01	1,6
resten.....	88,58	90,00	1,6
Slagvolum, kr/cm³			
første 200 cm ³	2,43	2,47	1,6
neste 200 cm ³	4,86	4,94	1,6
resten.....	9,69	9,85	1,7
Drosje. Avgiftsgruppe h, ⁶			
egenvekt, pst. av personbilavgift	40	40	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift	100	100	-
CO ₂ -utslipp, pst. av personbilavgift	varierer	varierer	-
Minibusser. Avgiftsgruppe j, ⁷			
pst. av personbilavgift.....	40	40	-
Årsavgift, kr/år			
Bensnbiler og dieslbiler med fabrikkmontert partikkel- filter	2 820	-	-
Dieslbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter	3 290	-	-
Motorsykler	1 960	-	-
Traktorer, mopeder mv.....	455	-	-

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2017-regler	Forslag 2018	Endring i pst.
<i>Trafikkforsikringsavgift, kr/døgn⁸</i>			
Bensinbiler og dieserbiler med fabrikkmontert partikkel- filter	7,73	7,85	1,6
Dieserbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter	9,01	9,15	1,6
Motorsykler	5,37	5,46	1,7
Traktorer, mopeder mv.....	1,25	1,27	1,6
<i>Vektårsavgift, kr/år</i>	varierer	varierer	-
<i>Omregistreringsavgift</i>	varierer	varierer	-
<i>Veibruksavgift på drivstoff</i>			
Bensin, kr/liter ⁹	5,19	5,27	1,5
Autodiesel, kr/liter ¹⁰	3,80	3,86	1,6
Bioetanol som omfattes av omsetningskravet, kr/liter	5,19	5,27	1,5
Biodiesel som omfattes av omsetningskravet, kr/liter	3,80	3,86	1,6
Naturgass, kr/Sm ³	0	0	-
LPG, kr/kg	1,43	2,23	55,9
<i>Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh</i>			
Generell sats	16,32	16,58	1,6
Redusert sats	0,48	0,48	0
<i>Grunnavgift på mineralolje mv.</i>			
Mineralolje, kr/liter	1,603	1,63	1,7
Mineralolje i treforedlingsindustrien, produksjon av fargestoffer og pigmenter, kr/liter	0,147	0,20	36,1
<i>Avgift på smøreolje, kr/liter</i>	2,17	2,20	1,4
<i>CO₂-avgift</i>			
Bensin, kr/liter	1,04	1,06	1,9
Mineralolje			
generell sats, kr/liter	1,20	1,22	1,7
kvotepliktig innenriks luftfart, kr/liter	1,10	1,12	1,8

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2017-regler	Forslag 2018	Endring i pst.
annen innenriks luftfart, kr/liter	1,10	1,17	6,4
fiske og fangst i nære farvann, kr/liter	0,29	0,29	0
Innenlandsk bruk av gass			
naturgass, kr/Sm ³	0,90	0,91	1,1
LPG, kr/kg	1,35	1,37	1,5
reduisert sats naturgass, kr/Sm ³	0,057	0,057	0
Kontinentalsokkelen			
mineralolje, kr/liter	1,04	1,06	1,9
naturgass, kr/Sm ³	1,04	1,06	1,9
naturgass som slippes ut til luft, kr/Sm ³	7,16	7,30	2,0
<i>Svovelavgift</i> , kr/liter	0,136	0,131	-3,7
<i>Avgift på utslipp av NO_x</i> , kr/kg	21,59	21,94	1,6
<i>Avgift på trikloretten (TRI) og tetrakloretten (PER)</i> , kr/kg ...	71,15	72,29	1,6
<i>Avgift på HFK og PFK</i> , kr/tonn CO ₂ -ekvivalenter	450	457	1,6
<i>Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv.</i> , kr/kg.....	20,19	20,51	1,6
<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer</i>			
Ferdigvare, kr/liter	3,34	3,39	1,5
Konsentrat (sirup), kr/liter	20,32	20,65	1,6
Saft basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker, kr/liter	1,67	1,70	1,8
Konsentrat (sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker), uten tilsatt sukker, kr/liter	10,16	10,32	1,6
<i>Sukkeravgift</i> , kr/kg.....	7,81	7,93	1,5
<i>Avgift på drikkevareemballasje</i> , kr/stk.			
Grunnavgift, engangsemballasje	1,17	1,19	1,7
Miljøavgift			
a) Glass og metall.....	5,70	5,79	1,6

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2017-regler	Forslag 2018	Endring i pst.
b) Plast	3,44	3,50	1,7
c) Kartong og papp	1,41	1,43	1,4
<i>Flypassasjeravgift, kr/passasjer</i>	82	83	1,2
<i>Totalisatoravgift¹¹, pst. av bruttoomsetning.....</i>	-	3,7	-
<i>Dokumentavgift, pst. av salgsverdi.....</i>	2,5	2,5	-

¹ Endring i merverdiavgift er oppgitt i prosentenheter.

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 b: Varebiler klasse 2. Høyeste trinn i CO₂-komponenten gjelder ikke for gruppe b, nest høyeste trinn er på 25 pst. av avgiften for personbiler og øvrige trinn er på 30 pst. av avgiften for personbiler.

⁴ Gruppe c: Campingbiler. Ilegges ikke NO_x-komponent.

⁵ Gruppe f: Motorsykler. Kjøretøy der CO₂-utslipp ikke er registrert, ilegges stykkavgift og avgift på motoreffekt.

⁶ Gruppe h: Drosje og transport av funksjonshemmede. De to høyeste trinnene i CO₂-komponenten gjelder ikke for gruppe h.

⁷ 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.

⁸ Satsene i trafikksikringsavgiften gjelder fra dato for inngåelse eller fornyelse av forsikringen og et år frem i tid. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall før 1. mars 2018 gjelder 2017-satser. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall etter 1. mars 2018 gjelder 2018-satser.

⁹ Bensin som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere.

¹⁰ Diesel som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere.

¹¹ Sektoravgift som foreslås omgjort til særavgift fra 2018.

Kilde: Finansdepartementet.

1.7 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 1 275 mrd. kroner i 2017. Av dette tilfaller om lag 84 pst. staten, i overkant av 13 pst. kommunene og om lag 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 30 pst. fra merverdiavgift, særavgifter og toll. Om lag 38 pst. kommer fra personlige skattytere, mens om lag 20 pst. kommer fra etterskuddspliktige samt arbeidsgiveravgift i Fastlands-Norge. Om lag 8 pst. av statens inntekter i 2017 kommer fra skatter og avgifter i petroleumssektoren. Andre skatter og avgifter inkludert finansskatt utgjør om lag 4 pst.

Tabell 1.7 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2017. Mrd. kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Personlige skattytere</i>	488,0	303,2	153,0	31,8
Skatt på alminnelig inntekt.....	286,6	113,5	141,4	31,8
Trinnskatt.....	49,5	49,5	-	-
Trygdeavgift	137,8	137,8	-	-
Formuesskatt.....	14,0	2,5	11,6	-

Tabell 1.7 fortsetter

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Bedrifter (etterskuddspliktige)</i>	71,0	69,4	1,3	0,2
Inntektsskatt (medregnet kraftverk)	70,7	69,1	1,3	0,2
Formuesskatt.....	0,3	0,3	-	-
<i>Finansskatt</i>	2,3	2,3		
Skatt på lønn.....	1,8	1,8		
Skatt på overskudd.....	0,5	0,5		
<i>Eiendomsskatt</i>	12,6	-	12,6	-
<i>Arbeidsgiveravgift.....</i>	177,4	177,4	-	-
<i>Avgifter.....</i>	387,7	387,7	-	-
Merverdiavgift.....	279,8	279,8	-	-
Særavgifter og toll	107,9	107,9	-	-
<i>Petroleum.....</i>	96,5	96,5	-	-
Skatt på inntekt.....	89,6	89,6	-	-
Avgift på utvinning mv.	6,9	6,9	-	-
<i>Andre skatter og avgifter.....</i>	39,3	38,5	0,7	-
Trygde- og pensjonspremier, andre stats- og trygderegnskaper ¹	26,7	26,7	-	-
Skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer	2,4	2,4	-	-
Andre skatter og avgifter ²	10,1	9,4	0,7	-
Samlede skatter og avgifter	1 274,6	1 075,0	167,6	32,0
Herav direkte skatter	886,9	687,3	167,6	32,0

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 Hovedtrekk i skatte- og avgiftssystemet

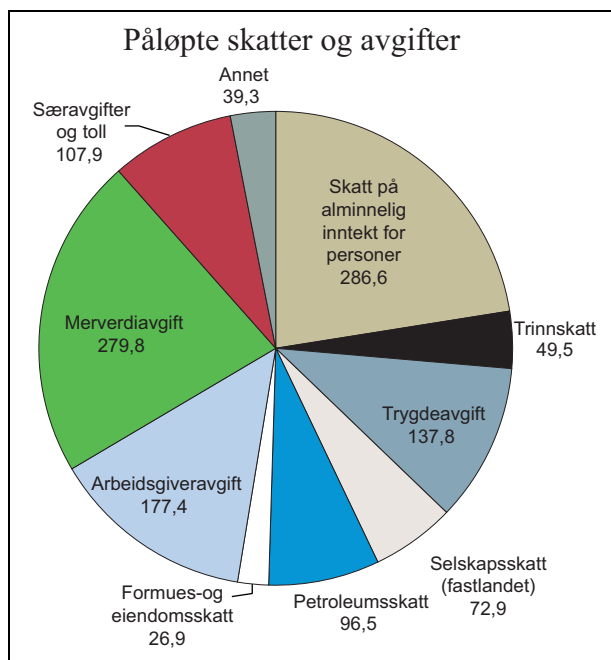
2.1 Innledning

Skatter og avgifter kan hemme effektiviteten i økonomien, men er nødvendige for å finansiere offentlige tjenester og overføringer. Skattesystemet bør innrettes slik at det bidrar til høy verdiskaping og en god utnyttelse av ressursene i samfunnet. Det vil bidra til å gjøre det samfunnsøkonomiske tapet ved beskatning lavest mulig. Det må videre unngås at skattesystemet påfører skattyterne og myndighetene unødige store administrative kostnader. Skattesystemet bidrar til å omfordele inntekt. Skatter og avgifter spiller dessuten en rolle i konjunkturreguleringen. Skattesystemet bidrar til en automatisk stabilisering av økonomien fordi innbetalingen av skatt går opp i gode tider og ned i dårlige.

Beskrivelsen av skatte- og avgiftssystemet tar utgangspunkt i reglene for 2017. I dette kapitlet gis det en oversikt over hovedreglene i skatte- og avgiftssystemet. Det finnes også noen unntak fra hovedreglene, såkalte skatteutgifter. Skatteutgiftene er omtalt i punkt 2.7 og er nærmere beskrevet i vedlegg 1. Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner for 2017. Figuren illustrerer tallene i tabell 1.7 og viser at de største skatteinntektene kommer fra skatt på alminnelig inntekt for personer, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

De ulike skatteartene kan deles inn i direkte skatter og indirekte skatter.

Direkte skatter omfatter blant annet inntektsskatt for personer og bedrifter, arbeidsgiveravgift, formuesskatt og eiendomsskatt. De direkte skattene utgjør i 2017 70 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene. Inntektsskatt for personer, inkludert trygdeavgift og toppskatt utgjør 38 pst. av samlede skatte- og avgiftsinntekter, mens inntektsskatt og arbeidsgiveravgift for bedrifter, inkludert petroleumsvirksomhet og finansskatt utgjør om lag 27 pst. Skatteinntektene fra fastlandsbedriftene inkludert arbeidsgiveravgiften utgjør 21 pst. av skatte- og avgiftsinntektene fra Fastlands-Norge.



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner. Anslag for 2017. Mrd. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter, toll og sektoravgifter og utgjør 30 pst. av samlede skatter og avgifter. Merverdiavgiften utgjør 22 pst. av samlede skatter og avgifter, mens særavgiftene samlet utgjør 8 pst. Toll har liten betydning for statens inntekter.

2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem

Skattesystemet påvirker 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 å

- først benytte skatter og avgifter som bidrar til bedre ressursbruk (for eksempel miljøavgifter),
- 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.

De samfunnsøkonomiske kostnadene som oppstår ved vridende beskatning, bør holdes så lave som mulig. Skatte- og avgiftssystemet har siden skattereformen i 1992 bygget på prinsippene om brede skattegrunnlag, lave satser 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 skatlegges likt, og for at progressiviteten i skattesatsene bidrar til reell 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 og mer administrativt komplisert og krevende. For å opprettholde skatteinntektene må andre skatter og avgifter økes, og de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skatlegging 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 enkelte skatter 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 en enkelt skatte- og 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 imidlertid 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 høyinntektsgrupper.

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 (midlertidig) 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 skatlegging av alle reelle inntekter bidrar til at ressursbruken ikke påvirkes av for eksempel skattemotiverte investeringer. Overskuddet som beskattes, bør svare til faktisk verdiskaping.

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

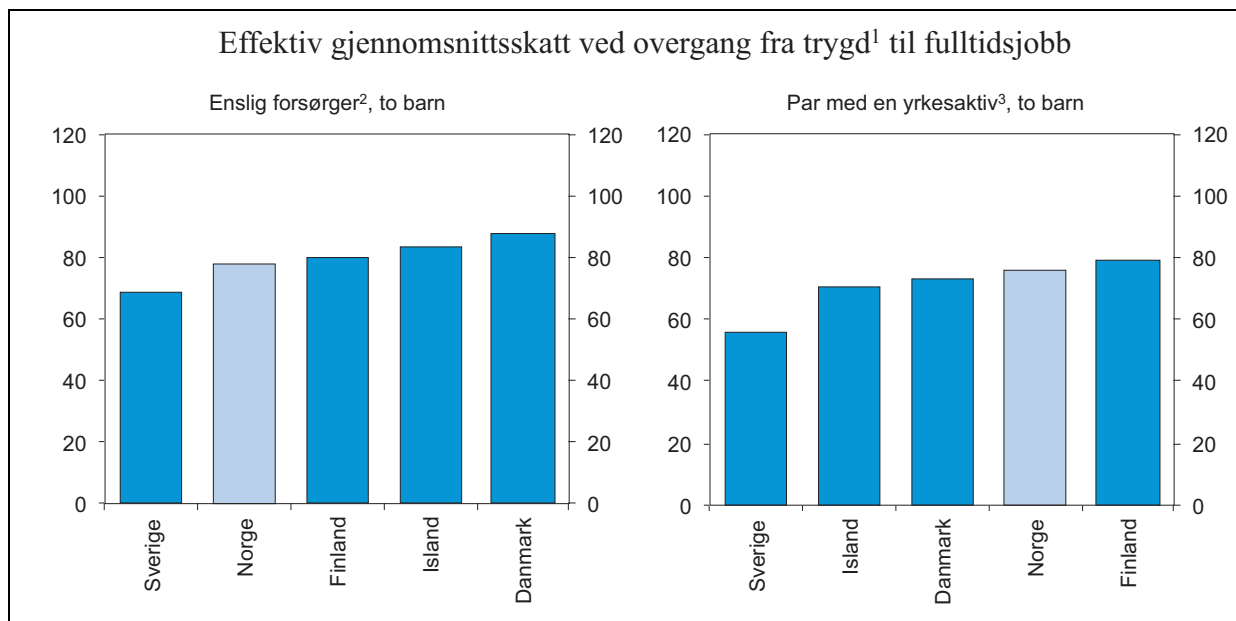
I næringer som utnytter naturressurser, kan det oppstå en ekstra avkastning i form av grunnrente. Det er viktig å sikre fellesskapet en høy andel av den ekstra avkastningen. Inntekter fra nøytrale skatter, slik som grunnrenteskatter, reduserer isolert sett behovet for vridende skatter. Norge har en særskilt 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 fra aktivite-

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 er 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 de 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 skattesatser 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 for 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 2015. 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 skattesatsen på arbeid kan bli betydelig. Eksempelvis vil en enslig forsørger med to barn og inntekt på 67 pst. av gjennomsnittet reelt skatlegges med nesten 80 pst. av brutto arbeidsinntekt når man inkluderer bortfall av dagpenger ved arbeidsledighet.



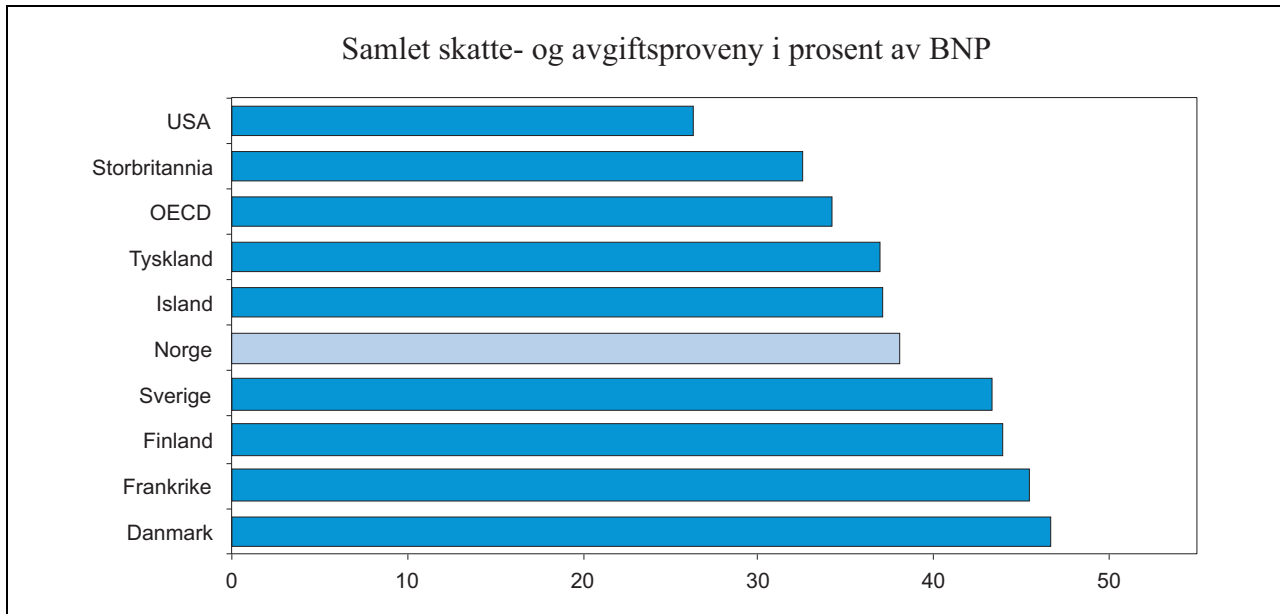
Figur 2.2 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra dagpenger ved arbeidsledighet til fulltidsjobb. 2015. Prosent

¹ Beregningene tar utgangspunkt i dagpenger ved arbeidsledighet i de ulike landene slik som beregnet i OECD Tax and Benefit 2015. 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. 2015. Prosent

¹ Uveid gjennomsnitt for OECD.

Kilde: OECD Revenue Statistics.

tene på kontinentalsokkelen uten å hindre at samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer blir gjennomført. SDØE virker som en kontantstrømskatt på felt der 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 EU var andelen skatter og avgifter i prosent av BNP (vektet gjennomsnitt) om lag på nivå med andelen for Norge i 2015. I Norge finansieres en del av de totale utgiftene over offentlige budsjetter av olje- og fondsinntekter fra Statens pensjonsfond utland. For 2017 utgjør dette vel 13 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 43 og 50 pst., mens andelen i Danmark har ligget mellom 44 og 50 pst. av BNP. Det gjennomsnittlige skattenivået i

OECD har i samme periode variert mellom 32 og 34 pst. av BNP.

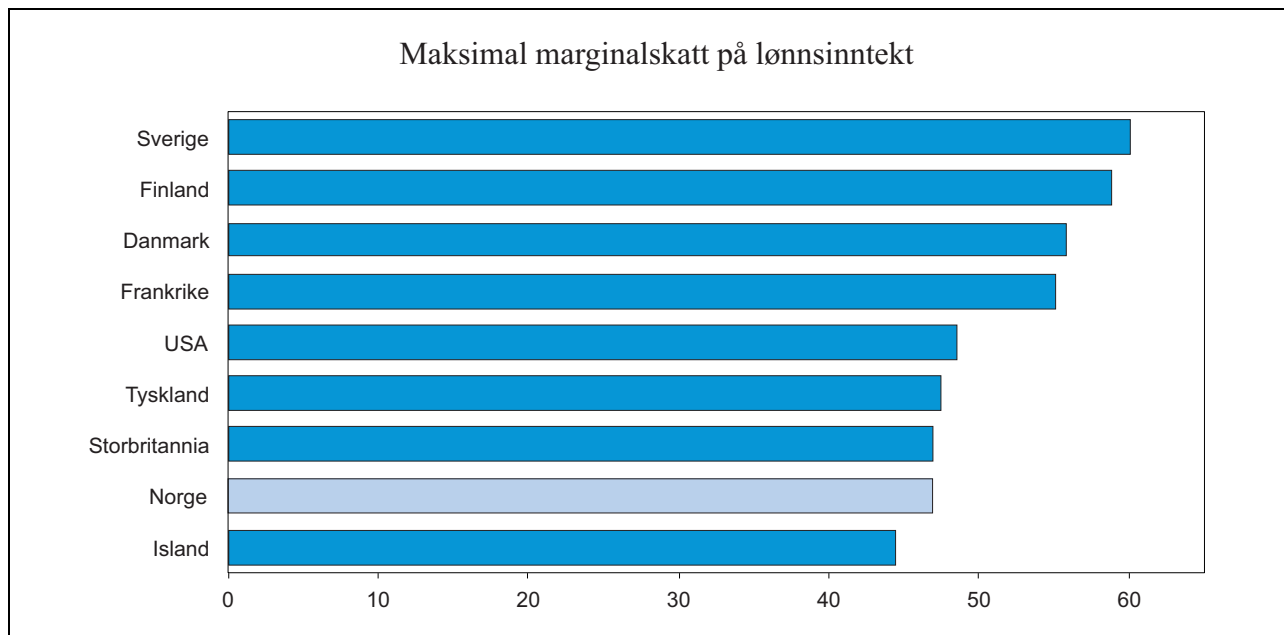
Den økte mobiliteten av kapital, varer og tjenester innebærer at forskjeller i beskatning mellom land kan få økt betydning. Norge må ha gode generelle skatte- og avgiftsregler for å beholde og tiltrekke seg næringsvirksomhet og kapital. Lokaliseringsbeslutninger avhenger imidlertid av mer enn skatt. 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.

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 24 pst. av «alminnelig inntekt» fratrukket personfradrag og enkelte særfradrag. Alminnelig inntekt består av alle skattepliktige inntekter (lønn inkludert skattepliktige naturalytelse, trygdeytelser, pensjon, netto næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket minstepfradrag, fradragsberettigede tap og utgifter



Figur 2.4 Høyeste marginalskatt på lønnsinntekt eksklusive arbeidsgivers bidrag til arbeidstakers trygdeordninger. Noen utvalgte land i 2016. Prosent

Kilde: OECD Tax database.

som gjeldsrenter mv., foreldrefradrag og andre fradrag.

For det andre betales trygdeavgift og trinnskatt av «personinntekt», som består av 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 (minstefradrag og personfradrag) og satsstrukturen i trinnskatten. Trinnskatten har fire trinn der satsene øker for hvert innslagspunkt. Boks 2.2 viser hvordan marginal- og gjennomsnittsskatten stiger ved økende lønnsinntekt. Høyeste marginalskatt på lønn uten arbeidsgiveravgift er 46,7 pst. i 2017. Dersom arbeidsgiveravgiften inkluderes, øker høyeste marginalskatt til 53,3 pst. av samlet lønnskostnad. Figur 2.4 viser høyeste marginalskatt 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 marginalskatt i Norge er på nivå med høyeste marginalskatt i land som Tyskland og Storbritannia, mens en del av de andre nordiske landene har høyere marginalskatt 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. Minstefradraget 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 192 900 kroner i 2017, som er noe høyere enn minste pensjonsnivå for enslige. Over dette innslagspunktet betales det mindre skatt av pensjon enn av lønn. Skattefradraget nedtrappes mot pensjonsinntekt over om lag minstepensjon, slik at differansen mellom skatt på pensjon og lønn blir mindre når pensjonsinntekten stiger.

Figur 2.7 viser andel skatt med 2017-regler på henholdsvis pensjonsinntekt for enslige AFP-/alderspensjonister og lønnsinntekt for lønnstakere i klasse 1. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn henholdsvis lønn og pensjon. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standard fradrag. Skatten på en alderspensjon på 300 000 kroner utgjør 14 pst. av pen-

Boks 2.2 Beregning av skatt på lønnsinntekt

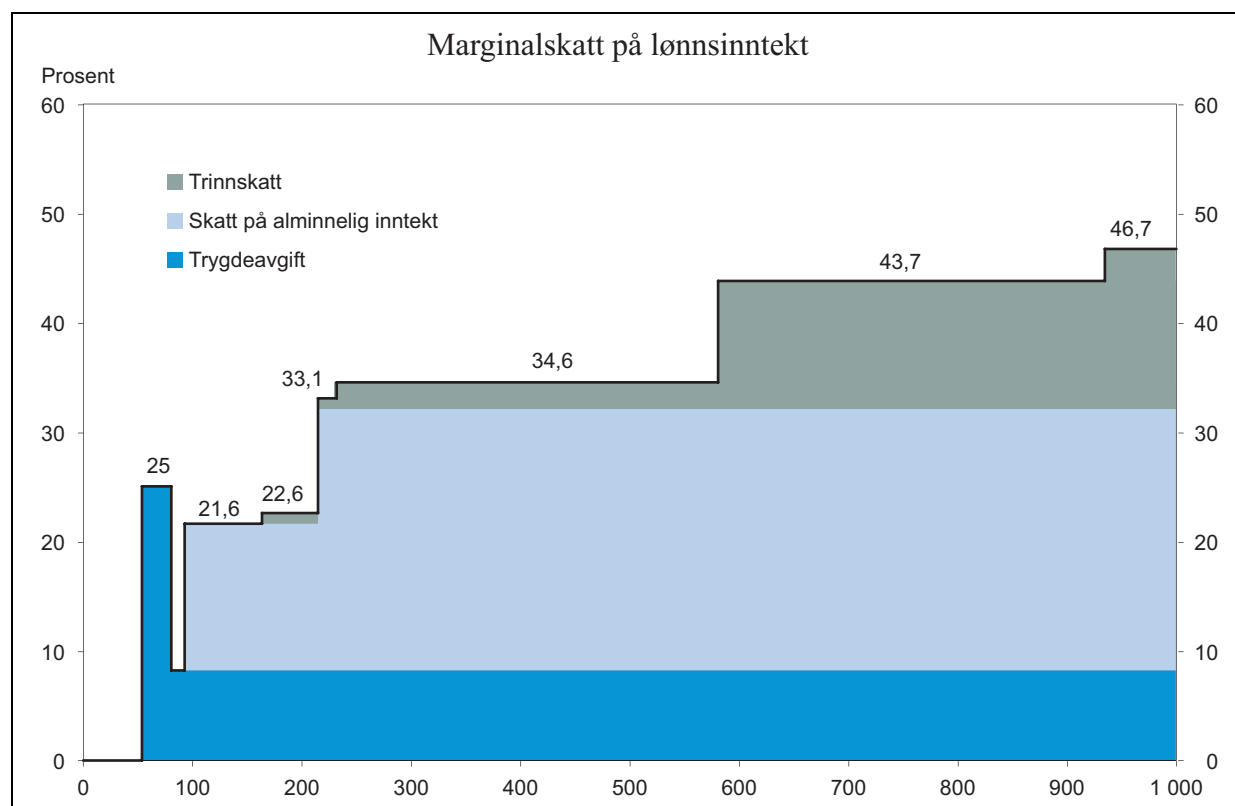
Marginalskatt er den skattesatsen som gjelder for den siste kronen skattyteren har tjent. Marginalskatten er med på å påvirke beslutninger om hvor mye han eller hun velger å jobbe. Deresom marginalskatten er høy, kan det svekke arbeidstakernes motivasjon til å øke arbeidsinnsatsen. Slike vridninger av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

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 inntekt betaler størst andel av inntekten i skatt.

Figurene nedenfor viser henholdsvis marginalskatt og gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt med 2017-regler.

Figur 2.5 viser at marginalskatten varierer med nivået på inntekten. Skatten er null opp til

nedre grense for å betale trygdeavgift (dvs. om lag ved den såkalte frikortgrensen). Deretter betales trygdeavgift etter en opptrappingssats (25 pst.). Opptrappingssatsen benyttes inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats på 8,2 pst. av hele lønnsinntekten. Når lønnsinntekten overstiger summen av personfradraget og minstefradraget (44 pst. av inntekten), begynner skattyter å betale skatt på alminnelig inntekt (24 pst.). Så lenge det gis minstefradrag etter sats og inntekten er under det første innslagspunktet i trinnskatten, blir marginalskatten på 21,64 pst. ($8,2 \text{ pst.} + 24 \text{ pst.} \cdot (1 - 0,44)$). Satsen i trinn 1 i trinnskatten øker marginalskatten med 0,93 prosentenheter til 22,57 pst. Når skattyter har høy nok inntekt til å få maksimalt minstefradrag, blir marginalskatten 33,13 pst. ($8,2 \text{ pst.} + 24 \text{ pst.} + 0,93 \text{ pst.}$). Marginalskattesatsen øker til 34,61 pst. i trinn 2, 43,72 pst. i trinn 3 og 46,72 pst. i trinn 4.

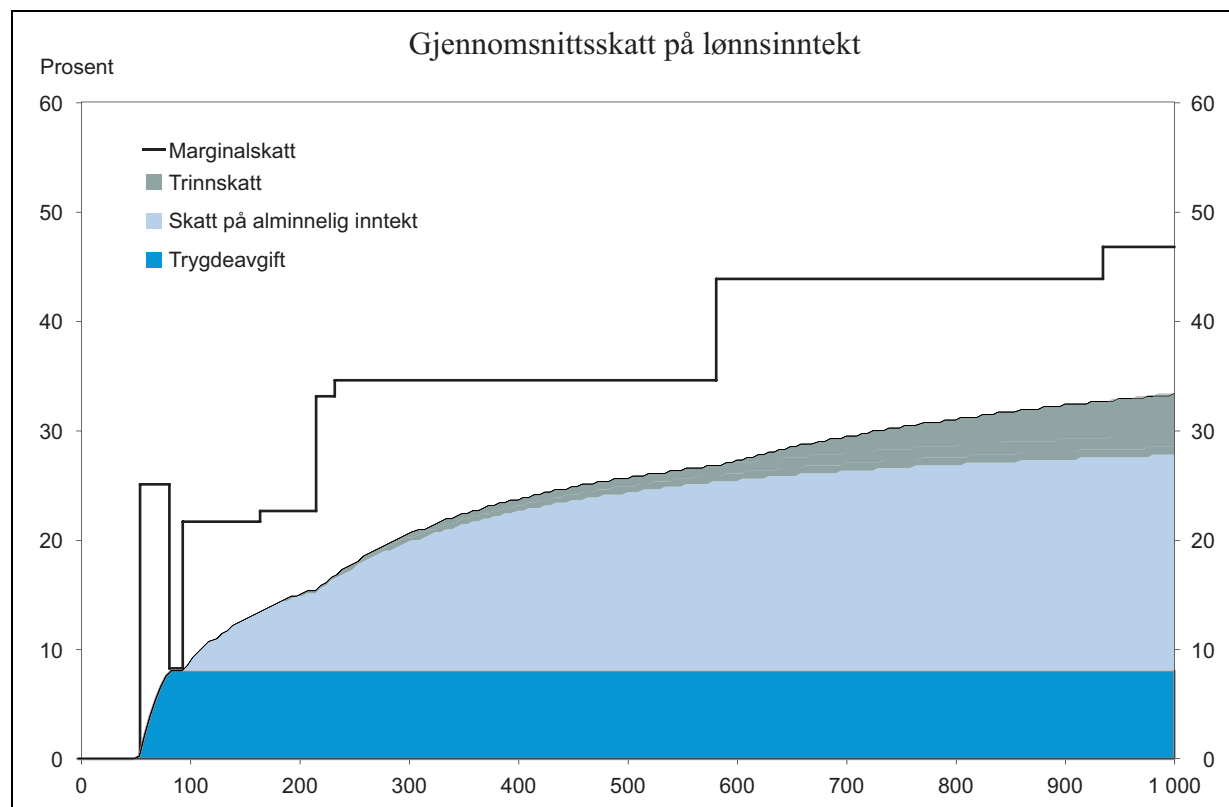


Figur 2.5 Marginalskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift) med 2017-regler for en lønntaker i skatteklasse 1 som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Boks 2.2 forts.

Figur 2.6 viser at gjennomsnittsskatten er vesentlig lavere enn marginals-katten og at den øker med inntekten.



Figur 2.6 Gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift) med 2017-regler for en lønnstaker i skatteklasse 1 som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

sjonsinntekten mens andelen skatt på tilsvarende lønnsinntekt er 21 pst.

Skatt på aksjeinntekter til personer

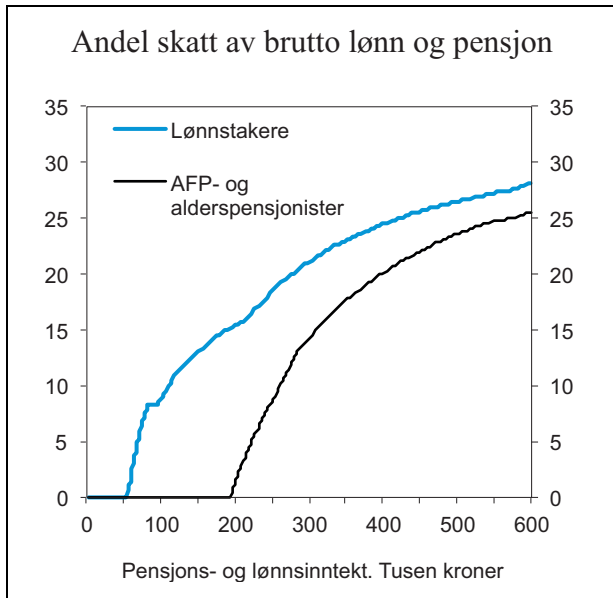
Aksjonærmodellen ble innført med skattereformen i 2006 og skal bidra til at de høyeste marginals-kattene på lønnsinntekt og aksjeinntekt blir om lag like. Liten satsforskjell gjør at motivet til å fremstille arbeidsinntekt som aksjeinntekt (inntektsskifting) er lite.

Aksjonærmodellen innebærer at aksjeinntekter til personlige aksjonærer som overstiger et skjermingsfradrag, skattlegges 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 mot-

virke at motivet til inntektsskifting ble større når skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert fra 27 til 25 prosent. I 2017 er oppjusteringsfaktoren 1,24.

Hovedformålet med skjermingsfradraget er at ikke utbytteskatten skal svekke motivet til å investere i aksjer. Skjermingsfradraget utregnes 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 år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag fremføres med rente. Ubenyttet skjer-



Figur 2.7 Andel skatt på ulike brutto inntektsnivå for henholdsvis lønnstakere og AFP- og alderspensjonister med 2017-regler.¹ Prosent

¹ Det er forutsatt at skattyterne er enslige og lignede i klasse 1, og at de kun har henholdsvis lønn og pensjon og ikke har fradrag utover standard fradrag.

Kilde: Finansdepartementet.

mingsfradrag 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 som får skjermingsfradraget beregnet for 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.

Fra 1. juli 2017 er 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. Ubeskattet gevinst 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. Aksjeutbytte går ikke inn på kontoen, men utbetales løpende og skattlegges direkte på aksjonærens hånd.

Skatt på næringsinntekt

Eiere av enkeltpersonforetak skattlegges etter foretaksmodellen, mens deltakere i deltakerlignede selskap (ansvarlig selskap, kommandittselskap og andre) skattlegges etter deltakermo-

dellen. 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 deltakerlignede selskap 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.

2.3.2 Bedriftsbeskatning

Overskudd i selskap skattlegges som alminnelig inntekt med en flat skattesats på 24 pst. i 2017. 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 utbytte og gevinst på aksjer mv. Samtidig bortfaller fradragretten for tilsvarende tap. Målet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning i selskapssektoren.

Tabell 2.1 Formelle og beregnede effektive selskapsskattesatser i 2016. Prosent

Land	Formell skattesats	Effektiv gjennomsnittsskattesats	Effektiv marginalskattesats
Irland	12,5	14,1	12,3
Finland.....	20,0	18,9	16,3
Storbritannia	20,0	21,5	24,7
Sveits.....	21,2	18,6	12,4
Sverige.....	22,0	19,4	14,5
Danmark	23,5	20,0	15,4
Canada.....	25,0	25,1	24,8
Nederland	25,0	22,5	16,8
Norge.....	25,0	23,3	19,5
Østerrike	25,0	23,1	18,8
Hellas.....	29,0	27,6	24,7
Portugal.....	29,5	26,6	20,3
Spania	30,6	30,3	36,5
Tyskland.....	31,0	28,2	22,5
Italia	31,3	23,6	3,8
Japan	31,5	34,2	38,2
Belgia.....	34,0	28,3	14,7
USA.....	37,9	36,5	34,3
Frankrike.....	38,9	38,4	32,6

Kilder: Europakommisjonen og ZEW Mannheim (TAXUD/2013/CC/120, Final Report 2016).

ren, det vil si at utbytter og gevinster skattlegges flere ganger for aksjer som eies av selskap.

Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor er pliktige til å betale arbeidsgiveravgift av lønnskostnader. Satsen for arbeidsgiveravgiften avhenger av hvor bedriften er lokalisert.

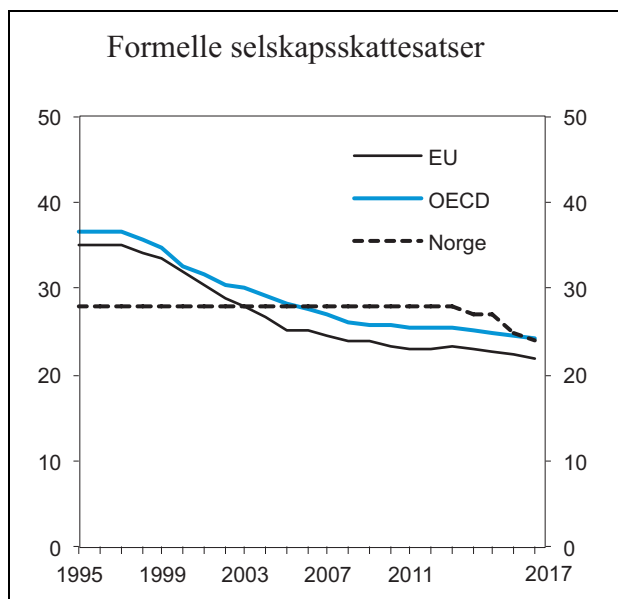
Selskapsskattesatsen i Norge lå uendret på 28 pst. i perioden 1992–2013. Satsen ble redusert til 27 pst. i 2014, deretter til 25 pst. i 2016 og videre til 24 pst. i 2017. En selskapsskattesats på 24 pst. er om lag på linje med gjennomsnittet i OECD, men noe høyere enn gjennomsnittet i EU, se figur 2.8.

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 skattecreditter 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 nivået på investeringen.

Tabell 2.1 viser formelle skattesatser og beregnede effektive gjennomsnittlige og marginale skattesatser i noen utvalgte land i 2016. 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 beregningen er det forutsatt en tenkt investering fordelt på noen utvalgte investeringsobjekter samt at investeringen delvis er finansiert med egenkapital og delvis med gjeld.

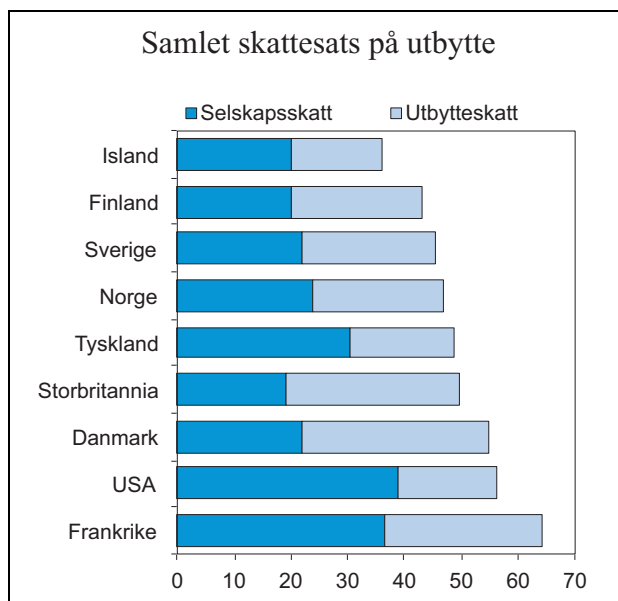
Selskapenes overskudd skattlegges også på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskatningen, jf. punkt 2.3.1. Figur 2.9 viser samlet for-



Figur 2.8 Formelle selskapskattesatser i Norge, EU og OECD.¹ 1995–2017. Prosent

¹ Uveide gjennomsnitt for EU og OECD. EU-tallene omfatter land som var medlemmer per 2017 (EU-28).

Kilder: OECD, Eurostat, KPMG og Finansdepartementet.



Figur 2.9 Samlet marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2017. Prosent

Kilde: OECD.

mell marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i utvalgte land i 2016.

Økt økonomisk integrasjon og økte investeringer over landegrensene har gjort at overskudd i flernasjonale selskaper lettere flyttes mellom land. Flere land har innført særlig gunstige skatteord-

ninger, for eksempel for en del immaterielle eiendeler. Slike ordninger 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 blir det gjennomført regelendringer i Norge som skal motvirke overskuddsflytting, både ved å redusere selskapskattesatsen og ved målrettede tiltak som for eksempel begrensninger i rentefradraget og tiltak for å lette informasjonsutvekslingen med andre land.

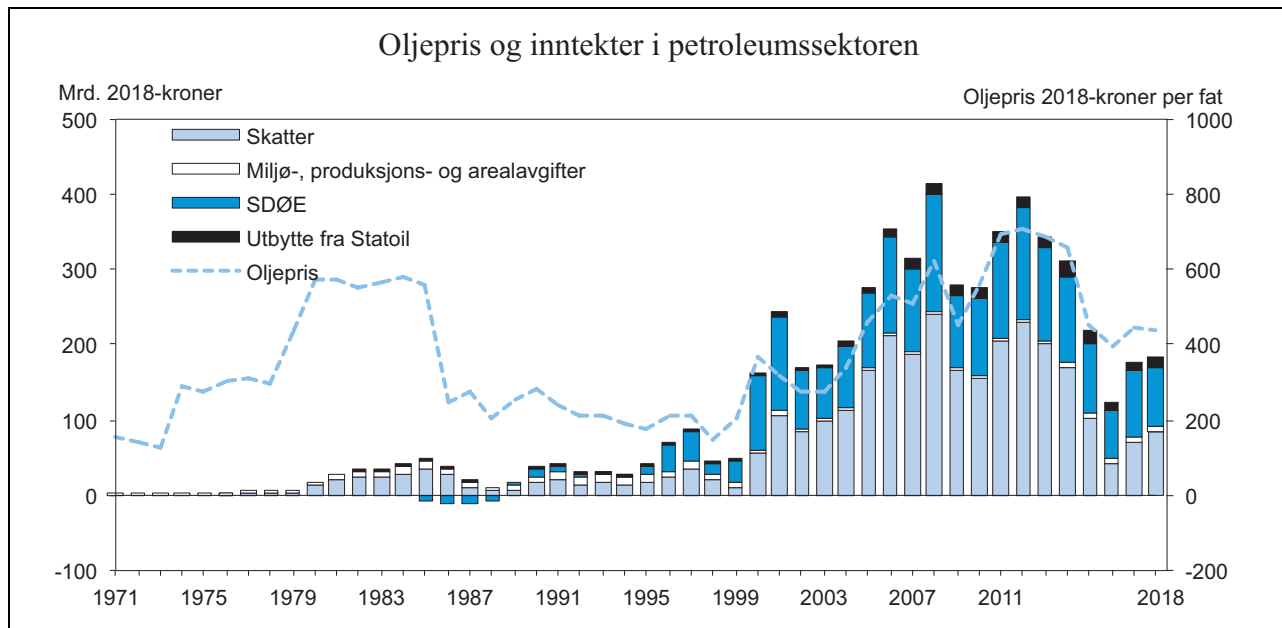
Petroleumsbeskatning

Det er en betydelig meravkastning (grunnrente) ved utvinning av olje og gass. Det er derfor en særskatt på inntekter fra petroleumsutvinning i tillegg til den ordinære overskuddsskatten. Særskattesatsen er 54 pst. i 2017.

Petroleumsbeskatningen bygger i utgangspunktet på reglene for den ordinære bedriftsbeskatningen. Imidlertid bestemmes skattegrunnlaget for inntekter fra salg av råolje ved hjelp av administrativt fastsatte normpriser. Det gis fradrag for alle relevante driftskostnader, og letetekostnader kan utgiftsføres direkte. Investeringer avskrives over seks år. I særskattegrunnlaget trekkes det i tillegg fra en friinntekt. Dersom selskapet går med underskudd, kan underskuddet og ubenyttet friinntekt fremføres med et rentetillegg. Dersom et selskap aldri får tilstrekkelig skattemessig overskudd, vil staten refundere skatteverdien av underskuddet ved opphør av virksomhet på norsk sokkel. Systemet er dermed utformet slik at selskapene har sikkerhet for å få utnyttet full verdi av skattefradragene. Sikre fremtidige skattefradrag skal verdsettes med en risikofri rente etter ordinær skatt. Verdsatt med en risikofri rente er verdien av investeringsfradragene (avskrivning, friinntekt og rentefradrag) høyere enn investeringskostnaden, jf. Prop. 150 LS (2012–2013) punkt 5.4. Investeringsfradragene er dermed sjenerøse sammenlignet med en nøytral petroleumsskatt, 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 der staten løpende dekker sin andel av investeringer og driftskostnader og får den samme andel av inntektene.

Figur 2.10 viser sammensetningen av statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Statens inntekter tar utgangspunkt i netto overskudd i virksomheten, og skatteinntektene vil dermed



Figur 2.10 Samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren (venstre akse) og oljeprisutvikling (høyre akse), 2018-kroner¹

¹ Anslag for 2018.

Kilde: Finansdepartementet.

automatisk tilpasse seg endret oljepris og endret lønnsomhet i næringen.

Kraftverksbeskatning

Overskuddet i kraftforetak skattlegges som alminnelig inntekt på samme måte som i andre foretak. Det beregnes i tillegg skatt til staten på grunnrenten i vannkraftverk. Grunnrenteskattesatsen er 34,3 pst. i 2017. Kraftverk med generatorer under 10 MVA er fritatt for grunnrenteskatt. Grunnrenten beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift, eiendomsskatt, avskrivninger samt friinntekt. Friinntekten beregnes som den risikofrie avkastningen av den nedskrevne verdien på driftsmidlene. Selskapene har sikkerhet for å få utbetalt full skatteverdi av investeringsfradragene i grunnrenteskatten. 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. En friinntekt fastsatt på bakgrunn av en risikofri rente sikrer dermed at nåverdien av skattefradragene tilsvarer investeringskostnaden, og at lønnsomme prosjekter ikke blir ulønnsomme etter grunnrenteskatt.

Kraftforetakene ilegges også en naturressurskatt (betales til kommune og fylkeskommune) på 1,3 øre per kWh. Naturressurskatt er fradragsberettiget krone for krone mot utlignet 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.

Finansskatt

Det ble i 2017 innført en finansskatt på lønnsgrunnlaget og overskudd i finansnæringen. Finansskatten skal bøte på at finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgift. Merverdiavgiftsunntaket skyldes blant annet at det ville vært krevende å fastsette et egnet grunnlag for å beregne avgift på marginbaserte tjenester, eksempelvis bankenes rentemargener. Finansskatten består av en skatt på 5 pst. på lønninger (grunnlaget for arbeidsgiveravgift) og at

skattesatsen på selskapsoverskudd (grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt) er 25 pst. for finansielle virksomheter, mot 24 pst. for øvrig virksomhet. I 2017 betydde det en videreføring av skattesatsen på 25 pst. på selskapsoverskudd for finansielle virksomheter, som dermed ikke ble omfattet av den generelle reduksjonen i selskapsskatten fra 25 til 24 pst. dette året.

2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning

Formuesskatt

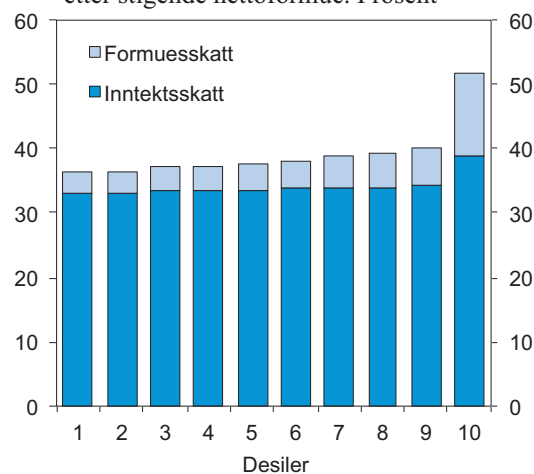
Personlige skattytere betaler formuesskatt på 0,85 pst. av skattepliktig nettoformue, det vil si bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 1,48 mill. kroner i 2017. Ektefeller får et felles bunnfradrag på 2,96 mill. kroner. Formuesskatten fører til at skattesystemet for personer samlet sett virker mer progressivt enn ved inntektsbeskatning alene. Figur 2.11 illustrerer dette.

Den skattemessige verdien av formueseieendene er i utgangspunktet lik markedsverdi. Primærbolig verdsettes imidlertid betydelig lavere enn markedsverdi. I tillegg er det fra 2017 innført en egen verdsettingsrabatt for aksjer og driftsmidler. Verdsettingsrabatten er 10 pst. i 2017. Næringsseiendom utenom kraftverk, jordbruk og skogbruk har en verdsettingsrabatt på 20 pst. i 2017. For primærbolig (boligen en bor i) er ligningsverdien 25 pst. av beregnet markedsverdi, mens den er 90 pst. for sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom). En sikkerhetsventil skal sikre at ingen primærboliger eller fritidseiendommer får høyere ligningsverdi enn 30 pst. av markedsverdi som kan dokumenteres av skattyter. For sekundærboliger tilsvarende sikkerhetsventilen dokumentert markedsverdi. For næringsseiendom er sikkerhetsventilen 96 pst. Det gis fradrag for gjeld ved fastsettelse av formuesskatt. Gjeld tilordnet bolig, fritidseiendom, bankinnskudd mv. verdsettes fullt ut. Gjeld tilordnet næringsseiendom, sekundærboliger, aksjer og driftsmidler verdsettes imidlertid med samme formelle rabatt som eiendelen. Gjelden fordeles forholdsmessig ut fra hvor stor andel de ulike formueseieendene utgjør av brutto formue (i fordelingen inngår bolig, næringsseiendom, aksjer og driftsmidler uten formelle verdsettingsrabatter).

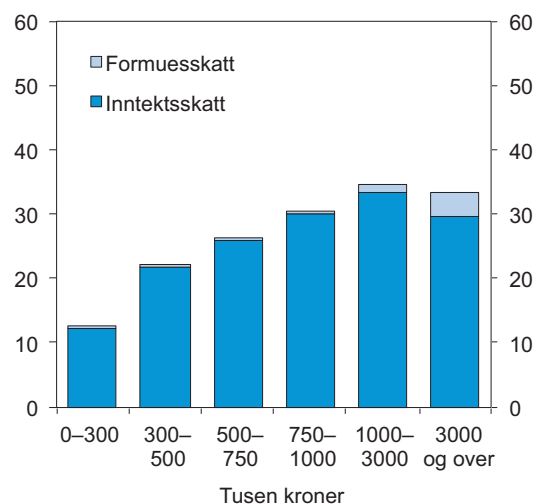
Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert de siste årene som følge av økt bunnfradrag. Det anslås at om lag 11,5 pst. av skattyterne betaler formuesskatt i 2017, jf. figur 2.12. Gjennomsnittlig skattebeløp blant de som betaler formuesskatt, har økt over perioden.

Skatt som andel av bruttoinntekt. 2015

A. For de 1 pst. med størst nettoformue. Personene er fordelt i ti like store grupper etter stigende nettoformue. Prosent



B. Alle skattytere fordelt i ulike intervaller for bruttoinntekt. Prosent.

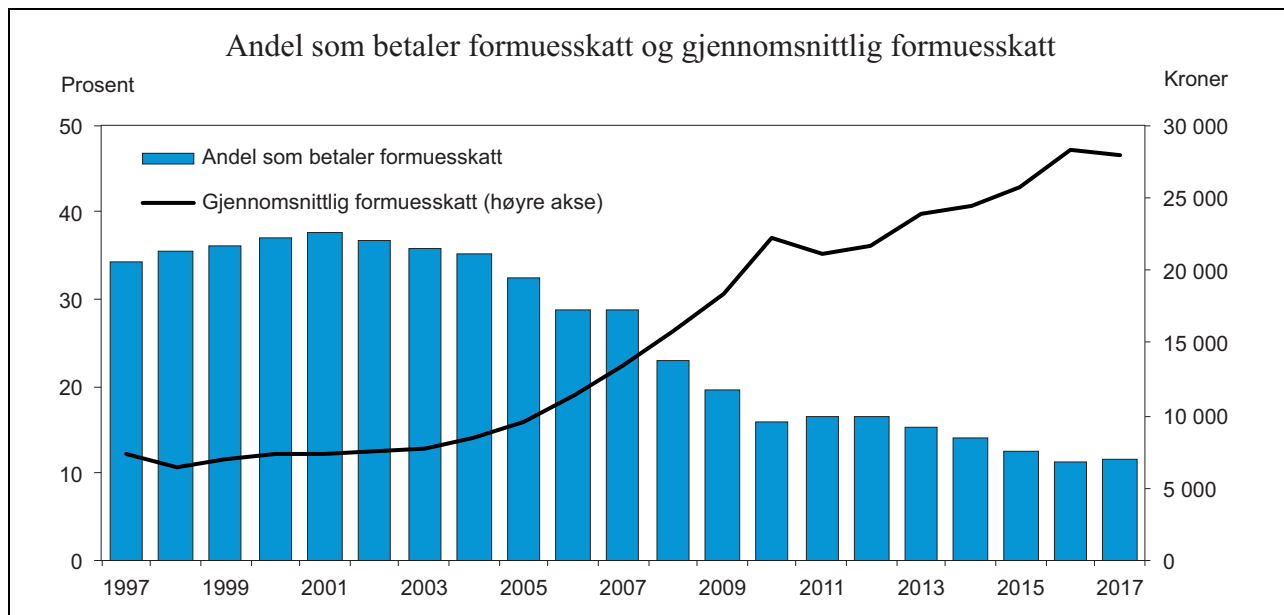


Figur 2.11 Skatt som andel av bruttoinntekt i 2015. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Eiendomsskatt

Eiendomsskatten skrives ut av og tilfaller i sin helhet kommunen. Den enkelte kommune avgjør selv om det skal skrives ut eiendomsskatt innenfor de rammene eieendomsskattelova setter. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget, som skal fastsettes ved taksering hvert tiende år. Kommunene kan alternativt velge å bruke formuesskattegrunnlagene ved taksering av bolig. 67 kommuner benytter seg av denne muligheten i 2017. Kommunene kan videre velge om de vil bruke en reduksjonsfaktor



Figur 2.12 Andel personer (av bosatte personer 17 år og eldre) som betaler formuesskatt¹ og gjennomsnittlig formuesskatt. 1997–2017. Anslag for 2016 og 2017. 2017-kroner

¹ Formuesskatt før eventuelle nedsettelse som følge av 80-prosentregelen (kun relevant for årene 1997–2008).

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

ved verdsetting av eiendommene. For bolig kan de også bruke et bunnfradrag for å redusere takstgrunnlaget. Fra 2017 kan kommunene velge å frita fritidseiendommer for eiendomsskatt. Fem kommuner benytter seg av denne muligheten i 2017. For eiendomsskatt på kraftverk gjelder egne takseringsregler, som baserer seg på verdien av produksjonen innenfor en minimums- og maksimumsgrense.

I 2017 har 366 av 426 kommuner innført eiendomsskatt, hvorav 282 har eiendomsskatt på bolig i hele eller deler av kommunen. Kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatten var om lag 12,3 mrd. kroner i 2016, hvorav 6,3 mrd. kroner var eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendommer. Figur 2.13 viser utviklingen i samlede eiendomsskatteinntekter til kommunene i perioden 2005–2016.

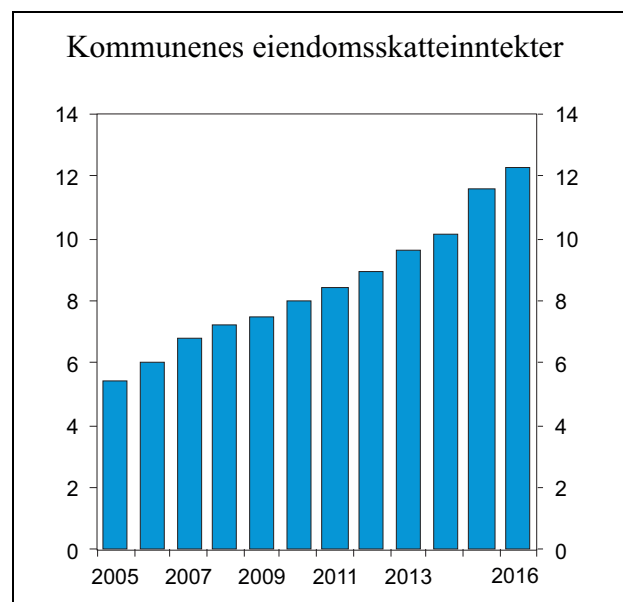
Skatt på eiendom internasjonalt

Boks 2.3 gir en oversikt over inntekter fra skatt på eiendom 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



Figur 2.13 Kommunenes eiendomsskatteinntekter 2005–2016. Mrd. 2016-kroner

Kilde: Statistisk sentralbyrå (KOSTRA).

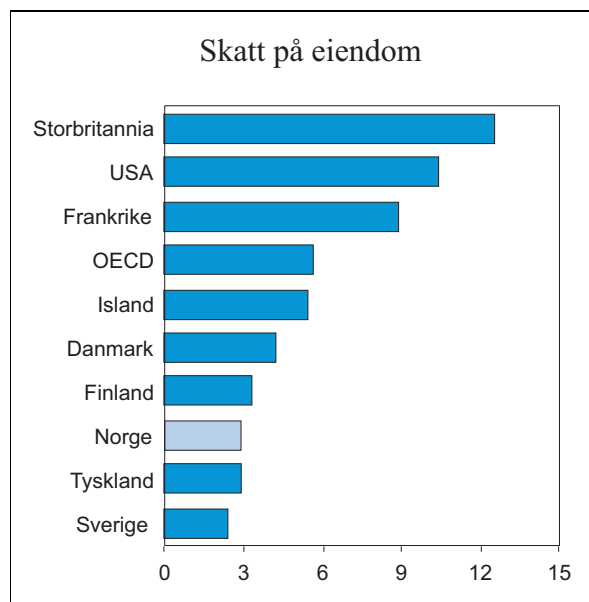
oppkreves og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende. Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Merverdiavgiftspliktige virksomheter får fradragført inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dette bidrar til at avgiften ikke belaster avgiftspliktige virksomheter i omsetningskjeden, og at den dermed beskatter det endelige forbruket av varer og tjenester. Ved at

Boks 2.3 Inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene

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

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

Figur 2.14 viser inntektene fra skatt på eiendom i utvalgte OECD-land. I Norge utgjør skatteinntektene fra eiendom 2,9 pst. av de samlede skatteinntektene. Dette er godt under OECD-gjennomsnittet på 5,6 pst. Anslaget for Norge inkluderer som nevnt de samlede inntektene fra formuesskatt og omfatter dermed også skatt på formuesobjekter som aksjer mv. Den faktiske skatten på fast eiendom utgjør trolig under 2 pst. av de samlede skatteinntektene. I tillegg skiller Norge seg ut internasjonalt ved det ubegrensede fradraget for gjeldsrenter i inntektsskatten.



Figur 2.14 Skatt på eiendom. Prosent av samlede skatteinntekter. 2015¹

¹ Tall for OECD er for 2014.

Kilde: OECD Revenue Statistics Database.

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

Den generelle merverdiavgiftssatsen i Norge er 25 pst. Danmark og Sverige har også en generell 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 2.4 sammenliknes merverdiavgiftssystemene i ulike OECD-land.

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 10 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 står utenfor merverdiavgiftssystemet, 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 mellom egenproduksjon og eksternleveranser 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 ønskelig 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 Særavgifter

Særavgiftene skal finansiere offentlige utgifter, men brukes også som virkemiddel for å prise samfunnsøkonomiske kostnader ved bruk av helse- og miljøskadelige produkter og for å

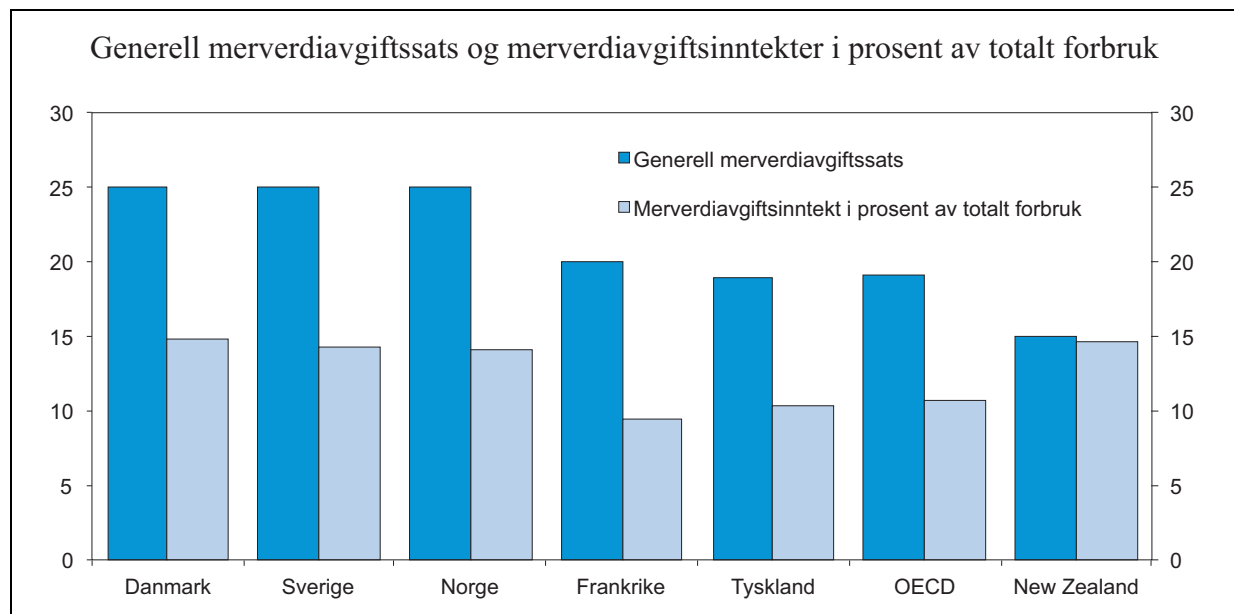
Boks 2.4 Satser og grunnlag for merverdiavgiften i OECD-land

Merverdiavgiften er innført i mer enn 160 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 2.15 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 svært bredt merverdiavgiftssystem med én felles sats og få unntak og fritak. Dermed beskattes tilnærmet alt forbruk med den generelle satsen, også offentlig forbruk.



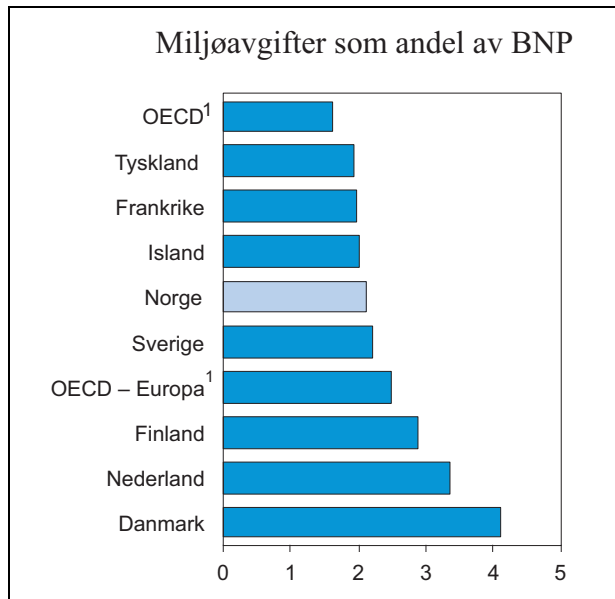
Figur 2.15 Generell merverdiavgiftssats og merverdiavgiftsinntekter i prosent av samlet forbruk. 2014

Kilder: OECD (2016) Consumption Tax Trends og Finansdepartementet.

påvirke adferden til forbrukerne i ønsket retning.

Særavgifter på enkelte produkter vil, i motsetning til generelle forbruksavgifter, vri forbruket bort fra avgiftsbelagte produkter. Særavgifter er dermed et egnet virkemiddel for å redusere samfunnsøkonomiske kostnader ved produkter som

er skadelige for miljø eller helse. Enkelte særavgifter har kun som formål å skaffe staten inntekter. Eksempler på slike avgifter er dokumentavgiften på omsetning av fast eiendom og omregistreringsavgiften på motorvogner og tilhengere. Andre avgifter har også som formål å påvirke for-



Figur 2.16 Inntekter fra miljørelaterte avgifter som andel av BNP i ulike land. 2014. Prosent

¹ Veid gjennomsnitt.

Kilder: Finansdepartementet og OECD.

bruk eller 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 virkemiddel som kan virke på tilsvarende måte som miljøavgifter. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.5.

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 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. Figur 2.16 sammenligner inntekter fra miljøavgifter i ulike land.

Det kan være flere grunner til at miljøavgifter eller kvotesystemer ikke er kostnadseffektivt utformet. Ofte skyldes det et ønske om å skjerme bestemte grupper eller næringer. Pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer i Norge er vist i figur 2.17. Ulike priser på utslipp av klimagasser øker de samlede kostnadene ved å redusere nasjonale utslipp. Dette skyldes at enkelte tiltak med høye kostnader blir gjennomført mens andre tiltak med lavere kostnader ikke blir gjennomført.

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

speiles i markedsprisene. Forbruk av alkohol og tobakk er eksempler på dette. Avgiftene på alkohol og tobakk 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 ulempe 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, 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. 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. Norge er i

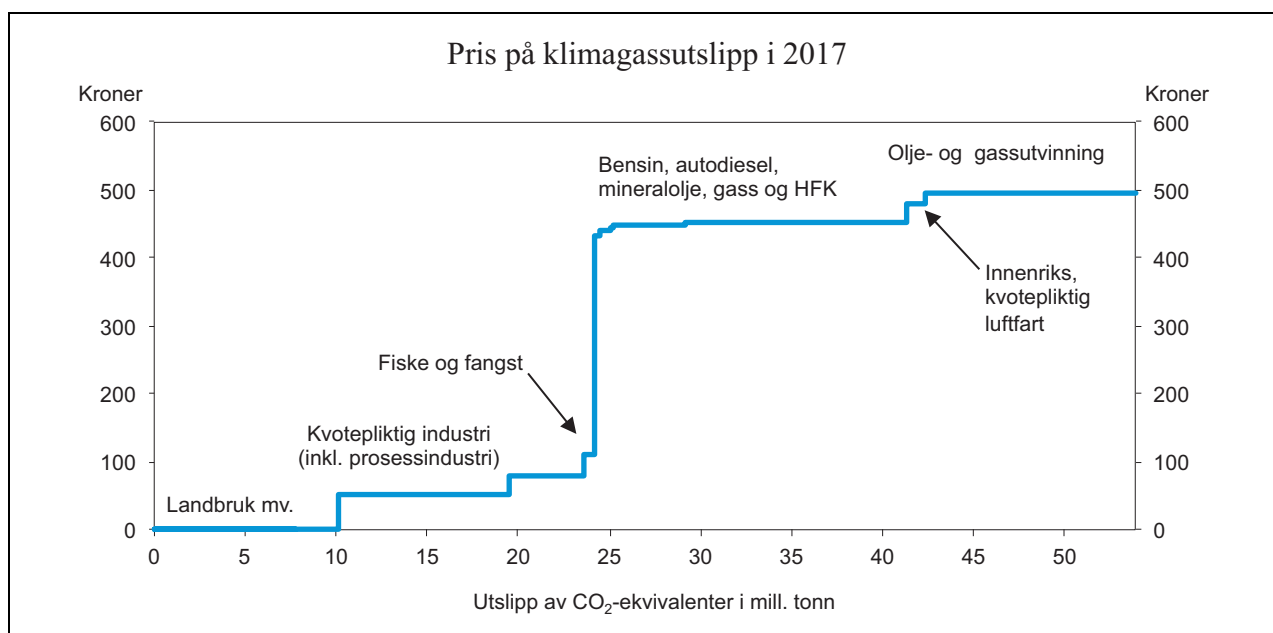
dag et av landene i verden med minst tollbeskyttelse for industrivarer. Av industrivarene er bare enkelte typer klær og tekstiler ilagt toll.

Tollbeskyttelse på landbruksvarer står sentralt i norsk landbrukspolitik. 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.

Det er fastsatt maksimale tollsats gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO¹ har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene, sist ved WTO-avtalen i 1994. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer medførte WTO-avtalen forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer.

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.

¹ WTO (Verdens handelsorganisasjon) ble etablert i 1995, til avløsning av den tidligere Generalavtalen om tariff og handel (GATT) fra 1947.



Figur 2.17 Pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer. Avgiftsnivå i kroner per tonn CO₂-ekvivalenter i 2017 og kvotepris på 50 kroner per tonn CO₂. Utslippstall fra 2015

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

Boks 2.5 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 priser 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.

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 ulikhet. Økonomiske konjunkturer og strukturelle forhold som innvandring, globalisering og endringer i husholdnings- og alderssammensetning i befolkningen påvirker utviklingen i ulikhet. Dette avsnittet omhandler i hovedsak betydningen av skatte- og avgiftssystemet for fordeling. I Nasjonalbudsjettet 2018 kapittel 6 om Norges oppfølging av FNs bærekraftsmål omtales mål 10 om å redusere ulikhet i og mellom land.

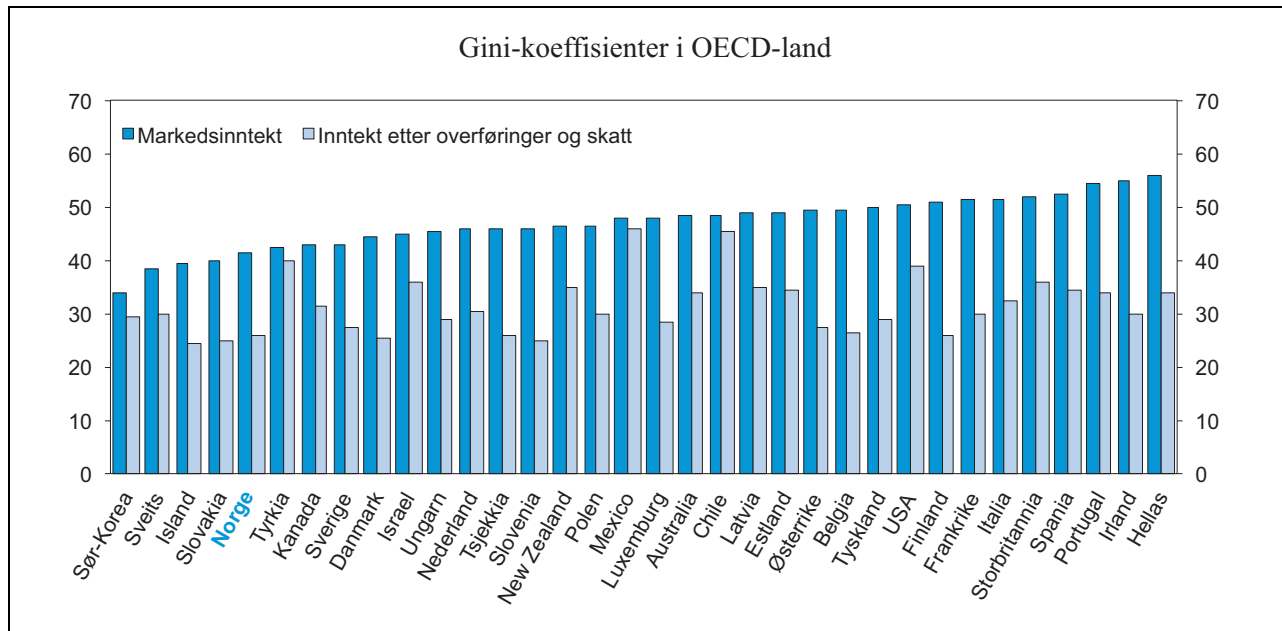
Personskattenes betydning for inntektsfordelingen

Personskattenes betydning for inntektsfordelingen

Figur 2.18 viser ulikhet målt med Gini-koeffisienten både for markedsinntekt og disponibel inntekt for OECD-land. Gini-koeffisienten angitt i gini-enheter vil ha en verdi mellom 0 og 100.² Ulikheten er større jo høyere Gini-koeffisienten er. Ved beregning av Gini-koeffisienten brukes ofte inntektsbegrepet «ekvivalentinntekt». Det er et inntektsbegrep som tar hensyn til at enkelte i husholdningen ikke har inntekt, og at det er stor driftsfordeler knyttet til at flere bor sammen. Det siste innebærer at den enkelte i en flerpersonshusholdning tilordnes en høyere inntekt enn husholdningens faktiske inntekt per person. Denne forhøyede inntekten anses som «ekvivalent» med inntekten til en enslig person (selv om faktisk inntekt er lavere).

Figur 2.18 viser at overføringer og skatter i betydelig grad bidrar til å redusere ulikhet i de fleste land. Norge er blant landene med relativt lav ulikhet. Høy yrkesdeltakelse, lav arbeidsledighet og et stort innslag av sentraliserte lønnsforhand-

² Gini-koeffisienten, som har en verdi mellom 0 og 1, kan angis i gini-enheter ved å multiplisere verdien med 100.



Figur 2.18 Gini-koeffisienter for markedsinntekter og inntekt etter overføringer og skatt. Ekvivalentinntekt (OECD-skala). 2015 eller seneste tilgjengelige år. Gini-enheter

Kilde: OECD.

linger bidrar til at Norge har små inntektsforskjeller før skatt og overføringer. Et godt utbygd, offentlig finansiert utdanningssystem gir også et viktig bidrag til utjevning av sosiale forskjeller.³

Offentlige overføringsordninger forsikrer mot bortfall av inntekt ved sykdom, uførhet, høy alder og tap av arbeid. Offentlige overføringer og skatter reduserer Gini-koeffisienten med i underkant av 40 pst. i 2015, jf. figur 2.20. Skattesystemets bidrar til omfordeling først og fremst ved å finansiere brede og gode velferdstjenester og ordninger for å sikre inntekt. I tillegg bidrar skattesystemet direkte til omfordeling ved å fordele finansieringsbyrden etter inntekt og formue.

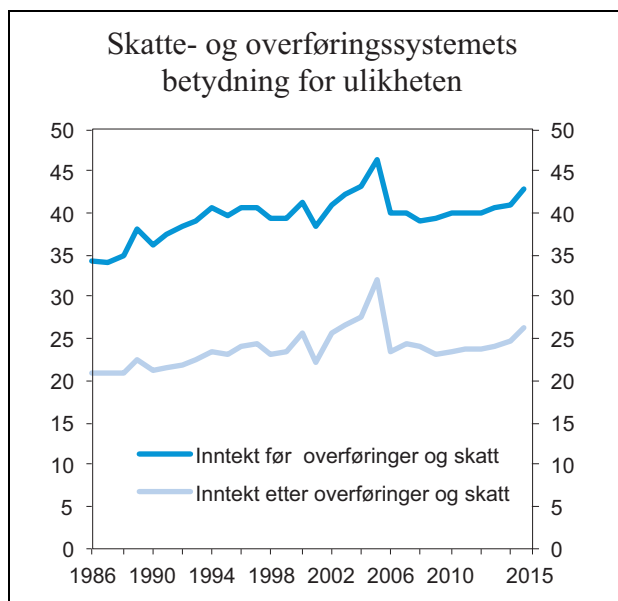
Figur 2.19 viser at inntektsulikheten målt ved Gini-koeffisienten har økt noe over den siste 30-årsperioden. En stor del av økningen skjedde tidlig i perioden. Svingninger rundt årene 2000, 2005 og 2015 må sees i sammenheng med endringer i skattereglene som har ført til midlertidige skatte-tilpasninger. I 2005 førte endringer i aksjebeskatningen til store uttak av aksjeutbytte som senere ble tilbakeført til bedriftene som egenkapital. I 2015 ble det gjort store uttak av utbytte for å unngå økt personskattesats på utbytte fra 2016. En flytting av inntekter frem og tilbake mellom selskap og personlig eier påvirker ikke de reelle inntektsforskjellene. Den slår likevel ut i ulikhetsmå-

let (Gini-koeffisienten), der utbytter til personlige eiere inngår i inntekt, men inntekter opparbeidet i selskap ikke gjør det. Overførings- og skattesystemets omfordelende betydning har vært forholdsvis stabil over perioden. Omfordelingen gjennom overføringer og skatt har redusert inntektsulikheten med rundt 40 pst. i de fleste år i perioden.

Figur 2.20 viser gjennomsnittlig utlignet 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 inntektsnivået. De med aller høyest inntekt betalte i 1994 og 2004 prosentvis mindre i skatt 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. Likevel faller gjennomsnittlig skatt i prosent av inntekt noe med nivået på inntekten i de to øverste inntektsgruppene i 2015. Det har sammenheng med at kapitalinntekt utgjør en relativt stor andel av inntekten for høyinntektsgruppene.

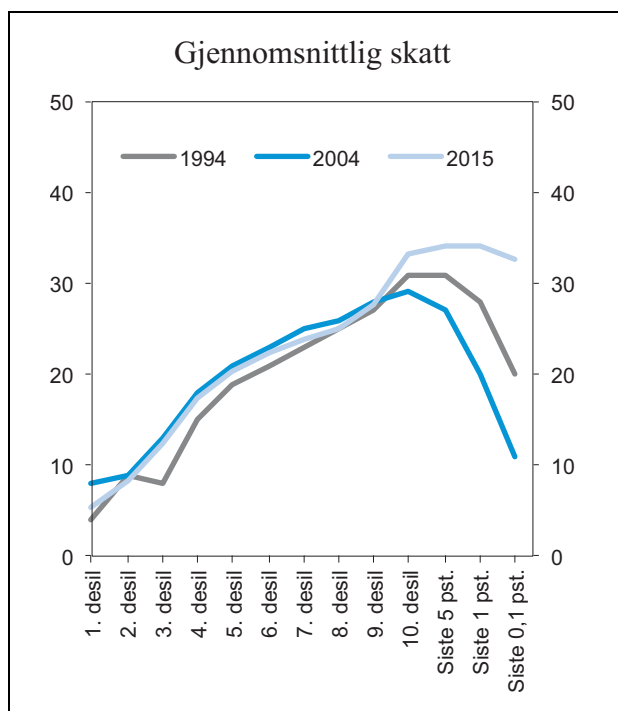
Figur 2.21 viser anslag på samlet skatt i 2017 og på skattelettelser i perioden 2013–2017. Figuren viser at alle inntektsgruppene har fått skattelettelser, og at skattesystemet er tydelig progressivt både før og etter skattelettelsene i perioden. Skattelettelsene utgjør en liten andel av det samlede skattenivået for de ulike inntektsgruppene og

³ OECD (2016) In It Together. Why less Inequality Benefits All. OECD Publishing, Paris.



Figur 2.19 Gini-koeffisienten for inntekt før og etter overføringer og skatt. Gini-enheter. Ekvivalentinntekt (EU-skala). 1986–2015

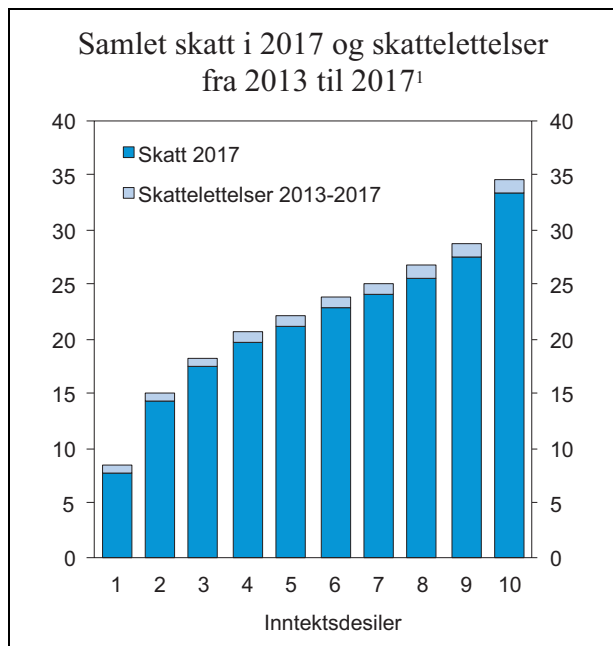
Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 2.20 Gjennomsnittlig skatt som andel av bruttoinntekt. Prosent

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

påvirker progressiviteten i skattesystemet i begrenset grad.



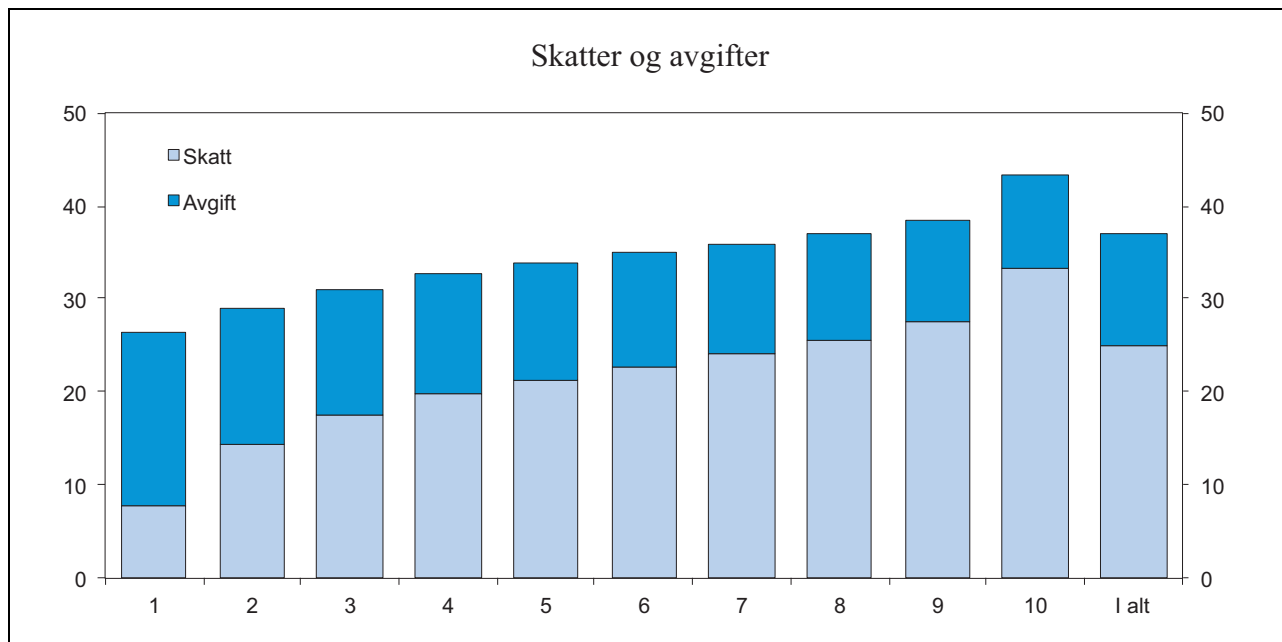
Figur 2.21 Samlet skatt i 2017 og endring i skatt fra 2013 til 2017 i prosent av ekvivalentinntekt etter inntektsdesiler. 2017-regler sammenlignet med 2013-regler fremskrevet til 2017

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

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

Avgiftenes betydning for inntektsfordelingen

Når en skal se på hvordan skatte- og avgiftssystemet påvirker husholdningenes forbruksmuligheter og velferd, bør man 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.



Figur 2.22 Skatt og avgift per person i prosent av ekvivalentinntekt. 2017-regler

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

I figur 2.22 er alle personer i befolkningen rangert etter stigende inntekt (ekvivalentinntekt) i ti like store grupper (inntektsdesiler). Tilsvarende er alle personer tilordnet en andel av husholdningenes innbetalte skatter og avgifter. Aggregerte avgiftsinntekter er fordelt etter inntektsdesiler basert på modellen Lotte-Konsum.

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 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 fordelt seg forholdsvis likt 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

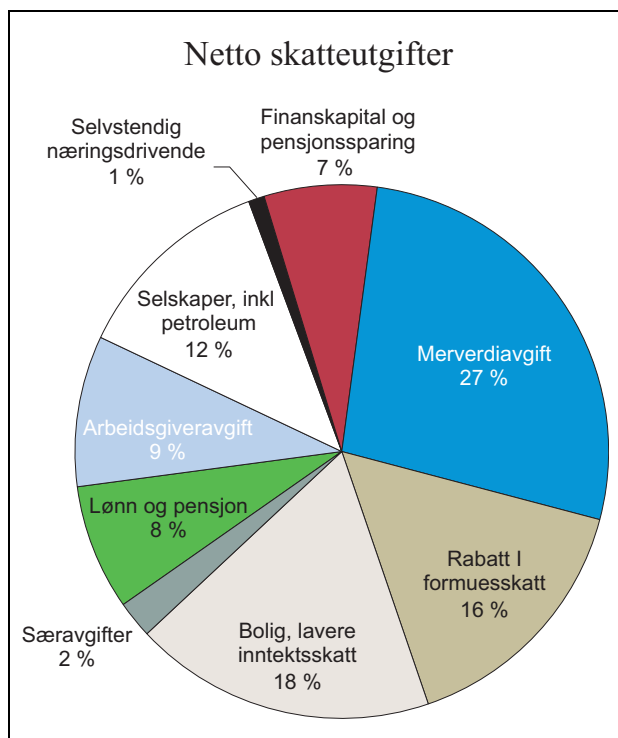
offentlige inntektene. De representerer en fordel for dem som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene.

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 et uttrykk for politiske prioriteringer.

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 regelverk. Også slik ekstrabeskatning er et uttrykk for politiske prioriteringer. Et eksempel er fiskale avgifter på produktinnsats i næringsvirksomhet.

I motsetning til tilsvarende tiltak over budsjettets utgiftsside vedtar ikke Stortinget nivået på skatteutgifter og skattesanksjoner i de årlige budsjettene. Dette avsnittet er derfor ment å gi supplerende informasjon om de ulike tiltakene og virkemidlene som er innarbeidet i gjeldende skatte- og avgiftsregler. 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



Figur 2.23 Netto skatteutgifter i 2017 fordelt på ulike områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

skatte- og avgiftssystemet til grunn, slik disse er nedfelt i blant annet skattereformene i 1992 og i 2006. Dette gjelder for eksempel for avskrivnings-satser, beskatning av bolig og enkelte avgifter. I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden, det vil si at 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 2017 fordeles på ulike områder. Som figuren viser, er unntak i merverdiavgiftssystemet den største skatteutgiften og utgjør om lag 27 pst. av de samlede skatteutgiftene. Lavere inntektsskatt av bolig utgjør om lag 18 pst. av de samlede skatteutgiftene, mens rabatt i formuesskatten utgjør 16 pst. Skatteutgifter ved selskapsbeskatningen inkl. petroleumsvirksomhet utgjør om lag 12 pst. Skatteutgifter ved arbeidsgiveravgiften og skatteutgifter på lønn og pensjon utgjør henholdsvis 9 pst. og 8 pst. Særavgiftene utgjør 2 pst. av de samlede netto skatteutgiftene.

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 avgiftsregelverket omtales ofte som provenyvirksomheter, til forskjell fra endringer i skatte- og avgiftsinntektene som skyldes andre utviklingstrekk, herunder de økonomiske konjunktorene. Et godt beslutningsgrunnlag må inneholde informasjon om hvilke provenyvirksomheter forslag til endringer i skatte- og avgiftsregelverket har.

Finansdepartementet anslår provenyvirksomheter 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.

Finansdepartementet publiserer en rapport som beskriver beregningsmetodene for å anslå provenyvirksomheter av endringer i skatte- og avgiftsregelverket. Rapporten er tilgjengelig på regjeringens hjemmeside under omtalen om «Beregningskonvensjoner». Nedenfor gis en kort oppsummering av beregningsmetodene.

2.8.1 Referansesystem og referansealternativ

Referansesystem for skatte- og avgiftsreglene

Provenyvirksomheter 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 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 og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt som er identisk med

⁴ Procentsatser, som for eksempel merverdiavgiftssatsen og trykdeavgiftssatsene, holdes i referansesystemet uendret fra året før.

anslått lønnsvekst, får da tilnærmet samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet som i inneværende år. Tilsvarende justeres bunnfradraget i formuesskatten i referansesystemet slik at en person med en formuessammensetning 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 *særavgiftene* 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 tilsvarer 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 budsjettåret 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 særavgift 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 utbyttene 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 utdeling 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 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 bidra til å redusere det langsiktige finansieringsbehovet. Finansieringen av en skattelettelse kan også påvirke skattegrunnla-

gene, 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 ikke forveksles med varige virkninger av atferdsendringer. Det er de varige atferdsendringene som er relevant å måle ved vurderinger av om en skatteendring bidrar til å gjøre skattesystemet mer effektivt eller ikke. Aktivitetsutslaget av en eventuell ekspansiv finanspolitikk tas normalt hensyn til i departementets modellberegninger av hele statsbudsjettet.

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.

Del II
Nærmere om forslagene

3 Skatt på alminnelig inntekt mv.

3.1 Skatt på alminnelig inntekt

Enigheten i Stortinget om skattereform (Innst. 273 S (2015–2016)) innebærer at skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap skal reduseres fra 25 til 23 pst. innen 2018. I tråd med dette foreslår regjeringen å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt fra 24 til 23 pst. for personer og selskap fra 2018.

Lavere skatt på alminnelig inntekt vil gjøre det mer lønnsomt for eiere som arbeider i eget selskap å ta ut faktisk arbeidsinntekt som aksjeutbytte (inntektsskifting). Det skyldes at reduksjonen i satsen på alminnelig inntekt både reduserer skatt på selskapsoverskudd og skatt på utbytte fra overskudd etter skatt. For å redusere motivet til slik inntektsskifting har Stortingets flertall vedtatt at skatten på utbytte mv. økes slik at den samlede marginals-katten på utbytte mv. (inklusive selskapsskatt) skal være om lag uendret. I tråd med dette foreslår regjeringen at den samlede marginals-katten på utbytte mv. opprettholdes ved at oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. økes fra 1,24 til 1,33 i 2018.

Redusert skattesats på alminnelig inntekt for både personer og selskap vil stimulere til økte investeringer, økt arbeidstilbud og økt sparing. Forslaget vil også redusere gevinsten av skattemessige tilpasninger over landegrensene.

Departementet anslår den isolerte skattelettelser av redusert skattesats på alminnelig inntekt, inklusive justeringen i skatt på utbytte, til om lag 14 mrd. kroner påløpt og 9,1 mrd. kroner bokført i 2018.

Det ble i 2017 innført en finansskatt for å bøte på at finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgift. Finansskatten består av en skatt på 5 pst. på lønninger (grunnlaget for arbeidsgiveravgift) og at skattesatsen på selskapsoverskudd (grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt) er 25 pst. for finansielle virksomheter, mot 24 pst. for øvrig virksomhet. Overskudd i finansskattepliktige virksomheter blir dermed beskattet på samme nivå som i 2016. Regjeringen foreslår at skatt på overskudd i finansnæringen videreføres på samme nivå i 2018, slik at overskuddsbeskatningen i

næringen samlet holdes på 25 pst. Videreføring av satsen på 25 pst. for skatt på overskudd i finansnæringen anslås å øke provenyet med 600 mill. kroner påløpt i 2018, sammenlignet med om satsen hadde blitt satt ned med 1 prosentenh

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 §§ 3-2, 3-3, 3-5 første ledd og 4-1 siste ledd. Det vises også til forslag til endringer i skatteloven §§ 10-11 første ledd annet punktum, 10-21 fjerde ledd tredje punktum og syvende ledd tredje punktum, 10-31 første ledd fjerde punktum og annet ledd annet punktum, 10-42 tredje ledd bokstav b, 10-44 første ledd tredje punktum, 10-65 annet ledd tredje punktum, 10-67 annet ledd, 16-21 første ledd siste punktum og 17-1 sjette ledd, samt skattebetalingsloven § 11-5.

Lovendringene i skatteloven foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018, mens endringen i skattebetalingsloven foreslås å tre i kraft 1. januar 2018.

3.2 Grunnrenteskatt og særskatt på petroleumsvirksomhet

I Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt – En skattereform for omstilling og vekst*, varslet regjeringen at provenyet fra grunnrentenæringene ikke skal reduseres ytterligere når selskapsskatten settes videre ned. I Innst. 273 S (2015–2016) sier et flertall at «For å opprettholde provenyet på om lag det samme nivået som tidligere støtter dette flertallet regjeringens syn om at lavere selskapsskatt kombineres med en justering av grunnrentebeskatningen.» Dette er i tråd med regjeringens mål om et vekstvennlig skattesystem der skattene med størst vridninger reduseres. I motsetning til selskapsskatten svekker ikke nøytrale grunnrenteskatter investeringsinsentivene. Skattegrunnlaget er dessuten mer robust enn i andre næringer ettersom aktivitetene er stedbundne. Som for 2017 foreslås derfor en provenynøytral omveksling der selskapsskatten reduseres og grunnrenteskatten økes.

For vannkraftsektoren innebærer provenynøytralitet at grunnrenteskattesatsen må økes med

1,4 prosentenheter, til 35,7 pst., når satsen på alminnelig inntekt settes ned med 1 prosentenheter. Samlet marginalsattesats blir da 58,7 pst. I beregningene har departementet tatt utgangspunkt i alminnelig inntekt før konsernbidrag for vannkraftselskapene som eier grunnrenteskattepliktig kraftproduksjon. Øvrig aktivitet i vannkraftselskapene som bredbånd, nett, fjernvarme mv. er gjerne skilt ut i egne selskap og inngår da ikke i beregningene. Noe annen aktivitet nært knyttet til vannkraftproduksjon er inkludert.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 § 3-4.

I petroleumsskattesystemet er verdien av investeringsfradragene (avskrivning, friinntekt og rentefradrag i særskatten) høyere enn de ville vært i et nøytralt skattesystem, jf. omtale i Prop. 150 S (2012–2013) punkt 5.4. Med økt særskattesats øker verdien av investeringsfradragene, og vridningene forsterkes. For å oppnå provenynøytralitet og unngå økte vridninger i petroleumsskat-

ten, foreslår regjeringen at særskattesatsen økes med én prosentenheter til 55 pst. samtidig som friinntektssatsen reduseres fra 5,4 pst. til 5,3 pst. per år. Fradragets verdien av friinntekten vil da være uendret samtidig som marginalsatten for petroleum er uendret på 78 pst. Forslaget motvirker effekten av redusert skatt på alminnelig inntekt med 1 prosentenheter, og endringen er provenynøytral målt som nåverdi av skatteinntekter i perioden 2018–2050. For 2018 gir forslaget et provenytap på 200 mill. kroner påløpt fordi friinntektsjusteringen fases inn gradvis og dermed har mindre provenyeffekt de første årene.

Skatteinntektene på sokkelen inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten som overføres til Statens pensjonsfond utland.

Det vises til forslag til endring av særskattesatsen i Stortingets skattevedtak for 2018 § 4-2. Justeringen i friinntekten er nærmere omtalt i punkt 6.4.

4 Formuesskatt

Regjeringen ønsker å legge til rette for norsk eierskap i næringslivet. Formuesskatten betales i all hovedsak av norske, private eiere. Formuesskatten må dessuten betales selv om formuesgjensstanden ikke har gitt avkastning eller overskudd det aktuelle året. Dette kan gjøre formuesskatten særlig problematisk for selskaper i en oppstartsfase. Formuesskatten kan i slike tilfeller føre til at prosjekter som er lønnsomme for samfunnet og gir nye arbeidsplasser, ikke gjennomføres. Videre vil skjev verdsettelse av ulike formueskomponenter vri investeringene bort fra næringsvirksomhet og over til bolig. Det er også uheldig at formuesskatten kan forårsake skattemotivert flytting fra Norge.

4.1 Verdsettelsesrabatt

4.1.1 Innledning og sammendrag

Som en del av enigheten om skattereform ba et flertall på Stortinget regjeringen om å innføre en verdsettelsesrabatt i formuesskatten på 20 pst. for aksjer og driftsmidler samt tilhørende gjeld innen 2018. I 2017 ble det innført en rabatt for aksjer og driftsmidler på 10 pst. Departementet foreslår at denne rabatten økes til 20 pst. i 2018, og at bunnfradraget i formuesskatten videreføres nominelt.

Siden 2013 er formuesskattesatsen redusert fra 1,1 pst. til 0,85 pst. Bunnfradraget er økt fra 870 000 kroner til 1,48 mill. kroner per formuesskattepliktige. Samtidig er formuesverdi som andel av beregnet markedsverdi for næringsseid og sekundærbolig økt fra 50 pst. til hhv. 80 pst. og 90 pst., og det er innført en egen verdsettelsesrabatt for aksjer og driftsmidler. Endringene bidrar til å styrke norsk privat eierskap og øke avkastningen av den samlede sparingen.

Verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler kommer norske eiere til gode og gjør det mer lønnsomt å kanalisere privat sparing til investeringer i næringsvirksomhet. Verdsettelsesrabatten bidrar også til å dempe skattefavoriseringen av bolig relativt til næringsvirksomhet.

Aksjer, egenkapitalbevis, aksjeandelen i andeler i verdipapirfond, andeler i selskap med deltakerfastsettelse samt driftsmidler omfattes av verdsettelsesrabatten.

For å motvirke at verdsettelsesrabatten utnyttes til å skape netto gjeldsfradrag, reduseres verdsettelsen av gjeld tilordnet aksjer og driftsmidler ytterligere, fra 90 pst. av full verdi i 2017 til 80 pst. i 2018. Den tilordnede gjelden utgjør en andel av samlet gjeld som er lik andelen som de rabatterte eiendelenes brutto formuesverdi før verdsettelsesrabatt utgjør av skattyters samlede bruttoformue.

Næringseiendom er et driftsmiddel og omfattes derfor av rabatten for aksjer og driftsmidler. For å unngå at næringseiendom eid gjennom selskap får rabatt i både formuesverdien av selve eiendommen og i aksjeverdien, avvikles verdsettelsesrabatten for slik eiendom med virkning fra 2018. Verdsettelsesrabatten for sekundærboliger og næringseiendom direkte eid av formuesskattepliktige opprettholdes på hhv. 10 pst. og 20 pst.

Samlet sett anslås det at økt verdsettelsesrabatt til 20 pst. for aksjer og driftsmidler og nominell videreføring av bunnfradraget vil redusere provenyet med om lag 765 mill. kroner påløpt og 610 mill. kroner bokført i 2018.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 4-12 med tilhørende overgangsregel, §§ 4-13, 4-17, 4-19 og 4-40. Departementet foreslår at noen av forslagene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017 og noen med virkning straks fra og med inntektsåret 2018.

4.1.2 Gjeldende rett

Skattepliktig formue fastsettes som hovedregel til omsetningsverdien per 1. januar i skattefastsettingsåret av skattyterens eiendeler med økonomisk verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for, jf. skatteloven § 4-1 første ledd.

I utgangspunktet plikter alle personer bosatt i Norge å betale formuesskatt, jf. skatteloven § 2-1. Aksjeselskap og allmennaksjeselskap er ikke formuesskattepliktige, jf. skatteloven § 2-36. Formuen i slike selskap skatlegges hos

aksjonærene. Tilsvarende gjelder for verdipapirfond. Formue i selskap med deltakerfastsettelse skattlegges hos deltakerne, jf. skatteloven §§ 2-2 tredje ledd og 4-40.

Etter skatteloven § 4-12 første ledd skal børsnoterte aksjer som hovedregel verdsettes til 90 pst. av kursverdien 1. januar i skattefastsettelsesåret.

Ikke-børsnotert aksje i norske selskaper verdsettes til 90 pst. av aksjens forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar i inntektsåret, jf. skatteloven § 4-12 andre ledd.

Ikke-børsnotert aksje i utenlandske selskaper verdsettes til 90 pst. av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i skattefastsettelsesåret, jf. § 4-12 tredje ledd. Dette gjelder likevel ikke dersom skattyteren krever fastsettelse etter § 4-12 andre ledd og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi. Ved fastsettelse av ikke-børsnotert selskaps skattemessige formuesverdi, jf. FSFIN § 4-12-2, medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter reglene i skatteloven kapittel 4. Næringseiendom medregnes likevel til 89 pst. av full verdi.

Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 90 pst. av kursverdien 1. januar i skattefastsettelsesåret, jf. skatteloven § 4-12 femte ledd. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdien.

Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i skattefastsettelsesåret, jf. skatteloven § 4-12 sjette ledd. Aksjeandel i verdipapirfond, jf. skatteloven § 10-20, verdsettes til 90 pst. av aksjeandelens verdi.

Aksjer i nystiftede selskap og selskap hvor aksjekapitalen er endret året før skattefastsettelsesåret verdsettes etter særlige regler, jf. skatteloven § 4-13, og er ikke omfattet av reglene i skatteloven § 4-12 syvende ledd.

Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum, verdsettes til 90 pst. av skattemessig formuesverdi.

Næringseiendom verdsettes til 80 pst. av eiendommens beregnede utleieverdi, jf. skatteloven § 4-10 fjerde ledd og FSFIN kapittel 4.

For deltakere i selskap med deltakerfastsettelse som omfattes av skatteloven § 10-40 (ansvarlig selskap mv.), settes verdien av deltakerens selskapsandel til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter ved formuesfastsettelsen, jf. skatteloven § 4-40. Ved fast-

settelsen av selskapets nettoformue medregnes eiendeler og gjeld til full verdi. Næringseiendom medregnes likevel til 89 pst. av skattemessig formuesverdi. Verdien av deltakerens selskapsandel settes til 90 pst. av nettoformuen beregnet etter første til tredje punktum.

Skattyters fradrag for gjeld reduseres forholdsmessig etter reglene i skatteloven § 4-19 når skattyter har eiendeler med verdsettelsesrabatt.

4.1.3 Vurderinger og forslag

Departementet viser til Innst. 273 S (2015–2016), hvor det i punkt 1.2.3 nr. 2 fremgår at et flertall på Stortinget ber regjeringen om følgende:

«Det innføres en verdsettingsrabatt på 20 pst. i formuesskatten innen 2018 for aksjer og driftsmidler. Tilsvarende reduksjon i verdsetting av tilordnet gjeld gjøres sjablongmessig.»

I 2017 ble det innført en verdsettelsesrabatt på 10 pst. for aksjer og driftsmidler. Rabatten omfatter slike eiendeler som den formuesskattepliktige eier direkte. I samsvar med enigheten om skattereform foreslår departementet at verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler økes til 20 pst. for inntektsåret 2018. Rabatten på 20 pst. omfatter også egenkapitalbevis, aksjeandeler i verdipapirfond og andeler av formue i selskap med deltakerfastsettelse. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-12, 4-13, 4-17 og 4-40.

Ikke-børsnotert aksje verdsettes som hovedregel til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før skattefastsettelsesåret. Det vil si at en ikke-børsnotert aksje i inntektsåret 2017 får fastsatt formuesverdi ut fra selskapets fastsatte formuesverdi for inntektsåret 2016. Bakgrunnen for tidsforskjellen er blant annet at aksjonærens skattemelding skal være forhåndsutfylt med en formuesverdi, og at aksjonæren skal kunne kontrollere verdien. Før verdsettelsesrabatten på 10 pst. for aksjer ble innført, ble næringseiendommer verdsatt med en rabatt på 20 pst. Regjeringen ønsket at næringseiendommer skulle beholde denne verdsettelsesrabatten. For å sikre at næringseiendommer eid av ikke-børsnoterte selskap hadde tilnærmet lik rabatt som personlig eide næringseiendommer, ble det innført en regel om at næringseiendom eid av et ikke-børsnotert selskap medregnes til 89 pst. av full verdi ved fastsettelsen av selskapets skattemessige formuesverdi. Sammen med aksjerabatten på 10 pst. for den skattepliktige eieren får

næringsseidom eid av ikke-børsnoterte selskap en verdsettelsesrabatt på tilnærmet 20 pst. Når ikke-børsnoterte aksjer etter forslaget skal få en verdsettelsesrabatt på 20 pst., er det ikke lenger behov for en særskilt rabatt for næringsseidom eid av ikke-børsnoterte selskap. Ettersom selskapsformuesverdi i inntektsåret 2017 som hovedregel brukes ved fastsettelsen av aksjenes formuesverdi i inntektsåret 2018, foreslår departementet å oppheve skatteloven § 4-12 syvende ledd andre punktum om 89 pst. verdsettelse av næringsseidom straks med virkning fra og med inntektsåret 2017. Det vil si at næringsseidom eid av ikke-børsnoterte selskap fastsettes til full verdi i selskapenes formuesoppstilling for inntektsåret 2017, uten at det får betydning for formuesskatten i inntektsåret 2017. For inntektsåret 2018 vil imidlertid aksjonærene få 20 pst. rabatt på aksjene i selskapet, som blir verdsatt basert på formuesoppstillingen for selskapet forrige inntektsår. Departementet legger til grunn at næringsseidom som har fått nedsatt formuesverdien til 96 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi ved bruk av sikkerhetsventilen i skatteloven § 4-10 første ledd, skal legges den nedsatte verdien til grunn som «full verdi» etter skatteloven § 4-12 syvende ledd. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-12 syvende ledd.

Løsningen som ble valgt for å sikre alle næringsseidommer omtrent 20 pst. verdsettelsesrabatt i inntektsåret 2017, kan føre til en ekstra rabatt i tilfeller hvor et selskap eier et ansvarlig selskap eller aksjer i ett eller flere selskap i kjede, gitt at selskapene eier næringsseidommer. Etter gjeldende regler vil verdsettelsesrabatten for næringsseidom inngå i selskapets formuesverdi for inntektsåret 2016, som er grunnlag for aksjenes formuesverdi i inntektsåret 2017. På grunn av verdsettelsesreglene i skatteloven § 4-12 andre ledd vil rabatten på næringsseidom først «nå frem til» den personlige skattyteren i et inntektsår der aksjerabatten er 20 pst. På den måten vil skattyter i praksis ha fått en større rabatt på næringsseidommen enn tilnærmet 20 pst. Departementet foreslår likevel ikke at den fastsatte formuesverdien for inntektsåret 2016 for ikke-børsnoterte selskap skal endres fra og med inntektsåret 2018. Det har sammenheng med at problemet er midlertidig og vil fases ut av seg selv med de foreslåtte endringene. En slik korrigering vil dessuten komplisere regelverket og arbeidet for Skatteetaten og de skattepliktige. Departementet antar også at provenyeffekten av manglende korrigering er begrenset.

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hvor aksjekapitalen i løpet av inntektsåret er forhøyet eller satt ned ved innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene, legges verdien 1. januar i skattefastsettelsesåret til grunn ved skattefastsettelsen istedenfor 1. januar i året før skattefastsettelsesåret. Det samme gjelder dersom selskapet i løpet av inntektsåret har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen, eller er strøket fra børs eller notering på SMB-listen. For å sikre at næringsseidom samlet blir verdsatt til omtrent 80 pst. ved skattefastsettelsen i inntektsåret 2017 når skatteloven § 4-12 syvende ledd endres med ikrafttredelse fra og med samme inntektsår, foreslås en overgangsbestemmelse om at næringsseidom eid av selskap med kapitalendringer skal verdsettes til 89 pst. ved fastsettelsen av formuen for aksjonærene i inntektsåret 2017. Departementet foreslår å presisere i overgangsregelen at næringsseidom eid av slike selskap likevel skal verdsettes til full verdi ved fastsettelsen av selskapets formuesverdi til bruk for å verdsette aksjene i inntektsåret 2018. Departementet viser til forslag til overgangsregel til endringer i skatteloven § 4-12 syvende ledd.

Andeler i selskap med deltakerfastsettelse får fastsatt formuesverdi som om selskapet var skattyter. Det vil si at formuen ved inntektsårets utgang avgjør formuesskatten for deltakerne. Verdsettelsen av selskapets eiendeler, gjeld og næringsseidom skjer likevel tilsvarende som for ikke-børsnoterte aksjer, jf. skatteloven § 4-40 andre og tredje punktum. Når rabatten for andelen øker til 20 pst. fra og med inntektsåret 2018, foreslår departementet å oppheve skatteloven § 4-40 tredje punktum om 89 pst. verdsettelse av næringsseidom. Ettersom verdsettelse av slike selskapsandeler skjer ved utgangen av inntektsåret, foreslår departementet at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-40 tredje punktum.

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før skattefastsettelsesåret, følger det av skatteloven § 4-13 første ledd at aksjeverdien settes til summen av aksjens pålydende beløp og overkurs. Ordlyden kan skape tvil om aksjer i nystiftede selskap skal ha samme verdsettelsesrabatt som aksjer i skatteloven § 4-12. Hensikten har imidlertid vært at alle aksjer skal ha rabatt, jf. Prop. 1 LS (2016–2017). Departementet foreslår at det presiseres i skatteloven § 4-13 at aksjer i nystiftede selskap skal ha 10 pst. rabatt i inntektsåret 2017 og 20 pst. rabatt fra og med inntektsåret 2018. Når aksjerabatten presiseres i skatteloven § 4-13 første

ledd første punktum, bør det også presiseres i skatteloven § 4-19 første ledd at gjeldsreduksjonen også omfatter nystiftede selskap. Departementet foreslår at skatteloven § 4-19 første ledd får en ny bokstav c som hjemler gjeldsreduksjon for aksjer som blir verdsatt etter skatteloven § 4-13 første ledd første punktum. Ettersom skatteloven § 4-12 annet ledd gjelder tilsvarende for de andre typetilfellene som er omfattet av skatteloven § 4-13, legger departementet til grunn at de allerede er omfattet av skatteloven § 4-19. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-13 og 4-19.

Skatteloven § 4-19 regulerer gjeldsreduksjonen for eiendeler med verdsettelsesrabatt. Første ledd bokstav a i bestemmelsen viser til eiendel som nevnt i skatteloven § 4-10 første ledd tredje og fjerde punktum, som er bestemmelsene om sikkerhetsventil for næringseiendom og sekundærbolig. Henvisningen bør heller være til hovedreglene om verdsettelse av sekundærbolig og næringseiendom, og departementet foreslår derfor at henvisningen endres til skatteloven § 4-10 fjerde ledd og andre ledd om sekundærbolig. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-19.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-12 med tilhørende overgangsregel, 4-13, 4-17, 4-19 og 4-40.

4.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Formuesskatten gjør det mindre lønnsomt å spare, favoriserer investeringer i bolig fremfor i næringsvirksomhet og svekker det norske eierskapet i næringslivet. Å øke rabatten for aksjer og driftsmidler som eies av formuesskattepliktige, vil dempe noen av de uheldige virkningene av formuesskatten. Den skattemessige favoriseringen av fast eiendom sammenlignet med næringsrelatert kapital reduseres. Det kan føre til at mer av den private sparingen går til investeringer i næringsvirksomhet. Forslaget kan dermed ha en langsiktig positiv virkning på økonomien.

Nominell videreføring av bunnfradraget på 1,48 mill. kroner vil innebære en lettelse. Det skyldes at gjennomsnittlig nettoformue anslås å bli redusert fra 2017 til 2018 som følge av en forventet svakt negativ boligprisutvikling.

Det anslås at forslagene, inkludert nominell videreføring av bunnfradraget, samlet sett vil redusere provenyet med om 765 mill. kroner påløpt og 610 mill. kroner bokført i 2018. Provenyanslaget tar ikke hensyn til langsiktige positive virkninger eller at verdsettelsesrabatten kan gi

insentiver til å legge private eiendeler i ikke-børsnoterte selskap for å redusere formuesskatten.

4.1.5 Ikrafttredelse

Det foreslås at forslaget om å øke verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld fra 10 til 20 pst. trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018, se forslag til endringer i skatteloven §§ 4-12 første, andre, tredje, femte og sjette ledd, 4-13 første ledd og 4-17 andre ledd. Endringene i skatteloven § 4-12 syvende ledd med tilhørende overgangsregel, § 4-13 første ledd første punktum om å innføre rabatt på 10 pst. og tilsvarende gjeldsreduksjon i § 4-19 første ledd foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

4.2 Verdsettelse av hoteller

Verdsettelsesrabatten for hoteller og overnattingssteder har, i likhet med annen næringseiendom, blitt redusert fra 50 pst. til 20 pst. i løpet av perioden 2013–2017. Verdien av gjeld tilordnet nærings-eiendom eid av formuesskattepliktige er redusert med 20 pst. Med regjeringens forslag for 2018 vil næringseiendom, andre driftsmidler og aksjer (og gjeld tilordnet disse eiendelene) ha en felles verdsettelsesrabatt på 20 pst. Disse endringene gir økt likebehandling i formuesskatten av ulike investeringer i næringsvirksomhet.

Samtidig er satsen i formuesskatten redusert fra 1,1 pst. til 0,85 pst. Den effektive formuesskattesatsen (den nominelle skattesatsen redusert med verdsettelsesrabatten) på hoteller og annen næringseiendom er økt fra 0,55 pst. i 2013 til 0,68 pst. med forslaget for 2018. Den effektive formuesskattesatsen tar ikke hensyn til verdsettelsen av gjeld. Redusert verdsettelse av gjeld tilordnet næringseiendom vil isolert trekke i retning av at personer med slik eiendom og som har gjeld og er i formuesskatteposisjon (eller som kommer i formuesskatteposisjon med redusert verdsettelse av gjeld tilordnet slik eiendom), får økt formuesskatt. Økt bunnfradrag i formuesskatten trekker i motsatt retning.

Samlet sett kan endringene siden 2013 ha ført til økt formuesskatt blant eiere av hoteller. I Meld. St. 19 (2016–2017) *Opplev Norge – unikt og eventyrlig* (Reiselivsmeldingen) ble det varslet at regjeringen i statsbudsjettet for 2018 tar sikte på å foreslå lettelser i formuesskatten på hoteller/overnattingssteder gjennom en vesentlig økning i verdsettelsesrabatten. Departementet vurderer at en

særskilt verdsettelsesrabatt for hoteller og overnattingssteder kan være EØS-rettslig problematisk. Departementet vil gå i dialog med ESA for å forsøke å avklare om og eventuelt hvordan en slik

verdsettelsesrabatt kan innføres i overensstemmelse med EØS-avtalen. Departementet vil komme tilbake til Stortinget med en oppfølging av denne dialogen.

5 Personskatt for øvrig

5.1 Sentrale satser, grenser og fradrag

5.1.1 Trinnskatt

Trinnskatt på personinntekt ble innført i 2016. Trinnskatten ble innført for å dekke inn hoveddelen av provenytapet i personbeskatningen som følge av lavere skattesats på alminnelig inntekt, men slik at samlet skattesats (sum sats på alminnelig inntekt og trinnskattesats) ble redusert. Trinnskatten har fire innslagspunkter med stigende skattesats for hvert innslagspunkt. Trinn 3 og 4 erstattet den tidligere toppskatten.

Som ledd i gjennomføringen av skattereformen foreslår regjeringen å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt fra 24 pst. til 23 pst. i 2018, se punkt 3.1. Samtidig økes satsene i trinnskatten for å begrense det samlede provenytapet, i tråd med enigheten om en skattereform.

Regjeringen foreslår at satsene i trinnskatten settes til 1,4 pst. i trinn 1, 3,3 pst. i trinn 2, 12,4 pst. i trinn 3 (10,4 pst. i Finnmark og Nord-Troms) og 15,4 pst. i trinn 4. Innslagspunktene foreslås justert med forventet lønnsvekst. Resultatet blir

lavere marginalskattesatser når en ser endringene i trinnskatten og skattesatsen på alminnelig inntekt samlet, se tabell 5.1. Regjeringen fortsetter dermed å redusere marginalskatten for de fleste lønnstakere slik det ble varslet i Skattemeldingen. Reduksjonen i marginalskatten fra 2017 til 2018 er størst for personer på lavere inntektsnivåer, men også personer som betaler trinnskatt etter trinn 2, 3 og 4, får lavere marginalskatt. Fra 2015 til 2018 har regjeringen redusert marginalskatten med minst 0,6 prosentenheter. Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 § 3-1.

Departementet anslår at endringene i trinnskattesatsene øker provenyet med om lag 10,2 mrd. kroner påløpt og 8,2 mrd. kroner bokført i 2018. Anslaget inkluderer provenyvirkningen av å justere skattefradraget for pensjonister, jf. punkt 5.1.4.

5.1.2 Minstefradrag

Det gis minstefradrag i lønns-, trygde- og pensjonsinntekt når alminnelig inntekt fastsettes. I

Tabell 5.1 Trinnskatt på personinntekt og marginalskatt på lønn¹

Trinn	Personinntekt. Kroner	Prosent- sats 2017	Forslag til prosent- sats 2018.	Samlet margi- nalskatt med forslag 2018. Prosent	Endring i marginal- skatt fra 2017 til 2018 med forslag 2018. Prosentenheter	Endring i marginal- skatt fra 2015 til 2018 med forslag 2018. Prosentenheter
-	Under 169 000	0	0	20,85	-0,79	-2,74
1	169 000 – 237 900	0,93	1,4	22,25/32,60 ²	-0,32/-0,53 ²	-1,34/-2,60 ²
2	237 000 – 598 050	2,41	3,3	34,50	-0,11	-0,70
3	598 050 – 962 050	11,52 ³	12,4 ³	43,60	-0,12	-0,60
4	962 050 og over	14,52	15,4	46,60	-0,12	-0,60

¹ Personinntekt omfatter inntekter fra lønn, trygd, pensjon og beregnet personinntekt fra næring. Marginalskatten er angitt eksklusive arbeidsgiveravgift. Det forutsettes at skattyter betaler skatt på alminnelig inntekt.

² Første tall gjelder for lønn under om lag 216 900 kroner (inntektsgrensen for overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget). Regjeringens forslag om å øke satsen i minstefradraget fra 44 pst. til 45 pst. i 2018 reduserer grensen for overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget fra om lag 221 800 kroner til om lag 216 900 kroner. I dette intervallet øker samlet marginalskatt fra 22,57 pst. med gjeldende regler til 32,60 pst.

³ Satsen i Nord-Troms og Finnmark foreslås økt fra 9,52 pst. i 2017 til 10,4 pst. i 2018.

Kilde: Finansdepartementet.

2017 utgjør minstefradraget 44 pst. av samlet lønn og trygd med et maksimalt nivå på 94 750 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 de har i næringsvirksomheten.

Regjeringen foreslår å øke satsen i minstefradraget i lønns- og trygdeinntekt fra 44 pst. til 45 pst. Det foreslås videre å justere maksimalt minstefradrag i lønn og trygd med anslått lønnsvekst til 97 610 kroner. Minstefradraget er økt betydelig de siste årene. Medregnet forslaget for 2018 er satsen økt med 5 prosentenheter siden 2013, mens den øvre grensen i minstefradraget er økt med om lag 4 900 kroner utover lønnsjustering.

Regjeringens forslag for 2018 vil gi lettelse til personer som får minstefradrag for lønn og trygd etter sats. Med regjeringens forslag vil overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget skje ved en inntekt på om lag 216 900 kroner i 2018. Samlet lettelse anslås til om lag 125 mill. kroner påløpt og 100 mill. kroner bokført i 2018.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 § 6-1 første ledd og forslag til endring i skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a første punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Fra og med 2005 har det vært et eget minstefradrag i pensjonsinntekt. Fradraget ble sist økt etter forslag i Revidert nasjonalbudsjett 2017. Da ble maksimalt fradragsbeløp økt fra 75 000 kroner til 81 200 kroner for 2017. Samtidig ble satsen i minstefradraget økt fra 29 pst. til 31 pst.

Minstefradraget i pensjonsinntekt er lavere enn minstefradraget i lønn blant annet fordi det ikke skal dekke utgifter til inntektens erverv. 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 for alderspensjonister på inntil 29 940 kroner i 2017.

Regjeringen foreslår å øke maksimalt minstefradrag i pensjonsinntekt med veksten i ordinær alderspensjon til 83 000 kroner.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 § 6-1 annet ledd.

5.1.3 Personfradrag

Det gis et personfradrag i alminnelig inntekt. Fradraget er 53 150 kroner i skatteklasser 1 og 78 300

kroner i skatteklasser 2 i 2017. Det foreslås å lønnsjustere personfradraget i skatteklasser 1 til 54 750 kroner. Skatteklasser 2 foreslås avvirket, jf. punkt 5.4. Lønnsjusteringen av personfradraget innebærer en lettelse for pensjonister fordi lønnsveksten er noe sterkere enn veksten i alderspensjon. Dermed vil pensjonister bli overkompensert. Det anslås at provenyet reduseres med om lag 80 mill. kroner påløpt og 65 mill. kroner bokført i 2018.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 § 6-3.

5.1.4 Andre grenser og fradrag

Skattefradraget for pensjonsinntekt ble innført i forbindelse med pensjonsreformen i 2011. Skattefradraget trappes ned med pensjonsinntekten. Fradraget sikrer at pensjonister med minste pensjonsnivå for enslige ikke skal betale skatt. Forslagene om lavere skattesats på alminnelig inntekt og høyere trinnskattesatser i 2018 krever at skattefradraget justeres noe for at inntektsgrensen for å betale inntektsskatt for pensjonister skal opprettholdes på dagens nivå. Regjeringen foreslår derfor å sette det maksimale fradragsbeløpet til 29 950 kroner.

Videre økes innslagspunktene for nedtrapping i trinn 1 i skattefradraget for pensjonsinntekt med anslått vekst i minste pensjonsnivå fra 188 700 kroner til 193 250 kroner. Innslagspunktet for nedtrapping i trinn 2 i skattefradraget for pensjonsinntekt økes med vekst i ordinær alderspensjon fra 284 350 kroner til 290 700 kroner.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 § 6-5.

Den skattefrie nettoinntekten under skattebegrensingsregelen økes med anslått vekst i minsteinntekten for uføre fra henholdsvis 143 150 kroner til 147 450 kroner for enslige og fra 131 600 kroner til 135 550 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen økes tilsvarende fra 263 200 kroner til 271 100 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 § 6-4.

Bunnbeløpet i reisefradraget foreslås økt med anslått prisvekst fra 22 000 kroner til 22 350 kroner, jf. forslag til endring av skatteloven § 6-44 første og annet ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Øvrige beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet nedre grense for å

betale trygdeavgift, maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv., maksimalt foreldrebetaling, særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, kilometersatsene i reisefradraget, maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner, særfradraget for enslige forsørgere, jordbruksfradraget, fisker- og sjømannsfradraget og maksimal årlig og samlet sparing med BSU. Dette øker provenyet med om lag 141 mill. kroner påløpt og 107 mill. kroner bokført i 2018. 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.

5.2 Fradrag for merkostnader til kost og losji

5.2.1 Innledning og sammendrag

Skattyter som bor utenfor hjemmet på grunn av sitt arbeid, kan kreve fradrag for merkostnader til kost og losji. Regjeringen foreslår å begrense fradragmulighetene på en slik måte at fradragretten i større grad forbeholdes skattytere med opphold utenfor hjemmet av mer midlertidig art i pendlerboliger der det ikke er lagt til rette for å kunne lage mat.

Fradraget for merkostnader til kost og losji fører til mye byråkrati. Det er ingen uavhengig tredjepart som rapporterer fradraget til skattemyndighetene. Skattyter fører selv opp fradraget. Det er særlig arbeidskrevende for skattemyndighetene å innhente dokumentasjon av bo- og familieforhold, særlig fra andre land. Det anslås at skatteutgiftene av de samlede fradragene for merkostnader til kost og losji utgjør om lag 1,25 mrd. kroner i 2017. Regjeringens forslag vil gjøre kontrolloppgavene mindre byråkratiske og bidra til å finansiere vekstfremmende lettelsener i fullføring av skattereformen.

Fradraget gis til skattytere som har merutgifter ved kost og losji på grunn av sitt arbeid. Med kokemuligheter i pendlerboligen vil merutgiftene til kost være begrenset. Regjeringen foreslår derfor at fradragretten oppheves for skattytere som har mulighet til å kunne oppbevare og tilberede mat i pendlerboligen. I tillegg reduseres de øvrige fradragssatsene for kost med 100 kroner.

Det foreslås videre at fradraget tidsbegrenses til 24 måneder. Regjeringen mener at to år sammenhengende arbeidsforhold bør være tilstrekkelig tid til å tilpasse seg den nye situasjonen. Skattytere som på grunn av arbeidet må bytte pendler-

bolig, vil kunne starte på en ny 24 månedersperiode. Departementet kan gi nærmere regler om ny fradragperiode i forskrift.

Forslagene er i tråd med anbefalingene fra Skatteutvalget om bredere skattegrunnlag, og kan bidra til å holde de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning nede.

Det foreslås ingen endringer i gjeldende regler om at pendlerutgifter som dekkes av arbeidsgiver, er skattefrie for arbeidstaker (trygdeavgift, skatt på alminnelig inntekt og trinnskatt) etter satsene for skattefri godtgjørelse.

Det anslås at provenyet vil øke med 750 mill. kroner påløpt og 600 mill. kroner bokført i 2018.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5-15 annet ledd og § 6-13. Forslagene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018. Forslaget om å tidsbegrense fradrag for kost og losji etter skatteloven § 6-13 første ledd annet punktum vil imidlertid ikke få virkning for eksisterende pendlere før tidligst fra 1. januar 2020.

5.2.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6-13 kan skattyter som av hensyn til arbeidet må bo (overnatte) utenfor den boligen som anses som skattyterens hjem, kreve fradrag for merkostnader på grunn av fraværet.

Skattedirektoratet har i forskrift til skatteloven av 22. november 1999 gitt regler om krav for fradrag for merutgifter til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. For fradrag for kost gjelder ulike satser etter hvordan skattyter har innlosjert seg. I 2017 er fradragssatsene fastsatt ved forskuddsutskrivning, 733 kroner per døgn dersom skattyter bor på hotell uten frokost og 586 kroner der frokost er inkludert. Bor skattyter i hybel eller brakke med kokemuligheter, er fradragssatsen 205 kroner, mens den er 315 kroner om slike muligheter mangler. Fradrag etter den laveste satsen gis i praksis når skattyter kan stille minst ett av måltidene, ikke nødvendigvis middag, per døgn på oppholdsstedet. Dette kan for eksempel være frokost eller kveldsmåltid.

Fradrag for merutgifter til losji gis for faktiske kostnader. Det er en forutsetning at boligen på hjemstedet ikke er utleid. Bor man i egen campingvogn eller brakke, kan det gis fradrag etter sats, som er 61 kroner per døgn i 2016.

Dersom en pendler i stedet for å kreve fradrag for kostnader til pendling mottar godtgjørelse til dekning av kost mv., er godtgjørelsen skattefri så langt den ikke overstiger satser fastsatt av Skattedirektoratet. Dette betegnes som nettometoden.

Overstiger dekningen kostnadene som skattyter selv ville hatt fradragsrett for, skal det overskytende behandles som skattepliktig lønn for arbeidstaker og inngå i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget hos arbeidsgiver.

Departementet er i skatteloven § 6-13 tredje ledd gitt fullmakt til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene, herunder om regler for merutgifter for personer med hjem i utlandet. Finansdepartementets forskrift til skatteloven av 19. november 1999 til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 6-13-10 flg. har blant annet regler om at skattyter som pendler fra utlandet, må velge mellom standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker eller fradrag for merkostnader, jf. skatteloven § 6-70. Standardfradraget kan heller ikke kombineres med skattefri dekning fra arbeidsgiver etter nettometoden.

5.2.3 Vurderinger og forslag

Frdrag for merkostnader til kost og losji ble opprinnelig vedtatt i 1927 for å tilgodese skattytere som hadde opphold utenfor hjemmet av mer midlertidig art. I NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* uttalte utvalget at det er vanskelig å finne gode grunner til å opprettholde et eget fradrag for pendlerutgifter, særlig i tilfeller der arbeidsstedet er stabilt.

Frdraget for merkostnader til kost og losji kreves av skattyter selv. Skattyter skal først ved eventuell forespørsel fra Skatteetaten kunne sannsynliggjøre eller dokumentere størrelsen på fradraget. Fraværet av opplysninger fra en uavhengig tredjepart gjør skattefastsettelse og kontroll komplisert. Muligheten til kontroll vil i mange tilfeller forutsette at det kan hentes inn dokumentasjon fra andre land om bolig på hjemstedet og på pendlerstedet og om familietilknytning. Skatteetaten har ved kontroller avdekket et stort omfang av uberettigede fradrag. Misbruk av fradragsreglene undergraver tilliten til skattesystemet.

Riksrevisjonen peker i Dokument 3:11 (2015–2016) *Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge* blant annet på at kompliserte regelverk fører til mange feil i skattefastsettelsen. Dette gjelder blant annet reglene om fradragsmuligheter og fradragssatser for pendlerutgifter. Departementet er enig i at regelverket for pendlerfradrag mv. er omfattende og kan virke komplisert.

Skatteutgiftene til fradrag for merutgifter til kost og losji har økt med om lag 20 pst. fra 2013 til 2015 og anslås å utgjøre 1,25 mrd. kroner i 2017,

jf. vedlegg 1 *Anslag på skatteutgifter og skattesankjoner*. I 2015 krevde om lag 115 000 skattytere fradraget. Gjennomsnittlig fradrag var om lag 44 000 kroner. Om lag 22 pst. av de som krevde fradraget var på midlertidig opphold, og over halvparten av alle som krevde fradraget var utenlandske statsborgere. Fradragsbeløpene varierer mye. 40 pst. har fradrag under 10 000 kroner årlig, mens over halvparten av samlet fradragsbeløp går til de om lag 25 pst. av personene med fradrag over 70 000 kroner.

En pendler som bor i hybel/leilighet med mulighet for å tilberede mat ett helt arbeidsår, kan kreve et årlig fradrag for merutgifter til kost på 49 000 kroner. I tillegg kommer fradrag for eventuelle merutgifter til losji. I de fleste pendlerboliger vil det være mulig å oppbevare og tilberede mat. Grunnlaget for merutgifter ved et vanlig kosthold med nødvendige måltider i pendlerboligen vil derfor i begrenset grad være til stede. Utgifter til mat bør da anses som ordinære private utgifter, slik tilfellet er for andre grupper av skattytere. Departementet mener derfor at kostnader til mat ikke bør være fradragsberettiget dersom det kan tilberedes mat i pendlerboligen. Dette gjelder også dersom en har adgang til delt kjøkken.

Tilberedning av mat må være forsvarlig både med hensyn til hygiene og oppbevaring. I praksis forutsetter det at skattyter må ha tilgang til rennende vann (utover i baderom) og elektrisitet. Det er pendlerboligens egnethet for matlaging, og ikke skattyterens egen vilje, som er avgjørende for om forutsetningene for å kunne kreve fradrag for kost er til stede.

Departementet legger til grunn at tilberedning av mat normalt ikke kan skje ved losji på hotell eller pensjonat. Har man under arbeidsoppholdet slik innkvartering, vil det fortsatt kunne kreves fradrag for merutgifter til kost. Likeledes vil det være fradragsrett for langtransportsjåfører og for skattyter som kan dokumentere at det ikke er mulig å tilberede mat i pendlerboligen. Langtransportsjåfører får uendret sats ved kjøring i utlandet.

Til og med inntektsåret 2015 kunne skattyter med opphold utenfor hjemmet kreve fradrag for ulegitimerte småutgifter med 100 kroner per døgn. Det var imidlertid ikke anledning til å kreve fradrag for slike utgifter i tillegg til fradrag for merutgifter til kost etter sats fordi det ble ansett at slike småutgifter var innbakt i kostsatsene. Fradraget for småutgifter ble fjernet blant annet fordi det i mindre grad enn tidligere ble ansett som sannsynlig at skattyter hadde merkostnader til avis og telefon mv. På denne bakgrunn bør ikke

kostsatsene lenger inneholde et tillegg for slike småutgifter. Fradragssatsene for kost for pendlere uten kokemuligheter reduseres derfor med 100 kroner.

I Sverige er lignende fradrag for utgifter til måltider og småutgifter begrenset til den første måneden vedkommende bor på det nye arbeidsstedet. Fradrag for øvrige økte levekostnader som følge av pendling er i utgangspunktet tidsbegrenset til to år. Har den doble bosettingen bakgrunn i ektefellens eller samboerens arbeid eller virksomhet, kan det kreves fradrag for inntil fem år. I Norge er det ingen grense for hvor lenge fradraget kan kreves. Derimot er fradragssretten for pendlerkostnader over årene blitt utvidet, ved at pendlere med to selvstendige boliger, én på hjemstedet og én på arbeidsstedet, også på visse vilkår har fradragssrett for merutgifter ved pendling. Videre er kravet til skattemessig bosted justert slik at det er flere som kan anses som pendler med rett til fradrag. Det er også blitt gitt muligheter for pendlere med hjem i utlandet til å få fradrag for pendlerkostnader.

Departementet anser det rimelig med en viss tid til tilpasning av boforhold når skattyter på grunn av arbeidet pådras merutgifter til bolig mv. Når det over tid er stabilitet i arbeidsforholdet ved at arbeidet ikke krever at en stadig må flytte til en ny bolig, er det mindre grunnlag for fradrag for merutgifter til losji. Når arbeidsstedet er stabilt, bør det således etter en tid ikke lenger være fradragssrett for utgifter til kost og losji. Det vil også være tilfeller der det er rimelig at fradragssretten gjenoppstår etter at perioden med fradrag for kost og losji er over. Dette kan for eksempel gjelde der skattyter mister arbeidet og igjen må flytte for å finne nytt arbeid eller må flytte med arbeidsgiver til et nytt sted som krever at pendlerbostedet på det tidligere arbeidsstedet ikke kan opprettholdes.

Det foreslås at det innføres en tidsbegrensning på 24 måneder for fradrag for utgifter til kost og losji. I Norge har skatteloven ingen generell definisjon av samboere, og det vil derfor være vanskelig å innføre egne regler for samboere og ektefeller, slik Sverige har. Forslaget er forenklet sammenlignet med den svenske modellen, og det er heller ikke et avgjørende hensyn at enslige skal stilles mindre gunstig enn ektefeller og samboere i denne sammenheng. Utgangspunktet for å fastsette når fradragssretten opphører er fra det tidspunktet pendleren bosetter seg i pendlerboligen. For de som allerede er pendlere, regnes at perioden for tidsbegrensning starter 1. januar 2018.

Ved sammenhengende arbeidsopphold, dvs. at arbeidssted og pendlerbosted ikke endres, avskjæres fradragssretten for kost- og losjikostnader når skattyter har krevd fradrag i 24 måneder. Skattytere som på grunn av arbeidet bytter både kommune for pendlerbosted og arbeidssted, kan i utgangspunktet kreve fradrag for kost- og losjikostnader for 24 nye måneder. Departementet vil i forskrift gi utfyllende regler.

Fristen løper selv om arbeidstaker har kortvarige brudd i pendlingen eller for eksempel jobber fast i hjemmet ett eller flere døgn per uke. Slike kortvarige brudd i pendlingen kan for eksempel bestå i ferie eller perioder med sykmelding eller permittering.

Det innføres ikke tidsgrense for fradrag for besøks- og arbeidsreiser (reisefradraget).

Endringene i fradraget for merutgifter til kost og losji får ikke konsekvenser for den skattefrie dekningen arbeidstaker kan motta fra arbeidsgiver. Dette betyr at arbeidsgiver fortsatt skal kunne yte kostgodtgjørelse skattefritt etter satser på dagens nivå. Dekning av arbeidsgiverbetalte utgifter innrapporteres fra arbeidsgiver. Slik tredjepartsrapportering gjør kontrollmulighetene betydelig bedre enn ved egenrapportering og innhenting av dokumentasjon, slik fradragssreglene i dag forutsetter. Forslaget innebærer ulik regulering avhengig av om skattyter krever fradrag selv eller mottar dekning fra arbeidsgiver. De foreslåtte reglene innebærer et særskilt lovfestet unntak fra skattelovens hovedbestemmelse om utgiftsgodtgjørelse i § 5-11.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 5-15 annet ledd og § 6-13.

5.2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Endringene vil forenkle skattesystemet, særlig Skatteetatens kontrollarbeid. Redusert omfang av kontroll på dette området vil gjøre det mulig med bedre kontroll på andre områder.

Forslaget om å oppheve fradragssretten for skattytere som har mulighet til å kunne oppbevare og tilberede mat i pendlerboligen, samt å redusere de øvrige fradragssatsene for kost med 100 kroner anslås samlet sett vil å øke provenyet med 750 mill. kroner påløpt og 600 mill. kroner bokført i 2018.

Fjernning av fradragssatsene for kost vil øke skatten for pendlere i pendlerboliger med kokemuligheter. I 2015 fikk om lag 115 000 skattytere fradraget, som i gjennomsnitt var vel 44 000 kroner. Faktiske fradrag varierer mye mellom pend-

lere. Forslagene om å endre kostsatsene vil øke skatten for de som berøres med i gjennomsnitt om lag 6 500 kroner fra 2018. I hovedsak gjelder dette skattytere med muligheter for å tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen. Skatteetaten har ved kontroller avdekket et stort omfang av uberettigede fradrag.

Forslaget om å tidsbegrense fradraget for merutgifter til kost og losji regnes fra 1. januar 2018 for eksisterende pendlere. Forslaget har dermed ikke provenyvirkning før i 2020. Det anslås at provenyet da vil kunne øke med om lag 200 mill. kroner.

5.2.5 Ikrafttredelse

Forslagene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018. Forslaget om å tidsbegrense fradrag for kost og losji etter skatte-loven § 6-13 første ledd annet punktum vil imidlertid ikke få virkning for eksisterende pendlere før tidligst fra 1. januar 2020.

5.3 Firmabilbeskatningen

Fordelen ved å bruke arbeidsgivers bil til private formål er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. Ansatte som disponerer arbeidsgivers bil privat mer enn sporadisk, skal fordelsbeskattes for dette.

Fordelen tilsvarende kostnadene for arbeidstakeren om han selv måtte holde en tilsvarende bil privat. Den skattepliktige fordelene ved privat bruk av firmabil settes i 2017 sjablongmessig til 30 pst. av bilens listepriis som ny inntil 299 100 kroner og 20 pst. av det overskytende. For biler som er eldre enn tre år, reduseres listepriisen med 25 pst. ved fordelsberegningen. Elbiler har en særskilt verdsettelsesrabatt i firmabilbeskatningen ved at listepriisen halveres.

De særskilte reglene om beregning av fordelene for elbiler i firmabilbeskatningen ble innført i 2000. Elbilene var da mindreverdige sammenlignet med ordinære biler og med dagens elbiler, både når det gjelder rekkevidde og komfort. Fordelen ved å disponere en elbil på den tiden var derfor mye mindre enn i dag. Særreglene innebar følgelig at den beregnede, skattepliktige fordelene den gang samsvarte bedre med den faktiske oppnådde fordelene enn den gjør i dag. Særreglene for elbiler ble sist endret i 2009, da rabatten ble økt fra 25 til 50 pst. Heller ikke i 2009 fantes det elbiler som fremsto som reelle, likeverdige alternativ til ordinære biler.

En rekke elbilmodeller vurderes nå som reelle alternativ til mange bensin- og dieselmotorkjøretøyer, og sta-

dig flere modeller kommer til. Fordelen av en firmabil bør da verdsettes på samme måte som andre biler.

Den særlig gunstige firmabilbeskatningen av elbiler kommer i tillegg til en rekke andre fordeler, herunder belastes ikke elbiler med blant annet merverdiavgift. Elbiler favoriseres videre ved betaling for parkering, bomveier, ferger mv. og kan benytte kollektivfeltet på de fleste strekninger. I den helhetlige gjennomgangen av bilavgiftene i Revidert nasjonalbudsjett 2015 ble det varslet at den særskilte rabatten for elbiler i firmabilbeskatningen kan utgå fra 2018.

På denne bakgrunn mener regjeringen at den særskilte rabatten for elbiler i firmabilbeskatningen bør oppheves fra 2018.

Firmabilbeskatningen av elbiler vil fortsatt være gunstigere enn beskatningen av konvensjonelle biler. Det skyldes at elbilens listepriis etter gjeldende regler reduseres som følge av fritaket for engangsavgift og merverdiavgift. Det vises også til at regjeringen i punkt 9.4 foreslår å avvikle fritaket for elbiler i engangsavgiften. Som følge av innretningen av engangsavgiften vil utviklingen av dette fritaket primært ha betydning for de tyngste og presumptivt dyreste elbilene. Små og mellomstore elbiler vil fortsatt ikke betale engangsavgift.

Forslaget vil forenkle skattereglene og gjøre det lettere å etterleve reglene. Fordelsskatten på en gjennomsnittlig elfirmabil (for eksempel e-Golf) vil øke med om lag 20 000 kroner. Brukeren av en kostbar firmabil (eksempelvis Tesla S) får økt skatten med om lag 40 000 kroner, avhengig av modell. I 2016 hadde skattytere med elfirmabil en gjennomsnittlig bruttoinntekt på om lag 950 000 kroner.

Endringen anslås å øke provenyet med anslagsvis 210 mill. kroner påløpt og 168 mill. kroner bokført i 2018.

De særskilte reglene om fordelsberegning for firmabiler er gitt i forskrift. Finansdepartementet vil gjennomføre de nødvendige forskriftsendringer for å oppheve den særskilte rabatten for elbiler, med virkning fra og med inntektsåret 2018.

5.4 Skatteklasser

5.4.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår å avvikle skatteklasser 2 av hensyn til likestilling, arbeidsdeltakelse, integrering og bekjempelse av barnefattigdom. Dette innebærer at det høyere personfradraget for ektefeller som skatlegges under ett, bortfaller.

Personlige skattytere skattlegges som hovedregel i skatteklasse 1. Ektefeller kan imidlertid skattlegges under ett i skatteklasse 2, dersom dette samlet sett gir lavere skatt. I skatteklasse 2 er personfradraget høyere enn i klasse 1. Å få skatten fastsatt i skatteklasse 2 er en fordel dersom den ene ektefellen har for lav inntekt til å få utnyttet eget personfradrag.

Personfradraget i skatteklasse 2 er 78 300 kroner i 2017 og 53 150 kroner i skatteklasse 1. I 2014 ble personfradraget i klasse 2 halvert. Maksimal skattefordel for et ektepar av å bli skattlagt i skatteklasse 2 er redusert fra om lag 13 200 kroner i 2013 til om lag 6 000 kroner i 2017. Fra 2006 ble klasse 2 fjernet ved beregningen av formuesskatten selv om ektepar fortsatt skattlegges sammen for formue.

Skatteklasse 2 er fra en tid da skattleggingen var langt mindre individbasert og la større vekt på ekteskap med én forsørger. Ordningen med et høyere personfradrag som forbeholdes ektepar, stemmer dårlig med dagens varierte samlivsformer og innebærer en forskjellsbehandling overfor aleneboende og samboere.

Deltakelse i arbeidslivet er viktig både for likestillingen og integreringen, og bidrar til å begrense barnefattigdom. Skatteklasse 2 reduserer insentivene til å arbeide og kan bidra til å holde innvandrerkvinner utenfor arbeidslivet fordi marginals-katten på arbeid øker for den hjemmeværende ektefellen. Av alle bosatte ektepar som ble skattlagt i klasse 2 i 2015, og hvor ingen av ektefellene var over 62 år, bestod i overkant av 80 pst. av minst én innvandrer¹. Til sammenligning var andelen 20 pst. i 1993. Mange av innvandrer-ekteparene som blir skattlagt i klasse 2, kommer fra EU-land i Øst-Europa. En del av disse har trolig ektefellen i hjemlandet.

Å avvikle skatteklasse 2 vil styrke insentivene til arbeid, bedre integreringen og likestillingen, redusere mulighetene for eksport av velferdsytelser og være et langsiktig bidrag til jevnere inntektsfordeling.

Forslaget anslås å øke provenyet med om lag 285 mill. kroner påløpt og 230 mill. kroner bokført i 2018. Om lag 83 500 ektepar vil bli berørt.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 15-4 og 15-5. Forslaget forutsetter også tilpasninger i Stortingets skattevedtak § 3-1 og § 6-3. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

5.4.2 Gjeldende rett

Personlige skattytere skal ha et personfradrag i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 15-4. Personfradraget er et fribeløp i inntekten ved beregningen av skatt på alminnelig inntekt. Fradraget blir automatisk tatt hensyn til ved utregningen av skatten. Personfradraget kan ikke føre til negativ inntekt og kan dermed heller ikke gi fremførbart underskudd. Stortinget fastsetter personfradrag i klasse 1 og klasse 2 for det enkelte inntektsåret. For inntektsåret 2017 er personfradraget 53 150 kroner i klasse 1 og 78 300 kroner i klasse 2, jf. Stortingets skattevedtak § 6-3.

Personlige skattytere skattlegges som hovedregel hver for seg i skatteklasse 1. Personfradrag i klasse 2 gis til ektefeller som skattlegges under ett for begge samlede formue og inntekt etter skatteloven § 2-10. Ektepar hvor bare én har inntekt eller hvor inntekten til den andre er under 55 000 kroner i året, er tjent med skattlegging i klasse 2 (gitt at begge ektefellene kun har standard fradrag). Har begge ektefellene inntekt, kan hver av dem skattlegges særskilt i klasse 1. Særskilt skattlegging gjennomføres også uten at ektefellene har bedt om det dersom det gir lavere eller samme skatt som skattlegging under ett, jf. skatteloven § 2-11 første og annet ledd. Fra 2006 ble klasse 2 fjernet ved beregningen av formuesskatten, men ektefellene skattlegges fortsatt sammen for formue selv om de skattlegges særskilt for inntekt i klasse 1.

Skatteloven § 2-12 gir regler om når ektefeller skattlegges hver for seg. Det gjelder når ekteskapet er inngått etter 31. oktober i året før inntektsåret, men likevel slik at den ektefellen som har lavest alminnelig inntekt, kan skattlegges under ett med den andre ektefellen hvis de har stiftet felles hjem før utløpet av inntektsåret, jf. bestemmelsens bokstav a. Ektefeller skal også skattlegges hver for seg når de ved utløpet av inntektsåret var separert eller levde varig adskilt, jf. bokstav b. Er ektefellene skilt eller separert i inntektsåret, kan den ektefellen som det meste av året har forsørget den andre, gis personfradrag i klasse 2 i stedet for fradrag for bidrag etter skatteloven § 6-52.

Reglene om skattlegging av ektefeller gjelder tilsvarende for samboere hvor den ene er pensjonist med meldeplikt etter folketrygdloven § 25-4 første ledd første punktum, såkalt meldepliktige samboere, jf. skatteloven § 2-16.

Er den ene ektefellen skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og den andre ektefellen bosatt i utlandet i hele inntektsåret, skal

¹ Personer som er født i utlandet av to utenlandskfødte foreldre.

ektefellen bosatt i Norge i utgangspunktet skattlegges i klasse 1. Den ektefellen som er bosatt i Norge, har likevel rett til å bli skattlagt i klasse 2 når vedkommende forsørger ektefelle bosatt i utlandet og kan dokumentere dette på tilfredsstillende måte. Det gjelder utlandet generelt og er ikke begrenset til EØS-området.

Har skattyteren vært bosatt i Norge bare en del av året, fastsettes personfradraget slik at det gis personfradrag i klasse 1 eller klasse 2 for det antall hele eller påbegynte måneder skattyteren har vært bosatt her, jf. skatteloven § 15-4 åttende ledd. Tilsvarende gjelder for person som anses bosatt i utlandet hele året etter norsk intern rett, men er begrenset skattepliktig for arbeid utført i Norge etter § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd ved opphold i Norge en del av året.

Personer som er bosatt i en annen EØS-stat, og som krever fradrag etter skatteloven § 6-71 fordi hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt skattlegges i Norge, har likevel rett til fullt personfradrag i klasse 1 eller 2 for hele året.

Ektepar hvor en eller begge er alders- eller AFP-pensjonist, kan bli skattlagt i klasse 2. Dette vil gjelde to grupper. Den ene gruppen består av ektepar hvor den ene har pensjonsinntekt og forsørger en ektefelle med lav eller ingen inntekt. Den andre gruppen kom utilsiktet inn under ordningen etter omleggingen av pensjonsskatte-reglene i 2011, og består av ektepar der en av ektefellene har for lav pensjonsinntekt (under 188 700 kroner i 2017) til å få utnyttet skattefradraget for pensjon fullt ut når han eller hun skattlegges for seg, mens den andre ektefellen har høyere pensjon eller annen inntekt. Gjennom felles skattlegging i klasse 2 kan ekteparet få utnyttet mer av eller hele skattefradraget for pensjonisten med lavest inntekt. I motsetning til andre ektepar som skattlegges i klasse 2, er det i denne gruppen ikke slik at den ene ektefellen forsørger den andre. Ektefellen med lavest inntekt får pensjon fra folketrygden. Skattefordelen er også jevnt over lavere for denne pensjonistgruppen enn for andre i klasse 2.

5.4.3 Vurderinger og forslag

Formålet med skatteklasse 2 har vært å beskatte skattytere med forsørgeransvar noe lempeligere for å ta hensyn til høyere kostnader som følger med et forsørgeransvar. De som skattlegges i klasse 2, er imidlertid ikke en generell lavinntektsgruppe. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for disse ekteparene var om lag 640 000 kroner i 2015.

Etter departementets syn har ordningen med skatteklasse 2 flere uheldige virkninger. Klasse 2 medfører at ektefellen som har inntekt, får lavere skatt enn andre skattepliktige *fordi* den andre ektefellen har lav eller ingen inntekt. I de fleste ekteparene som skattlegges i klasse 2 er, det kvinnen som har lav arbeidsinntekt. Reglene om personfradrag i klasse 2 forskjellsbehandler samboerpar og ektepar når den ene forsørger den andre. En som forsørger sin samboer, får ikke personfradrag i klasse 2, mens en gift person i tilsvarende situasjon kan bli skattlagt i klasse 2. Ordningen med én skatteklasse forbeholdt ektepar er dårlig tilpasset dagens varierte husholdningssammensetninger. Den stammer fra en tid da skattleggingen la større vekt på ekteskap med én forsørger. I dag er skattesystemet mer individbasert. Det innebærer at samlet skatt i mindre grad påvirkes av familiemedlemmers valg mellom lønnet arbeid og hjemmearbeid.

En viktig innvending mot ordningen med klasse 2 er at insentivene til å ta lønnet arbeid utenfor hjemmet svekkes for den hjemmeværende ektefellen. Dette er et særlig problem for integreringen fordi yrkesdeltagelsen blant kvinner i innvandrergupper er lav. Dette understrekes også i NOU 2017: 6 *Offentlig støtte til barnefamiliene*, der utvalget anbefaler at skatteklasse 2 avvikes.

Av alle ektepar som ble skattlagt i klasse 2 i 2015, og hvor ingen av ektefellene var over 62 år, bestod 80 pst. av minst én innvandrere. Til sammenligning var andelen 20 pst. i 1993. Ekteparene som skattlegges i klasse 2 og består av minst én innvandrere, er yngre enn andre ektepar som skattlegges i samme klasse og har generelt lavere inntekt. Innvandrere er samtidig overrepresentert i gruppen av familier med vedvarende lavinntekt. Det skyldes blant annet at mange familier med innvandrerbakgrunn bare har én arbeidsinntekt å leve av. Å legge til rette for at begge ektefellene er i inntektsgivende arbeid er god integreringspolitikk og et viktig tiltak for å begrense barnefattigdom og vedvarende lavinntekt blant innvandrerfamilier. Skatteklasse 2 trekker imidlertid i motsatt retning fordi det gis skattefordeler dersom den ene ektefellen har begrenset eller ingen arbeidstilknypning. Også Skatteutvalget foreslo å avvike skatteklasse 2 i NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*.

Skatteklasse 2 bidrar til å fremme forsørgelse av ektefelle i et annet land fordi klasse 2 kan gis til skattytere som bor i Norge og forsørger ektefelle i utlandet, jf. punkt 5.4.2. Også skattytere som selv bor i utlandet og forsørger ektefelle der, får klasse

2 når skattyteren har hatt arbeidsopphold i Norge en del av året. Da beregnes personfradraget i klasse 2 for antall hele eller påbegynte måneder. Det gjelder også utenfor EØS-området. Personer som er bosatt i en annen EØS-stat, og som har arbeidsopphold og skattlegges i Norge for hele eller tilnærmet hele sin inntekt, kan få klasse 2 for hele året. Det er vanskelig å kontrollere om vilkårene for skattlegging i klasse 2 er oppfylt fordi man i utenlandsforhold vil mangle muligheten til automatisk kontroll av om personen er gift og av inntektsforholdene til ektefellene. I Skatteetatens registre for utenlandske arbeidstakere på kortvarig opphold i Norge var det i 2014 om lag 200 000 personer med lønnsinntekt i hovedsak fra Norge. Av disse ble om lag 13 000 skattlagt i skatteklasse 2. Dette er personer som typisk krever skatteklasse 2 for forsørgelse av ektefelle i hjemlandet. Utover bidraget til sysselsetting og integrering vil forslaget om å avvikle skatteklasse 2 forenkle skattesystemet, som er en fordel både for Skatteetaten og skattyterne, og redusere mulighetene for eksport av velferdsytelser.

Om lag 76 pst. av pensjonistene som skattlegges i klasse 2, er pensjonister som utilsiktet kom inn under ordningen som følge av omleggingen av pensjonsskattereglene i 2011. Pensjonister med minste pensjonsnivå vil fortsatt ikke betale skatt om klasse 2 avvikles.

Å fjerne skatteklasse 2 vil på kort sikt gi lavere inntekt for ekteparene som berøres. Regjeringen mener imidlertid at det viktigste tiltaket for å bedre lavinnteksgruppers og spesielt innvandre-økonomiske situasjon er å styrke arbeidsdeltakelsen. Å avvikle skatteklasse 2 vil bidra til å styrke arbeidsinsentivene, og over tid vil dette bidra til en jevnere inntektsfordeling.

Regjeringen foreslår på bakgrunn av vurderingene ovenfor å fjerne ordningen med skatteklasse 2.

Det vises til endringer i skatteloven §§ 15-4 og 15-5. Forslaget forutsetter også tilpasninger i Stortingets skattevedtak § 3-1 og § 6-3.

Departementet vil vurdere nærmere om oppheving av klasse 2 kan legge til rette for forenkling av reglene om skattlegging av ektefeller i skatteloven §§ 2-10 flg.

5.4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Maksimal fordel av skattlegging i skatteklasse 2 er om lag 6 000 kroner i 2017. Fordelen ved klasse 2 blir lavere etter hvert som inntekten til ektefellen med lav inntekt øker, og fordelene faller helt bort ved en inntekt på 55 000 kroner (den nedre

grensen for betaling av trygdeavgift), gitt at begge ektefellene kun har standard fradrag. Selv om skattlegging under ett i klasse 2 er den formelle hovedregelen for ektefeller, skattlegges de aller fleste ektefeller hver for seg i klasse 1. For inntektsåret 2015 ble om lag 83 500 ektepar av totalt om lag 861 000 ektepar skattlagt i skatteklasse 2 (om lag 9,6 pst.).

Forslaget om å fjerne skatteklasse 2 anslås å øke provenyet med om lag 285 mill. kroner påløpt og 230 mill. kroner bokført i 2018. Beregningen er gjort i LOTTE-Skatt og er kun basert på skattestatistikk fra bosatte skattytere. Forslaget om å fjerne skatteklasse 2 innebærer isolert sett en maksimal skatteskjerpelse for et ektepar på om lag 6 000 kroner i året sammenlignet med reglene for 2017. Denne skjerpelsen gjelder i de tilfellene der ektefellen med lavest inntekt ikke får utnyttet noe av sitt personfradrag i klasse 1. For ektepar der den ene ektefellen ikke har inntekt i dag, kan skatteøkningen fullt ut motvirkes om den hjemmeværende arbeider utenfor hjemmet i om lag 30 timer i året (forutsatt en årslønn på 345 000 kroner).

Forslaget medfører at Skatteetaten må gjøre endringer i etatens systemer for forskuddstrekk og skattefastsetting. Kostnadene til dette kan dekkes innenfor etatens gjeldende budsjетtrammer. Forslaget vil forenkle skattereglene og dermed virke administrativt forenklende for Skatteetaten.

5.4.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

5.5 Skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold for små, nyetablerte selskap

5.5.1 Innledning og sammendrag

I revidert nasjonalbudsjett for 2017 varslet regjeringen at det i statsbudsjettet for 2018 ville bli fremmet forslag til en ny, særskilt beskatningsordning for opsjoner til ansatte i små, nyetablerte selskap.

Formålet med en ny opsjonsbeskatningsordning for slike selskap er blant annet å avhjelpe eventuelle likviditetsutfordringer knyttet til gjeldende opsjonsskatteregler for både selskapet og dets ansatte. Dette kan gjøre det lettere for slike selskap å rekruttere og holde på dyktige ansatte, og å gjennomføre prosjekter som er forventet å være lønnsomme. Det kan over tid bidra til økt verdiskaping og arbeidsplasser.

Regjeringen foreslår derfor at det innføres en ny ordning for beskatning av opsjoner til ansatte i små oppstartsselskap, der beskatningstidspunktet endres fra innløsningstidspunktet til tidspunktet for realisasjon av aksjen. På realisasjonstidspunktet skattlegges eventuell gevinst som en kombinasjon mellom lønnsinntekt og aksjegevinst, avhengig av hvordan verdien på aksjene har utviklet seg.

Ordningen foreslås begrenset til ansatte i aksjeselskap som er seks år eller yngre, som har ti ansatte eller færre (beregnet ut fra årsverk), og med driftsinntekter og balansesum på 16 mill. kroner eller mindre. Opsjonsfordelen den enkelte kan oppnå under ordningen, kan maksimalt være 30 000 kroner i løpet av ansettelsesforholdet. Ordningen er begrenset til personer som er ansatt 1. januar 2018 eller senere.

Det foreslås videre en begrensning på offentlig eierskap i de omfattede selskapene på 24 pst., og en begrensning på den ansattes eierandel i selskapet på 5 pst. Det stilles også krav til omfanget av den ansattes arbeidstid for selskapet. I lys av formålet bak ordningen om å knytte ansatte til selskapet over tid, stilles det krav om at den ansatte må sitte med opsjonen i minst tre år før innløsning. Opsjonen må videre innløses innen ti år fra tildelingstidspunktet.

Det foreslås enkelte unntak fra hovedregelen om at opsjonsfordelen først skal beskattes ved realisasjon. Unntakene gjelder tilfeller der den ansatte slutter i selskapet, flytter utenlands eller har eid aksjene i mer enn fem år etter innløsnings-tidspunktet.

Regjeringen foreslår at ordningen skal gjelde fra og med inntektsåret 2018. Ordningen vil imidlertid innebære statsstøtte og må derfor notifiseres til og godkjennes av ESA før den kan iverksettes.

Regjeringen vil fortløpende vurdere hvordan ordningen virker, men tar sikte på å utvide den over tid.

Departementet anslår på usikkert grunnlag at forslaget vil gi et provenytap på 100 mill. kroner påløpt og 80 mill. kroner bokført i 2018. Det langsiktige provenytapet er mindre, anslagsvis 30 mill. kroner, fordi noe proveny kommer tilbake etter hvert som aksjene blir realisert og eventuell gevinst beskattes. Over tid kan også provenyet øke i den grad ordningen bidrar til at flere lønnsomme prosjekter blir gjennomført.

De sentrale bestemmelsene foreslås inntatt i skatteloven sammen med en hjemmel til departementet til å gi forskrift. De nærmere vilkår for ordningen, herunder krav til selskapet og den ansatte

mv., er relativt omfattende og tekniske og foreslås derfor tatt inn i forskrift til skatteloven.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 5-14 nytt fjerde ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

5.5.2 Gjeldende rett

Skatteloven § 5-14 tredje ledd har særregler for beskatning av opsjoner i arbeidsforhold. Særreglene kommer til anvendelse dersom det er arbeidsforholdet som er grunnen til at den ansatte har mottatt opsjonen, og dersom opsjonens underliggende instrumenter er aksjer eller egenkapitalbevis. Særreglene for opsjonsbeskatning i arbeidsforhold gjelder også opsjoner som ikke er gitt under en generell ordning for ansatte i bedriften. Opsjoner i egen næringsvirksomhet omfattes ikke.

Opsjoner i arbeidsforhold skattlegges ikke ved tildelingen, men først på tidspunktet for innløsning eller salg. Det vil si det tidspunktet den ansatte benytter sin rett under opsjonen til å kjøpe eller selge aksjer/egenkapitalbevis, eller selger opsjonen.

Gevinsten på opsjonen beskattes som lønnsinntekt for den ansatte i det inntektsåret innløsningen og aksjeervervet skjer, og inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget for bedriften. Skattepliktig gevinst på opsjonen ved innløsning beregnes som differansen mellom aksjens omsetningsverdi og innløsningsprisen, fratrukket eventuell opsjonspremie (den ansattes kostpris for opsjonen). Ved salg av opsjonen settes gevinsten til differansen mellom salgssum og eventuell opsjonspremie. Senere verdistigning på aksjen etter innløsning og frem til eventuell realisasjon beskattes som aksjegevinst, men slik at den fordel som er blitt beskattet som lønnsinntekt, legges til aksjens inngangsverdi. Dermed unngår man at opsjonsfordelen dobbeltbeskattes. Eventuelle tap ved realisasjon av aksjene er fradragsberettigede i alminnelig inntekt.

Gjeldende regelverk gir videre mulighet for visse lettelser ved beregningen av skatten ved innløsning eller salg av opsjoner.

Etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 5-14-12 kan skattyter kreve at for-delen beregnes til det beløp skatten ville ha utgjort dersom opsjonsfordelen var blitt tidfestet med et like stort beløp i hvert av inntektsårene, fra og med tildelingsåret til og med innløsningsåret. For opsjoner som er knyttet til kjøp av aksjer mv. i selskap med generelt aksjeprogram for

ansatte, skal samlet markedsverdi av aksjene mv. på innløsningstidspunktet på visse vilkår reduseres med 20 pst., men maksimalt 3 000 kroner. Se skatteloven § 5-14 første ledd bokstav a jf. bokstav c.

Særreglene gjelder bare for opsjoner ytt «i arbeidsforhold», jf. skatteloven § 5-14 tredje ledd. Vurderingen av tilknytning til arbeidsforholdet gjøres på det tidspunkt opsjonen tildeles. Det har således ikke betydning om personen er ansatt eller ikke på det tidspunkt opsjonen innløses. Det er heller ikke noe krav om at opsjonen utgjør en skattemessig fordel på tildelingstidspunktet. Dersom opsjonen bare tilbys til ansatte, må skattyter betale skatt som arbeidsinntekt for eventuell gevinst på det senere innløsningstidspunktet, selv om den ansatte betaler en opsjonspremie tilsvarende markedspris. Dersom opsjonen derimot er lagt ut for fritt salg, uten fortrinnsrett eller andre særvilkår for ansatte som erverver opsjonen, regnes den normalt ikke som ytt i arbeidsforhold. I slike tilfeller beskattes fordel ved innløsning (eller salg) av opsjonen som kapitalinntekt.

Overdragelse av en opsjon anses i utgangspunktet som skattemessig realisasjon. Men dersom opsjonen overdras til en nærstående av arbeidstakeren, anses dette ikke som skattemessig realisasjon etter gjeldende regler. Hvis den nærstående selger eller innløser opsjonen, beskattes imidlertid eventuell fordel som om disposisjonen var foretatt av arbeidstaker.

5.5.3 Vurderinger og forslag

Utsatt skattlegging av opsjoner til ansatte i små oppstartsselskap

Regjeringen vil gjøre det lettere for små oppstartsselskap å ansette og beholde ansatte. Regjeringen foreslår derfor en ny ordning for opsjonsbeskatning, som kan avhjelpe eventuelle likviditetsutfordringer for slike selskap og bidra til at de kan tilby en mer konkurransedyktig avlønning. Ordningen vil også redusere risikoen for de ansatte ved å motta opsjoner istedenfor kontant lønn.

Gjeldende regler for opsjonsbeskatning i arbeidsforhold kan skape særlige utfordringer for små, nyetablerte selskap fordi aksjer i slike selskap kan være spesielt vanskelige å omsette på innløsningstidspunktet. Det kan dermed være krevende for den ansatte å finne likvide midler til å dekke skatteregningen for opsjonsfordelen på innløsningstidspunktet. I tillegg er ofte risikoen for å miste jobben større og lønnsnivået lavere enn i større, mer etablerte selskap. Videre vil den

fremtidige verdien av aksjer i slike selskap ofte være svært usikker på ervervstidspunktet, og i mange tilfeller kan aksjen ha falt i verdi når den senere skal realiseres. Alle opsjoner og aksjer vil ha et innslag av usikkerhet med hensyn til fremtidig avkastning, men denne usikkerheten vil ofte være større for små selskap i oppstartsfasen enn for større og mer etablerte selskap. Samlet kan disse elementene gjøre det vanskeligere for slike selskap å rekruttere og holde på dyktige ansatte.

På denne bakgrunn legger regjeringen frem forslag til en ny og mer lempelig ordning for beskatning av opsjoner til ansatte i små oppstartsselskap. Forslaget innebærer at opsjonsfordelen ikke skattlegges på tidspunktet for innløsning av opsjonen, verken på den ansattes hånd eller på arbeidsgivers hånd (arbeidsgiveravgift). Den skal i stedet som hovedregel beskattes når aksjene realiseres.

På tidspunktet for innløsning av opsjonen skal arbeidsgiver beregne en *opsjonsfordel*. Opsjonsfordelen utgjør den fordelen den ansatte ville ha blitt lønnsbeskattet for på innløsningstidspunktet etter gjeldende regler, altså differansen mellom aksjen(e)s markedsverdi og innløsningsprisen, fratrukket eventuell opsjonspremie. Er opsjonen knyttet til kjøp av aksjer mv. i selskap med generelt aksjeprogram for ansatte, gjelder særregelen for beregning av markedsverdi etter skatteloven § 5-14 første ledd bokstav a tilsvarende. Den beregnede opsjonsfordelen oppbevares av arbeidsgiver til realisasjonstidspunktet (eventuelt til det tidligere beskatningstidspunktet i ekstraordinære tilfeller, se nærmere under avsnittet «*Hendelser som utløser skattlegging før realisasjon*»).

På realisasjonstidspunktet skal eventuell gevinst opptil opsjonsfordelen innrapporteres og skattlegges som lønnsinntekt. Arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av dette beløpet. Eventuell overskytende gevinst på aksjen(e) skal skattlegges som aksjegevinst. Dersom realisert gevinst er lavere enn den beregnede opsjonsfordelen, bortfaller skatte- og arbeidsgiveravgiftsplikten for det overskytende. Dersom aksjene realiseres med tap, skattlegges ikke opsjonsfordelen. Eventuelt tap kan fradragføres i alminnelig inntekt.

Særreglene gjelder for en samlet opsjonsfordel opptil 30 000 kroner i den enkeltes ansettelsesforhold i et selskap. En person kan ha flere kvalifiserende opsjoner dersom han/hun har flere arbeidsforhold og alle vilkår er oppfylt for hvert av disse.

Dersom opsjonsfordelen utgjør mer enn 30 000 kroner, må det overskytende beløpet skattlegges på innløsningstidspunktet som lønnsinn-

tekt for den ansatte, med tilhørende arbeidsgiveravgift for selskapet, i tråd med alminnelige regler for skattlegging av fordel vunnet ved opsjoner i arbeidsforhold. Departementet vil vurdere nærmere om det er behov for regler om hvilke aksjer som skal anses realisert først i tilfeller der opsjonsfordelen på innløsningstidspunktet utgjør mer enn 30 000 kroner. Eventuelle regler om dette vil bli gitt i forskrift.

Dersom opsjonen selges, og ikke løses inn i aksjer i arbeidsgiverselskapet, faller opsjonen utenfor ordningen og beskattes etter de alminnelige reglene.

Hendelser som utløser skattlegging før realisasjon

Særreglene for opsjoner i oppstartsselskap bygger på at arbeidsgiver (oppstartsselskapet) må vurdere om vilkårene for å falle innunder ordningen er oppfylt, gjennomføre de nødvendige beregninger, oppbevare opplysninger og rapportere til skattemyndighetene det som er nødvendig for korrekt skattemessig behandling av opsjonene. Se nærmere under punktet «*Innrapportering og kontroll*» nedenfor.

Videre er arbeidsgivers plikt til å oppbevare regnskapsmateriale, herunder opplysningene som er nevnt ovenfor, begrenset til fem år, jf. bokføringsloven § 13.

For å sikre korrekt beskatning og ivareta skattemyndighetenes kontrollmulighet, er det behov for regler som sikrer at ordningen ligger innenfor rammene av arbeidsforholdets varighet og oppstartsselskapets plikt til å oppbevare nødvendige opplysninger.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at opsjonsfordelen skal beskattes i enkelte særtilfeller, selv om aksjene ennå ikke er realisert. Dette gjelder i følgende tre tilfeller:

For det første foreslås det at opsjonsfordelen beskattes når arbeidstakeren har eiet aksjene i fem år regnet fra innløsningstidspunktet for opsjonen. Opsjonsfordelen skal på dette tidspunktet skattlegges på tilsvarende måte som om aksjene var blitt realisert. Aksjene verdsettes i samsvar med de alminnelige prinsippene for å fastsette markedsverdi av aksjer som er solgt til underkurs. Dersom den stipulerte gevinsten (uttrykt ved differansen mellom aksjenes markedsverdi på beskatningstidspunktet, fratrukket innløsningsprisen inkludert eventuell opsjonspremie) er minst like høy som den beregnede opsjonsfordelen på innløsningstidspunktet, skal arbeidstaker lønnsbeskattes for den beregnede opsjonsfordelen. Dersom den stipulerte gevinsten er lavere enn den beregnede

opsjonsfordelen, lønnsbeskattes bare gevinsten. Opsjonsfordelen som blir lønnsbeskattet på dette tidspunktet, legges til aksjens inngangsverdi. Eventuell senere verdistigning på aksjene skattlegges som aksjegevinst.

Tidsbegrensningen på fem år er også naturlig i lys av at formålet med ordningen er å bedre vilkårene for små bedrifter i oppstartsfasen. Når den ansatte har eiet aksjene i fem år, vil det ha gått minimum åtte år fra tidspunktet opsjonsavtalen ble inngått. Dette skyldes at opsjonen ikke kan innløses før det har gått tre år fra tildelingstidspunktet, se nærmere under punktet «*Vilkår knyttet til opsjonen*» nedenfor. På dette tidspunktet vil ikke selskapet lenger kunne anses som et nyetablert selskap i oppstartsfasen.

For det andre foreslår departementet at opsjonsfordelen skal beskattes når opsjonsinnehaverens arbeidsforhold i oppstartsselskapet opphører. Det vises blant annet til at oppstartsselskapet etter avslutning av arbeidsforholdet ikke lenger har lønnsutbetalinger mv. som det kan gjennomføres forskuddstrekk i. Beskatningen skjer på samme måte som beskrevet ovenfor.

For det tredje foreslås at opsjonsfordelen skal skattlegges dersom arbeidstakeren flytter utenlands, i tråd med alminnelige prinsipper og regler om skattlegging ved utflytting. Skatteloven § 14-3 fastslår at dersom en skattyter har utført et arbeid i Norge, men har krav på oppgjør først på et tidspunkt etter at vedkommende har flyttet ut av riket, skal inntekten anses tidfestet på utflyttingstidspunktet. Departementet foreslår at en tilsvarende regel etableres for tilfeller der en ansatt flytter ut av landet i skatterettslig forstand før aksjer ervervet ved innløsning av en opsjon under denne ordningen er realisert. I slike tilfeller skal det gjennomføres et skatteoppgjør som om aksjene hadde blitt realisert på utflyttingstidspunktet. Opsjonsfordelen som blir beskattet som lønnsinntekt på dette tidspunktet, legges til aksjens inngangsverdi. Er det en overskytende gevinst, inngår denne i eventuell skattlegging etter skatteloven § 10-70. Det vil si at eventuell overskytende gevinst bare vil bli skattlagt dersom skattyters samlede gevinster ved utflytting overstiger 500 000 kroner, jf. § 10-70 fjerde ledd.

Vilkår knyttet til opsjonen

Formålet med den foreslåtte opsjonsbeskatningsordningen for oppstartsselskap er blant annet å gjøre det lettere for små, nyetablerte selskap å rekruttere og beholde dyktige ansatte. På denne bakgrunn foreslår departementet at opsjonsinne-

haver, for å omfattes av ordningen, må arbeide for selskapet i minst tre år etter inngåelsen av opsjonsavtalen før denne kan innløses i aksjer. Dette kan bidra til å beholde de ansatte over tid. Denne treårsperioden vil heretter bli benevnt «opsjonsperioden».

For å kunne omfattes av den gunstigere skattleggingen under ordningen må videre opsjonen innløses til aksjer senest ti år etter tidspunktet for tildeling av opsjonen. Godkjennelse i statsstøttesaker krever normalt at støtten er begrenset til en viss tidsperiode. Videre anser departementet at en periode på ti år er tilstrekkelig for at ordningen skal kunne tjene sitt formål om å lempe beskatningen av opsjoner som tildeles som alternativ lønn i små oppstartsselskap.

I lys av at ordningen blant annet skal stimulere til nyansettelser, foreslår departementet at den begrenses til opsjoner som tildeles etter at ordningen har trådt i kraft 1. januar 2018.

Vilkår knyttet til arbeidsgiverselskapet

Ordningen foreslås å gjelde for *små selskap i oppstartsfasen*. Det foreslås at avgrensningen til slike selskap skjer gjennom vilkår om blant annet selskapenes størrelse og alder. Se nærmere nedenfor.

Departementet foreslår at ordningen bare skal gjelde for aksjeselskap. Utfordringene som ordningen er ment å imøtekomme, må antas å gjelde først og fremst for mindre, ikke-børsnoterte selskap. Dersom selskapet inngår i et konsern, gjelder kravet for hvert selskap i konsernet.

Formålet med ordningen er å avhjelpe eventuelle likviditetsutfordringer som gjør det krevende for små oppstartsselskap i Norge å tiltrekke seg kvalifisert arbeidskraft.

I første rekke vil ordningen derfor gjelde for norske aksjeselskap som er hjemmehørende i riket, jf. skatteloven § 2-2. Videre vil ordningen omfatte tilsvarende utenlandske selskap som har begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3, 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 og skatteavtaler med tredjeland.

For at ordningen skal treffe små selskap i oppstartsfasen, foreslår departementet at ordningen avgrenses til selskap med i gjennomsnitt ti eller færre årsverk, og der selskapets årlige driftsinntekter og balansesum er 16 mill. kroner eller mindre. Ved beregningen av årsverk inngår både heltidsansatte, deltidsansatte og midlertidig ansatte

som er innmeldt i 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 av året og ved slutten av året. Departementet viser for øvrig til beregningen av årsverk etter regnskapsloven. Dersom selskapet inngår i et konsern, jf. aksjeloven § 1-3, skal grenservediene beregnes på konsernnivå (samlet for alle konsernselskapene). Vilkårene knyttet til antall årsverk, driftsinntekter og balansesum må være innfridd i gjennomsnitt i det nærmest foregående inntektsåret før tildeling av opsjonen.

Ordningen er ment å legge bedre til rette for små selskap i *oppstartsfasen*. På denne bakgrunn må den begrenses til selskap som ikke har eksistert lenger enn en viss periode. Departementet foreslår at selskap som skal omfattes av ordningen, må være seks år eller yngre på tidspunktet for tildeling av opsjonen, medregnet stiftelses- og registreringsåret. Dette tilsvarer aldersbegrensningen som er satt for selskap som omfattes av den nye skatteincentivordningen for langsiktige investeringer i oppstartsselskap, som ble innført i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2017.

En aldersbegrensning på seks år kan motivere til selskapsrettslige endringer i eksisterende virksomhet for å oppfylle aldersvilkåret, for eksempel gjennom fisjon, fusjon eller skattefri omdannelse fra en selskapsform til en annen. For å unngå at slike selskapsrettslige endringer benyttes for å omgå vilkårene i den nye ordningen, foreslår departementet at det ved aldersberegningen også må tas hensyn til alderen til tidligere selskap. Ved skattefri omdannelse og ved fisjon må man følge ta utgangspunkt i stiftelsesåret til det tidligere selskapet. Ved fusjon må man se hen til alderen til det eldste selskapet.

Det er ikke ønskelig med en ordning som favoriserer enkelt næringer, eller som inneholder detaljerte næringsbegrensninger som vil bidra til å komplisere regelverket og etterlevelsen av dette. Departementet mener likevel at ordningen bør avgrenses mot selskap som i ikke ubetydelig grad driver passiv kapitalforvaltning. Slik virksomhet anses i liten grad å være omfattet av den målgruppen bedrifter som det er ønskelig å tilgodese, nemlig virksomheter som kan bidra til næringsutvikling og arbeidsplasser. Departementet foreslår derfor at selskap hovedsakelig må 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 skatteinsentivordningen. I Prop. 130 LS (2016–2017) på side 14 beskrev departementet denne vurderingen slik:

«Passiv kapitalforvaltning vil typisk vere avkastning frå kapitalplasseringar i til dømes bank, fond eller verdipapir, utleige av kapitalgjenstandar eller statiske funksjonar som til dømes lisensinntekter frå immateriell eigedom. Eit utgangspunkt for vurderinga kan etter departementet sitt syn vere at maksimalt 10 pst. av aktiviteten kan vere passiv kapitalforvaltning. Kjøp og sal av verdipapir med direkte tilknytning til aktivitetar av annan art, bør normalt ikkje vere med i berekninga. Grensa på 10 pst. er likevel berre eit utgangspunkt. Til dømes vil ei slik grense kunne slå skeivt ut for nyskipa selskap som ikkje har sett i gang nokon aktivitet, og som difor ikkje har driftsinntekter å vise til. Vurderinga vil difor i praksis vere basert på skjønn i kvart einskild tilfelle.»

Tilsvarende skal legges til grunn for tolkningen av vilkåret innenfor den foreslåtte ordningen for opsjonsbeskatning i oppstartsselskap.

Departementet foreslår at ordningen avgrenses mot selskap der mer enn 24 pst. av kapital- eller stemmeandelene direkte eller indirekte er kontrollert av ett eller flere offentlige organer. Dette er tilsvarende som for skatteinsentivordningen for langsiktige investeringer i oppstartsselskap.

Med offentlig organ menes organer som driver offentlig virksomhet i statlig eller kommunal regi. Også eierskap gjennom statlige og kommunale selskap omfattes. Dersom selskapet inngår i et konsern, gjelder vilkåret for hvert enkelt selskap i konsernet. Kravet gjelder på tidspunktet for tildeling av opsjonen.

Ordningen kan ikke benyttes av selskap som er i økonomiske vanskeligheter på tidspunktet for tildeling av opsjonen. 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. Departementet legger til grunn at vilkåret innebærer at selskapet ikke kan ha bedt om gjeldsforhandling, og at vilkårene for

konkursåpning etter konkursloven ikke kan være oppfylt.

Vilkår knyttet til den ansatte

Formålet med den nye ordningen for opsjonsbeskatning i oppstartsselskap er blant annet å bedre selskapenes mulighet til å rekruttere og beholde kompetent arbeidskraft i selskapet. På denne bakgrunn foreslår departementet at det stilles vilkår til omfanget av den tid den ansatte arbeider for selskapet, for at opsjonsavtalen skal omfattes av ordningen. Det foreslås at opsjonsinnehaveren må arbeide minst 25 timer for selskapet per uke, beregnet gjennomsnittlig per år, i hele opsjonsperioden. Dette bidrar til at opsjonsinnehaveren faktisk vil tilføre kompetanse til selskapet gjennom sin arbeidsinnsats og til å motvirke muligheten for skattemotiverte tilpasninger. I tillegg legger departementet til grunn at vilkåret kan bidra til å avgrense ordningen mot selskap som ikke driver aktiv virksomhet.

Det bør videre settes begrensninger på den ansatte opsjonsinnehaverens eierskap i selskapet, i lys av formålet om å gjøre det lettere for oppstartsselskap å rekruttere og beholde dyktige ansatte. 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. På denne bakgrunn foreslår departementet at ordningen avgrenses mot opsjonsinnehavere som direkte eller indirekte kontrollerer aksjer som tilsvarende mer enn 5 pst. av kapital- eller stemmeandelene i arbeidsgiverselskapet. For å unngå tilpasninger foreslås at kravet gjelder i året for tildeling av opsjonen samt de to foregående kalenderårene. Av samme årsak foreslås videre at kravet gjelder tilsvarende for opsjonsinnehavers nærstående. Dersom foretaket inngår i et konsern, gjelder eierbegrensningen for hvert av foretakene i konsernet.

Departementet foreslår at ordningen avgrenses til ansatte som tiltrer sin stilling i selskapet etter 1. januar 2018.

Innrapportering og kontroll

Ordningen forutsetter at arbeidsgiver registrerer alle opplysninger som er nødvendige for å ta stilling til om vilkårene for å benytte ordningen er oppfylt. Videre må arbeidsgiver beregne arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk samt innrapportere korrekte opplysninger til skattemyndighetene. Arbeidsgiver skal blant annet beregne en opsjons-

fordel på tidspunktet for den ansattes innløsning av opsjonen og oppbevare informasjon om dette beløpet i egne systemer frem til det senere beskatningstidspunktet. Det er også arbeidsgiver som må vurdere om vilkårene for å omfattes av ordningen er oppfylt. Arbeidsgiver må videre innberette til Aksjonærregisteret at aksjene er ervervet under den nye ordningen. Når det inntreffer en begivenhet som utløser beskatning av opsjonen, må arbeidsgiver beregne størrelsen på lønnsbeskatningen og innrapportere dette gjennom a-ordningen. Beløpet må også innrapporteres til Aksjonærregisteret som en kapitalkorrigerings på aksjene.

Forbehold om godkjenning av ordningen fra ESA

Den foreslåtte ordningen innebærer statsstøtte til selskapene som omfattes av ordningen, jf. EØS-avtalen artikkel 61. Etter EØS-avtalen gjelder i utgangspunktet et generelt forbud mot statsstøtte. Den foreslåtte ordningen omfattes verken av gruppeunntaket eller ESAs retningslinjer for forenlig støtte, og vil derfor måtte notifiseres og eventuelt godkjennes direkte under EØS-avtalens artikkel 61 tredje ledd bokstav c. Denne bestemmelsen fastslår at et støttetiltak kan være lovlig dersom det har til formål å lette utviklingen av enkelte næringsgrener eller på enkelte økonomiske områder, forutsatt at støtten ikke endrer vilkårene for samhandelen i et omfang som strider mot felleseuropeiske interesser.

Departementet viser til at Europakommisjonen har godkjent tilsvarende ordninger i henholdsvis Storbritannia og Sverige. Departementet er i dialog med ESA om notifikasjon og godkjenning av ordningen. Det kan ikke utelukkes at det kan være nødvendig å justere noe på virkeområdet for den foreslåtte ordningen for at ESA kan godkjenne den. Det foreslås på denne bakgrunn at detaljene i virkeområdet fastsettes i forskrift. Det er da mulig for departementet å gjøre eventuelle nødvendige justeringer uten å måtte fremme nytt lovforslag for Stortinget. Det tas derfor forbehold om ESAs godkjenning, herunder at det kan bli foretatt mindre justeringer i ordningens virkeområde.

Videre kan ordningen ikke tre i kraft før den er godkjent av ESA. Regjeringen jobber for og legger til grunn at ordningen vil bli godkjent før nyttår, slik at den kan gjelde fra 1. januar 2018. For det tilfellet at godkjenning likevel først blir gitt etter nyttår, foreslår departementet at lovendringen skal tre i kraft fra det tidspunkt Kongen bestemmer. På denne måten kan ordningen iverk-

settes så snart godkjenningen foreligger, men altså tidligst fra 1. januar 2018.

5.5.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det anslås på usikkert grunnlag at forslaget vil redusere provenyet med 100 mill. kroner påløpt og 80 mill. kroner bokført i 2018. Anslaget bygger på at ordinær lønn reduseres når avlønningen i større grad skjer gjennom opsjonsavtale. Det langsiktige provenytapet er mindre, anslagsvis 30 mill. kroner, fordi noe proveny kommer tilbake etter hvert som aksjene blir realisert og eventuell gevinst beskattes. Over tid kan også provenyet øke i den grad ordningen bidrar til at flere lønnsomme prosjekter blir gjennomført.

Ordningen forutsetter at det lages en ny transaksjonstype i Aksjonærregisteret, og at det etableres en ny inntektsbeskrivelse for rapportering i a-ordningen. De administrative konsekvensene for Skatteetaten er ikke vesentlige. Selskapene og de ansatte kan få administrative byrder ved å benytte seg av ordningen.

5.5.5 Ikrafttredelse

Departementet viser til forslag til skatteloven § 5-14 nytt fjerde ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

5.6 Avvikling av skattefritaket for korttidsutleie av egen bolig

5.6.1 Innledning og sammendrag

Utleieinntekt fra egen bolig er etter gjeldende regler skattefri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv (regnet etter utleieverdier). Ved utleie av mer enn halvparten av boligen, er inntekten skattefri dersom samlet utleieinntekt er inntil 20 000 kroner i inntektsåret.

Den fremvoksende delingsøkonomien taler for å vurdere skattereglene for utleie av egen bolig på nytt. Boligeiere kan enkelt leie ut sin egen bolig gjennom digitale plattformer. Skattefritaket gjør slik utleie svært gunstig. Etersom korttidsutleie kan gi betydelige leieinntekter, kan enkelte boligeiere finne det lønnsomt å trekke sine utleieenheter fra det tradisjonelle utleiemarkedet. Selv om korttidsutleie foreløpig foregår i et relativt begrenset omfang, vil omfanget trolig øke over tid. Departementet mener at skattereglene allerede nå bør endres for å ta høyde for en slik utvikling.

Departementet vil videre peke på at det er uheldig at slik korttidsutleie av egen bolig er skattefri, mens tradisjonell overnattingsvirksomhet er skattepliktig. Slik forskjellsbehandling skaper konkurransevridninger og kan bidra til en mindre effektiv ressursbruk.

Et flertall i Delingsøkonomiutvalget, jf. NOU 2017: 4 *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer*, foreslo å beskatte korttidsutleie utenfor virksomhet som kapitalinntekt for å øke likebehandlingen av private aktører og tradisjonell hotell- og overnattingsvirksomhet. Utvalget peker på at korttidsutleie innebærer en høyere grad av personlig arbeidsinnsats og derfor skiller seg fra langtidsutleie. Aktører som driver korttidsutleie, har ofte flere leieforhold i løpet av ett år, og slik utleie har ofte likhetstrekk med hotellvirksomhet.

Departementet foreslår å avvike skattefritaket for korttidsutleie av egen bolig. Forslaget innebærer at leieinntekter fra utleieforhold som varer mindre enn 30 dager, der omfanget ikke er omfattende nok til at inntekten kan anses som virksomhetsinntekt, skal beskattes som kapitalinntekt. Det foreslås et sjablongfradrag for kostnader, slik at 85 pst. av inntekten som overstiger 10 000 kroner, regnes som skattepliktig inntekt. Utleie av egen fritidsbolig beskattes på denne måten i dag. Forslaget anslås å øke provenyet med 6 mill. kroner påløpt og 5 mill. kroner bokført i 2017.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 7-2 og 7-10.

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

5.6.2 Gjeldende rett

Inntekt ved utleie av bolig (enebolig, tomannsbolig, selveierleilighet) og egen bolig i boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap) er i utgangspunktet skattepliktig kapitalinntekt, jf. skatteloven §§ 5-1 og § 5-20.

Utleieinntekt fra egen bolig er likevel skattefritt dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv (regnet etter utleieverdien), jf. skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a. Det typiske eksemplet er utleie av sokkelleiligheter, men fritaket kan også gjelde rom i leiligheter, halvparten av en tomannsbolig mv. Ved utleie av hele eller mer enn halvparten av boligen er inntekten skattefritt dersom leieinntekten er inntil 20 000 kroner i inntektsåret, jf. skatteloven § 7-2 første ledd bokstav b. Beløpet er en terskelverdi, slik at hele inntekten blir skattepliktig når den overstiger 20 000 kroner.

For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid deler av året, regnes 85 pst. av inntek-

ten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt, jf. skatteloven § 7-2 andre ledd. Beløpet er et bunnfradrag, slik at bare leieinntekter over 10 000 kroner skattlegges ved utleie av fritidseiendom. Fordi det er vanskelig å tilordne kostnader ved delvis utleie av en fritidsbolig som eieren også bruker selv, innrømmes fradrag for kostnader sjablongmessig. Utleiehytter er ikke omfattet av denne regelen.

5.6.3 Høring

I NOU 2017: 4 *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer* ble det foreslått endringer i skattefritaket for utleie av egen bolig. Et flertall i utvalget foreslo å beskatte korttidsutleie utenfor virksomhet som kapitalinntekt. Et mindretall i utvalget sluttet seg ikke til forslaget om å avvike skattefritaket for korttidsutleie av egen bolig. Mindretallet mente at endringer i boligbeskatningen burde vurderes som en helhet.

Utredningen har vært på høring. Det er få høringsinstanser som uttaler seg om utvalgets forslag som gjelder utleie av egen bolig. *Revisorforeningen* og *LO* støtter flertallets forslag om å skattlegge korttidsutleie av egen bolig som kapitalinntekt. *LO* påpeker at selv om unndragning fra plikter kan føre til billigere tjenester for den enkelte forbruker, gir det store samfunnsøkonomiske tap.

Skattebetalerforeningen støtter mindretallets synspunkt om at endringer i boligbeskatningen bør vurderes som en helhet. Foreningen mener at det er viktig og riktig at bolig er skattefremfordret. Likevel ser foreningen at omfattende skattefrie utleie i feriemarkedet kan virke konkurransevridende når andre aktører som opererer i det samme markedet, for eksempel hoteller og pensjonater, er skattepliktige. *Skattebetalerforeningen* mener videre at det er et spørsmål om hensynene som begrunner skattefrie (langtids) utleie til boligformål, slår til i samme grad ved kortere utleie til feriegjester. Når foreningen likevel støtter mindretallets syn, viser den til at innføringen av skatteplikt ved kortere utleieforhold kan føre til vanskelige avgrensninger og løsninger som fremstår som lite rimelige, og derfor bør vurderes i en større sammenheng.

Advokatforeningen, *NHO*, *NHO Reiseliv*, *Abelia*, *Regnskap Norge*, *Skattedirektoratet* og *Virke* er også enig med mindretallet i utvalget om at endringer i boligbeskatningen bør vurderes som en helhet, og at en særregel vil skape nye avgrensninger og økte administrative kostnader både for de skattepliktige og Skatteetaten. I tillegg påpeker blant annet *Regnskap Norge* at det kan bli

svært utfordrende å kommunisere og skape aksept for at korttidsutleie eventuelt blir gjort skattepliktig mens langtidsutleie er skattefri. *Virke* kan ikke se at det foreligger en god begrunnelse for at privat langtidsutleie skal være skattefri (opptil et visst beløp), men at skattefritaket ikke skal gjelde privat korttidsutleie. *Abelia* mener at en etablering av særregler for delingsøkonomien i skattereglene skaper nytt, unødvendig byråkrati. *Advokatforeningen* mener at de alminnelige skattereglene også bør gjelde innen delingsøkonomien. *Skattedirektoratet* anbefaler en bredere gjennomgang av grunnlaget for dagens regler om beskatning av utleie av fast eiendom og viser til sin egen rapport om delingsøkonomien fra januar 2017. *Regnskap Norge* mener at utredningen bare til dels pekte på de skatte- og avgiftsmessige utfordringer som delingsøkonomien medfører, og at de ulike problemstillingene ikke er godt nok utredet.

5.6.4 Vurderinger og forslag

Dagens skattefritak for utleieinntekter fra egen bolig oppstod da fordelsbeskatningen av bolig og fritidsbolig ble avviklet, se Ot.prp. nr. 1 (2004–2005). Fordelen ved at eier helt eller delvis bruker eiendom som egen bolig er i dag unntatt fra skatteplikt i skatteloven § 7-1 første ledd. Inntil 2005 var fordel ved bruk av egen bolig og fritidsbolig skattepliktig som kapitalinntekt. Fordelen ble fastsatt ved prosentligning eller ved direkte ligning der vilkårene for prosentligning ikke var oppfylt. Prosentligningsreglene innebar at det ble stipulert en beregnet nettoinntekt som var ment å omfatte fordelen ved å bo i hele boligen. Boligen ble prosentlignet ved utleie av mindre enn halve boligen, eller utleie av en større del av boligen mindre enn halve inntektsåret. For å forhindre dobbeltbeskatning fikk faktiske inntekter og kostnader knyttet til eiendommen som utgangspunkt ingen betydning for beskatningen.

Ved avviklingen av fordelsbeskatningen ble det vurdert om utleieinntekter fra egen bolig skulle skattlegges etter ordinære regler (direkte ligning). Endringen ville medført en innstramning for mange boligeiere og ble derfor ikke gjennomført. Den opprinnelige grensen mellom prosentligning og direkte ligning ble videreført som grensen mellom skattefritak og skatteplikt i den nye bestemmelsen. Begrunnelsen var at reglene var godt innarbeidet i praksis.

Dagens regel er fortsatt at utleieinntekter fra egen bolig er skattefrie dersom boligeieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdi, jf. skatteloven § 7-2 første

ledd. For utleie av hele eller mer enn halvparten av boligen ble vilkåret for skattefrihet endret fra den såkalte halvårsregelen til en beløpsgrense på 20 000 kroner fra og med inntektsåret 2008, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) kapittel 5. Begrunnelsen var å redusere den skattemessige forskjellsbehandlingen av kapitalinntekter fra egen bolig og andre kapitalinntekter, i tillegg til at det ble ansett mindre krevende å fastslå kostnadene knyttet til utleien når hele boligen leies ut.

Kapitalinntekter bør i størst mulig grad skattlegges likt. Dette tilsier at inntekter fra utleie av egen bolig bør beskattes på lik linje med andre kapitalinntekter. Forskjellsbehandlingen av utleie av egen bolig og annen utleie gir tapte skatteinntekter og reduserer effektiviteten i den samlede beskatningen.

Aktører som driver korttidsutleie, har ofte flere leieforhold i løpet av et år. Slik utleie har ofte likhetstrekk med hotellvirksomhet. Skattefritaket for utleie av del av egen bolig kan bidra til å skape ulike konkurransevilkår mellom privat korttidsutleie og annen overnattingsvirksomhet. Overskudd fra ordinær overnattingsvirksomhet skattlegges fra første krone. Delingsøkonomiutvalget konkluderte med at det særlig var omfanget av skattefri korttidsutleie i eget hjem som kan vri konkurransen.

Korttidsutleie vil normalt kreve mer aktiv markedsføring og oppfølging fra utleieren enn langtidsutleie. I tillegg tilbyr enkelte utleiere tilleggstjenester som forpleining og renhold. Når utleien er skattefri, vil også avkastningen av denne arbeidsinnsatsen være skattefri. Til sammenligning beskattes selvstendig næringsdrivendes arbeidsinnsats med minst 35,4 pst. Slik skattemessig forskjellsbehandling kan føre til at arbeidskraft brukes på skattefri boligutleie fremfor annen virksomhet med høyere avkastning før skatt.

De gunstige skattereglene kan bidra til at omfanget av korttidsutleie i egen bolig vokser over tid. Det meste av boligutleien gjennom digitale plattformer i Norge dreier seg om småskala korttidsutleie i egen bolig. En kan derfor legge til grunn at den overveiende delen av slike utleieinntekter i dag er skattefrie. Korttidsutleie bidrar ikke til å avhjelpe boligbehov for landets innbyggere, men er i konkurranse med hoteller og andre tradisjonelle overnattingssteder. Dette kan begrunne forskjellige regler for korttidsutleie og langtidsutleie av primærbolig.

Departementet foreslår å avvikle skattefritaket for korttidsutleie av egen bolig. Forslaget innebærer at leieinntekt fra utleieforhold som varer mindre enn 30 dager, der omfanget ikke er omfat-

tende nok til at inntekten kan anses som virksomhetsinntekt, skal beskattes som kapitalinntekt. Inntekt fra utleieforhold på minst 30 dager skal fortsatt være skattefrie forutsatt at de øvrige vilkårene for skattefrihet er oppfylt. For å skjerme lave utleieinntekter foreslås en nedre inntektsgrense for skatteplikten på 10 000 kroner per inntektsår. Grensen gjelder for boligen i hele inntektsåret, og ikke per leieforhold. Det vil si at sameiere som leier ut egen bolig, må fordele bunnfradraget forholdsmessig mellom seg etter eierbrøk.

Skattepliktige kan bare ha én primærbolig. Departementet legger imidlertid til grunn at personer som flytter i løpet av inntektsåret, kan få bunnfradrag for flere boliger. Fordi det er vanskelig å fordele kostnadene fra den utleide delen og den delen eieren bruker selv ved delvis utleie av egen bolig, foreslår departementet at inntekten fra korttidsutleie sjablongbeskattes. Utleieinntekt fra fritidsbolig som eieren bruker selv, skattlegges allerede etter en sjablong. Departementet foreslår å innføre en tilsvarende beskatning ved korttidsutleie av egen bolig som ikke er virksomhet. Det vil si at sjablongfradraget er 15 pst. av leieinntekten, slik at 85 pst. av inntekten som overstiger 10 000 kroner regnes som inntekt. Departementet foreslår ingen endringer i skatteplikten ved utleie av hele eller en større del av egen bolig i mer enn 30 dager.

Den alminnelige virksomhetsvurderingen avgjør når utleie av egen bolig må anses som virksomhet. Vurderingen beror på et konkret skjønn. Sentrale vilkår er om aktiviteten er egnet til å gi overskudd, har et visst omfang og en viss varighet, og drives for den skattepliktiges regning og risiko. Momenter i vurderingen kan være antall utleieenheter, hyppigheten av utleieforhold, om renhold og kost er inkludert mv. Departementet foreslår å presisere at sjablongen ikke får anvendelse der utleien av egen bolig er så omfattende at den regnes som virksomhet.

Skatteloven § 7-10 har regler om begrenset fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter mv., jf. skatteloven § 7-2. Departementet foreslår å presisere at bestemmelsen ikke får anvendelse på utleieinntekt som skal beskattes etter sjablongmetoden i skatteloven § 7-2 annet ledd.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 7-2 og 7-10.

5.6.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Avviklingen av skattefritaket for korttidsutleie av egen bolig anslås på usikkert grunnlag å øke provenyet med om lag 6 mill. kroner påløpt og 5 mill. kroner bokført i 2018.

Departementet antar at endringen innebærer noe arbeid for Skatteetaten og de skattepliktige ved at flere utleieinntekter blir skattepliktige.

5.6.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

5.7 Endret beskatning av fondskonto

5.7.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår at investering i aksjer og andre verdipapirer gjennom kapitalforsikring (fondskonto) skal skattlegges likt med investering i verdipapirfond, når forsikringsselementet er lite. Forsikringsselementet skal anses som lite når det ved investors død og/eller uførhet utbetales et forsikrings tillegg som er mindre enn 50 prosent av gjenstående sparebeholdning på investeringskontoen. Det samme gjelder når det ved forsikringstakers død eller uførhet blir utbetalt et fast beløp som utgjør mindre enn 100 prosent tillegg til innbetalte sparebeløp på kontoen. Avkastning på kontoen skal ikke regnes med ved den sistnevnte vurderingen.

Etter gjeldende rett behandles investeringer i fondskonto skattemessig som individuell kapitalforsikring uten garantert avkastning. Det gjelder selv om forsikringsselementet i avtalen er minimalt, og det reelt sett er tale om en aksjeinvestering. Det får den konsekvens at investeringer i aksjer via en fondskonto behandles etter reglene for kapitalforsikringer, og ikke etter reglene som gjelder for andre aksjeinvesteringer (aksjonærmodellen og fritaksmetoden).

Departementet mener det som reelt sett er aksjeinvesteringer, bør skattlegges på en ensartet måte. Ulike skatteregler for investeringer som i realiteten er like, er lite hensiktsmessig og gjør regelverket mer komplisert for skattyterne. Forslaget vil innebære at investeringer i aksjer gjennom fondskonto blir skattlagt etter tilsvarende regler som andre aksjeinvesteringer, når forsikringsselementet i avtalen er underordnet. Det vil gi en mer prinsipielt riktig beskatning, og bidra

til at valget mellom ulike investeringsmåter ikke påvirkes av skattemessige hensyn.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 4-12 sjette ledd og § 10-20 fjerde og tiende ledd. Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019. Det foreslås en egen overgangsregel.

Endringene antas ikke å få vesentlig proveny-messig virkning.

5.7.2 Hva er en fondskonto?

En fondskonto er et kombinert investerings- og forsikringsprodukt. Produktet markedsføres under ulike navn som Unit Link, Investeringskonto eller Ekstrapensjon. Fondskonto er en samlebetegnelse på disse variantene.

Via fondskontoen kan det kjøpes og selges ulike verdipapirer mv. Verdipapirer mv. som omfattes kan være aksjer, obligasjoner/rentepapirer, andeler i verdipapirfond og bankinnskudd. En del fondskonti er mer direkte rettet inn mot aksjeinvesteringer, og kunden vil da ofte kunne velge mellom investeringer i en portefølje av ulike verdipapirfond som leverandøren tilbyr, og hvor verdipapirfondene eier aksjer.

Det er forsikringsselskapet som eier plasseringene, men kunden har hele risikoen for avkastningen av innbetalte midler. Kunden har et krav overfor selskapet på et beløp som tilsvarer verdien av de underliggende eiendelene på kontoen.

Det er også knyttet et forsikringselement til fondskontoen. Når investor dør, vil den gjenstående sparebeholdningen utbetales til begunstiget arving. Forsikringselementet er som regel minimalt. Typisk blir 101 prosent av gjenstående sparebeholdning utbetalt til arvingen (gjenstående sparebeholdning pluss 1 prosent av denne som et forsikrings tillegg). Det betales en liten forsikringspremie og eventuelt gebyrer i tillegg til forvaltningshonoraret i det underliggende fondet.

5.7.3 Gjeldende rett

Investeringer gjennom en fondskonto med aksjeinvesteringer skattlegges ikke på samme måte som direkte investeringer i aksjer eller andeler i aksjefond.

Ved direkte investeringer i aksjer eller andeler i aksjefond skattlegges personlige skattytere etter *aksjonærmodellen*. Aksjonærmodellen innebærer at personen blir skattepliktig for den delen av motatt utbytte og realisasjonsgevinst på aksjer som overstiger et beregnet skjermingsfradrag. Skjermingsfradraget regnes ut ved å multiplisere skjermings-

grunnlaget (aksjens kostpris tillagt eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag for tidligere år) med skjermingsrenten. Skjermingsrenten beregnes slik at den tilsvarer om lag risikofri rente (etter skatt).

Tanken bak skjermingsfradraget er at eieren skal få fradrag for sin finansielle alternativkostnad ved å binde kapital. Dermed vil ekstraskatten på utbytte ikke gjøre det mindre attraktivt å investere i for eksempel aksjer sammenlignet med andre plasseringer.

For selskaper som investerer direkte i aksjer, kan *fritaksmetoden* få anvendelse. Fritaksmetoden innebærer at utbytte og aksjegevinster på nærmere vilkår fritas for beskatning. Det gjelder likevel en sjablongregel om at 3 prosent av utbytte som er fritatt for skatteplikt etter fritaksmetoden, skal anses som skattepliktig inntekt. Fritaksmetoden skal hindre kjedebeskatning i eierstrukturer med flere selskaper.

Investeringer gjennom en fondskonto behandles skattemessig etter reglene for individuell kapitalforsikring uten garantert avkastning. Dette innebærer at investor kan endre investeringsprofil i fondet eller bytte underliggende fond uten at det utløser beskatning. Aksjeutbytte og -gevinster som tilskrives kontoen, vil være fritatt for beskatning. Skattlegging skjer først hos investor når penger tas ut fra kontoen. Uttaket skattlegges som kapitalinntekt, og skal ikke oppjusteres slik som aksjeutbytte/-gevinster. Investor får ikke beregnet skjerming.

5.7.4 Høring

Forslag til endrede regler for skattlegging av fondskonto ble sendt på høring 27. oktober 2016 med høringsfrist 1. februar 2017. Høringsnotatet ble sendt til i alt 41 instanser. Departementet mottok svar med realitetsmerknader fra følgende høringsinstanser:

- Advokatforeningen
- Finans Norge
- Nordnet Livsforsikring AS
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Verdipapirfondenes forening.

På samme måte som i denne proposisjonen, foreslo departementet i høringsnotatet at investering i aksjer og andre verdipapirer gjennom kapitalforsikring (fondskonto) skal skattlegges likt med investering i verdipapirfond, når forsikringselementet er lite. I høringsnotatet ble det foreslått at

forsikringselementet skal anses som lite når det ved investors død og/eller uførhet utbetales et forsikringstillegg som er mindre enn 50 prosent av gjenstående sparebeholdning på investeringskontoen.

Følgende høringsinstanser er enige i hovedelementene i forslaget:

Advokatforeningen er positiv til regler som sikrer nøytralitet i skattemessig behandling av reelt sett likeartede former for investeringer, og støtter slik sett forslaget til nye regler. Foreningen mener det er uklart hva det egentlig innebærer at alle uttak fra polisen skal skatlegges på samme måte som utdelinger fra verdipapirfond. Etter Advokatforeningens oppfatning kan det være fornuftig å holde på dagens praksis for uttak. Alternativt bør det vurderes likebehandling med de nye reglene for aksjesparekonto, hvor intensjonen synes å være at innskutt kapital anses uttatt først.

Finans Norge støtter forslaget til nye regler, men mener sparing i fondskonto på enkelte punkter kommer dårligere ut skattemessig sammenlignet med sparing i verdipapirfond. Finans Norge viser til følgende hovedpunkter i sin uttalelse:

- Delvis innløsning av fondskonto bør behandles etter tilsvarende regler som gjelder for innløsning av andeler i verdipapirfond, det vil si etter gevinst-/tapsreglene.
- Ved delvis gjenkjøp av fondskonto bør det innbetalte beløpet anses realisert først, i tråd med det som vil gjelde for aksjesparekonto. Avkastningen bør komme til beskatning først når det innbetalte beløpet er realisert.
- Verdsettelsesrabatten ved formuesligningen for aksjer og driftsmidler bør også omfatte aksjeandelen i fondskontoer.
- Innehavere av fondskontoer bør få skjermingsfradrag etter de samme kriteriene som gjelder for investorer i verdipapirfond. Siden aksjer på en fondskonto ikke har vært omfattet av skjermingsregler tidligere, bør det gis en overgangsregel som bidrar til å kompensere for dette.
- Tidspunktet for beregning av aksjeandel som følger av de nye skattereglene for verdipapirfond (inntektsårets begynnelse), passer ikke like godt for en fondskonto som for et verdipapirfond. Fordi forsikringstaker har individuell forvaltningsrett i en fondskonto, vil forsikringstaker kunne legge opp til en varierende aksjeandel på kontoen i avtaleperioden. Reglene bør derfor reflektere en mer reell aksjeandel på kontoen gjennom avtaleperioden, ved at andelen måles årlig eller månedlig.

- Det bør presiseres i lovtekst at dersom en fondskonto skal kunne beskattes etter reglene for kapitalforsikringer, må forsikringselementet «til enhver tid» utgjøre minst 50 prosent av gjenstående sparebeholdning. En slik presisering vil virke klargjørende blant annet når forsikringssummen er oppgitt som et fast kronebeløp. Forholdstallet mellom forsikringselement og sparebeholdning vil da kunne variere fra år til år.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) støtter forslaget. NHO mener at det også er behov for å gjøre forbedringer i reglene for privat pensjensparing. NHO ber Finansdepartementet vurdere å foreslå økte rammer for slik sparing, og viser til deres innspill til Stortinget om dette i forbindelse med statsbudsjettet for 2017.

Skattedirektoratet støtter forslaget. Skattedirektoratet uttaler at det må tas stilling til om utdeling av forsikringselementet skal skatlegges som utdeling fra verdipapirfond eller følge reglene om skattefri utdeling fra kapitalforsikring.

Verdipapirfondenes forening støtter forslaget.

Følgende instanser er ikke enige i forslaget:

Skattebetalerforeningen mener de foreslåtte reglene er ugunstige blant annet fordi alle utbetalinger fra fondskontoen før opphør skal skatlegges som inntekt. Reglene kan også åpne for tilpasninger fordi de er knyttet til aksjeandel i ervervs- og salgsåret, og ikke tar nok hensyn til at aksjeandelen kan påvirkes av forsikringstaker gjennom avtaleperioden. Skattebetalerforeningen mener fondskontoen har sin plass i markedet, og ser ikke noe stort behov for endringer. Også hensynet til stabilitet og forutberegnelighet taler for å beholde reglene som de er. Dersom reglene likevel endres, bør reglene for uttak klargjøres. Det må også gis samme verdsettingsrabatt i formuesskatten som ved andre investeringer.

Nordnet Livsforsikring AS mener forslaget til nye regler er mer komplisert enn gjeldende regler. Nordnet er av den oppfatning at sparing i aksjer og fond bør beskattes på samme måte som andre aktivaklasser, som for eksempel sparing på bankkonto eller investeringer i bolig. Nordnet mener prinsipielt at forslaget ikke bør gjennomføres. Dersom endringene gjennomføres, foreslår Nordnet følgende justeringer:

- Kravet til forsikringselement på 50 prosent er for høyt, og virker noe tilfeldig. Et forsikringselement på 15 til 20 prosent bør være tilstrekkelig.

- Det må fremgå klart av lovforslaget at fondskonti gir rett til skjermingsfradrag som om investeringene var eiet direkte.
- Ikrafttredelse bør utsettes til 1. januar 2019 for at kunder og selskap skal få tilstrekkelig tid til å tilpasse seg nye regler og systemtekniske krav.

Regelrådet legger til grunn at forslaget ikke berører næringslivet i et slikt omfang at rådet vil prioritere å uttale seg om det.

I tillegg til de uttalelsene som er gjengitt foran, mottok departementet innspill fra en anonym privatperson som ber om at det vurderes en ordning som gjør det mulig å konvertere fondskonto til aksjesparekonto.

I denne proposisjonen fremmes som utgangspunkt samme forslag til beskatningsløsning for fondskonto som i høringsnotatet, men med enkelte justeringer. En del av justeringene bygger på innspill fra høringsinstansene. Sammenlignet med høringsnotatet, foreslås følgende justeringer:

- I høringsnotatet var det lagt opp til at forsikringselementet skulle anses som lite når det ved forsikringstakers død eller uførhet vil bli utbetalt mindre enn 50 prosent tillegg til gjestående sparebeholdning på forsikringskontoen. Departementet opprettholder dette forslaget, men foreslår at forsikringselementet også skal anses som lite når det ved forsikringstakers død eller uførhet blir utbetalt et fast beløpsom utgjør mindre enn 100 prosent tillegg til innbetalte sparebeløp på kontoen. Avkastning på kontoen skal ikke medtas ved den sistnevnte vurderingen.
- Det er presisert at delvis gjenkjøp av fondskonto skal anses som realisasjon som følger gevinst- og tapsreglene. Dette innebærer at ved delvis gjenkjøp av fondskonto, skal dagens praksis følges, slik at en forholdsmessig andel av innbetalt premie og avkastning anses tatt ut fra kontoen.
- Beregning av skjerming hos forsikringstaker skal skje på grunnlag av aksjeandelen ved det enkelte års begynnelse og ikke kun på grunnlag av aksjeandelen i ervervsåret.
- Beregning av realisasjonsgevinst skal skje på grunnlag av gjennomsnittlig aksjeandel for hvert år i eierperioden.
- Det foreslås en egen bestemmelse for å klargjøre at det gis verdsettelsesrabatt for aksjeandelen ved beregning av skattepliktig formue, på tilsvarende måte som for verdipapirfond.
- Det foreslås at andre selskapsandeler enn aksjer skal likestilles med aksjer ved beregning

av aksjeandel. Dette gjelder andel som er likestilt med aksjer etter skatteloven § 10-10 tredje ledd og andel i ansvarlig selskap, kommandittselskap og annet selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-49. Det vises til forslag til nytt siste punktum i skatteloven § 10-20 fjerde ledd.

5.7.5 Departementets vurderinger og forslag

Aksjeinvesteringer gjennom kapitalforsikringer i forsikringsselskap skattlegges i dag etter reglene som gjelder for kapitalforsikringer selv om forsikringselementet er minimalt. Etter departementets vurdering er det uheldig at noe som reelt sett er en aksjeinvestering, skattlegges etter reglene som gjelder for kapitalforsikringer. Det er lite hensiktsmessig og gjør regelverket mer komplisert for skattyter.

Departementet foreslår derfor at investeringer i aksjer gjennom kapitalforsikring skal skattlegges på tilsvarende måte som investeringer i verdipapirfond, når forsikringselementet er lite.

Investering i fondskonto har flere likhetstrekk med investeringer i verdipapirfond. Med virkning fra og med 2016 er det vedtatt nye skatteregler for verdipapirfond. De nye reglene innebærer at aksjer i verdipapirfond skattlegges tilsvarende som direkteide aksjer (aksjonærmodellen og fritaksmetoden), mens rentepapirer skattlegges etter vanlige kapitalbeskatningsregler. De tidligere særreglene om aksjefond er opphevet. Det vises til nærmere omtale av de nye skattereglene for verdipapirfond i Prop. 1 LS (2015–2016) punkt 7.4.

De nye skattereglene for verdipapirfond er etter departementets vurdering velegnet til å regulere den skattemessige behandlingen av fondskonto når forsikringselementet er lite.

Det vises til forslag til nytt tiende ledd i skatteloven § 10-20 om verdipapirfond. Etter forslaget får reglene om skattlegging av verdipapirfond tilsvarende anvendelse når forsikringselementet i avtalen om fondskonto er lite.

Hvorvidt forsikringselementet er lite, skal etter forslaget avgjøres på forskjellig måte avhengig av om det skal utbetales et prosentvis tillegg eller et fast tillegg når forsikringstilfellet inntreffer:

Ved prosentvise tillegg: Normalt er det avtalt at det skal utbetales et prosentvis tillegg til innestående på kontoen (sparebeholdning inkludert avkastning) ved forsikringstakers død eller uførhet. For slike tilfeller foreslås det at forsikringselementet skal anses som lite når slikt tillegg utgjør

mindre enn 50 prosent (total utbetaling utgjør mindre enn 150 prosent). Det vises til forslag til skatteloven § 10-20 nytt tiende ledd første punktum.

Ved faste tillegg: Det kan være avtalt at det ikke skal utbetales et prosentvis tillegg ved forsikringstakers død eller uførhet, men et forhåndsbestemt fast beløp. I slike tilfeller vil forholdet mellom den totale sparebeholdningen inkludert avkastning og det avtalte beløpet endres med avkastningen på kontoen. For å sikre bedre forutberegnelighet for partene, bør derfor avkastningen på kontoen holdes utenfor ved vurderingen av om forsikringselementet er lite, slik at kun gjenværende innbetalt beløp på kontoen tas i betraktning. Fordi avkastningen ikke tas i betraktning, bør det legges til grunn en høyere prosentsats enn den som foreslås ved prosentvise tillegg. Departementet foreslår at forsikringselementet i slike tilfeller skal anses som lite når det avtalte tilleggsbeløpet utgjør mindre enn 100 prosent av gjenværende innbetalt sparebeløp (sparebeholdning fratrukket avkastning). Det vises til forslag til skatteloven § 10-20 nytt tiende ledd annet punktum.

En slik avgrensning vil innebære at skattlegging etter reglene for kapitalforsikringer forbeholdes investeringer med et visst forsikringselement. Etter departementets vurdering bør kravet til forsikringstillegg ikke settes lavere enn dette.

Det kan forekomme at fondskontoavtalen inneholder supplerende elementer som for eksempel at selskapet vil dekke et fast sparebeløp dersom kunden blir ufør. Slike supplerende elementer skal *ikke* ha betydning for vurderingen av om forsikringselementet er lite.

Dersom forholdene endres slik at forsikringselementet går fra å være tilstrekkelig stort til lite, skal dette skattemessig behandles som en avslutning av avtaleforholdet etter forsikringsreglene, og etablering av en ny avtale etter fondsreglene. Tilsvarende gjelder motsatt vei.

Departementet foreslår at det skal beregnes skjerming hos forsikringstaker på grunnlag av aksjeandelen, selv om det er selskapet og ikke forsikringstaker som er eier av aksjene mv. Det vises til forslag til § 10-20 nytt tiende ledd tredje punktum.

Under høringen har flere instanser ønsket en klargjøring av den skattemessige virkningen av delvis gjenkjøp av fondskonto. Departementet foreslår at delvis gjenkjøp av fondskonto skal anses som realisasjon og følge gevinst- og tapsreglene. Dette innebærer at ved delvis gjenkjøp av fondskonto, skal dagens praksis følges, slik at en forholdsmessig andel av innbetalt premie og

avkastning anses tatt ut fra fondskontoen. Sammenlignet med lovutkastet i høringsutkastet, er lovforslaget i denne proposisjonen endret for å klargjøre dette. Det vises til forslag til skatteloven § 10-20 nytt tiende ledd siste punktum.

Finans Norge har under høringen gitt uttrykk for at reglene for beregning av aksjeandel på en fondskonto bør avvike fra tilsvarende regler for verdipapirfond, slik at aksjeandelen på fondskontoen måles hyppigere gjennom avtaleperioden ved beregning av skjerming og realisasjonsgevinst. Departementet er enig i at aksjeandelen bør måles hyppigere ved beregning av skjerming og realisasjonsgevinst. Det vil gjøre det vanskeligere å foreta skattemessige tilpasninger gjennom valg av en bestemt investeringsprofil på måletidspunktene. Fordi forsikringstaker kan endre investeringsprofil i fondet/bytte underliggende fond uten at det utløser beskatning, er muligheten for slike tilpasninger større enn ved investeringer i ordinære verdipapirfond. Departementet foreslår derfor at skjerming skal beregnes hos forsikringstaker på grunnlag av aksjeandelen ved det enkelte års begynnelse, jf. forslag til § 10-20 tiende ledd tredje punktum i skatteloven. Tilsvarende foreslår departementet at beregning av realisasjonsgevinst skal skje på grunnlag av gjennomsnittlig aksjeandel for hvert år i eierperioden, jf. forslag til § 10-20 tiende ledd siste punktum. Reglene for beregning av aksjeandel i § 10-20 tredje og fjerde ledd skal gjelde også i denne sammenheng.

Ved beregning av aksjeandel i verdipapirfond er den sjablonmessige andelsberegningen som kommer til uttrykk i skatteloven § 10-20 tredje ledd, et sentralt element («80/20-sjablonen»). Sjablongberegningen får virkning i ulike sammenhenger. Denne regelen innebærer at det ses bort fra mindre andeler av aksjer eller andre verdipapirer enn 20 prosent ved skattlegging av andelseiere ved utdeling fra fondet og i enkelte andre sammenhenger. Når skattereglene for verdipapirfond skal få tilsvarende anvendelse for fondskonto, oppstår spørsmål om hvordan denne sjablongen skal brukes. Departementet foreslår at fondskontoen i denne sammenheng anses som et fond, og at fondsandeler på fondskontoen anses som investeringer i underfond i denne sammenheng. Det legges opp til at reglene blir brukt på en slik måte for den enkelte kundes individuelle investeringsportefølje.

Det er andre juridiske rammer for hva et forsikringsselskap kan investere i enn for et verdipapirfond, og gjennom en fondskonto kan det være investert i en rekke ulike eiendeler. Ved vurderingen av hvordan forholdet mellom aksjer og andre

Boks 5.1 Beregningen av aksjeandel

Et eksempel kan illustrere beregningen av aksjeandel:

På en fondskonto med beholdning 100 er verdiene fordelt slik:

– Enkeltaksjer	15
– Verdipapirfond	50
– Rentebærende papirer	15
– Fast eiendom	10
– Kontanter	10

I verdipapirfondet er verdiene fordelt på 10 pst. aksjer og 90 pst. rentebærende papirer.

Beregningen blir da slik:

Enkeltaksjer på fondskontoen:	15
+ Aksjer i verdipapirfondet:	
10 pst. av 50	5
= Total aksjeverdi	20

Total aksjeverdi beregnes i prosent av totalverdien av eiendeler på fondskontoen som ikke er fast eiendom eller kontanter. Denne totalverdien utgjør:

$$15 + 50 + 15 = 80$$

Aksjeandelen kan dermed beregnes til $20/80 \times 100 = 25$ pst.

verdipapirer skal beregnes, vil utgangspunktet være:

- *Derivater:* Derivater regnes som andre verdipapirer. Det gjelder også hvor det underliggende objektet er aksje eller annen selskapsandel.
- *Kontanter, direkteiet fast eiendom eller andre eiendeler som ikke kan anses som selskapsandeler eller andre verdipapirer:* Slike eiendeler holdes utenfor ved beregningen av forholdet mellom aksjer mv. og andre verdipapirer.
- *Andre selskapsandeler enn aksjer:* Det kan forekomme at selskapet investerer i andre selskapsandeler enn aksjer. Andre selskapsandeler enn aksjer skal som hovedregel skattlegges etter samme prinsipper som aksjer. Dette tilsier at man ved sontringen mellom aksjer og andre verdipapirer, likestiller slike selskapsandeler med aksjer. Dette bør gjelde både for verdipapirfond og fondskonto. Departementet foreslår derfor at det presiseres i lovteksten at likt med aksjer regnes andel som er likestilt med aksjer etter skatteloven § 10-10 tredje ledd og andel i ansvarlig selskap, kommandittselskap og annet selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-49. Det vises til forslag til nytt siste punktum i skatteloven § 10-20 fjerde ledd.

Det vises for øvrig til nærmere omtalte av hvordan aksjeandelen beregnes etter sjablongregelen i Prop.1 LS *Skatter, avgifter og toll 2016 (2015–2016)* punkt 7.4.4.

For det året avtalen mellom forsikringstaker og selskapet etableres, forutsetter departementet at bestemmelsen i skatteloven § 10-20 fjerde ledd annet punktum blir brukt tilsvarende. Etter denne bestemmelsen skal aksjeandelen for fond som er etablert i året, beregnes ved inntektsårets slutt.

Det kan forekomme at etablering og opphør av kundeforhold skjer i samme år. Aksjeandelen ved opphør av avtalen forutsettes da å bli lagt til grunn både for etableringen og opphøret av kundeforholdet.

Ved fastsettelsen av skattepliktig formue vil det bli gitt verdsettelsesrabatt på tilsvarende måte som for verdipapirfond. Det vises til forslag til lovbestemmelse om dette i skatteloven § 4-12 sjette ledd nytt tredje punktum.

Skatteloven § 10-13 første ledd siste punktum om kildeskatt ved utbetaling fra verdipapirfond, vil også få anvendelse ved løpende utdelinger fra fondskonto, det vil si utbetalinger som ikke er et ledd i et skattemessig realisasjonsoppgjør.

I en av høringsuttalelsene ble det bedt om at departementet vurderer en ordning som gjør det mulig å konvertere fondskonto til aksjesparekonto. Etter departementets vurdering bør det ikke være mulig å konvertere fondskonto til aksjesparekonto. En slik ordning vil være lite naturlig blant annet på grunn av forskjeller på eiersiden. Ved fondskonto er det forsikringsselskapet som eier plasseringene, mens det for aksjesparekonto er personlige skattytere som eier aksjene innenfor aksjesparekontoen.

Den foreslåtte løsningen bør også medføre en justering i forskriften til skatteloven § 5-20 om fordel vunnet ved kapital. Etter § 5-20 annet ledd b regnes avkastning på sparedelen av en livsforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning som fordel vunnet ved kapital, og nærmere regler om beregning av avkastningen kan gis i forskrift. Departementet legger opp til å forskriftsregulere at særreglene om fondskonti i skatteloven § 10-20 tiende ledd skal gå foran disse beregningsreglene.

5.7.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Endringene vil medføre et visst behov for systemutvikling i Skatteetaten, og innebære endringer med hensyn til hvilke opplysninger som skal innberettes til Skatteetaten. Nye oppgavegivere vil medføre økt behov for veiledning fra Skatteetaten.

Endringen vil innebære at avkastningen skattlegges som aksjeavkastning med en noe høyere effektiv sats enn i den generelle kapitalinntektsbeskatningen. På den annen side skjermes ikke avkastning fra fondskonto slik som for aksjeavkastning. Innføringen av aksjesparekonto vil trolig også føre til at en del av skattyterne som i dag sparer i fondskonto, nå vil benytte aksjesparekonto. Departementet har ikke grunnlag for å beregne provenyvirkningen av den foreslåtte løsningen, men antar at provenyvirkningen vil være begrenset.

5.7.7 Ikrafttredelse og overgangsregler

Departementet foreslår at de nye reglene skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019. En slik ikrafttredelse vil etter departementets vurdering gi involverte selskaper og investorer rimelig tid til å tilpasse seg det nye regelverket.

De nye skattereglene for verdipapirfond er basert på at verdiforholdet mellom aksjer og andre verdipapirer måles og legges til grunn i ulike sammenhenger. Departementet foreslår en overgangsregel som innebærer at aksjeandelen per 1. januar 2019 legges til grunn ved iverksettelse av reglene, for investeringer i fondskonto gjennomført før 1. januar 2019. Det vises til forslag til slik overgangsbestemmelse.

Etter departementets vurdering, er det ikke behov for overgangsregler ut over dette.

5.8 Endring i overgangsregelen for aksjesparekonto

Ordningen med aksjesparekonto ble vedtatt i forbindelse med behandlingen av budsjettet for 2017, og trådte i kraft 1. september 2017. Fra dette tidspunktet kan personlige skattytere opprette aksjesparekonto. Innskudd på kontoen kan investeres i børsnoterte aksjer, børsnoterte egenkapitalbevis og andeler i aksjefond. Gevinster ved realisasjon av verdipapirer på kontoen skattlegges ikke i forbindelse med realisasjonen, men først når midlene tas ut av kontoen. Utbytte fra aksjer, egenkapitalbevis og aksjefondsandeler på kontoen tilordnes kontohaveren direkte, og skattlegges som normalt ved innvinning.

For å lette overgangen til aksjesparekonto for personlige skattytere som er aksjonærer eller har andeler i aksjefond, er det gitt overgangsregler. Etter overgangsreglene kan personlige aksjonærer i 2017 overføre aksjer og aksjefondsandeler til aksjesparekonto med kontinuitet. Det vil si at overføringen ikke beskattes. Samtidig settes innskuddet på kontoen til skattyters inngangsverdi på aksjene og andelene, og eventuell ubenyttet skjerming på de overførte aksjene og fondsandelene anses som ubenyttet skjerming på aksjesparekontoen.

I Prop. 1 LS (2016–2017) ble det foreslått å avgrense ordningen til å gjelde investeringer i børsnoterte aksjer og aksjefond. I forbindelse med stortingsbehandlingen ble det gjort endringer slik at ordningen også omfatter egenkapitalbevis. Denne endringen ble imidlertid ikke reflektert i overgangsregelen.

Departementet foreslår å endre overgangsregelen slik at også børsnoterte egenkapitalbevis omfattes av overgangsregelen.

Videre ble det i høringsnotat av 23. mars 2017 om forslag til forskriftsbestemmelser om aksjesparekonto, reist spørsmål om overgangsperioden burde forlenges. Bakgrunnen var tilbakemeldinger fra enkelte aktører om at en overgangsperiode ut 2017 var for kort. De aller fleste høringsinstansene som avga høringsuttalelse, mente overgangsperioden burde forlenges.

Departementet viser til at ordningen med aksjesparekonto trådte i kraft 1. september 2017. De gjeldende overgangsreglene gir således en overgangsperiode fra 1. september til 31. desember 2017. Departementet er enig med høringsinstansene at det gir en kortere overgangsperiode enn ønskelig. Departementet foreslår derfor å forlenge overgangsperioden slik at den gjelder også for 2018. Det vil si at børsnoterte aksjer, børsno-

terte egenkapitalbevis og aksjefondsandeler kan overføres til aksjonærens aksjesparekonto med kontinuitet også i 2018.

Det vises til forslag til endringer i overgangsregelen til skatteloven § 10–21, i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven). Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med 1. september 2017.

Forslagene antas ikke å ha nevneverdige provenyvirkninger.

5.9 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. 128 S (2016–2017) *Kommuneproposisjonen 2018* 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.

De kommunale og fylkeskommunale skattørene for personlig skattytere foreslås holdt uendret fra 2017 til 2018.

Som følge av regjeringens forslag om å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt fra 24 pst. til 23 pst. foreslås skattesatsen på fellesskatt for personlig skattytere redusert med 1 prosenthet, fra 9,55 pst. i 2017 til 8,55 pst. i 2018 jf. tabell 5.2.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 § 3-2 og § 3-8.

5.10 Arveavgift

Regjeringen fikk fjernet arveavgiften med virkning for gaver som gis, og for arv etter dødsfall som skjer, 1. januar 2014 eller senere, jf. lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven). Det skal svares arveavgift etter reglene i arveavgiftsloven for arv som inntreter etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014. Det gjelder selv om arvingene ved offentlig skifte får rådigheten over midlene i 2014 eller senere år, jf. omtale i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) punkt 5.2.3.

I proposisjonen fremgår det at det er nødvendig at Stortinget treffer arveavgiftsvedtak også for senere budsjettår for å opprettholde arveavgiftsplikten for arvinger som mottar arv fra dødsfall før 1. januar 2014, men hvor rådigheten ved offentlig skifte først inntreter i 2014 eller senere. På denne bakgrunn fattet Stortinget et arveavgiftsvedtak for budsjetterminen 2014 hvor satser og fribeløp som gjaldt for 2013-terminen, ble videreført, jf. omtale i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) punkt 5.2.3. Tilsvarende ble gjennomført for budsjetterminene 2015, 2016 og 2017, jf. omtale i henholdsvis Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 3.11, Prop. 1 LS (2015–2016) punkt 5.11 og Prop. 1 LS (2016–2017) punkt 5.7. Det foreslås et arveavgiftsvedtak for budsjetterminen 2018 som viderefører tidligere satser og fribeløp i tråd med forutsetningene i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014).

Det vises til forslag til Stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2018.

Tabell 5.2 Maksimalskattøren for personlige skattytere i 2017 og i forslag for 2018. Prosent

	2017	2018	Endring i prosenthet
Kommuner	11,80	11,80	-
Fylkeskommuner	2,65	2,65	-
Fellesskatt til staten ¹	9,55	8,55	-1,0
Alminnelig inntekt.....	24,00	23,00	-1,0

¹ Skattesatsen på fellesskatt til staten for Nord-Troms og Finnmark settes til 5,05 pst. i 2018.

Kilde: Finansdepartementet.

6 Næringsbeskatning

6.1 Differensiert arbeidsgiveravgift

6.1.1 Innledning

I Norge er satsene for arbeidsgiveravgift regionalt differensierte, som hovedregel etter hvor foretakene er lokalisert. Dette er et tiltak som skal bidra til å opprettholde et spredt bosettingsmønster i Norge. Landet er inndelt i syv geografiske soner med ulike satser for arbeidsgiveravgift; fra 0 pst. i sone V (Finnmark og Nord-Troms) til 14,1 pst. i sone I (sentrale deler av Sør-Norge og utlandet). Satsreduksjonene for foretak i sone II til V utgjør statsstøtte i EØS-avtalens forstand og må derfor godkjennes av EFTAs overvåkingsorgan (ESA). ESA godkjente i 2014 ordningen for perioden 2014–2020, basert på ESAs retningslinjer for regionalstøtte som trådte i kraft 1. juli 2014.

6.1.2 Gjeninnføring av differensiert arbeidsgiveravgift for transport- og energisektorene

På grunn av endringer i ESAs regionalstøtteretningslinjer i 2014 måtte Norge fra 1. juli samme år fjerne deler av blant annet energi- og transportsektorene fra den generelle ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift. Foretak som drev aktivitet innen disse sektorene måtte derfor som utgangspunkt beregne arbeidsgiveravgift med full sats, også for virksomhet utført i områder med redusert sats. Det ble samtidig etablert kompensierende tiltak. Tiltakene består dels av en fribe løpsordning, hvor foretakene kan bruke reduserte satser innenfor en beløpsgrense. I tillegg er det gitt kompensierende bevilgninger på budsjettets utgiftsside.

Som følge av de nye sektorunntakene fattet Stortinget ved behandlingen av Prop. 118 S (2013–2014) følgende anmodningsvedtak:

«Stortinget ber regjeringen følge rettsutviklingen i EU/EØS nøye og så raskt som mulig vurdere om det er mulig å få gjennomslag for endringer i notifikasjonen i DA-ordningen som

inkluderer transportsektoren eller større deler av transportsektoren.»

Vedtaket ble fulgt opp av regjeringen i Prop. 1 LS (2014–2015):

«Regjeringen vil følge nøye med på rettsutviklingen i EU/EØS med sikte på å notifisere utvidelse av ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift dersom anvendelsen av sektorbegrensningene i EU gir grunnlag for dette.»

Siden den gang har de berørte departementene arbeidet tett opp mot Europakommisjonen og ESA for å få innført bestemmelser i EU- og EØS-regelverket som gjenåpner muligheten for reduserte arbeidsgiveravgiftssatser til transportsektoren og energisektoren. Det norske arbeidet har særlig vært rettet inn mot EUs forordning om gruppeunntak for offentlig støtte (*General Block Exemption Regulation – GBER*).

Gruppeunntaksforordningen er implementert i norsk rett og gir andre muligheter for støtte enn ESAs retningslinjer for regionalstøtte. Finansminister Siv Jensen møtte våren 2015 kommissæren for konkurranse og statsstøtte, Margrethe Vestager, for å presentere de norske behovene for endringer i EØS-regelverket. I tillegg har departementene hatt flere bilaterale møter med embetsverket i Europakommisjonen og ESA, gitt skriftlige innspill til Europakommisjonen med forslag til regelendringer, samt argumentert for disse forslagene på multilaterale møter i Europakommisjonens rådgivende komité, hvor også de øvrige EU- og EØS-statene er representert.

Europakommisjonen vedtok 17. mai 2017 endringer i gruppeunntaksforordningen. Endringene innebar blant annet at Kommisjonen godtok de norske forslagene om å tillate horisontale driftsstøtteordninger i svært tynt befolkede områder under gruppeunntaksforordningen. Disse endringene er nå inkorporert i norsk rett og gir hjemmel for en gjeninnføring av differensiert arbeidsgiveravgift for transport- og energiforetak. På dette grunnlaget foreslår regjeringen å gjen-

innføre differensierte satser for transportsektoren og energisektoren fra 1. januar 2018.

De gjeldende reglene for differensiert arbeidsgiveravgift, som ekskluderer deler av transport- og energisektoren, er som nevnt godkjent etter et annet EØS-rammeverk, nærmere bestemt retningslinjene for regionalstøtte. Det forslaget regjeringen nå legger frem, med hjemmel i gruppeunntaksforordningen, vil kun ha virkning for transport og energi. For øvrige sektorer vil gjeldende ordning med hjemmel i retningslinjene for regionalstøtte videreføres.

Gjeninnføring av generelt differensierte satser for foretak med transport- og energiaktiviteter vil følge de nye reglene i gruppeunntaksforordningen. Etter denne forordningen skal det ikke gjennomføres noen notifikasjonsprosess før støtten innføres, men ESA skal informeres om de norske regelendringene gjennom en enklere meldingsprosess. I forslaget til Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2018 inngår differensierte satser for foretak med aktivitet innen transport og energi som en integrert del av den generelle ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift. Gjeninnføringen fremgår regelteknisk ved at transport og energi ikke lenger er med i tabellen over sektorunntatte aktiviteter i forslaget til vedtakets § 4 første ledd. Dersom Stortinget vedtar de foreslåtte endringene, vil Finansdepartementet sende melding til ESA om gjeninnføring av differensierte satser for transport og energi.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2018. Brutto proveny tap anslås på usikkert grunnlag til om lag 585 mill. kroner påløpt og 488 mill. kroner bokført i 2018. Samtidig foreslås at tilhørende kompensasjonsordninger på 300,5 mill. kroner fjernes i 2018. Det er imidlertid lagt opp til at allerede planlagte investeringsprosjekter under Samferdselsdepartementet gjennomføres i tråd med planer. Ettersom prosjektene ferdigstilles, vil utgiftene reduseres fra 2019. Netto bokført proveny tap er anslått til 188 mill. kroner i 2018.

6.1.3 Tidligere unntaksregel for ambulerende virksomhet

Hovedregelen er at et foretak skal svare arbeidsgiveravgift med satsen som gjelder i sonen der foretaket er registrert. Før 2016 kunne imidlertid foretak med såkalt ambulerende virksomhet benytte en lavere arbeidsgiveravgiftssats enn satsen der foretaket var registrert, dersom hoveddelen av

arbeidet ble utført i lavsatssonen. Denne unntaksregelen måtte suspenderes fra 1. januar 2016 fordi EFTA-domstolen anså ESAs undersøkelser av unntaksregelen som utilstrekkelige. ESA har siden gjennomført de påkrevde undersøkelsene og funnet at regelen er i samsvar med EØS-avtalen. Det foreligger således EØS-rettslig hjemmel for å gjeninnføre denne særregelen.

ESA vurderer for tiden om unntaksregelen er nødvendig for å ivareta fri flyt av tjenester. Det er ikke avklart når ESAs vurdering vil foreligge, men det forventes signaler fra ESA i løpet av oktober 2017. Hvis det viser seg at unntaksregelen er nødvendig for at ESA kan opprettholde godkjenningen av ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift, må unntaksregelen gjeninnføres. Provenytapet av eventuelt å gjeninnføre unntaksregelen er på svært usikkert grunnlag anslått til 200 mill. kroner påløpt og 167 mill. kroner bokført i 2018.

Regjeringen vil ikke prioritere å foreslå gjeninnføring av unntaksregelen nå.

6.2 Avskrivningssats for varebiler som bruker elektrisitet til fremdrift

6.2.1 Innledning og sammendrag

Ved lovendring 20. desember 2016 vedtok Stortinget en forhøyet avskrivningssats for varebiler som bruker elektrisitet til fremdrift. For slike varebiler ble det vedtatt en forhøyet avskrivningssats på 30 pst. Lovendringen trer ikke i kraft før ETFAs overvåkningsorgan (ESA) har godkjent ordningen som lovlig statsstøtte.

Dersom en skal oppfylle kravet til incentiveeffekt i ESAs retningslinjer for miljøstøtte, kan ikke forhøyet avskrivningssats gis til varebiler som er ervervet før de nye reglene ble vedtatt av Stortinget. Departementet foreslår derfor å endre regelen slik at ordningen kun skal gjelde elvarebiler ervervet fra og med 20. desember 2016.

Forslaget anslås å øke provenyet i 2018 med om lag 1 mill. kroner påløpt og 3 mill. kroner bokført. Forslagets varige virkning på statens inntekter er ubetydelig.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 14-43 fjerde ledd, ved endring i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven).

Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

6.2.2 Vurderinger og forslag

I Innst. 4 L (2016–2017) fremmet flertallet i finanskomiteen et lovforslag om en forhøyet avskrivningssats på 30 pst. for varebiler som bare bruker elektrisitet til fremdrift. Stortinget vedtok forslaget ved lov av 20. desember 2016. Endringen er inntatt i skatteloven § 14-43 fjerde ledd.

Lovendringen medfører statsstøtte og må være utformet i tråd med statsstøttereglene for å være lovlig. ESAs retningslinjer for miljøstøtte gjelder ved vurderingen av om den nye regelen er i samsvar med EØS-avtalen. Ifølge miljøretningslinjene punkt 3.2.4 er det et vilkår at støtten har en insentiveffekt. Det fremgår av retningslinjene artikkel 44 at:

«[a]n incentive effect occurs when the aid induces the beneficiary to change its behaviour to increase the level of environmental protection or to improve the functioning of a secure, affordable and sustainable energy market, a change in behaviour which it would not undertake without the aid [...].»

For å sikre at reglene om forhøyet avskrivningssats for varebiler som bruker elektrisitet til fremdrift oppfyller kravet til insentiveffekt, foreslår departementet å avgrense den forhøyede avskrivningssatsen til varebiler som er anskaffet etter lovendringen. Dette betyr en forhøyet avskrivningssats bare for elvarebiler ervervet fra og med 20. desember 2016. Det er i utgangspunktet ikke ønskelig å skille mellom driftsmidler basert på anskaffelsestidspunkt i avskrivningssystemet. Det vil motivere til å omgå skillet gjennom internsalg eller salg og tilbakekjøp av eldre elvarebiler, med hensikt å oppnå høyere avskrivninger, og skillet vil gjøre systemet noe mer komplisert. Regjeringen ønsker likevel å fremme forslaget, da tilpassningen vil redusere risikoen for at ordningen blir ansett for å være i strid med statsstøtteregelveket. Den uheldige konsekvensen av skillet mellom nye og eldre elvarebiler vil dessuten bli mindre relevant etter hvert som varebiler anskaffet tidligere enn 20. desember 2016 blir utrangert. Departementet sender formell notifikasjon til ESA så raskt som mulig.

Forslaget innebærer at varebiler som bruker elektrisitet til fremdrift anskaffet tidligere enn 20. desember 2016, blir avskrevet over noe lengre tid. Det medfører noe lavere fradrag for berørte skattytere i perioden 2017–2019, motsvart av høyere fradrag i påfølgende år. Forslaget anslås å øke pro-venyet i 2018 med 1 mill. kroner påløpt og 3 mill.

kroner bokført. Forslagets varige virkning på statens inntekter er ubetydelig.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 14-43 fjerde ledd, ved endring i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven).

6.2.3 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

6.3 Gevinst ved vern etter markaloven

6.3.1 Innledning

Gevinst ved realisasjon av skog er som hovedregel skattepliktig. Ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldloven er det gitt unntak fra skatteplikten. Restriksjonene vil for skogeier normalt være de samme enten skogen vernes etter naturmangfoldloven eller markaloven. Departementet foreslår at skattefritaket etter naturmangfoldloven skal gjelde tilsvarende for gevinst ved vern etter markaloven. Forslaget antas ikke å ha nevneverdige økonomiske eller administrative konsekvenser.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 9-13 åttende ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

6.3.2 Gjeldende rett

For å stimulere det frivillige skogvernet er det fra 2005 gitt fritak for beskatning av gevinst ved vern etter naturmangfoldloven av 19. juni 2009 nr. 100, jf. skatteloven § 9-3 sjette ledd jf. § 9-13 åttende ledd.

Lov om naturområder i Oslo og nærliggende kommuner av 5. juni 2009 nr. 35 (markaloven) trådte i kraft i 2009. Den gjelder vern av områder som på grunn av naturopplevelsesverdier har særskilt kvalitet for friluftslivet. Før en lovendring i 2016 kunne det for økonomisk tap ved vern som friluftslivsområde etter markaloven kreves erstatning «i samsvar med alminnelige rettsgrunnsetninger». Dette viser til erstatningsregelen for rådighetsreguleringer som er utviklet gjennom rettspraksis. Terskelen for erstatning lå høyt, og det skulle svært mye til før skogeiere som eier skog som vernes etter denne bestemmelsen, ville få erstatning.

Ved vern av skog etter naturmangfoldloven har grunneier etter naturmangfoldloven § 50 et sterkere krav på erstatning fra staten enn det som gjelder etter den forannevnte hovedregelen ved rådighetsreguleringer. Hvis vernet vanskeliggjør igangværende bruk, gis det full erstatning fra staten, i samsvar med utmålingsreglene som gjelder for erstatning ved ekspropriasjon.

Fra 2016 er markaloven endret slik at rådighetsinnskrenkninger erstattes på lik linje med vern etter naturmangfoldloven. I forarbeidene er det vist til at restriksjonsnivået for grunneier for et område som vernes som friluftslivsområde, i praksis ofte vil bli sammenfallende med det som gjelder for eksempel for nasjonalparker eller naturreservater, og at drivverdig tømmer både i friluftslivsområder og i naturreservater normalt er den klart viktigste økonomiske ressursen som båndlegges, jf. Prop. 92 L (2015–2016) kapittel 5. Det ble lagt vekt på at det var vanskelig å forklare en forskjell i erstatningsnivå mellom disse vernebestemmelsene, og at like erstatningsregler vil gjøre det enklere å velge den verneformen som passer best for et område.

6.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Vernevedtak etter naturmangfoldloven bidrar til å oppfylle FN-konvensjonen om biologisk mangfold. Vern etter markaloven kommer i et noe annet lys i og med at den er grunnlagt i friluftslivsmål. Restriksjonene vil imidlertid normalt være de samme for skogeier enten skogen vernes etter markaloven eller naturmangfoldloven. Drivverdig tømmer er i begge tilfeller den klart viktigste økonomiske verdien som båndlegges. At kompensasjonen som følge av skattereglene blir svært forskjellig om vernet skjer i medhold av den ene eller den andre loven, kan fremstå som vilkårlig. At det kan være områder som tilfredsstillende vern etter begge lover, forsterker dette ytterligere, og spesielt dersom det er mer eller mindre tilfeldig hvilken lov vernet skjer etter. Vern av privat grunn etter markaloven vil i all hovedsak skje ved frivillig vern. Å få på plass frivillige ordninger blir vanskeligere dersom det er skatteplikt på erstatningen. Departementet foreslår at skattelovens bestemmelse om skattefritak for gevinst ved skogvern etter naturmangfoldloven utvides til også å gjelde vern etter markaloven. Det vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 9-13 åttende ledd.

I forbindelse med budsjettet for 2017 ble det gitt regler i skatteloven § 9-13 åttende ledd annet

punktum, som åpnet for at skattefritaket for gevinst ved realisasjon av skog i forbindelse med skogvern ble gjort gjeldende også for sameier. Det gjennomføres ved at videre overføring av gevinsten til sameierne unntas fra utdelingsbeskatning i skatteloven § 10-42, jf. Prop. 1. LS (2016–2017) punkt 7.6. Dette unntaket foreslås også å gjelde tilsvarende ved vern etter markaloven. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 9-13 åttende ledd.

6.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Skattefritak for vern etter markaloven antas ikke å ha nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser.

6.3.5 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

6.4 Reduksjon i friinntekten i særskatten for petroleumsvirksomhet

6.4.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår at friinntektssatsen i særskatten reduseres fra 5,4 pst. til 5,3 pst., og at særskattesatsen økes til 55 pst. når selskapsskattesatsen settes ned til 23 pst., jf. punkt 3.2. Fradragsverdien av friinntekten vil da være uendret, og vridningene i petroleumsskatten forsterkes ikke. Det foreslås en tilsvarende reduksjon av friinntektssatsen til 5,3 pst. ved tilbakeføring av friinntekt ved realisasjon og uttak av driftsmiddel.

Endringen i friinntektssatsen har begrensede administrative konsekvenser. Målt som nåverdi av skatteinntekter i perioden 2018–2050 er endringene i petroleumsskatten samlet sett proveny-nøytrale.

Det vises til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd første punktum og femte ledd fjerde punktum.

Departementet foreslår at reduksjonen i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd skal tre i kraft straks med virkning for kostnader til erverv av driftsmiddel pådratt fra og med 1. januar 2018. Endringen i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 femte ledd foreslås å tre i kraft straks med virkning for realisasjon eller uttak av driftsmiddel fra og med 1. januar 2018.

6.4.2 Gjeldende rett

Selskap som driver petroleumsvirksomhet på den norske kontinentalsokkelen, skattlegges etter særregler i petroleumsskatteloven. I tillegg til skatt på alminnelig inntekt med 24 pst. svares særskatt med en sats på 54 pst. Det gis et eget inntektsfradrag, friinntekten, ved fastsettelsen av grunnlaget for særskatten, jf. petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd. Formålet med friinntekten i særskatten er å kompensere for verditapet ved at investeringer ikke kommer til fradrag umiddelbart, men må avskrives over tid. Friinntekten utgjør 5,4 pst. av kostprisen for driftsmiddel som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav b (produksjonsinnretninger og rørledninger), og gis i 4 år fra og med det året kostnadene ble pådratt, det vil si til sammen 21,6 pst.

Petroleumsskatteloven § 5 femte ledd inneholder særregler om realisasjon og uttak av driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b. Reglene skal sikre symmetrisk behandling av friinntekten hos kjøper og selger ved realisasjon mv. Etter petroleumsskatteloven § 5 femte ledd skal friinntekten inntektsføres eller fradras med 5,4 pst. over 4 år når driftsmidlet realiseres eller tas ut av særskattepliktig virksomhet.

6.4.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår å redusere friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd fra 5,4 pst. til 5,3 pst. av kostpris for driftsmiddel som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav b (produksjonsinnretninger og rørledninger). Fradragsverdien av friinntekten vil da være uendret og vridningene i petroleumsskatten forsterkes ikke, se omtale i punkt 3.2 og forslag til særskattesats i § 4-2 i Stortingets skattevedtak for 2018. Friinnteksperioden på 4 år er uendret. Samlet friinntekt etter forslaget utgjør dermed 21,2 pst. av kostprisen for driftsmidlet.

Departementet foreslår en tilsvarende reduksjon av friinntektssatsen til 5,3 pst. ved tilbakeføring av friinntekt ved realisasjon og uttak av driftsmiddel etter petroleumsskatteloven § 5 femte ledd.

Ved endringen av friinntektssatsen i 2013 ble det gitt overgangsregler for visse kostnader til erverv av driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, se lov 21. juni 2013 nr. 66. For investeringer som faller innenfor disse overgangsreglene, skal den tidligere friinntektssatsen på 7,5 pst. fortsatt benyttes.

Det vises til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd første punktum og femte ledd fjerde punktum.

6.4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Endringen i friinntektssatsen har begrensede administrative konsekvenser. Forslaget vil motvirke effekten av reduksjonen av skattesatsen på alminnelig inntekt med 1 prosentenhets. Sammen med 1 prosentenhets økning i særskattesatsen er reduksjonen i friinntekten provenynøytral målt som nåverdi av skatteinntekter i perioden 2018–2050. For 2018 anslås det et samlet provenytap på om lag 200 mill. kroner påløpt fordi friinntektsreduksjonen fases inn gradvis og derfor har mindre provenyeffekt de første årene. Skatteinntektene på kontinentalsokkelen inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten som overføres til Statens pensjonsfond utland.

6.4.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at reduksjonen i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd skal tre i kraft straks med virkning for kostnader til erverv av driftsmiddel pådratt fra og med 1. januar 2018. For kostnader pådratt før denne datoen skal gjeldende friinntektssats fortsatt benyttes for resten av friinnteksperioden.

Departementet foreslår at endringen i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 femte ledd trer i kraft straks med virkning for realisasjon eller uttak av driftsmiddel fra og med 1. januar 2018.

6.5 Endringer i rentebegrensingsreglene – finansforetak mv.

6.5.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår enkelte tilpasninger i reglene om begrensning av rentefradraget i skatteloven § 6-41 som følge av ny finansforetakslov. I tillegg foreslås en endring i avgrensningen av unntaket for finansforetak ved at låneformidlingsforetak ikke lenger skal være unntatt fra rentebegrensingsreglene. Det foreslås også en oppretting av satsen for fremføring av avskårrede renter for selskap med deltakerfastsettelse.

Forslaget til endringer antas ikke å ha økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-41 syvende og åttende ledd.

Det foreslås at endringene for finansforetak i skatteloven § 6-41 åttende ledd skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018. Opprettingen av satsen i skatteloven § 6-41 syvende ledd foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

6.5.2 Gjeldende rett

Skatteloven § 6-41 begrenser fradraget for interne rentekostnader som overstiger en nærmere fastsatt fradragssamme (25 pst. av «skattemessig EBITDA»). Etter gjeldende regler er «finansinstitusjoner etter finansieringsvirksomhetsloven § 1-3 og § 2-1» unntatt fra rentebegrensningsreglene, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd første punktum. Som finansinstitusjon regnes banker, forsikrings-selskap, kredittinstitusjoner mv.

Finansieringsvirksomhetsloven ble opphevet med virkning fra 1. januar 2016, og erstattet av finansforetaksloven. Begrepet «finansforetak» er nytt i finansforetaksloven, og erstatter det tidligere begrepet «finansinstitusjon». De ulike typene foretak som er omfattet av definisjonen av finansforetak, er i hovedsak en videreføring av foretakene som var omfattet av definisjonen av finansinstitusjon etter finansieringsvirksomhetsloven § 1-3, jf. finansforetaksloven § 1-3 første ledd. I tillegg anses betalingsforetak og e-pengeforetak som finansforetak, jf. finansforetaksloven § 1-3 annet ledd.

Låneformidlingsforetak, som falt inn under definisjonen av finansinstitusjon etter finansieringsvirksomhetsloven § 1-3, inngår ikke i definisjonen av finansforetak i finansforetaksloven § 1-3. Eierforetak, dvs. foretak som ikke selv er finansforetak, men som har fått tillatelse til å være morselskap til et finansforetak, er heller ikke omfattet av definisjonen av finansforetak i finansforetaksloven § 1-3. Etter forskrift av 18. desember 2003 nr. 1639 § 8 var eierforetak også unntatt fra finansinstitusjonsbegrepet i den tidligere finansieringsvirksomhetsloven § 2-1.

Et finansforetak kan midlertidig drive eller delta i annen virksomhet enn finansieringsvirksomhet. Det gjelder i den utstrekning dette er nødvendig som ledd i en økonomisk sanerings- eller redningsaksjon mv. En forretningsbank kan for eksempel bli nærstående med skattyter ved tilfredelse av pant i aksjer. Etter skatteloven § 6-41 åttende ledd annet og tredje punktum omfatter rentebegrensningsregelen ikke renter på gjeld som er tatt opp før en skattyter midlertidig blir

nærstående til en finansinstitusjon, jf. den tidligere forretningsbankloven § 19 annet ledd, sparebankloven § 24 fjerde ledd, finansieringsvirksomhetsloven § 3-16 tredje ledd og forsikringsvirksomhetsloven § 6-1 annet ledd, jf. § 7-10 første ledd. Skatteloven § 6-41 åttende ledd annet punktum viser på dette punktet til bestemmelser som er opphevet fra 1. januar 2016, og videreført i finansforetaksloven § 13-2 annet ledd.

For selskap med deltakerfastsettelse er det av praktiske grunner inntatt en særlig beregningsregel for fremføring av avskårede rentekostnader i skatteloven § 6-41 syvende ledd fjerde punktum. I disse tilfellene skal netto rentekostnad til fremføring reduseres med 30 pst. av årets underskudd i selskapet. Satsen skal tilsvare gjeldende prosent-sats for beregning av fradragssammen for rentekostnader basert på skattemessig EBITDA. Fradragssammen ble med virkning fra inntektsåret 2016 redusert fra 30 pst. til 25 pst. av beregningsgrunnlaget. Den tilhørende satsen i syvende ledd fjerde punktum ble ikke endret tilsvarende.

6.5.3 Høring

Finansdepartementet sendte 4. mai 2017 et forslag om endringer i rentebegrensningsreglene for selskap på høring. I høringsnotatet foreslo departementet blant annet å tilpasse rentebegrensningsreglene til ny finansforetakslov. I tillegg ble det foreslått å endre avgrensningen av unntaket for finansforetak ved at låneformidlingsforetak ikke lenger skal være unntatt fra rentebegrensningsreglene.

I høringsrunden er det ikke kommet merknader til disse endringsforslagene.

Departementet viser til omtale i kapittel 26 når det gjelder videre oppfølging av øvrige forslag i høringsnotatet.

6.5.4 Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslagene i høringsnotatet om tilpasning av rentebegrensningsreglene til ny finansforetakslov.

Det foreslås at skatteloven § 6-41 åttende ledd første punktum endres slik at unntaket fra rentebegrensningsreglene gjelder «finansforetak etter finansforetaksloven § 1-3 første ledd». Det foreslås ingen endring for betalingsforetak og e-pengeforetak, jf. finansforetaksloven § 1-3 annet ledd. Disse skal fortsatt omfattes av rentebegrensningsreglene.

Låneformidlingsforetak, som falt inn under definisjonen av finansinstitusjon etter finansier-

ingsvirksomhetsloven § 1-3, inngår ikke i definisjonen av finansforetak i finansforetaksloven § 1-3. Selv om låneformidlingsforetak var omfattet av finansinstitusjonsbegrepet etter den tidligere loven, er denne formen for virksomhet av en annen karakter, og den er heller ikke konsesjonspliktig. Departementet foreslår en endring ved at låneformidlingsforetak ikke lenger skal være unntatt fra rentebegrensingsreglene.

Eierforetak er heller ikke omfattet av definisjonen av finansforetak i finansforetaksloven § 1-3. Etter departementets syn bør rentebegrensingsreglene gjelde for disse foretakene, og de foreslås ikke omfattet av unntaket for finansforetak. Det vises til at hvert selskap (skattesubjekt) som utgangspunkt skal vurderes separat ved beskatningen, jf. også vurderingene i Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.16.1.

Gjeldende rentebegrensingsregel omfatter ikke renter på gjeld som er tatt opp før en skattyter midlertidig blir nærstående til en finansinstitusjon, se skatteloven § 6-41 åttende ledd annet og tredje punktum. Åttende ledd annet punktum viser på dette punktet til bestemmelser i tidligere lover som nå er erstattet av finansforetaksloven. Departementet foreslår at lovteksten rettes opp ved at det i stedet vises til finansforetaksloven § 13-2 annet ledd som viderefører tilsvarende bestemmelser i de opphevede lovene.

Fradragsrammen i gjeldende rentebegrensingsregel ble med virkning fra inntektsåret 2016 redusert fra 30 pst. til 25 pst. av «skattemessig EBITDA», jf. Prop. 1 LS (2015–2016). Satsen i skatteloven § 6-41 syvende ledd fjerde punktum ble ikke endret tilsvarende. Departementet foreslår at denne satsen settes til 25 pst.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-41 syvende og åttende ledd.

6.5.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget til endringer antas ikke å ha økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning.

6.5.6 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene for finansforetak i skatteloven § 6-41 åttende ledd skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018. Opprettingen av satsen i skatteloven § 6-41 syvende ledd foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

6.6 Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk

Produktavgiften til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene foreslås økt fra 2,2 pst. til 2,3 pst. for 2018.

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 tilleggssykepengene 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 1. august 2017 tilrår Nærings- og fiskeridepartementet at produktavgiften økes til 2,3 pst. for 2018. Tilrådingen er basert på anslag for førstehåndsverdien og pensjonsgivende inntekt samt forventede utgifter i 2018 i ordningene som produktavgiften er ment å dekke. Det er også tatt hensyn til innbetalt produktavgift og utgiftene de seneste årene. I tabell 6.1 angis prognosene som ligger til grunn for fastsettelse av nivået på produktavgiften for 2018.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2018.

Tabell 6.1 Anslag som ligger til grunn for forslag om produktavgift for 2018. Mill. kroner

	2017	2018
Førstehandsverdi som det skal betales produktavgift av.....	21 177,0	18 277,0
Anslag på pensjonsgivende inntekt	8 160,0	7 043,0
Differanse trygdeavgift (3,2 pst. av inntekt)	261,1	225,4
Yrkesskadetrygd (0,2 pst. av inntekt).....	16,3	14,1
Dagpenger ved arbeidsløshet.....	79,0	85,0
Kollektiv tilleggstrygd for sykepenger	114,0	111,5
Sum utgifter	470,4	436,0

Kilder: Nærings- og fiskeridepartementet, Fiskeridirektoratet, NAV og Garantikassen for fiskere.

7 Eiendomsskatt

7.1 Reglene for eiendomsskatt på verk og bruk

7.1.1 Innledning og sammendrag

Arbeidsmaskiner og tilbehør i næringseiendom som er kategorisert som «verk og bruk», inngår i dag i eiendomsskattegrunnlaget når de anses integrert i anlegget. I tråd med Sundvolden-erklæringen og med utgangspunkt i høringsnotat 18. juni 2015 foreslår regjeringen at «produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner» fritas for eiendomsskatt fra 2019, med en overgangsperiode på fem år.

Forslaget vil redusere eiendomsskatten for mange industribedrifter og fjerner et krevende skjønnsmessig kriterium for avgrensning av eiendomsskatten. Over tid vil dette bidra til bedre forutberegnelighet ved utskrivningen av eiendomsskatt både for kommunene og de eiendomsskattepliktige.

Vannkraftanlegg, anlegg omfattet av særskattereglene for petroleum og vindkraftanlegg skal ikke omfattes av forslaget. Derimot vil nettanlegg (overføringsanlegg) som en følge av forslaget i all hovedsak bli fritatt for eiendomsskatt. Et unntak er produksjonslinjer som er en del av kraftanlegg, se punkt 7.2. Også anlegg for teletjenester og datamaskiner i store datasentre vil bli fritatt.

Kommunene må taksere på nytt anlegg der eiendomsskattegrunnlaget endres. I høringen av forslagene anslo Kommunesektorens Organisasjon (KS) at de samlede kostnadene ved å retakere vil kunne beløpe seg til om lag 85 mill. kroner, men at usikkerheten ved et slikt anslag er betydelig.

På usikkert grunnlag anslås de samlede lettelsene for berørte bedrifter til om lag 800 mill. kroner. Lettelser for næringslivet motsvares av et inntektsbortfall for en rekke kommuner. For at kommunene skal få tid til å tilpasse seg lavere inntekter fra eiendomsskatt, foreslår regjeringen at de nye reglene skal fases inn over fem år. Kommunenes inntektsbortfall anslås til om lag 160 mill. kroner i 2019. Kommuner med betydelige eiendomsskatteinntekter fra vannkraft og særskatte-

pliktige petroleumsanlegg vil i stor grad skjermes fra endringene.

Eiendomsskatten på verk og bruk kommer til fradrag ved beregningen av skatt på alminnelig inntekt. Det anslås at inntektene fra selskapsskatten vil øke med om lag 100 mill. kroner når de nye reglene er fullt innfasert.

Det vises til forslag til endring av §§ 3, 4, 8 A-2 og 12 i eiedomsskattelova.

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2019, med en overgangsperiode på fem år, slik at kommunene kan tilpasse seg inntektsbortfallet.

7.1.2 Gjeldende rett

Eiendomsskatt er en kommunal skatt på fast eiendom i kommunen. Kommunestyret avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt.

Eiedomsskattelova § 3 angir en rekke utskrivingsalternativer for eiendomsskatten. Det kan for eksempel skrives ut eiendomsskatt på all fast eiendom i kommunen, bare på verk og bruk eller bare på verk og bruk og annen næringseiendom. Eiedomsskattelova § 4 regulerer grunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt nærmere. Bestemmelsens første og annet ledd lyder:

«Eiedomsskatt vert skriven ut på dei faste eiedomane ut frå tilhøva den 1. januar i skatteåret.

Til faste eiedomar vert rekna bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins verk og bruk og annan næringseiendom. Til verk og bruk vert m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, møllebruk, skipsvervar, industrielle verk, og likeeins gruver, steinbrot, fiskevær, saltehus, lenser, utbygde vassfall og vassfallstykke, demningsverk, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader. Bygningar og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst til verksdrifta. Arbeidsmaskinar og tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med

slikt, skal derimot ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve føretaket. Til annan næringseiendom vert rekna til dømes kontorlokale, parkeringshus, butikk, varelager, hotell, serveringsstad med vidare.»

I første ledd slår bestemmelsen fast det grunnleggende utgangspunktet om at eiendomsskatt kan skrives ut på fast eiendom. Annet ledd gir eksempler på hva som skal anses som fast eiendom og angir vilkårene for å inkludere arbeidsmaskiner mv. Loven presiserer ikke nærmere omfanget av eiendomsskattegrunnlaget bortsett fra i en særregel om oppdrettsanlegg i eiedomsskattelova § 4 annet ledd.

Begrepet «verk og bruk»

Eiendomsskattelova opererer med to typer næringseiendom; «verk og bruk» og annen næringseiendom. Eiendomsskattelova definerer ikke begrepet «verk og bruk».

Den nærmere grensdragningen mellom «verk og bruk» og annen type næringseiendom vil i mange tilfeller måtte avgjøres konkret. Det er ikke mulig å redegjøre uttømmende for hvilke eiendomstyper som faller innenfor og hvilke som faller utenfor kategorien.

Verk og bruk omfatter i utgangspunktet eiendom tilknyttet produksjonsvirksomhet. I rettspraksis har det vært stilt opp et vilkår om at virksomheten må være av et visst omfang. Sentralt står fabrikker, industrielle anlegg og andre virksomheter som driver produksjon av fysiske gjenstander. Det er imidlertid klart at også anlegg for produksjon av elektrisitet er omfattet. Verk og bruk er en uensartet gruppe, og omfatter for eksempel så ulike virksomheter som industri, sandtak, teleanlegg, gruver og losse- og lasteplasser.

Arbeidsmaskiner mv. i «verk og bruk»

Det fremgår av eiendomsskattelova § 4 annet ledd fjerde punktum, at «arbeidsmaskinar og tilhøyrsløse og ting som kan setjast i klasse med slikt» i verk og bruk skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget når «tingen er ein part av sjølve føretaket».

Ved vedtakelsen av regelen om arbeidsmaskiner mv. i skattelovene av 1911 ble det lagt til grunn at det fantes to typer maskiner, kraftmaskiner og arbeidsmaskiner. Arbeidsmaskinene var ledd i selve produksjonen, mens kraftmaskinene forsynte arbeidsmaskinene mv. med kraft. Uttrykket «tilhøyrsløse» omfatter innretninger forbundet med produksjonsmaskinene som rør, skinner,

transportbånd, tanker og kar. «Ting som kan setjast i klasse med slikt» omfatter produksjonsinnretninger som det teknisk sett ikke er naturlig å omtale som maskiner, men som utfører oppgaver i produksjonen på linje med en maskin. Eksempler er ovner, sager, presser og kraner.

Det er en forutsetning for eiendomsbeskatning av arbeidsmaskiner mv. at de er «ein part av sjølve føretaket». Det er slått fast i rettspraksis at «sjølve føretaket» refererer til den faste eiendommen.

Lovbestemmelsen om arbeidsmaskiner mv. er generell og gir begrensede anvisninger for de mange typetilfellene som finnes i praksis. De nærmere retningslinjene for lovtolkningen har blitt trukket opp gjennom rettspraksis over et tidsrom på over 100 år. I praksis har en lagt særlig vekt på hvor integrert tilbehøret er i bygget, hvilke kostnader som vil påløpe ved fjerning eller flytting av utstyret, og mulighetene for alternativ bruk av bygget uten maskinene mv. Rettspraksis har forsøkt å trekke opp generelle prinsipper for tolkningen av bestemmelsen, men avgjørelsen vil alltid være knyttet til det konkrete saksforholdet. Dette gjør at rettspraksis ikke alltid vil gi veiledning i tilfeller som ikke tidligere er behandlet av domstolene.

I Rt. 1934 s. 465, som gjaldt eiendomsbeskatningen av maskiner tilknyttet virksomheten i A/S Rjukanfos, uttalte retten at:

«(...)arbeidsmaskiner maa antas at utgjøre en integrerende del av anlegget i alle tilfeller, hvor maskiner og anlegg ikke kan skilles fra hverandre uten økonomiske ofre, som fra et forretningsmessig synspunkt maa betegnes som uforholdsmessige. I slike tilfeller kan maskiner og anlegg i økonomisk eller forretningsmessig henseende betraktes som en enhet, hvilket synes at danne et naturlig grunnlag for en likeartet behandling i skatterettslig henseende». Videre ble det uttalt at: «Det maa saaledes nødvendigvis bero paa en skjønnsmessig vurdering i hvert enkelt tilfelle om samhörigheten mellem maskiner og anlegg er av saadan art og styrke som nevnt. Det maa herunder efter min mening blandt annet komme i betraktning hvilke formaal anlegget og bedriften har, og i hvilken grad vedkommende maskiner bidrar til at opnaa disse formaal.» Det ble også uttalt at «Man maa ogsaa se hen til hvilke følger en slik fjernelse kan faa for en bedrift som er knyttet til anlegget, og for den økonomiske utnyttelse av de bygninger eller andre faste anlegg som vedkommende maskiner er blitt fjernet fra.»

Av dommer fra nyere tid er Rt. 1999 s. 369 (Bøckmann-dommen) sentral. Saken gjaldt eiendomsbeskatning av maskiner i tre produksjonslinjer for isolerglass. Bygningen var oppført med sikte på den isolerglassproduksjonen som foregikk i bygget, men lot seg bygningsmessig også tilpasse annen produksjon. Lagmannsretten hadde lagt vekt på at endret bruk av bygningene ville kreve ombyggningskostnader av relativt betydelig omfang. Høyesterett kom imidlertid til at kostnadene lå innenfor det forsvarlige, og at lagmannsretten hadde lagt for stor vekt på arealenes størrelse og egnethet/tilpassing til isolerglassproduksjon i forhold til byggets generelle anvendelighet. Høyesterett la også vekt på at maskinene var av begrenset vekt og omfang, at flyttingen ikke medførte noen verdireduksjon, at flytteutgiftene var overkommelige og at bygget hadde alternativ anvendelse. Om maskinene ble det uttalt at: «Selv om de til dels er boltet fast i gulvet, krever de ikke noen spesialfundamentering, og det er etter det opplyste forholdsvis enkelt å skifte dem ut, eventuelt å flytte dem. Flyttingen medfører ikke i seg selv noen verdireduksjon, og selve flytteutgiftene må antas å være overkommelige.» I dommen ble det videre uttalt at det ved vurderingen skal tas hensyn til både fysiske, tekniske, forretningsmessige og økonomiske forhold. Under dissens fra en dommer konkluderte Høyesterett med at maskinene ikke skulle inkluderes i taksten, med unntak av fire traverskraner og to kompressorer.

Verdsettelse

Etter eidegdomsskattelova § 8 A-2 første ledd skal eiendommens verdi (skattegrunnlaget) settes til «det beløp ein må gå ut frå at eigedomen etter si innretning, bruksegenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstillhøve ved fritt sal.»

Bestemmelsen er en videreføring av § 5 første ledd i den nå opphevede byskatteloven. Nærmere retningslinjer for verdsettelse av verk og bruk etter byskatteloven § 5 første ledd er utviklet i rettspraksis. Gjennom langvarig rettspraksis er det slått fast at eiendomsskattetaksten skal gi uttrykk for eiendommens objektive omsetningsverdi. Den aktuelle eierens særlige interesse i eiendommen skal ikke hensyntas.

Ved verdsettelse av verk og bruk skal denne omsetningsverdien som hovedregel uttrykkes gjennom substansverdien. Andre begreper som brukes om det samme er teknisk verdi eller gjenanskaffelsesverdi. Verdien skal settes til hva det ville koste å etablere det samme anlegget i dag, med fradrag for slit, elde og eventuell utids-

messighet. Bruk av substansverdi har ofte sammenheng med at anlegget er særegent, og at det kan være vanskelig å beregne verdien på annen måte.

Høyesterett har i en avgjørelse inntatt i Rt. 2011 s. 51 (Sydvaranger-dommen) uttalt at den objektive omsetningsverdien ikke er eiendommens markedsverdi på takseringstidspunktet uttrykt gjennom en konkret salgssum. Dette gjaldt også i de tilfellene hvor en konkret salgssum faktisk foreligger. I Sydvaranger-dommen (avsnitt 50) uttalte Høyesterett videre at teknisk verdi må kunne fastsettes med utgangspunkt i sjablonger, og at bruk av sjablonger forankret i lokale pris- og omsetningsdata antakelig er, om ikke den eneste, så i hvert fall den mest praktiske fremgangsmåten ved substansverdiberegninger.

Det følger av rettspraksis at omsetningsverdien for verk og bruk unntaksvis kan uttrykkes gjennom en avkastningsverdi.

Takseringen skjer på grunnlag av besiktigelse, eventuelt i kombinasjon med kvadratmeterpriser mv. basert på relevant prisstatistikk.

Næringseiendom

Ved lov 10. desember 2010 nr. 61 ble «næringseiendom» innført som nytt utskrivingsalternativ i eidegdomsskattelova, jf. § 3. Etter den nye bestemmelsen kan det skrives ut eiendomsskatt på verk og bruk og annen næringseiendom (verk og bruk anses som en undergruppe av næringseiendom), eller på verk og bruk og annen næringseiendom i kombinasjon med eiendomsskatt i områder som er utbygd på byvis.

Lovendringen er i forarbeidene begrunnet dels med et ønske om bedre mulighet for likebehandling av ulike typer næringseiendom, dels med å kunne tilpasse utskrivningen til forholdene i kommunen, avhengig av sammensetningen av det lokale næringslivet.

Begrepet næringseiendom er ikke definert i loven, men som eksempler er nevnt kontorlokaler, parkeringshus, butikk, varelager, hotell og serveringssted.

For annen næringseiendom er det ikke vedtatt egne regler for verdsettelse eller fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget. Dette reguleres derfor av eidegdomsskattelovas hovedregler. Det vil si at annen næringseiendom skal verdsettes til en objektiv omsetningsverdi, jf. eidegdomsskattelova § 8 A-2 første ledd, og at eiendomsskattegrunnlaget skal være begrenset til «fast eiendom», jf. eidegdomsskattelova § 4 første ledd (og annet ledd første punktum).

Takseringen av annen næringseiendom base- res ofte på leieverdi, det vil si faktisk eller forventet leieinntekt fra bygningen med tilhørende tomt. Denne metoden er særlig aktuell for kontorbygg og næringsbygg uten sterkt spesialiserte funksjoner. Bruk av substansverdi ved taksering av annen næringseiendom enn verk og bruk kan likevel ikke utelukkes. Dette vil være aktuelt hvor eiendommen har spesialiserte funksjoner og det er vanskelig å fastsette verdien ved bruk av observasjoner i markedet.

Differensiert eiendomsskattesats

Etter eieendomsskattelova § 12 kan kommunen anvende høyere eller lavere sats enn den alminnelige skattesatsen i kommunen på angitte eiendomstyper. Bestemmelsen gir kommunen blant annet adgang til å differensiere mellom bolig- og fritidseiendom og annen fast eiendom, og mellom bebygget og ubebygget eiendom. Det følger av bestemmelsens bokstav e at kommunen kan anvende differensiert sats på verk og bruk utenfor bymessige områder. Finansdepartementet har tidligere antatt at den differensierte satsen etter § 12 bokstav e ikke kan være høyere enn den alminnelige eiendomsskattesatsen. Departementet har også uttalt at bestemmelsen ikke får anvendelse når kommunen skriver ut eiendomsskatt på alle faste eiendommer i kommunen.

Vannkraftanlegg

Kategorien verk og bruk omfatter vannkraftanlegg. Eiendomsskatt på vannkraftanlegg er regulert gjennom særregler i eieendomsskattelova § 8 B flg. Vindkraftanlegg er ikke omfattet av særreglene og følger de alminnelige reglene for verk og bruk.

Eiendomsskatten for vannkraftanlegg regnes ut etter den formuesverdien som er fastsatt for vannkraftanlegg i året før eiendomsskatteåret. Det er altså skattefastsettingsverdien for inntektsåret 2016 som legges til grunn for eiendomsskatten i skatteåret 2018.

I formuesskatten verdsettes vannkraftanlegg etter særregler i skatteloven § 18-5. Eieendomsskattelova virker kun inn på verdsettelsen ved en bestemmelse om minimums- og maksimumsverdier i § 8 B-1 fjerde ledd. Det skattemessige formuesgrunnlaget for kraftanlegg etter disse reglene inkluderer blant annet maskiner som benyttes i kraftproduksjonen.

Ettersom verdsettelse av vannkraftanlegg for eiendomsskatteformål skal baseres på formues-

verdien etter skatteloven § 18-5, gjelder ikke eie- domsskattelovas regler om arbeidsmaskiner mv. for vannkraftanlegg.

7.1.3 Høringen

Departementet sendte 18. juni 2015 ut et høringsnotat med forslag til endring av reglene for eiendomsbeskatning av arbeidsmaskiner i verk og bruk. Flertallet av kommunene har avgitt høringsuttalelse. I tillegg har det kommet uttalelser fra ulike interesseorganisasjoner. I høringsnotatet ble det presentert to alternative forslag. Etter alternativ 1 skal produksjonsutstyr og -installasjoner ikke inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Forslaget vil redusere eiendomsskattegrunnlaget vesentlig fordi maskiner som i dag anses som integrert i anlegget vil falle utenfor grunnlaget.

Etter alternativ 2 skal kategorien verk og bruk opphøre. Anlegg som etter dagens regler er å anse som verk og bruk, skal i stedet anses som næringseiendom. Produksjonsutstyr og -installasjoner skal ikke inngå i eiendomsskattegrunnlaget, og modellene skiller seg dermed ikke fra hverandre når det gjelder avgrensningen av eiendomsskattegrunnlaget. At kategorien verk og bruk opphører, får i motsetning til alternativ 1 ikke bare betydning for avgrensningen av eiendomsskattegrunnlaget. Det vil også få betydning for utskrivingsalternativer og verdsetting mv.

Endringsforslaget i høringsnotatet gjaldt ikke for vannkraftanlegg.

Høringsuttalelsene

Departementet mottok 302 høringsuttalelser til høringsforslaget, hvorav 240 var fra kommuner. Generelt sett er kommunene kritiske til forslaget, mens næringslivet er positive. Nedenfor gjengis de mest sentrale innspillene fra næringslivet og kommunesiden. Noen innspill går igjen i en rekke høringsuttalelser, og det vil etter departementets vurdering kreve for mye plass å gjengi fullstendig hvilke høringsinstanser som står bak hvert enkelt innspill. Angivelsene nedenfor av hvilke instanser som har kommet med de enkelte innspillene er derfor ikke uttømmende.

NHO støtter forslaget. De viser til at dagens regelverk er skjønnsmessig, åpner for utvidende fortolkninger og skaper stor usikkerhet om sentrale rammebetingelser. Det er høyst uklart hvor grensen for eiendomsskattegrunnlaget går. *NHO* støtter departementets synspunkt om at det vil være vanskelig å trekke en klar grense uten å

endre gjeldende rett. NHO mener den nye avgrensningen vil føre til færre tvister, og at de nye definisjonene er en klar forbedring av dagens regel.

Storbedriftenes Skatteforum har uttalt at takstene over tid omfatter stadig flere objekter, at produksjonsutstyret i mange tilfeller utgjør mer enn to tredjedeler av taksten på verk og bruk, og at det ved takseringen av industrielle produksjonsanlegg i flere tilfeller kun er rullende materiell som holdes utenfor.

Norsk Industri har uttalt at det er store variasjoner i takseringen av samme verk og bruk og i takseringen av sammenlignbare verk og bruk i ulike kommuner. Det er vist til flere konkrete eksempler hvor den ene taksten er opptil flere ganger så høy som den andre. Norsk Industri uttaler også at det er omfattende kostnader knyttet til taksering og rettsprosesser. I tillegg er det nevnt at gjeldende regler medfører at miljøvennlig produksjon gir høyere skatt, ettersom renseanlegg skaper flere koblinger mellom maskin og bygg, som kan medføre at maskinene anses som mer integrert i bygget.

Treforedlingsindustriens Bransjeforening (TfB) uttaler at større industribedrifter ofte takseres av takstmenn uten tilstrekkelig kunnskap om moderne industri. I takseringen av maskiner og utstyr oppstår det ofte uenighet mellom eiendomsskattetakstnemndene og bedriftene. Uenighet løses noen ganger på politisk nivå i kommunene, men belaster ofte rettsapparatet med høye kostnader for bedriften eller kommunen. TfB hevder (under henvisning til en sak i Glåmdal tingrett) at dagens eiendomsbeskatning av verk og bruk faktisk innebærer eiendomsbeskatning av løsøre og bemerker at det er viktig at Stortinget lager et lovverk som stemmer med dagens moderne verden. Det som var stedbundne maskiner på 1800-tallet, kan via teknologi og samfunnsmessig endring være løsøre i dag.

Noen representanter for enkelte næringer er imidlertid mer forbeholdne. *Energi Norge* mener at vannkraftanlegg bør underlegges de samme eiendomsskattereglene som gjelder for andre næringsseierdommer, og *Småkraftforeninga* mener at små vannkraftanlegg bør omfattes av de nye fritaksreglene. *Norwea*, interesseorganisasjonen for vindkraftnæringen, har bedt om at vindkraftanlegg holdes utenfor forslaget. Andre aktører innenfor vindkraftnæringen har derimot uttalt seg positivt til forslaget. *Sjømat Norge* og *NHO* har uttalt at oppdrettsbransjen også må være omfattet av forslaget.

Kommunesektorens Organisasjon (KS) har uttalt at domstolene gjennom langvarig rettsprak-

sis har fastsatt eiendomsskattegrunnlagets grenser med tilstrekkelig klarhet, at det bare har vært et fåtall rettsaker på området etter annen verdenskrig, og at nesten alle har endt i kommunens favør. Organisasjonen har også uttalt at integrerte maskiner er å anse som fast eiendom, og at det dermed ikke foreligger noen forskjellsbehandling mellom verk og bruk og annen næringsseierdom.

Forslagene i høringsnotatet vil etter KS' vurdering medføre mer uklarhet og uforutsigbarhet enn dagens regler, og den foreslåtte endringen vil medføre en forskjellsbehandling i favør av verk og bruk ved at disse ikke skattlegges for all sin faste eiendom. Endringen vil derfor virke mot sitt formål. KS mener at det heller bør utarbeides sentrale retningslinjer for praktiseringen av dagens regel, og at dersom dagens regel skal endres, bør det nedsettes et lovutvalg. Uansett går forslagene langt utover det en målsetning om klarere og mer forutsigbare regler tilsier og utover det som følger av Sundvolden-erklæringen, og i realiteten innebærer de en avvikling av eiendomsbeskatningen av verk og bruk.

KS har også anført at flere typer verk og bruk beslaglegger store områder, har negative sider, og at eiendomsskatten har vært en viktig faktor i kommunenes avveining av om de skal gå inn for etablering av slike anlegg. Forslagene tar ikke hensyn til dette. Videre er det påpekt at eiendomsskatt er en fradragsberettiget kostnad ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt for verk og bruk. Det vil si at en del av den besparelsen høringsforlaget medfører for næringen vil gå til staten i form av økte skatteinntekter. Det er også pekt på at mange industrianlegg eies helt eller delvis av staten. KS har i sin høringsuttalelse uttalt at forslaget vil medføre betydelige inntektstap for kommunene, og at dette neppe vil utgjøre mindre enn 1,7 mrd. kroner.

Landssamanslutninga av Vassdragskommunar (LVK) uttaler i denne forbindelse at inntektsøkningen for staten i form av økte skatteinntekter, som i høringsnotatet er beregnet til om lag 300 mill. kroner, er grovt undervurdert, og at inntekten trolig vil være i størrelsesorden 800 mill. kroner til 1 mrd. kroner. LVK har også uttalt at forslaget undergraver den kommunale beskatningsretten og svekker det lokale selvstyret, og at dette ikke samsvarer med det syn regjeringen i andre sammenhenger har gitt uttrykk for om dette.

Nettverk av Petroleumskommuner (NPK) har uttalt at bruken av begrepet «alminnelig omsetningsverdi» i høringsnotatet etterlater et inntrykk av at eiendommene ikke skal verdsettes til en objektiv omsetningsverdi. NPK nevner blant

annet at det er uklart hva som i høringsnotatet menes med at gjenanskaffelsesmetoden i enkelte tilfeller resulterer i verdier som ligger betydelig over alminnelige omsetningsverdier.

Noen av høringsinnspillene vil bli behandlet nedenfor under punktet om vurderinger og forslag.

7.1.4 Vurderinger og forslag

Behov for å endre bestemmelsen om eiendomsskatt på arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk

Bestemmelsen om eiendomsskatt på arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk legger opp til en bred og skjønnsmessig helhetsvurdering av om arbeidsmaskinen mv. er tilstrekkelig integrert i anlegget. Det skal tas hensyn til både fysiske, tekniske og økonomiske forhold. Et viktig moment i vurderingen er om en adskillelse vil medføre uforholdsmessige økonomiske ofre, sett fra et forretningsmessig synspunkt. Praktiseringen av denne bestemmelsen kan være vanskelig. Manglende forutsigbarhet kan skape grunnlag for ressurskrevende tvister mellom kommunen og de eiendomsskattepliktige. Regjeringen mener det er behov for en lovendring som gjør reglene klarere og samtidig reduserer eiendomsskattegrunnlaget for verk og bruk. En slik endring vil innebære lettelser for eierne av verk og bruk og et inntektsbortfall for kommunene.

I høringsrunden har blant annet *Kommunesektorens Organisasjon (KS)* anført at domstolene gjennom over 100 år med rettspraksis har fastsatt eiendomsskattegrunnlaget med tilstrekkelig klarhet. Det er videre vist til at det bare har vært et fåtall rettssaker etter annen verdenskrig, og at nesten alle har endt i kommunens favør. *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* har på den annen side anført at det fortsatt er store uklarheter knyttet til regelen, at den praktiseres ulikt kommunene imellom, og at det ikke kan være et argument mot å endre en regel at regelen er gammel.

De p a r t e m e n t e t vil bemerke at dommer gjelder konkrete saksforhold og i utgangspunktet kun avgjør den aktuelle saken. Samtidig er verk og bruk en svært uensartet gruppe. Det kan derfor være begrenset i hvilken grad premisene i en sak har overføringsverdi til en annen sak. I tillegg vil den teknologiske utviklingen skape nye næringer og maskiner som den til enhver tid foreliggende rettspraksis ikke gir særlig veiledning for. Regelens klarhet kan uansett ikke måles direkte i antallet rettssaker. Mange bedrifter vegrer seg for å gå til rettssak mot kommunen, og

tvister avsluttes gjerne uten at de ender i rettssalen. Uklare regler kan også medføre kostnader for bedriftene og for kommunene knyttet både til verdsettelsesprosessen og eventuell klageoppfølging.

KS m.fl. har uttalt at gjeldende regler heller bør klargjøres ved å utforme sentrale retningslinjer for takseringen. Etter departementets oppfatning er det vanskelig å sammenfatte og formulere den gjeldende regelen om eiendomsbeskatning av arbeidsmaskiner mv., slik den har utviklet seg gjennom rettspraksis, på en måte som virker klargjørende i de fleste tilfeller. Mangfoldet innen gruppen er stort, og en mer kasuistisk regel som dekker de fleste typer verk og bruk, ville bli for omfattende og komplisert. I tillegg ville det være behov for å revidere reglene i takt med den teknologiske utviklingen mv. En veileder vil uansett ikke være rettslig bindende verken for kommunene eller for de skattepliktige.

En avgjørelse som illustrerer hvor vanskelig grensedragningen etter gjeldende rett kan være, er Eidsivating lagmannsretts dom av 15. april 2005 om den eiendomsskattemessige behandlingen av produksjonsutstyr for fremstilling av øl og mineralvann i Ringnes sitt anlegg på Gjelleråsen. Det fremgår av dommen at produksjonslinjene for øl gikk gjennom flere bygg, med et omfattende røropplegg fra rom til rom, og at de største øltankene hadde en vekt på opptil 20 tonn. Retten kom til at disse arbeidsmaskinene mv. hadde en tilstrekkelig tilknytning til anlegget og at integrasjonsvilkåret var oppfylt. Når det gjaldt mineralvannproduksjonen, kom retten imidlertid til at integrasjonsvilkåret ikke var oppfylt. Det ble blant annet vist til at tankene var mindre, og at selv om det var rørforbindelse til renseanlegget, var det ikke den samme frem og tilbakekoblingen som for ølproduksjonen.

De p a r t e m e n t e t mener etter dette at det er behov for å endre regelen om avgrensning av eiendomsskattegrunnlaget slik at den blir klarere.

Den teknologiske utviklingen i næringslivet har medført en større grad av automatisering og en mindre arbeidsintensiv industri enn tidligere. Samtidig har omfanget av tjenesteytende næringsvirksomhet økt, og det er innført adgang til å skrive ut eiendomsskatt på annen næringseidendom enn verk og bruk, også utenfor bymessige strøk. Arbeidsmaskinene mv. i verk og bruk blir i stor grad gjenstand for eiendomsbeskatning med dagens regel. Arbeidsmaskinene i verk og bruk kan være svært kostbare, og de kan være mer verdt enn bygninger og tomt. Videre kan selv integrerte arbeidsmaskiner mv. i noen tilfeller bære

preg av å være løsøre. Dette i motsetning til annen næringseiendom hvor produksjonsutstyret er av mindre fysisk karakter og ikke eiendomsbeskattes.

Flere høringsinstanser har anført at arbeidsmaskiner mv. som etter gjeldende regler skal inkluderes i eiendomsskattegrunnlaget, er å anse som fast eiendom, og at gjeldende regler ikke innebærer eiendomsbeskatning av løsøre. De mener at reglene derfor ikke innebærer forskjellsbehandling av verk og bruk og annen næringseiendom.

Departementet viser til at dagens avgrensning av eiendomsskattegrunnlaget for verk og bruk er basert på en skjønnsmessig helhetsvurdering. I denne vurderingen er det et sentralt spørsmål om en adskillelse ville medføre uforholdsmessige økonomiske ofre sett fra et forretningsmessig synspunkt. Denne avgrensningen sammenfaller ikke med avgrensningen av fast eiendom i andre sammenhenger. Dette medfører i noen tilfeller at arbeidsmaskiner mv. som har preg av å være løsøre, inkluderes i eiendomsskattegrunnlaget. Uavhengig av skillet mellom løsøre og fast eiendom er det utvilsomt at produksjonsmidlene i verk og bruk i stor grad er gjenstand for eiendomsbeskatning. Arbeidsmaskinene mv. kan være svært kostbare, og eiendomsbeskatningen av verk og bruk fremstår som høy sammenlignet med eiendomsbeskatningen av annen nærings-eiendom.

Departementet mener på denne bakgrunn at dagens regler bør endres slik at næringslivet får lettelse, og reglene kan bli enklere å praktisere.

Valg av løsning

I høringsnotatet ble det foreslått at eiendomsskattegrunnlaget i verk og bruk skal avgrenses slik at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke eiendomsbeskattes. Departementet drøftet også muligheten av å basere avgrensningen av eiendomsskattegrunnlaget på plassering i skattemessig saldogruppe, samt et fritak for alle arbeidsmaskiner mv., uavhengig av integrasjonsgrad. Disse løsningene ble imidlertid ikke vurdert som hensiktsmessige.

KS m.fl. har uttalt at det nye begrepet «produksjonsutstyr og -installasjoner» vil bidra til nye tvister. Departementet antar at det i en overgangsperiode vil være et behov for å avklare tolkningsspørsmål knyttet til den nye regelen. Departementet legger imidlertid til grunn at den nye regelen på sikt vil være enklere å praktisere enn gjeldende regel. Det vises her blant annet til at

vurderingen av om noe er å anse som produksjonsutstyr eller -installasjoner fremstår som en enklere vurdering enn dagens integrasjonsvilkår. Departementet viser også til at begrepet frigjør avgrensningen fra en tolkning av det eksisterende vilkåret og er mer tilpasset den teknologiske utviklingen.

Regjeringen foreslår derfor at produksjonsutstyr og -installasjoner i verk og bruk ikke skal eiendomsbeskattes.

Regjeringen foreslår at vannkraftanlegg, vindkraftanlegg og anlegg omfattet av særskattereglene for petroleum ikke skal være omfattet av endringene. Avgrensningen av petroleumsanleggene knyttes til særskattereglene for petroleumsvirksomhet etter petroleumsskatteoven § 5.

I høringsnotatet ble det foreslått to løsningsalternativer basert på at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal eiendomsbeskattes.

Alternativ 1 innebærer kun at regelen for fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget for verk og bruk endres slik at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal inkluderes i grunnlaget.

Etter alternativ 2 skal kategorien verk og bruk opphøre. I eiendomsskatten er verk og bruk en egen kategori innenfor kategorien næringseiendom. Dersom kategorien verk og bruk opphører, skal disse eiendommene følge de reglene som gjelder for kategorien næringseiendom. En konsekvens av dette vil være at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal inkluderes i eiendomsskattegrunnlaget. Det vil imidlertid også være andre konsekvenser.

Høringsinnspillene fra kommunene gir liten veiledning med hensyn til valget mellom alternativene. Kommunene og deres interesseorganisasjoner ønsker ingen av alternativene og skiller i liten grad mellom disse. Høringsinstansene som er positive til høringsforslaget, og som har uttalt seg om valget av løsningsalternativ, foretrekker alternativ 2.

Verk og bruk er i flere sammenhenger undergitt særregler i eiendomsbeskatningen. Dette gjelder eiendomsskattegrunnlaget (maskinregelen), verdsettelse, anvendelse av differensierte satser og utskrivingsalternativer. En opphevelse av verk og bruk som egen kategori, med den følge at dagens verk og bruk skal følge reglene for annen næringseiendom, vil i utgangspunktet endre eiendomsbeskatningen av verk og bruk i alle disse sammenhengene. Alternativ 2 forutsetter videre at egedomsskatteovs bestemmelser om næringseiendom, som i dag har tjenesteytende næringer for øyet, endres til å gjelde næringseiendommer generelt.

Verk og bruk som egen kategori i eiendomsskatten ble etablert på slutten av 1800-tallet og hadde den tidens næringsstruktur som utgangspunkt. Når reglene for fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget i verk og bruk i større grad blir like med reglene for næringseiendom, foreligger det etter departementets oppfatning ikke sterke grunner for å beholde verk og bruk som egen kategori i eiendomsskatten. Forenklings- og likebehandlingshensyn taler for at kategorien verk og bruk oppheves, og at anlegg som etter gjeldende regler er å anse som verk og bruk, regnes som næringseiendom.

Departementet foreslår derfor at kategorien verk og bruk oppheves. Anlegg som i dag er å anse som verk og bruk skal følge reglene som gjelder for næringseiendom. Forslaget om å unnta produksjonsutstyr og -installasjoner fra eiendomsskattegrunnlaget skal ikke gjelde for vannkraft, vindkraft og anlegg omfattet av særskattereglene for petroleum. Hvilke eiendeler som skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget, skal for disse eiendommenes vedkommende avgjøres etter gjeldende regler.

Nærmere om løsningen

Eiendomsskattegrunnlaget

Eigedomsskattelova beskriver ikke nærmere hva som inngår i eiendomsskattegrunnlaget for annen næringseiendom. Verken forarbeidene eller rettspraksis behandler spørsmålet nærmere.

Annen næringseiendom i eigedomsskattelovas forstand består i eiendom benyttet i tjenesteytende virksomhet. Lovteksten nevner som eksempler kontorlokale, parkeringshus, butikk, varelager, hotell og serveringssted. Disse har normalt ikke arbeidsmaskiner som inngår i eiendomsskattegrunnlaget fordi slike maskiner regelmessig ikke er en nødvendig innsatsfaktor i den virksomheten som utøves. Det har ikke vært det samme behovet for å presisere nærmere hva som skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget for slik eiendom som for verk og bruk. Når «verk og bruk» heretter skal behandles etter reglene som gjelder for næringseiendom generelt, vil det oppstå spørsmål om hva som skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget. Dagens regler for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for næringseiendom regulerer ikke dette på en tilfredsstillende måte. Det er derfor nødvendig å innføre regler som avgrenser eiendomsskattegrunnlaget for næringseiendom. Ved fastsettelsen av disse reglene vil en stå overfor de samme avgrensingsproblemene og måtte ta de samme hensynene som nevnt ovenfor.

Departementet foreslår at bestemmelsen formuleres slik at det uttrykkelig fremgår at produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget for næringseiendom.

I noen verk og bruk vil disse innretningene kunne utgjøre den vesentligste delen av det faste anlegget. Dette kan for eksempel være tilfellet i store industrianlegg, hvor det gjerne er en rekke større installasjoner med nær tilknytning til produksjonsprosessen. Installasjonene vil ofte ikke ha noen funksjon utenom produksjonsvirksomheten. For slike verk og bruk kan forslaget medføre at det vesentligste av eiendommen ikke blir eiendomsbeskattet.

Begrepet «produksjonsutstyr» er ment å omfatte eiendeler som utøver en funksjon i produksjonsprosessen, for eksempel maskinell bearbeiding av råvarer. Begrepet omfatter alt produksjonsutstyr uten hensyn til graden av fysisk integrasjon. Det vil si at både mer eller mindre frittstående utstyr og utstyr som er fysisk integrert i grunnen eller i et bygg, skal omfattes av begrepet.

Begrepet «produksjonsinstallasjoner» skal omfatte faste innretninger med varig forankring som har en funksjon i produksjonsprosessen. Ved vurderingen av om noe er å anse som produksjonsinstallasjon eller eiendom som skal eiendomsbeskattes, må det i første omgang tas hensyn til tilknytningen til produksjonsprosessen. Har installasjonen (nær nok) tilknytning til produksjonsprosessen, skal den etter forslaget falle utenfor eiendomsskattegrunnlaget selv om den har slik varig forankring at den etter gjeldende regler inngår i det faste anlegget. Departementet legger til grunn at begrepet vil omfatte vesentlige deler av store industrianlegg, og at det for slike anlegg hovedsakelig vil være bygninger og grunnarealer som blir igjen i eiendomsskattegrunnlaget.

For at noe skal anses å være en «produksjonsinstallasjon» må tilknytningen til produksjonsprosessen være av en viss styrke. Et sentralt moment vil være installasjonens funksjon. Dersom den transporterer råvarer eller bidrar i selve tilvirknings- eller transformasjonsprosessen er vilkåret klart oppfylt. En installasjon kan imidlertid ha en nær tilknytning til produksjonsvirksomheten uten at den inngår i selve produksjonskjeden. Dette gjelder særlig installasjoner som er en forutsetning for eller en nødvendig konsekvens av den bestemte produksjonsvirksomheten på eiendommen. Som eksempler kan nevnes særskilte anlegg for rensing, brannsikkerhet og avfallsbehandling som er nødvendige av hensyn til den typen produksjon som foregår på anlegget. Slike installasjo-

ner bør etter departementets oppfatning også være fritatt for eiendomsskatt, og er omfattet av begrepet «produksjonsutstyr og -installasjoner».

Produksjonsutstyr og -installasjoner må avgrenses mot maskiner som tjener bygningen/ den faste eiendommen. Dette er maskiner som er nødvendige for at bygningene skal fungere som sådan, det vil si uten hensyn til produksjonen og omfatter blant annet belysning, ventilasjon, sanitæranlegg og heiser.

KS har anført at det i mange tilfeller vil være svært vanskelig å avgjøre om en installasjon tjener bygningen eller produksjonen. Departementet vil til dette bemerke at det i en overgangsfase vil være påregnelig at det kommer opp enkelte nye problemstillinger som må avklares. Departementet legger til grunn at den nye grensedragningen på sikt vil være enklere å praktisere enn den nåværende.

Departementet vil nedenfor omtale noen typetilfeller. Når det gjelder teleanlegg og lignende, for så vidt de består av aksessnett, sentraler, radiolinjestasjoner, multiplexer og master osv., vil disse være å anse som produksjonsutstyr og -installasjoner. Forslaget innebærer en vesentlig endring i den eiendomsskattmessige behandlingen av slike anlegg, som skal inngå i eiendomsskattegrunnlaget etter gjeldende rett, jf. for eksempel Høyesteretts dom i Rt. 2006 side 1607. For et større bryggeri, for eksempel bryggeriet som er beskrevet i Eidsivating lagmannsretts dom av 15. april 2015 (Ringnes-dommen), vil forslaget innebære at tanker, panner, kar og røropplegg (med armatur) mv. som brukes i produksjonen, blir fritatt for eiendomsskatt. Dette innebærer en betydelig endring sammenlignet med resultatet i Ringnes-dommen, hvor disse innretningene med tilknytning til ølproduksjonen ble ansett som integrert i det faste anlegget og dermed eiendomsbeskattet. Tankene tilknyttet mineralvannproduksjonen var imidlertid mindre og ikke forbundet med et så omfattende røropplegg, og kom ikke til eiendomsbeskatning.

Datamaskiner og servere vil regnes som produksjonsutstyr og -installasjoner når disse inngår i produksjonsprosessen. Det samme vil gjelde kabler, hyller og søyler for oppbevaring av datautstyr, anlegg for nødstrøm, kjøling og stabil luftfuktighet, samt brannslukkingsutstyr når slikt utstyr er installert direkte av hensyn til datautstyret. Dette innebærer at produksjonsutstyr og -installasjoner i f.eks. datasentre vil være fritatt for eiendomsskatt.

Det nye begrepet «produksjonsinstallasjoner» vil i noen tilfeller omfatte mer enn det som i dag er

å anse som arbeidsmaskiner mv. Det vil kunne omfatte eiendeler som i dag anses å tilhøre det faste anlegget, og eiendeler som ligger i grenselandet mellom arbeidsmaskin mv. og det faste anlegget. Dette vil for eksempel kunne være aktuelt for verk og bruk med høy integrasjonsgrad hvor det kan være vanskelig å fastlegge hva som er å anse som det faste anlegget, og hva som er å anse som arbeidsmaskin mv. etter gjeldende regler. I slike anlegg vil maskiner, pumper, rør, tanker, ledninger, generatorer og annet produksjonsutstyr være så integrert i hverandre og produksjonsprosessen at det kan være vanskelig å fastslå hva som utgjør hoveddelen av anlegget og hva som har karakter av tilbehør etter gjeldende regler. Etter forslaget i denne proposisjonen skal slike installasjoner ikke inngå i eiendomsskattegrunnlaget. I andre tilfeller vil det kunne være enklere å identifisere hva som er produksjonsutstyr eller -installasjon. For eksempel vil en mast som står på grunnen, eventuelt med fundament, være en produksjonsinstallasjon. Dreier det seg om et flerbruksbygg med arbeidsmaskiner, vil arbeidsmaskinene med eventuelle fundamenter, rørkoblinger osv. anses å være en produksjonsinstallasjon, mens selve bygningen (skallet) og grunnen fremdeles vil høre til eiendomsskattegrunnlaget.

Det har ingen betydning for vurderingen av om noe er produksjonsutstyr/installasjon om det befinner seg under tak eller ikke. Både utendørs og innendørs anlegg kan være produksjonsutstyr/installasjon. For utendørs anlegg vil det ofte være lite som ikke er enten produksjonsutstyr eller -installasjon, og dermed vil det ofte kun være grunnen som kommer til eiendomsbeskatning. Et eksempel på dette kan være kraftledninger og master mv. i overføringsnettet.

Oppdrettsanlegg er særskilt regulert i eiendomsskatte-lova § 4 tredje ledd. Bakgrunnen er at det grunnleggende kriteriet, at det må dreie seg om fast eiendom, normalt ikke er oppfylt for denne typen anlegg. At oppdrettsanlegg skal være «jamnstelt» med verk og bruk refererer til utskrivingsalternativene. Det innebærer at en kommune skal skrive ut eiendomsskatt på oppdrettsanlegg når den skriver ut eiendomsskatt på verk og bruk. Eiendomsskattegrunnlaget for oppdrettsanlegg er beskrevet i § 4 tredje ledd. Forslaget i denne proposisjonen innebærer ingen endringer i dette særskilte grunnlaget. Når det gjelder tilknytningen til utskrivingskategori, viser departementet til omtalen av endringer i utskrivingsalternativene nedenfor.

Verdsettelse

Etter eidegdomsskattelova § 8 A-2 første ledd skal verdien av eiendommen settes til «det beløp ein må gå ut frå at eiendomen etter si innretning, brukseienskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstillhøve ved fritt sal.» Det er slått fast i rettspraksis at bestemmelsen gir uttrykk for en objektiv omsetningsverdi, og at den for verk og bruks vedkommende som hovedregel skal uttrykkes gjennom en substansverdiberegning. Dersom verk og bruk oppheves som egen kategori i eiendomsskatten, må det vurderes om det er grunnlag for å beholde substansverdi som hovedregel for verdsettelse av anlegg som etter dagens regler utgjør verk og bruk. Det vil si at det må vurderes om det skal opprettholdes et skille mellom tidligere verk og bruk og annen næringsseiendom med hensyn til verdsettelsesmetode.

Bakgrunnen for at substansverdien er hovedregelen for verdsettelse av verk og bruk er at slike anlegg ofte er særegne, og at det kan være vanskelig å beregne verdien på annen måte. For eksempel kan det være vanskelig å finne sammenlignbare eiendommer og priser. Departementet antar imidlertid at deler av vanskelighetene knytter seg til særegenheter ved produksjonsutstyret, som etter forslaget ikke vil inngå i eiendomsskattegrunnlaget.

Departementet viser vidare til at bruken av substansverdi som hovedregel for verdsettelse av verk og bruk har vært gjenstand for en del kritikk. Det er særlig fremhevet at substansverdien i enkelte tilfeller virker svært høy sammenlignet med en omsetningsverdi beregnet i form av en estimert salgsverdi, jf. for eksempel Sydvarangerdommen, omtalt i punkt 7.1.2, og at den medfører urimelige fastsettelser og forskjellsbehandling. Departementet foreslår at eiendom som etter gjeldende regler anses som verk og bruk skal verdsettes etter samme regler som i dag gjelder for annen næringsseiendom. Dette vil innebære at det blir en felles verdsettelsesregel for all næringsseiendom.

Felles verdsettelsesregler vil forenkle regelverket. Imidlertid vil det for noen verk og bruks vedkommende ikke være mulig å basere verdsettelsen på de metodene som brukes ved verdsettelse av annen næringsseiendom, jf. punkt 7.1.2. I slike tilfeller bør det etter departementets oppfatning være adgang til å fastsette omsetningsverdien til teknisk verdi. Det foreslås at dette presiseres i lovteksten.

For vindkraftanlegg og anlegg omfattet av særskattereglene for petroleum, som ikke skal være

omfattet av de nye reglene for avgrensning av eiendomsskattegrunnlaget, foreslås det at gjeldende verdsettelsesmetode opprettholdes.

Se forslag til endringer i § 8 A-2 i eidegdomsskattelova.

Utskrivingsalternativer

Etter gjeldende rett er det to utskrivingsalternativer som skiller mellom verk og bruk og annen næringsseiendom. Dette gjelder alternativene med utskrivning bare på verk og bruk (§ 3 bokstav c) og alternativet bare på eiendom i bymessige strøk samt verk og bruk (§ 3 bokstav e). Fjernes verk og bruk som egen kategori, vil slike anlegg i utgangspunktet bare kunne komme til beskatning i egenskap av å være næringsseiendom. I 2017 er det 67 kommuner som skriver ut eiendomsskatt kun på verk og bruk. Departementet antar at disse kommunene ikke ønsker å eiendomsbeskatte annen næringsseiendom, i og med at de kunne valgt utskrivingsalternativet verk og bruk og annen næringsseiendom (§ 3 bokstav d). I flere av disse kommunene kan det lokale vannkraftanlegget representere hoveddelen av inntektene fra eiendomsskatten på verk og bruk. Etter departementets oppfatning bør det være anledning til å skrive ut eiendomsskatt på vannkraftanlegg uten samtidig å måtte skrive ut eiendomsskatt på all annen næringsseiendom. Departementet legger til grunn at kommunene tilsvarende kan ønske å bare skrive ut eiendomsskatt på anlegg omfattet av særskattereglene for petroleum og vindkraftanlegg. Det foreslås derfor at disse anleggene og vannkraftanlegg sammen skal utgjøre et eget utskrivingsalternativ. Med vannkraftanlegg menes her både anlegg over og under påstemplett merkeytelse på 10 000 kVA.

Med hensyn til oppdrettsanlegg foreslår departementet at disse blir likestilt med næringsseiendom, vannkraftverk, vindkraftverk og anlegg omfattet av særskattereglene for petroleum. Når kommunen har valgt et utskrivingsalternativ som omfatter slik eiendom, skal den også skrive ut eiendomsskatt på oppdrettsanlegg. Det vises til forslag til endring av eidegdomsskattelova § 4 tredje ledd første punktum.

Differensiert eiendomsskattesats

Eidegdomsskattelova § 12 bokstav e gir kommunen anledning til å benytte en egen eiendomsskattesats for verk og bruk utenfor bymessige strøk. Finansdepartementet har tidligere antatt at den differensierte satsen etter § 12 bokstav e ikke kan

være høyere enn den alminnelige eiendomsskattesatsen. Departementet har også uttalt at bestemmelsen ikke gjelder i de tilfellene hvor kommunen skriver ut eiendomsskatt i hele kommunen. Begrunnelsen er at en differensiering mellom verk og bruk på grunnlag av om de ligger i eller utenfor bymessige strøk i slike tilfeller vil være i strid med likhetsprinsippet.

Opprinnelig ble adgangen til differensiering begrunnet i eventuelle forskjeller innenfor kommunen mht. infrastruktur mv. Etter departementets oppfatning er det i dag mindre behov for en slik differensiering av eiendomsskattesatsen. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen i eiendomsskattelova § 12 bokstav e ikke videreføres for næringsseiendom, og derfor oppheves.

7.1.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det fremgår av høringsnotatet 18. juni 2015 at forslaget ville innebære betydelige lettelser for de berørte bedriftene, og at dette ville motsvares av et inntektsbortfall for kommunene på i størrelsesorden 1,2 mrd. kroner. Det ble understreket at statistikkgrunnlaget for dette anslaget var mangelfullt. I forbindelse med høringen ble kommunene derfor særlig bedt om å vurdere de økonomiske konsekvensene av forslaget, både når det gjelder kommunenes eiendomsskatteinntekter, og de administrative kostnadene ved en retaksering av berørte eiendommer.

Som grunnlag for sitt høringssvar gjennomførte KS Eiendomsskatteforum en spørreundersøkelse for å avdekke inntektsbortfallet for sine deltakerkommuner. Basert på svarene fra de kommunene som deltok i undersøkelsen, ble inntektsbortfallet anslått til om lag 1,5 mrd. kroner. I tillegg kommer inntektsbortfallet for kommuner som ikke deltok i spørreundersøkelsen, av KS anslått til om lag 200 mill. kroner. Samlet inntektsbortfall for kommunene ble av KS anslått til minst 1,7 mrd. kroner.

Regjeringens forslag innebærer flere vesentlige endringer sammenlignet med høringsforslaget. Blant annet skal vindkraftanlegg og anlegg som er undergitt særskatt til staten etter petroleumsskatteloven, fortsatt kunne ilegges eiendomsskatt. Denne endringen vil i hovedtrekk redusere det samlede inntektsbortfallet betydelig for kommuner hvor slike anlegg utgjør en vesentlig del av eiendomsskattegrunnlaget. Regjeringen foreslår dessuten en overgangsperiode som skal dempe de umiddelbare konsekvensene for de berørte kommunene, jf. punkt 7.1.6.

Med utgangspunkt i KS-undersøkelsen og regjeringens forslag som er beskrevet i punkt 7.1.4, anslås det at de berørte virksomhetene samlet får redusert eiendomsskatten med om lag 800 mill. kroner når forslaget er fullt ut faset inn. Ettersom forslaget innebærer en retaksering, er anslagene usikre. Anlegget på Mongstad (Lindås kommune) vil trolig få store lettelser i eiendomsskatten ettersom bare en del av anlegget omfattes av petroleumsskatteloven. Store industrianlegg som for eksempel Hydro aluminium (Karmøy), Alcoa (Farsund) og Inos Rafsnes (Bamble) vil også få redusert eiendomsskatten relativt betydelig.

Lettelser for bedriftene motsvares av et inntektsbortfall for de berørte kommunene. Den foreslåtte overgangsordningen innebærer at inntektstapet vil bli faset inn gradvis over fem år, jf. punkt 7.1.6. Dermed anslås inntektstapet for kommunene å bli begrenset til om lag 160 mill. kroner i 2019.

Innbetalt eiendomsskatt kommer til fradrag ved beregning av selskapenes alminnelige inntekt. Det anslås at statens inntekter fra selskapskatten vil øke med om lag 100 mill. kroner når de nye reglene er fullt innfaset i 2023.

De nye reglene innebærer en retaksering av mange av de berørte anleggene. Merkostnadene for kommunene ved en slik retaksering er i KS' høringsuttalelse anslått til om lag 85 mill. kroner. Departementet legger dette anslaget til grunn og antar at det vil være tid til å retaksere anleggene før de nye reglene trer i kraft fra eiendomsskatteåret 2019.

7.1.6 Overgangsregel

Det kan være ulikheter kommunene imellom med hensyn til i hvilken grad de kan kompensere bortfall av inntekter fra skatlegging av arbeidsmaskiner mv. i verk og bruk gjennom utskrivning av eiendomsskatt på andre eiendommer. Det vises her til mulighetene for å velge andre utskrivingsalternativer, endret skattesats mv.

Enkelte kommuner kan få redusert inntektene fra eiendomsskatt relativt betydelig. Regjeringen ser behov for at det vedtas en overgangsregel som vil gi en gradvis utfasing av gjeldende regler. På denne måten vil kommunene få bedre mulighet til å tilpasse sine budsjetter til endringene som foreslås.

Det foreslås en overgangsregel som skal være lik for alle kommunene, både med hensyn til innhold og varighet. Det vil ikke være hensiktsmessig eller praktikabelt med regler som hensyntar ulikheter i størrelsen på inntektsbortfallet, eller

mulighetene for økt eiendomsskatt på andre objekter mv. Dette gjør samtidig at regelen må utformes slik at den i tilstrekkelig grad fanger opp behovet for en lengre overgangsperiode for kommunene med de største inntektstapene.

På denne bakgrunn foreslår regjeringen at det fastsettes en overgangsperiode på fem år for utfasing av den delen av skattegrunnlaget som utgår. Med en så vidt lang overgangsperiode vil kommunene ha tilstrekkelig tid til å omstille seg og tilpasse budsjettene.

Overgangsregelen som foreslås, innebærer at kommunene i overgangsperioden i tillegg til å skrive ut eiendomsskatt på grunnlaget fastsatt etter de nye reglene, kan fortsette å skrive ut eiendomsskatt på den delen av skattegrunnlaget som skal utgå, men med en stadig mindre andel av dette grunnlaget. Som omtalt ovenfor foreslår departementet at endringene skal få virkning fra og med 2019. Blir det i 2018 skrevet ut eiendomsskatt på et verk og bruk hvor verdien av produksjonsutstyret verdsettes til 20 mill. kroner, vil kommunen i 2019 kunne skrive ut eiendomsskatt på det samme utstyret basert på en andel på fire femdel av grunnlaget, det vil si 16 mill. kroner.

Metoden forutsetter at produksjonsutstyret verdsettes. Kommunene må taksere verk og bruk på nytt når produksjonsutstyr og -installasjoner ikke skal inngå. Skattegrunnlaget knyttet til overgangsregelen vil være differansen mellom eiendomsskattegrunnlagene for 2018 og 2019 på den enkelte eiendom.

Det er bortfallet av inntekter fra kommunens tidligere skattegrunnlag som skal fases ut. Utskriving av eiendomsskatt etter overgangsregelen forutsetter at kommunen skriver ut eiendomsskatt på verk og bruk i 2018 og opprettholder utskrivningen på disse eiendommene i overgangsperioden. Utgangspunktet for, eller opprinnelig verdi på skattegrunnlaget knyttet til overgangsregelen ligger fast i hele overgangsperioden. Dersom kommunen foretar ytterligere retaksering av tidligere «verk og bruk» i overgangsperioden, skal dette ikke medføre endringer i grunnlaget for overgangsregelen. Endringer i skattesatsene for eiendomsskatten i kommunen i overgangsperioden skal heller ikke få virkning for utskrivningen på det særskilte skattegrunnlaget knyttet til overgangsregelen. For dette grunnlaget skal skattesatsen for 2018 benyttes i hele perioden. Dersom det i overgangsperioden kommer nye eiendommer til i kommunen som ville vært kategorisert som «verk og bruk», skal disse ikke omfattes av overgangsregelen.

Samtidig presiseres det at utskrivning av eiendomsskatt vedtas av kommunestyret for ett år om gangen. Kommunene vil stå fritt til helt å avvikle eiendomsskatten i overgangsperioden, eller til å velge andre utskrivingsalternativer. Dersom kommunen velger å ikke skrive ut eiendomsskatt på næringsseiendom, vil imidlertid utskrivning etter overgangsregelen falle bort, jf. begrunnelsen for denne ovenfor.

7.1.7 Ikrafttredelse

Det følger av eidegdomsskattelova § 10 at sentrale avgjørelser om utskrivning av eiendomsskatt skal vedtas i forbindelse med behandlingen av kommunens budsjett. Budsjettet skal vedtas innen årets utgang for det kommende kalenderår, jf. kommuneloven § 45. Departementet foreslår at endringene skal tre i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2019. Kommunene kan da ta hensyn til endringene som foreslås i eidegdomsskattelova ved budsjettbehandlingen for 2019.

7.2 Produksjonslinjer mv. i eiendomsskatten på kraftanlegg

7.2.1 Innledning og sammendrag

De fleste kraftanlegg må mate kraften inn i overføringsnettet via egne linjer, såkalte produksjonslinjer. Enkelte kommuner skriver ut separat eiendomsskatt på produksjonslinjer, i tillegg til på kraftanlegget. Det har vært flere tvister om dette. I dom fra september 2015 slo Høyesterett fast at produksjonslinjer for eiendomsskatteformål ikke er en del av kraftanlegget de betjener. Produksjonslinjene kan beskattes separat som selvstendige nettanlegg. Høyesterett la også til grunn et prinsipp om at øvrige driftsmidler kun er en del av kraftanlegget dersom de har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen. Høyesterettsdommen får derfor betydning ikke bare for kommunens rett til å skrive ut separat eiendomsskatt på produksjonslinjer, men også for deler av fradragsretten i eiendomsskattegrunnlaget av kraftanlegget.

Departementet varslet i Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017* at man ville sende på høring et forslag om å endre gjeldende rett slik at produksjonslinjer anses som en del av kraftanlegget de betjener. Høringsnotat ble sendt ut 25. april 2017, med høringsfrist 25. juli 2017.

Etter høyesterettsdommen mener departementet at det er nødvendig å endre gjeldende rett slik at beskatningen av store vannkraftanlegg

(over 10 MVA) blir i samsvar med verdsettelsesmetoden som er valgt for slike anlegg. Videre er det ønskelig at kraftforetak som selv eier produksjonslinjene, får tilsvarende fradragsrett som foretak som leier produksjonslinjene. Det er også ønskelig at fradragsretten for driftsmidler i eiendomsskattegrunnlaget og i grunnrentebeskatningen blir sammenfallende med hensyn til hvilke driftsmidler som omfattes.

Departementet foreslår en lovendring slik at skattyters produksjonslinjer inngår som en del av kraftanlegget ved takseringen. Videre foreslås det en endring om at fremtidige kostnader til utskifting av øvrige driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen kommer til fradrag ved verdsettelsen av kraftanlegget (formuesverdien). Departementet foreslår samme løsning som anvendes ved beregning av grunnrenteinntekt for vannkraftverk. Dette vil bidra til bedre sammenheng i skattereglene. Dette medfører at fradragsretten i formuesverdien mellom kraftforetak som henholdsvis eier og leier produksjonslinjer blir likere. Departementet utvider ikke fradragsretten i grunnrenteinntekten, men foreslår at fradragsretten i formuesverdien skal tilsvare den i grunnrenteinntekten.

Endelig foreslår departementet å presisere i eiendomsskatteleva at driftsmidler som ikke inngår i kraftanlegget, men som likevel skal komme til fradrag ved verdsettelsen etter departementets forslag, bare kan skattlegges separat med eiendomsskatt for den andelen som ikke er knyttet til kraftproduksjonen. Tilsvarende regel foreslås for formuesskatteformål i skatteloven. Dette gjelder imidlertid ikke driftsmidler som ligger i en annen kommune enn kraftanlegget.

Lovendringene vil også delvis ha betydning for småkraftanlegg.

Forslagene avskjærer kommunenes muligheter til å skrive ut separat eiendomsskatt på produksjonslinjer som er eid av kraftselskapet og utvider fradragsretten i formuesverdien for kraftanlegg. Forslaget antas på usikkert grunnlag å gi en lettelse i eiendomsskatten for kraftselskapene med om lag 50 mill. kroner og en tilsvarende reduksjon i kommunenes inntekter.

Det vises også til regjeringens forslag om å frita produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner i punkt 7.1. Dette innebærer at overføringslinjer som ikke er en del av kraftanlegget ikke lenger kan ilegges eiendomsskatt.

Det vises til forslag til endringer i eiendomsskatteleva § 8 B-1 første ledd og skatteloven §§ 18-1 annet ledd og 18-5 fjerde ledd.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven trer i kraft fra og med inntektsåret 2017, og

at endringene i eiendomsskatteleva trer i kraft fra og med eiendomsskatteåret 2019. Endringene for kommunene vil først få virkning fra og med 2019.

7.2.2 Bakgrunn

Mens kraftanlegget produserer kraften, sørger overføringsnettene for å bringe kraften ut til strømbrukerne. Få kraftanlegg er direkte forbundet med overføringsnettene. For å overføre kraften fra kraftstasjonen og til innmatingspunktet i overføringsnettene gjøres det bruk av såkalte produksjonslinjer. Disse går fra kraftstasjonens vegg til innmatingspunktet. Slike linjer kan også ha andre funksjoner enn innmating, herunder både overføring og fordeling av kraft. Det er likevel ikke etablert et klart skille mellom hvilke linjer som er produksjonslinjer og hvilke linjer som inngår i overføringsnettene. Det skjer også stadig utbedringer i overføringsnettene slik at linjer som tidligere har vært ansett som produksjonslinjer, senere kan inngå som en del av overføringsnettene.

Produksjonslinjer kan være eid av kraftprodusenten selv eller av andre. Produsenter som er tilknyttet en produksjonslinje eid av andre, gjerne et nettselskap, betaler en tariff som dekker kostnadene knyttet til produksjonslinjen, for eksempel en årlig leiesats. Tarifiering av produksjonslinjer som er eid av andre enn produsenten, vil ofte være omfattet av reglene om produksjonsrelaterte nettanlegg. Produksjonsrelaterte nettanlegg er definert av Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) i kontrollforskriften som kraftledninger og andre nettanlegg der hovedfunksjonen er overføring av kraft fra tilknyttet produksjonsanlegg til nærmeste utvekslingspunkt i nettet. Hvis linjen i tillegg til overføring brukes til kraftuttak, kan uttaket belastes en rimelig andel av kostnadene, men ikke mer enn gjeldende tariffen i tilgrensede områder.

NVE har undersøkt om linjene som kraftanlegg over 10 MVA bruker for å mate kraften inn i overføringsnettene, kun overfører kraft fra ett eller flere spesifikke kraftverk, eller om det også er forbruk knyttet til disse linjene. Flere linjer er i dag rene produksjonslinjer, men vil senere inngå som en del av overføringsnettene på grunn av nye linjer som bygges. Andre tilfeller kan være linjer som både mater kraften inn på nettet og brukes til kraftforsyning til underliggende strømbrukere. Det kan også være tilfeller der et kraftverk mater kraften inn på nettet via to linjer. Hver linje kan da ses på som en produksjonslinje, men samlet blir linjene sett på som en del av overføringsnettene.

NVE anslår at det i dag finnes i underkant av 130 produksjonslinjer fra kraftanlegg over 10 MVA. Midlere årsproduksjon for disse verkene samlet utgjør i overkant av 26 TWh (i underkant av 20 pst. av total midlere årsproduksjon). De fleste linjene er luftlinjer, men det er også innslag av kabler. Samlet lengde på produksjonslinjene utgjør anslagsvis 1 000 km, mens gjennomsnittlig lengde er anslått til om lag 8 km. Gjennomsnittlig levetid for linjene er 67 år, mens anslått gjennomsnittlig gjenstående levetid ligger på rundt 30 år. Verdien av disse produksjonslinjene anslås til om lag 1 mrd. kroner, og kraftprodusentene eier litt under halvparten av den samlede verdien. Øvrige linjer eies hovedsakelig av nettselskap. I tillegg til linjene NVE har vurdert, kan det være mindre ledninger på 22 kV og under.

7.2.3 Gjeldende rett

Kommunestyret i den enkelte kommune avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen, jf. lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane (eieendomsskattelova). Loven inneholder flere alternativer for hvilke typer eiendom som skal omfattes av utskrivningen. Både kraftanlegg og overføringsanlegg kan ilegges eiendomsskatt, som såkalte «verk og bruk». De er begge selvstendige eiendomsskatteobjekter, men metoden for fastsettelsen av skattegrunnlaget er ulik for de to anleggstypene.

Eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg skal baseres på formuesverdien slik denne fastsettes i henhold til reglene i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 18-5. For nettanlegg skal verdsettelsen bygge på reglene i eieendomsskattelova. Dette innebærer at nettanlegg skal verdsettes til objektiv omsetningsverdi, og at takseringen foretas av kommunene. Verdsettelsen baseres på bruk av såkalt substansverdi (gjenanskaffelsesverdi). Det vil si at skattegrunnlaget settes til hva det samme anlegget vil koste som nytt med fradrag for slit og elde og eventuell utidsmessighet.

Formuesverdien for kraftanlegg over 10 MVA beregnes som nåverdien over uendelig tid av et gjennomsnitt av de fem siste års normerte salgsinntekter fratrukket driftskostnader, eiendomsskatt, grunnrenteskatt og nåverdien av fremtidig investeringsbehov etter en sjablongmetode. Produksjonen verdsettes til spotmarkedspriser, med unntak av konsesjonskraft som verdsettes til konsesjonskraftprisen. Formuesverdien benyttes i utgangspunktet som grunnlag for eiendomsskatt, jf. eieendomsskattelova § 8 B-1 (1). Eiendomsskatte-

grunnlaget kan imidlertid ikke være lavere eller høyere enn henholdsvis 0,95 kroner per kWh og 2,74 kroner per kWh av anleggets gjennomsnittlige produksjon over en periode på sju år (minimums- og maksimumsreglene). Dersom anlegget har vært i drift mindre enn sju år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn.

For kraftanlegg under 10 MVA beregnes formuesverdien og eiendomsskatten på grunnlag av skattemessig nedskrevet verdi av investeringene, dvs. skattemessig verdi per 1. januar i skattefastsettingsåret. Minimums- og maksimumsreglene gjelder ikke for disse kraftanleggene.

Eieendomsskattelova inneholder ingen egne regler om produksjonslinjer. Høyesterett avsa 24. september 2015 dom i en sak hvor spørsmålet var hvorvidt produksjonslinjer ved utskrivning av eiendomsskatt skal anses som en del av kraftanlegget, eller om de kan beskattes separat. I dommen kom Høyesterett til at produksjonslinjene ikke inngår som en del av kraftanlegget, og at de dermed kan beskattes separat som et eget skatteobjekt (på linje med andre, selvstendige nettanlegg). Høyesterett slo også fast at øvrige driftsmidler (i dette tilfellet to garasjeanlegg og en fjellhytte) kun er en del av kraftanlegget dersom de har en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen.

Av skatteloven § 18-1 annet ledd bokstav a følger det at «Med kraftanlegg menes kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg.» Høyesterett la i sin dom av 24. september 2015 avgjørende vekt på denne bestemmelsens ordlyd og forhistorie ved avgjørelsen av beskattningen for produksjonslinjer. Under henvisning til Ot.prp. nr. 86 (1997–98) og Rundskriv 400 avd I av 21. juni 1965, uttalte Høyesterett at:

«(...) grensesnittet for hva som er fjernledninger i rundskrivets – og dermed lovens – forstand, trekkes der maskinspenningen er opptransformert til overføringsspenning. Kraft som sendes videre på en produksjonslinje vil nettopp være opptransformert til overføringsspenning. Et slikt nettanlegg vil derfor ikke være del av et «kraftanlegg» etter § 18-1.»

Høyesteretts dom avgjør konkret bare spørsmålet om separat eiendomsbeskatning av produksjonslinjene. Dommen får imidlertid også betydning for deler av fradragsretten i eiendomsbeskatningen av kraftanlegg over 10 MVA. I grunnrenteinntekten gis det fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd a nr. 1. I Finansdepartementets for-

skrift til skatteloven (FSFIN) § 18-3-27 spesifiseres det at innmatingsavgift samt kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger frem til innmatingspunktet i nettet, kan trekkes fra. I verdsettelsen av kraftanleggene for eiendomsskatteformål følger det direkte av skatteloven § 18-5 første ledd at slike driftskostnader kan trekkes fra. Høyesterettsdommen har ikke endret dette, og etter gjeldende rett er det altså tilsvarende fradrag for driftskostnader i grunnrenteinntekten og formuesverdien (og dermed eiendomsskattegrunnlaget).

Frdraget for fremtidige utskiftingskostnader i formuesverdien er imidlertid regulert i fjerde ledd der det heter at «fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler gis for driftsmidler i kraftanlegget som i henhold til skattemessige avskrivningstider må anses å ha begrenset levetid». Frdragsretten for fremtidige utskiftingskostnader begrenses altså til hvilke driftsmidler som er en del av kraftanlegget. Når Høyesterett har slått fast at produksjonslinjer og visse andre driftsmidler ikke er en del av kraftanlegget, får dette betydning for frdraget for fremtidige utskiftingskostnader.

Før høyesterettsdommen har Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) praktisert frdragsretten i formuesverdien tilsvarende som i grunnrenteinntekten. Det har frem til høyesterettsdommen vært gitt fradrag for fremtidige utskiftingskostnader knyttet til driftsmidler som det har vært anledning til å frdragsføre i grunnrenteinntekten. Høyesterettsdommen gjør at dette ikke lenger er mulig.

7.2.4 Høringen

I høringsnotat av 24. april 2017 ble det foreslått at produksjonslinjer skal inngå som en del av kraftanlegget. Videre ble det foreslått at fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen skal komme til fradrag ved verdsettelsen av kraftanlegget. I tillegg ble det foreslått at driftsmidler som ikke inngår i kraftanlegget, men skal gi grunnlag for fradrag etter forslaget, bare kan skattlegges separat med eiendomsskatt for den andelen av driftsmiddelet som ikke er knyttet til kraftproduksjon. Dersom 30 pst. av et slikt driftsmiddel anses å ha tilknytning til kraftproduksjonen, kan inntil 70 pst. av driftsmiddelets verdi skattlegges separat etter de alminnelige eiendomsskatte reglene.

Det er kommet inn over 50 høringsinnspill, i hovedsak fra kommuner som berøres av forslaget. *Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar*

(LVK) er mot forslaget. Det samme gjelder samtlige av kommunene som har sendt inn høringsuttalelse. LVK går mot at produksjonslinjer skal medregnes i kraftanlegget, og mener det fortsatt bør være anledning til å beskatte disse separat. Som alternativ foreslår LVK at det reguleres hvilke fradrag som kan kreves knyttet til produksjonslinjene. LVK mener dette kan gjøres etter samme modell som brukes for tariffing av leie av slike linjer, og at dette vil gi likebehandling uavhengig av eierforholdene.

Når det gjelder frdragsretten for driftsmidler er LVK enige i at dagens regler bør forbedres, men mener at kriteriet departementet foreslår er vagt og skjønnsmessig. LVK foreslår at det nedsettes et utvalg med representanter fra bransjen og kommunene som kan utarbeide retningslinjer for hvilke driftsmidler som skal gi grunnlag for fradrag. Videre anføres det at å bruke samme kriterium som i grunnrenteskatten ved beregning av eiendomsskatt vil være i strid med det såkalte objektivitetsprinsippet i eiendomsskatten. KS er også mot forslaget og støtter LVK i at det bør nedsettes en arbeidsgruppe.

Energi Norge støtter i hovedsak departementets forslag, men mener det er behov for enkelte justeringer. Organisasjonen mener blant annet at det er behov for å forenkle vurderingen av om nettanlegg skal anses som produksjonslinjer. Energi Norge foreslår at andelen som skal inngå i kraftanlegget, primært baseres på faktisk inn- og utmating. De mener imidlertid at det samtidig bør fastsettes en sjablongregel hvor hele linjen regnes som del av kraftanlegget dersom 80 pst. av bruken knytter seg til innmating, og at hele linjen skal regnes som et rent overføringsanlegg dersom mindre enn 20 pst. brukes til innmating. Videre er Energi Norge kritisk til at det skal være adgang til separat beskatning av driftsmidler tilknyttet kraftproduksjonen dersom driftsmiddelet ligger i en annen kommune enn kraftanleggskommunen. *Næringslivets Hovedorganisasjon* (NHO) og *Statkraft* støtter Energi Norges høringsuttalelse.

Skattedirektoratet (SKD) er enige med departementet i at det må gis fradrag for alle driftsmidler som bidrar til at verdien av vannfallet realiseres. Direktoratet mener imidlertid at bruk av frdragskriteriet fra grunnrenteskatten ved beregning av eiendomsskatt ikke vil gi administrative besparelser, da det er lite praksis vedrørende dette vilkåret. Videre mener SKD at de foreslåtte reglene om fordeling avhengig av bruken av driftsmidlet vil virke kompliserende.

7.2.5 Vurderinger og forslag

Metoden for å verdsette kraftanlegg over 10 MVA bygger på markedsverdien av kraftanlegget samlet sett. Etter departementets vurdering bør alle driftsmidler som er nødvendige for å realisere verdien av kraftproduksjonen, inkluderes i markedsverdien av anlegget, jf. omtale i Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017*. Uten nødvendige driftsmidler, for eksempel turbiner, generatorer, dammer, men også produksjonslinjer, vil ikke verdien av vannfallet kunne realiseres.

Med metoden som er fastsatt for å verdsette kraftanlegg, gir det liten mening å se på verdien av de enkelte driftsmidlene separat. Metoden innebærer nettopp at driftsmidlene i all hovedsak kun har økonomisk verdi som en integrert del av kraftanleggene. Formuesverdien i eiendomsskattegrunnlaget beregnes ved hjelp av brutto salgsinntekter som fremkommer ved produksjon multiplisert med kraftpris. Formuesfastsettelsen inneholder ikke andre inntekstposter. Driftsmidlene i et kraftanlegg genererer altså i hovedsak ikke inntekter i seg selv, men bidrar sammen til at verdien av vannfallet kan realiseres. Dette gjelder også for produksjonslinjer. I den grad eiere av produksjonslinjer har inntekter fra linjene, vil dette i all hovedsak være fra tilknyttede kraftverk som dekker sin forholdsmessige andel av kostnadene.

Departementet mener videre at kostnader knyttet til driftsmidler som er nødvendige for å realisere verdien av kraftproduksjonen, skal være fradragsberettiget ved beregning av formuesverdien. Ved verdsettelse av kraftanlegg over 10 MVA vil alle driftsmidler som inngår i kraftanlegget, isolert sett redusere verdien av anlegget fordi kostnader knyttet til driftsmidlene kan trekkes fra.

Høyesteretts dom innebærer at fradragsretten for kostnader knyttet til produksjonslinjene blir forskjellig for kraftanlegg som selv eier produksjonslinjen og for kraftanlegg som leier linjen. Kraftforetak som leier linjen, normalt av et nettselskap, betaler en tariff som dekker kostnadene ved linjen, typisk en årlig leiesats. Leiesatsen vil dekke både driftskostnader og avskrivninger, samt en avkastning på investert kapital. Denne kostnaden vil komme til fradrag ved beregning av formuesverdien til kraftanlegget. Kraftanleggseier som også eier linjen selv, får som hovedregel fradrag for kostnader knyttet til drift av linjen, men ikke fradrag for fremtidige utskiftingskostnader knyttet til linjen som følge av høyesterettsdommen.

Departementet foreslår å endre loven slik at det blir klart at produksjonslinjer som tilhører

kraftverkseier, er en del av kraftanlegget. Videreføring av separat beskatning av produksjonslinjer, slik LVK argumenterer for, vil bryte med gjeldende verdsettelsesmetode, hvor alle driftsmidler som bidrar til å realisere verdien av kraftanlegget, skal inngå i verdsettelsen.

I stedet for å definere produksjonslinjene som en del av kraftanlegget foreslår LVK å gi fradrag for en beregnet leie etter samme modell som brukes for tariffing av leie i henhold til NVEs inntektsrammeregulering. Etter departementets vurdering vil dette være unødvendig kompliserende og innebære et nytt prinsipp for fradragsføring av kostnader for eide driftsmidler. Etter gjeldende metode gis det fradrag for nåverdien av fremtidige utskiftingskostnader for alle avskrivbare driftsmidler.

Med departementets forslag vil fradragsretten bli likere for henholdsvis kraftforetak som eier produksjonslinjene selv, og kraftforetak som leier linjene. Videre bør det være samme skattemessige tilknytningskrav for driftsmidler som gir fradrag i grunnrenteinntekten og formuesverdien. Departementets forslag innebærer at skjæringspunktet for hvilke driftsmidler som det kan beregnes fradrag for, blir det samme i begge skattartene. Departementet utvider ikke med dette fradragsretten i grunnrenteinntekten, men ønsker å presisere at fradragsretten i formuesverdien skal tilsvare den i grunnrenteinntekten.

LVK er enig i at det er behov for å gjennomgå hvilke driftsmidler som gir rett på fradrag for fremtidige utskiftingskostnader, og foreslår at det nedsettes en arbeidsgruppe. Et utvalg eller en gruppe som skal vurdere fradragsretten, slik LVK foreslår, vil utsette en endring på ubestemt tid, og det er usikkert om det vil oppnås enighet og om det lar seg gjøre å fastsette avklarende regler. Departementet legger videre vekt på at kriteriet som nå foreslås, allerede er gjeldende rett ved fastsettelse av grunnrenteinntekt. Det kan ikke ses noen grunn til at dette skulle være vanskeligere å praktisere ved fastsettelse av formuesverdien enn i grunnrenteinntekten.

Lovforslagene om utvidet fradragsrett gjelder kun for kraftanlegg over 10 MVA. Forslaget til lovendring som inkluderer produksjonslinjer i kraftanlegget, får imidlertid betydning også for kraftanlegg under 10 MVA. I praksis vil likevel dette forslaget, isolert sett, ha svært begrensede virkninger for de minste kraftanleggene. Forslaget gir i hovedsak to effekter som normalt vil utligne hverandre. For det første vil forslaget medføre en økning i eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegget. Det skyldes at kraftanlegg under 10 MVA for

eiendomsskatteformål verdsettes på grunnlag av skattemessig nedskrevet verdi av investeringene, og produksjonslinjene vil med forslaget igjen være del av investeringene i kraftanlegget. Dette er helt i tråd med verdsettelsesmetoden som er valgt for småkraftverk. For det andre vil forslaget redusere eiendomsskattegrunnlaget for nettanlegget (som verdsettes etter substansverdimetoden) siden produksjonslinjene nå flyttes over til kraftanlegget. Regjeringens forslag om også å frita produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner i eiendomsskatten, jf. punkt 7.1, vil imidlertid føre til at kraftlinjer som ikke er en del av kraftanlegg, jf. skatteloven § 18-1, ikke lenger kan eiendomsbeskattes.

7.2.6 Nærmere om departementets forslag

Høyesterett har i dom 24. september 2015 slått fast at definisjonen av kraftanlegg i skatteloven § 18-1 overstyrer eieendomsskattelovas bestemmelse om at «Bygninger og anlegg skal reknast saman med verket eller bruket når dei høyrer til eller trengst i verksdrifta». Høyesterett bygger også sin avgjørelse med hensyn til hva som inngår i et kraftanlegg på en tolkning av bestemmelsen i skatteloven § 18-1. Departementet finner derfor at endringen bør foretas i denne bestemmelsen. Gjennom reglene i eieendomsskattelova § 8 B flg., får endringen anvendelse for eiendomsskatten.

Produksjonslinjer

Produksjonslinjer kan brukes til innmating, overføring og fordeling av kraft. Forslaget til lovendring i skatteloven § 18-1 skal forstås slik at det bare er i den grad linjen brukes til innmating at den skal inngå i kraftanlegget og anses som produksjonslinje. Brukes linjen for eksempel 50 pst. til innmating og 50 pst. til overføring, er det bare 50 pst. av linjen som skal inngå i kraftanlegget.

Denne forståelsen av begrepet produksjonslinjer bryter med hva Høyesterett la til grunn i dommen av 24. september 2015. I dommen ble produksjonslinjen ansett å være en fjernledning ettersom kraften som sendes gjennom linjen er opptransformert til overføringsspenning. Etter departementets forslag skal det legges større vekt på hva linjene brukes til ved avgjørelsen av om linjene inngår i kraftanlegget. At produksjonslinjer inngår i kraftanlegget, foreslås inntatt som et nytt siste punktum i skatteloven § 18-1 annet ledd bokstav a. På denne måten utelukker ikke bruken av begrepet produksjonslinjer at disse kan tjene andre formål i tillegg til ren innmating, og derfor

også delvis ha karakter av fjernledning eller fordelingsanlegg, som ikke skal inngå i kraftanlegget.

Produksjonslinjer kan eies av andre enn eieren av kraftanlegget. I slike tilfeller vil kraftprodusenten betale leie til netteier for å mate kraften inn i overføringsnettet. Ut fra en økonomisk betraktning burde produksjonslinjer behandles på samme måte ved taksering og eiendomsbeskatning, uavhengig av hvem som eier linjene. Departementet har vurdert en løsning hvor produksjonslinjene inngår i kraftanlegget ved beskatningen, uavhengig av om kraftverkseier selv eier eller leier disse driftsmidlene. Det er imidlertid et sentralt prinsipp innenfor eiendomsskatten at det er eieren av skatteobjektet som hefter for skatten. Det kan i denne sammenheng vises til høyesterettsdommene inntatt i Rt. 2002 side 1411 og 2006 side 1615. I sistnevnte dom la Høyesterett til grunn at eieren av en mindre komponent montert inn i et stort anlegg som tilhørte andre, skulle svare eiendomsskatt på denne. En regel som likestilte eie og leie av produksjonslinjer med hensyn til eiendomsskatt ville derfor bryte med et sentralt prinsipp innenfor eiendomsskatten.

Departementet foreslår i stedet at produksjonslinjer inngår i kraftanlegget bare når de er eid av kraftselskapet. Hvis kraftanlegget leier produksjonslinjen, vil den ikke inngå i anlegget. Det gjelder blant annet dersom produksjonslinjen eies av et eget selskap.

Løsningen departementet foreslår innebærer at samme type objekt behandles skattemessig ulikt avhengig av eierforholdet. Departementet ser at dette kan være uheldig, men vurderer at en slik løsning er bedre enn alternativet. Alternativet vil som nevnt innebære at kraftselskapet ilegges eiendomsskatt på et objekt det ikke selv eier. I så tilfelle må en eventuelt vurdere om utleier skal tilordnes en forholdsmessig andel av verdien av kraftanlegget. Det er ellers et gjennomgående skatterettslig prinsipp at beskatningen baseres på det privatrettslige forholdet, det være seg eiendomsrett eller leierett. Det er, etter departementets vurdering, en bedre løsning at bare eiere av produksjonslinjer beskattes etter verdsettelsesmetoden for kraftanlegg. Departementet foreslår derfor ikke at produksjonslinjer eid av andre enn kraftprodusenten skal inngå i kraftanlegget.

Regjeringens forslag om å frita produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner i punkt 7.1 innebærer at kraftlinjer som ikke er en del av kraftanlegg, ikke lenger kan ilegges eiendomsskatt. Forslagene samlet sett fører til at produksjonslinjer som eies av kraftverksselskapet inngår i verdset-

telsen av kraftanlegg, mens produksjonslinjer som leies fritas fra eiendomsskatt. Departementet ser at dette kan være uheldig, men mener en løsning med separat beskatning av leide produksjonslinjer når andre deler av overføringsnett skal fritas fra eiendomsskatt, blir for komplisert.

LVK anfører at et skille basert på eierforholdet vil være i strid med det såkalte objektivitetsprinsippet, som går ut på at man ikke skal ta hensyn til subjektive forhold hos eieren ved verdsettelsen. Departementet viser til at kraftanlegg verdsettes etter særskilte regler hvor verdsettelsen bygger på en sjablongmessig avkastningsverdi som allerede avviker fra det som er vanlig verdsettelsesmetode for eiendomsskatt som objektskatt. I tråd med verdsettelsesmetoden bør alle driftsmidler som er nødvendig for å realisere verdien av kraftanlegget i størst mulig grad inngå i verdsettelsen.

I hvilken grad en kommune får endret sine eiendomsskatteinntekter, vil blant annet avhenge av om den har benyttet muligheten til å skrive ut separat eiendomsskatt på produksjonslinjer. I tillegg vil eiendomsskatten på anlegget reduseres ettersom fradrag for fremtidige utskiftingskostnader knyttet til linjen igjen kan fradragføres – slik administrativ praksis var før høyesterettsdommen. Samlet eiendomsskatt vil dermed bli noe lavere enn ved gjeldende rett. Ettersom eiendomsskatten er kommunal, medfører forslaget noe lavere eiendomsskatteinntekter til kommunene.

Produksjonslinjer kan i tillegg til innmating av kraftproduksjon, også brukes til overføring og fordeling til andre sluttbrukere. I slike tilfeller må det avgjøres hvor stor del av linjen som «er knyttet til kraftproduksjonen». Departementet legger til grunn at det skal foretas en forholdsmessig fordeling av skattegrunnlaget basert på den faktiske bruken. Den delen som brukes til innmating, verdsettes som del av kraftanlegget, mens den delen som brukes til overføring (fordeling) følger de ordinære reglene i eiendomsskatteleva. Etter forslag i punkt 7.1 skal overføringsnett ikke lenger eiendomsbeskattes. Fordelingen mellom innmating og overføring (fordeling) skal baseres på samme prinsipper som i grunnrenteskatten § 18-3 tredje ledd. Det legges opp til at disse opplysningene fastsettes i forbindelse med verdsettelsen av kraftanlegget. Departementet mener *Energi Norges* forslag om et hovedsakelighetskriterium basert på en sjablongregel for fordeling vil virke kompliserende og være overflødig, når denne skal komme i tillegg til en hovedregel om å legge faktisk fordeling til grunn. Slik forholdsmessig fordeling mellom produksjon og

overføring (fordeling) får bare betydning når eier av kraftanlegget selv eier linjene.

Andre driftsmidler

En tilføyelse i skatteloven § 18-1 andre ledd bokstav a om at produksjonslinjene inngår i kraftanlegget vil forhindre at disse blir gjenstand for separat eiendomsskatt. I produksjonen av vannkraft inngår imidlertid også andre driftsmidler. I Høyesteretts dom vedrørende produksjonslinjer ble det vurdert hva slags typer bygninger som kvalifiserer som kraftanlegg i lovens forstand. Konkret omhandlet dette en hytte og to garasjer som ble benyttet i kraftproduksjonsvirksomheten. Høyesterett trakk i dommen opp et skille mellom driftsmidler med direkte og indirekte funksjon i den løpende kraftproduksjonen.

Etter departementets vurdering bør driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen, behandles likt og inngå i verdsettelsen av kraftanlegget etter skatteloven § 18-5, selv om disse ikke anses som en del av kraftanlegget. Departementet mener at avgrensningen av slike driftsmidler bør være den samme som gir grunnlag for avskrivningsfradrag ved beregning av grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18-3 (3) bokstav a nr. 3. Det foreslås derfor en endring i skatteloven § 18-5 fjerde ledd som presiserer at utskiftingskostnader for driftsmidler «knyttet til kraftproduksjonen» kommer til fradrag ved verdsettelsen av kraftanlegg. Med dette brukes samme formulering av tilknytningskravet som skatteloven § 18-3 for grunnrenteskatten. Det innebærer at eventuell praksis i skatteetaten i tilknytning til tolkning av denne bestemmelsen vil være relevant og kunne gi veiledning for å avgjøre hvilke driftsmidler som er omfattet. SKD anfører at det per i dag er lite praksis knyttet til dette vilkåret. Departementet viser til at kriteriet allerede har en viktig funksjon i grunnrenteinntekten, og at grensedragningen nå vil være felles i de to skatteartene. Departementet utvider ikke med dette fradragretten i grunnrenteinntekten, men ønsker å presisere at fradragretten ved beregning av formuesverdi skal tilsvare den i grunnrenteinntekten.

Ved beregning av grunnrenteinntekt er tilknytningskravet for hvilke driftsmidler det kan kreves avskrivninger for og som skal inngå i friinntektsgrunnlaget, at driftsmidlene må være «knyttet til kraftproduksjonen», jf. skatteloven § 18-3 (3) bokstav a nr. 3 første punktum og bokstav b første punktum. Om dette tilknytningskravet fremgår det av Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) side 192 nederst høyre spalte:

«Foruten driftsmidler som benyttes direkte i kraftproduksjonen, omfatter dette driftsmidler som inngår mer indirekte i denne virksomheten, f.eks. bygninger til administrasjon av kraftproduksjonen. Dersom et driftsmiddel er til nytte ved flere kraftverk eller også andre virksomheter enn kraftproduksjon, må det skje en fordeling av avskrivningene etter de samme linjer som for fordeling av fellesomkostninger, jf. merknader til nr. 4 bokstav a.»

Merknadene det vises til, fremgår av samme proposisjon side 192 øverst venstre spalte:

«En del driftsomkostninger vil kunne være felles enten for flere kraftverk eller for kraftverk og annen virksomhet enn kraftproduksjon. Med fellesomkostninger menes omkostninger som flere kraftverk eller virksomheter har nytte av. Omkostninger til driftssentral er eksempel på driftsomkostninger som kan være felles for flere verk, mens omkostninger til administrasjon typisk også kan berøre flere virksomhetsområder, f.eks. både produksjon, salg og overføring av kraft. Det er ikke fellesomkostninger i denne forstand dersom en utgift påviselig er knyttet til ett kraftverk, f.eks. forsikring av eller vedlikeholdsarbeid ved ett kraftverk. Når det føres felles driftsregnskap for flere kraftverk, må en derfor skille ut de omkostninger som direkte kan henføres til de enkelte kraftverk. Driftsomkostninger som er til nytte ved kraftproduksjonen i flere verk, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom omkostningsandel og nytte for hvert verk. Tilsvarende fordeling skal foretas for omkostninger som er felles for kraftproduksjon og annen virksomhet som skattyteren driver.»

Driftsmidlene det kan kreves avskrivninger for og beregnes friinntekt av i grunnrenteinntekten, har ikke som krav at de må være omfattet av kraftverksbegrepet eller ha en direkte funksjon i den løpende kraftproduksjonen. Forarbeidene gir anvisning om at også driftsmidler som har en mer indirekte tilknytning til kraftproduksjonen, oppfyller tilknytningskravet. Dette kan være driftsmidler knyttet til administrasjon utover produksjonsstyring i driftssentral og driftsmidler som brukes til vedlikehold av kraftverket.

Samtidig foreslår departementet at det i eiendomsskattelova § 8 B-1 første ledd tas inn en presisering om at driftsmidler som ikke inngår i kraftanlegget etter skatteloven § 18-1, men som skal

komme til fradrag ved verdsettelsen etter forslag til endring av skatteloven § 18-5 fjerde ledd, bare kan skattlegges separat med eiendomsskatt for den andel av driftsmiddelet som ikke er knyttet til kraftproduksjonen. Dersom 30 pst. av et driftsmiddel er knyttet til kraftproduksjonen, er det inntil 70 pst. av driftsmiddelets verdi som kan skattlegges separat etter eiendomsskattelovas alminnelige regler. For produksjonslinjer vil dette allerede følge av forslag til endring av skatteloven § 18-1 som inkluderer produksjonslinjer i kraftanlegget. Samme løsning bør gjelde for andre driftsmidler som takseres sammen med kraftanlegget. For å unngå at den forholdsmessige andelen av disse driftsmidlene som verdsettes sammen med kraftanlegget, også eiendomsbeskattes separat, foreslår departementet at dette fastsettes i eiendomsskattelova.

Driftsmidler i andre kommuner enn kraftanlegget

Enkelte driftsmidler kan ligge i andre kommuner enn kraftanlegget. Det kan for eksempel gjelde en administrasjonsbygning som ligger i hjemkommunen til foretaket som eier kraftanlegg. Regelendringen ovenfor kan avskjære kommunene fra å skrive ut eiendomsskatt på driftsmidler i egen kommune fordi driftsmidlene i praksis beskattes i en annen kommune. I prinsippet er dette i tråd med verdsettelsesmetoden for store kraftanlegg. Imidlertid vil dette bryte med at kommunen kan skrive ut eiendomsskatt på eiendommer i egen kommune. For å unngå dette foreslår departementet å legge til at en likevel kan skrive ut eiendomsskatt på driftsmidler som ligger i andre kommuner enn kraftanlegget.

Energi Norge argumenterer mot dette forslaget og viser til at det vil føre til at driftsmidlene både inngår som en nødvendig innsatsfaktor i kraftanlegget og i tillegg eiendomsbeskattes separat. *Energi Norge* viser til at kommuner som kun har produksjonslinjer, vil få eiendomsskatt for produksjonslinjene to ganger, først som en andel av eiendomsskatten fra hele kraftanlegget og deretter ved separat utskrivning som produksjonslinje.

Departementet vil vise til at produksjonslinjer etter forslaget blir en del av kraftanlegget. Kraftanlegget, inkludert produksjonslinjene, kan strekke seg over flere kommuner. Produksjonslinjer som inngår i et kraftanlegg, kan dermed ikke beskattes separat, men vil kunne gi skatteinntekter gjennom reglene for kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget, jf. eiendomsskattelova § 8 B-2. Departementet foreslår ingen

endringer av reglene for kommunefordeling som følge av dette forslaget.

For øvrige driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjon, men som ikke inngår i kraftanlegget og ligger i en annen kommune, vil det kunne bli separat beskatning. Som nevnt legger departementet vekt på at kommunen må kunne skrive ut eiendomsskatt på eiendommer i egen kommune. I høringsnotatet ble det lagt til grunn at slike driftsmidler heller ikke skal være fradragsberettiget ved beregning av formuesverdien. Departementet har vurdert dette på nytt i lys av høringsinnspillene og mener at det likevel bør gis fradrag. Departementet har lagt vekt på at alle driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjon bør være fradragsberettiget, uavhengig av hvilken kommune driftsmidlet befinner seg i.

Formuesskatt

Departementet foreslår også at det presiseres i skatteloven § 18-5 fjerde ledd at driftsmidler som ikke inngår i kraftanlegget etter skatteloven § 18-1, men som skal komme til fradrag ved verdsettelsen etter forslag til endring av skatteloven § 18-5 fjerde ledd, bare kan skattlegges separat ved formuesfastsettingen med den andel som ikke er knyttet til kraftproduksjonen. Dette gjelder imidlertid ikke driftsmidler som ligger i en annen kommune enn kraftanlegget. Det foreslås at dette tas inn i skatteloven § 18-5 fjerde ledd nytt tredje punktum.

7.2.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslagene vil medføre at tilknytningskravet for driftsmidler i skattegrunnlagene for grunnrenteinntekt og formuesverdi blir like. Med departementets forslag vil skillet mellom hvilke driftsmidler som har henholdsvis direkte og indirekte tilknytning til kraftproduksjonen ikke lenger være avgjørende. Grensen for driftsmidler som har tilknytning til kraftproduksjonen skal etter forslaget trekkes på samme måte som ved fastsettelse av grunnrenteinntekten. Praksis og andre kilder i tilknytning til dette vil dermed være relevant for grensdragningen.

Kraftanlegg over 10 MVA

Departementets forslag innebærer at produksjonslinjer som er eid av kraftforetak, igjen skal inngå i kraftanlegget. Det kan dermed ikke skrives ut separat eiendomsskatt på slike linjer. I til-

legg kommer et begrenset provenytnap ved at driftsmidler som med forslaget kan fradragsføres i formuesverdien, ikke lenger kan eiendomsbeskattes separat.

Departementets forslag får også betydning for eiendomsskatteinntektene fra selve kraftanlegget ettersom fradragsretten for fremtidige utskiftingskostnader igjen utvides til å inkludere produksjonslinjer og driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen. Dette vil isolert sett redusere eiendomsskatten. For kraftanlegg der eiendomsskatten skrives ut etter maksimumsverdiene, vil forslaget ikke få betydning.

Forslaget anslås på usikkert grunnlag samlet å gi en lettelse på om lag 50 mill. kroner fra eiendomsskatteåret 2019. Med forslaget vil altså rettsstanden bli slik praksis var før Høyesteretts dom.

Kraftanlegg under 10 MVA

For kraftanlegg under 10 MVA vil total eiendomsskatt på kraftanlegg og produksjonslinjer som følge av dette forslaget bli om lag som i dag. Forslaget har i hovedsak to virkninger. For det første vil inkludering av skattyters produksjonslinjer øke formuesverdien og eiendomsskattegrunnlaget i kraftanlegget. Det skyldes at kraftanlegg under 10 MVA for eiendomsskatteformål verdsettes på grunnlag av skattemessig nedskrevet verdi av investeringene. For det andre reduseres eiendomsskattegrunnlaget fra verdsetting som nettanlegg (etter substansverdimetoden). Ettersom verdsetting etter henholdsvis substansverdi og skattemessig verdi vil gi om lag tilsvarende skattegrunnlag, medfører forslaget ingen vesentlig endring i skattebelastning (eller eiendomsskatteinntekter til kommunene). Dersom en ser forslaget i sammenheng med regjeringens forslag om også å frita produksjonsutstyr og produksjonsinstallasjoner i eiendomsskatten generelt, jf. punkt 7.1, vil imidlertid eiendomsskatten for kraftanlegg under 10 MVA samlet sett bli lavere. Dette har sammenheng med at overføringsnettets foreslås fritatt for eiendomsskatt.

7.2.8 Ikrafttredelse

Det følger av eignedomsskattelova § 8 B-1 første ledd at eiendomsskatten for «anlegg for produksjon av elektrisk kraft skal reknast ut etter verdet (taksten) som anlegget vert sett til ved fastsettjnga av formues- og inntektsskatt året før skatteåret.» Dette innebærer at eiendomsskatten er basert på formuesverdien fastsatt etter reglene i

skatteloven. Presiseringen av at produksjonslinjer skal inngå i kraftanlegget må derfor inntas i skatteloven kapittel 18. Bruken av et tidligere års formuesverdi som skattegrunnlag for eiendomsskatten gjør ikrafttredelsen av lovendringen noe mer komplisert enn det som ellers er vanlig.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven §§ 18-1 og 18-5 trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2017. Etter lovens system vil dette innebære at lovendringen får virkning for eiendomsskatten fra og med eiendomsskatteåret 2019.

Endringen i eiedomsskattelova foreslås å tre i kraft fra og med skatteåret 2019, som vil være det første året det vil kunne skrives ut eiendomsskatt basert på de foreslåtte endringene i skatteloven.

7.3 Redusert eiendomsskattesats ved første gangs utskrivning og senere økninger

Eiendomsskatt er en objektskatt som det er opp til den enkelte kommune om den vil benytte. I motsetning til formuesskatten, som ilegges *netto* formue, kan ikke eventuell gjeld trekkes fra ved beregning av eiendomsskatten. Eiendomsskatten treffer dermed bredere lag av befolkningen enn formuesskatten. Regjeringen mener at eiendomsskattepliktige bør skjermes bedre enn i dag mot brå og store skatteøkninger ved innføring og senere økninger i eiendomsskatten og foreslår endringer som vil ivareta det.

Etter gjeldende rett kan skattesatsen maksimalt være to promille første året det skrives ut eiendomsskatt i en kommune. Dette gjelder for alle typer eiendom. Skattesatsen kan senere økes med inntil to promille per år inntil lovens maksimum på syv promille nås. Det er anledning til å differensiere skattesatsen mellom ulike typer

eiendom. Typisk vil det kunne være ulik skattesats på bolig- og fritidseiendom og næringsseiendom. Dersom kommunen eventuelt innfører bunnfradrag for bolig- og fritidseiendom, kan satsen økes med tre promille på slik eiendom det samme året. Fra 2017 er det innført en regel om at skattesatsen det første året det skrives ut eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendom ikke kan være mer enn to promille, selv om kommunen allerede har innført eiendomsskatt på andre typer eiendom.

Departementet foreslår at maksimal skattesats skal være én promille det første året kommunen skriver ut eiendomsskatt, og at eiendomsskattesatsen maksimalt kan økes med én promille per år inntil maksimal skattesats nås. Endringene foreslås å gjelde for alle typer eiendom. Det foreslås at den nye maksimalsatsen også skal gjelde ved første gangs utskrivning på bolig- og fritidseiendom når kommunen allerede skriver ut eiendomsskatt på annen type eiendom. Videre foreslås det at den maksimale økningen i skattesatsen på bolig- og fritidseiendom reduseres fra tre til to promille det året kommunen innfører bunnfradrag.

Med disse endringene vil skatteøkningen ved innføring av eiendomsskatt isolert sett bli halvert sammenlignet med dagens regler, og eventuelle økninger i eiendomsskatten vil måtte skje mer gradvis. Dermed skjermes de eiendomsskattepliktige bedre mot raske og store skatteøkninger. Ingen kommuner som allerede har eiendomsskatt vil få reduserte inntekter som følge av dette forslaget. Kommuner som innfører, eller allerede har eiendomsskatt vil imidlertid ikke kunne øke inntektene like raskt som de eventuelt har planlagt. Det foreslås at endringene trer i kraft fra og med eiendomsskatteåret 2019.

Det vises til forslag til endringer i eiedomsskattelova § 13 første og annet ledd.

8 Merverdiavgift

8.1 Innledning

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlandsk forbruk av varer og tjenester. Det beregnes merverdiavgift ved innenlandsk omsetning, innførsel og ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgiften er fiskalt begrunnet og anslås å gi inntekter på om lag 267 mrd. kroner i 2017.

Den generelle merverdiavgiftssatsen er 25 pst. Det er en redusert sats på 15 pst. for næringsmidler og en lav sats på 10 pst. for enkelte tjenester som persontransport, overnatting, allmennkringkasting samt adgang til kino, museer, fornøyelsesparker og store idrettsarrangement.

Merverdiavgiften vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Nærmere regler om registreringsplikt, beregning og betaling av avgift mv. er fastsatt i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften).

Enkelte varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven, dvs. at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, og at det heller ikke gis rett til fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. En del varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift, såkalt nullsats. Dette innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift ved omsetningen, men at den avgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes til bruk i virksomheten. Dette gjelder for eksempel trykte bøker, aviser og tidsskrift.

Merverdiavgift ved internasjonal handel bygges i Norge, som i andre land, på destinasjonsprinsippet. Destinasjonsprinsippet innebærer at det er det land hvor forbruket skjer som skal ha beskatningsmyndigheten, det vil si at det beregnes merverdiavgift ved innførsel, men ikke ved eksport.

Merverdiavgiften skal beregnes i alle omsetningsledd. Registrerte virksomheters rett til å fradragføre inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester som er til bruk i virksomheten, medfører at avgiften ikke belastes de avgiftsplik-

tige virksomhetene. Unntatte virksomheter og privatpersoner har ikke fradragsrett. Merverdiavgiften blir dermed en skatt på forbruk i vid forstand.

Merverdiavgiften skal være mest mulig nøytral og gi minst mulig tilpasninger i økonomien samtidig som staten sikres stabile inntekter. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for Skatteetaten og de næringsdrivende. Dette tilsier at antall fritak og særordninger bør begrenses.

8.2 Den lave merverdiavgiftssatsen

Regjeringen foreslår at den lave merverdiavgiftssatsen på 10 pst. økes til 12 pst., se forslag til avgiftsvedtak § 4. Den lave satsen på 10 pst. omfatter persontransport, overnatting, kringkastingsavgiften, adgang til kino, museer, fornøyelsesparker og store idrettsarrangement. Lav sats innebærer at den avgiftspliktige etter gjeldende regler skal beregne 10 pst. merverdiavgift ved omsetning samtidig som det gis fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten (som regel 25 pst.).

Den lave satsen ble hevet fra 8 til 10 pst. 1. januar 2016, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) *Skatter, avgifter og toll 2016*. Økningen ble satt i sammenheng med oppfølgingen av Skatteutvalgets forslag om blant annet å redusere selskapsskatten og utvalgets anbefaling om å skyve skattebyrden fra skatt på sparing og skatt på arbeid til blant annet skatt på forbruk. Regjeringen mener det er viktig å fortsette å skyve skattebyrden i retning av skatt på forbruk.

Registrerte næringsdrivende som har fradragsrett for merverdiavgiften på sine anskaffelser, vil ikke påvirkes av satsøkningen. Ordningene med kompensasjon av merverdiavgift i kommunesektoren og nettoføring av merverdiavgift for ordinære statlige forvaltningsorgan medfører at etterspørselen fra en stor del av offentlig sektor ikke blir påvirket av satsøkningen. Innenfor kollektivtrafikken legges det opp til kompensasjoner i henhold til inngåtte avtaler om offentlig kjøp av persontransporttjenester slik at prisøkninger i

stor grad unngås. Satsøkning kan imidlertid ha betydning for privatpersoner og andre uten fradragsrett. En økning av den lave merverdiavgiftsatsen med to prosentenheter vil trolig innebære noe økte priser på de aktuelle tjenestene. Størrelsen på prisøkningen vil avhenge av markedsforholdene, men selv med full overvelting av avgiftsøkningen på kundene vil maksimal prisøkning være 1,82 pst.

En prisøkning som følge av økt merverdiavgift, kan føre til noe redusert etterspørsel etter de aktuelle tjenestene, og dermed lavere omsetning for produsentene. For mange virksomheter vil imidlertid økningen kun berøre deler av omsetningen. For eksempel har de fleste overnattingsbedrifter omsetning med flere merverdiavgiftssatser. Endringen berører kun overnatting som er avgiftspliktig med lav sats, mens servering av mat og andre varer og tjenester som ytes i tilknytning til romutleien, ikke påvirkes av endringen.

Økningen av den lave merverdiavgiftsatsen fra 1. januar 2018 anslås å gi et merproveny på om lag 700 mill. kroner påløpt og om lag 530 mill. kroner bokført i 2018. Det er i anslaget tatt hensyn til kompensasjon på utgiftssiden av budsjettet i henhold til inngåtte offentlige avtaler om kjøp av persontransporttjenester som tog-, buss-, fly-, ferjeruter og sjøtransport. Det er også tatt hensyn til regelstyrte ordninger på utgiftssiden som gjelder kompensasjonsordningen for merverdiavgift i kommunesektoren og nettoføringsordningen for ordinære statlige forvaltningsorgan.

Den økte merverdiavgiftsatsen vil gjelde fra 1. januar 2018. Ved endringer i merverdiavgiftsregelverket skal merverdiavgiften beregnes etter de regler og satser som gjelder på tidspunktet for leveringen, jf. merverdiavgiftsloven § 22-1. Dette gjelder også for varer og tjenester som er betalt før regelverket eller satsen ble endret.

Ved tidligere satsøkninger har avgiftsmyndighetene lagt til grunn at det likevel ikke må kreves betaling eller etterfakturerings etter ny sats av utgående merverdiavgift for billetter med inntil 30 dagers varighet som er solgt før 1. januar og der tjenesten delvis leveres etter 31. desember. Dette vil i hovedsak omfatte persontransporttjenester. For billetter med mer enn 30 dagers varighet (årskort, sesongkort mv.) som er solgt før 1. januar og der hele tjenesten leveres etter 1. januar, må selger innberette utgående merverdiavgift med den sats som gjelder etter 1. januar. Dersom tjenesten leveres både før og etter nyttår, må det foretas en skjønnsmessig fordeling. Departementet legger til grunn at denne praksis videreføres.

8.3 Redningsfartøy

Etter merverdiavgiftsloven § 6-9 er omsetning av fartøy på minst 15 meter, til bruk for berging eller redning, fritatt for merverdiavgift. Lovens uttrykk «til bruk for» tolkes i praksis slik at det stilles krav om at fartøyet må være utrustet, registrert og sertifisert for bergings- eller redningstjeneste, i tillegg til at fartøyet faktisk skal benyttes til berging eller redning. Det påligger selgeren av fartøyet å dokumentere at vilkårene for fritak er oppfylt.

Forvaltningspraksis for bergings- og redningsfartøy har ikke vært konsekvent, og kravet om at fartøyet må være minst 15 meter kan synes lite rimelig. På denne bakgrunn foreslår departementet at også omsetning av bergings- og redningsfartøy under 15 meter omfattes av fritaket.

På usikkert grunnlag anslås det årlige proveny tapet til 7,5 mill. kroner. En utvidelse av fritaket med virkning fra 1. januar 2017 vil medføre et proveny tap på 15 mill. kroner påløpt og 14 mill. kroner bokført i 2018. De administrative kostnadene antas å være begrensete.

Departementet viser til forslag om endring av merverdiavgiftsloven § 6-9. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2017.

8.4 Elektrisk kraft

Etter merverdiavgiftsloven § 6-5 er elektrisk kraft levert til husholdningsbruk i Nord-Norge fritatt for merverdiavgift. Med husholdningsbruk menes bruk for eneboliger, leiligheter, hybler mv. I praksis er det lagt til grunn at boenheten må ha egen strømmåler for å være omfattet av fritaket. På denne bakgrunn er elektrisk kraft som leveres til studentsamskipnadene, til bruk i studenthybler uten egen strømmåler, ikke fritatt. Dette gjelder selv om sluttbruken er til husholdningsbruk.

Etter departementets syn bør elektrisk kraft som leveres til studentsamskipnadene, til bruk i studenthybler uten egen strømmåler, omfattes av fritaket. Forslaget omfatter ikke kraft levert til andre aktører. Forslaget har vært på høring. Høringsinstansene var i all hovedsak positive til forslaget. Skatteetaten påpeker imidlertid at det strider mot merverdiavgiftssystemet å favorisere en bestemt aktør (studentsamskipnaden), og at det kan oppstå kontrollproblemer.

Merverdiavgiften bygger på et egendeklaringsystem der det er kraftleverandørene/nettselskapene selv som må vurdere om vilkårene for fritak er oppfylt. Departementet antar at eventu-

elle kontrollutfordringer knyttet til dette vil være begrensede og håndterbare.

På denne bakgrunn foreslår departementet at fritaket utvides til å omfatte elektrisk kraft levert til studentsamskipnadene i Nord-Norge, til bruk i studenthybler uten egen måler.

Forslaget gjennomføres ved endring av merverdiavgiftsforskriften, fastsatt av Skattedirektoratet, med virkning fra 1. januar 2018. Forslaget anslås å medføre et provenytnap på 5 mill. kroner påløpt og 4 mill. bokført i 2018.

Forslaget antas ikke å ha vesentlige administrative konsekvenser for Skatteetaten. De administrative konsekvensene for de avgiftspliktige næringsdrivende antas å være begrensede.

8.5 Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner

Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoners omsetning av varer ved enkeltstående og kortvarige salgsarrangementer er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten, jf. merverdiavgiftsloven § 3-12 første ledd bokstav e. Etter merverdiavgiftsforskriften § 3-12-5 er det vilkår om at arrangementet ikke varer i mer enn tre dager og at det benyttes ulønnet arbeidskraft.

Enkelte slike arrangementer skjer i samarbeid med lokalt næringsdrivende. Dette er arrangementer som landbruksmesser og markedsdager, hvor både frivillige organisasjoner og næringsdrivende omsetter varer og tjenester. Dersom de næringsdrivende ønsker å utvide arrangementet til fire dager, skaper dette utfordringer for de frivillige organisasjonene som kun kan omsette avgiftsunntatt i inntil tre dager på samme arrangement.

For å gi organisasjonene større fleksibilitet og bedre mulighet til å samarbeide med lokalt næringsliv, foreslås derfor en utvidelse av unntaket til å gjelde for arrangementer på inntil fire dager. Dette krever endringer i merverdiavgiftsforskriften § 3-12-5 og må fastsettes av Skattedirektoratet. Et slikt forslag er nå på høring. I høringsnotatet foreslås at forskriftsendringen trer i kraft 1. januar 2018.

Forslaget om utvidelse av unntaket anslås, på usikkert grunnlag, å medføre et provenytnap i størrelsesorden 5 mill. kroner påløpt og 4 mill. kroner bokført i 2018.

Forslaget er ikke ventet å ha nevneverdige administrative konsekvenser, verken for Skatteetaten eller arrangørene.

8.6 Virksomhet – skogbruk

8.6.1 Innledning

Forvaltningspraksis for virksomhetsvurderingen for skog etter skatteloven ble lagt om fra og med inntektsåret 2016. Endringen er omtalt i Prop. 1 LS (2015–2016) *Skatter, avgifter og toll 2016* punkt 6.3.

Etter omleggingen av virksomhetsvurderingen for skog etter skatteloven er det flere små skogbruk som ikke lenger anses å drive næringsvirksomhet. Etter merverdiavgiftsloven anses derimot flere av disse skogbrukene fortsatt for å utøve næringsvirksomhet, slik at de har rett og plikt til å være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Departementet foreslår å gjennomføre en tilsvarende endring av forvaltningspraksis for virksomhetsvurderingen for skog etter merverdiavgiftsloven som for skatteloven.

Praksisomleggingen nødvendiggjør ingen endring i merverdiavgiftsloven, men det foreslås en overgangsregel som innebærer at det ikke oppstår plikt til å tilbakeføre tidligere fradragsført merverdiavgift på kapitalvarer. Departementet foreslår at overgangsregelen lovfestes i en midlertidig tilleggslov til merverdiavgiftsloven. Det foreslås at tilleggsloven trer i kraft 1. januar 2018, dvs. fra samme tidspunkt som praksis legges om.

På usikkert grunnlag antas at endringen ikke vil ha vesentlige provenymessige konsekvenser. En omlegging av forvaltningspraksis vil medføre forenkling og økt forutberegnelighet både for skogbrukere og Skatteetaten.

Departementet viser til forslag til midlertidig tilleggslov til merverdiavgiftsloven.

8.6.2 Bakgrunn

Vilkårene for rett og plikt til å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret er at virksomheten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet og har en omsetning som overstiger 50 000 kroner i en periode på tolv måneder, se merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd.

Ved vurderingen av om omsetningen fra et skogbruk overstiger 50 000 kroner over en periode på tolv måneder, foreligger det fast og langvarig praksis for at det skal foretas en gjennomsnittsberegning av omsetningen over en periode på fem år. Dette innebærer at omsetningen anses for å være over beløpsgrensen dersom omsetningen er på over 50 000 kroner i snitt per år de siste fem årene.

Ved vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet er det generelle vilkår om at aktiviteten tar sikte på en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd og drives for egen regning og risiko. Frem til praksisomleggingen i 2016 var dette også utgangspunktet for vurderingen av skogbruk etter skatteloven, men i praksis ble tilvekst under fem kubikkmeter per år (såkalt husbehovsskog) ikke ansett som virksomhet. Fra inntektsåret 2016 ble det lagt til grunn at virksomhetsvurderingen for skog også i praksis skal skje skjønnsmessig ut fra de generelle vilkårene som gjelder for annen næringsvirksomhet, men slik at Skattedirektoratets retningslinjer om størrelsen på årlig nyttbar tilvekst kan bli avgjørende for vurderingen. Skog med årlig nyttbar tilvekst under 100 kubikkmeter vil etter retningslinjene normalt ikke anses som virksomhet, mens skog med årlig nyttbar tilvekst over 200 kubikkmeter normalt vil anses som virksomhet. For skog med årlig nyttbar tilvekst mellom 100 og 200 kubikkmeter, må det foretas en nærmere konkret helhetsvurdering hvor andre momenter i større grad vil være utslagsgivende.

Når en virksomhet er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, må virksomheten beregne og innbetale merverdiavgift for all omsetning som faller innenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. Registrerte næringsdrivende har rett til å føre inngående merverdiavgift på varer og tjenester, til bruk i den registrerte virksomheten, til fradrag i utgående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.

Merverdiavgiftsloven inneholder generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragført inngående merverdiavgift på driftsmidler over en viss verdi (kapitalvarer) når forutsetningene for fradraget endrer seg, jf. merverdiavgiftsloven kapittel 9. Formålet med justeringsbestemmelsene er at fradraget skal gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare på anskaffelsestidspunktet. Justering innebærer at fradraget for inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og avgiftspliktig aktiviteter endres etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen. Plikten til å justere gjelder i justeringsperioden, som er ti år for fast eiendom og fem år for driftsmidler.

8.6.3 Departementets vurderinger og forslag

Praksisomlegging

Departementet viser til at vurderingen av hva som skal anses som næringsvirksomhet som utgangspunkt bør følge de samme kriterier innenfor alle deler av skattesystemet. Kravet til næring er som et utgangspunkt det samme innenfor skatteretten og merverdiavgiftsretten, men for merverdiavgiften er det også andre momenter som må tillegges vekt og som gjør at de konkrete vurderingene i enkelte tilfeller kan slå ulikt ut. Etter praksisomleggingen av virksomhetsvurderingen av skogbruk etter skatteloven, kan flere virksomheter i skogbruksnæringen oppleve å falle utenfor virksomhetsbegrepet etter skatteloven, men slik at de fremdeles anses som næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven.

De generelle vilkårene for næringsvirksomhet er utviklet gjennom rettspraksis og forvaltningspraksis. I forbindelse med praksisomleggingen etter skatteloven, ble det gjort en grundig vurdering av når et skogbruk kan anses å ha oppfylt disse vilkårene, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) *Skatter, avgifter og toll 2016* punkt 6.3.2. Fra 2016 skal det foretas en skjønnsmessig vurdering av om de alminnelige vilkårene for næringsvirksomhet er oppfylt, men slik at årlig nyttbar tilvekst skal være en sentral hjelpefaktor ved vurderingen. Departementet viser til omtalen under punkt 8.6.2.

Etter departementets vurdering bør praksis etter merverdiavgiftsloven på dette området følge skatteloven. Departementet viser til at årlig nyttbar tilvekst er en godt egnet hjelpefaktor og et godt utgangspunkt for en skjønnsmessig vurdering, da det ofte vil være sammenheng mellom nyttbar tilvekst og aktivitetsomfang. Departementet viser videre til at omleggingen av praksis etter skatteloven har medført blant annet forenklinger og administrative besparelser knyttet til rapportering og kontroll. Det å innføre tilsvarende praksis etter merverdiavgiftsloven vil medføre ytterligere forenklinger og administrative besparelser for både Skatteetaten og skattesubjektene.

Det foreligger ikke fast forvaltningspraksis etter merverdiavgiftsloven for hvilke kriterier som legges til grunn ved vurderingen av aktivitetsomfanget i et skogbruk. Departementet legger til grunn at praksis kan legges om uten endringer i det formelle regelverket. Departementet foreslår at praksisomleggingen skjer med virkning fra 1. januar 2018.

Departementet presiserer at praksisomleggingen for virksomhetsvurderingen for skogbruk etter merverdiavgiftsloven, ikke innebærer noen endring av forvaltningspraksis om at det skal legges en femårig gjennomsnittsbetraktning til grunn ved vurderingen av hvorvidt et skogbruk har omsetning over beløpsgrensen på 50 000 kroner.

Overgangsordning

En konsekvens av praksisomleggingen er at enkelte avgiftssubjekter som har lav årlig nyttbar tilvekst (under 100 kubikkmeter), ikke lenger vil være avgiftspliktige. Dette innebærer at virksomhetene skal slettes fra Merverdiavgiftsregisteret. Avgiftssubjekter som slettes fra Merverdiavgiftsregisteret, skal ikke beregne utgående merverdiavgift på omsetningen. Samtidig kan de heller ikke føre inngående merverdiavgift til fradrag. For skogbruk som slettes fra Merverdiavgiftsregisteret på grunn av lav årlig nyttbar tilvekst kan det oppstå en plikt til å tilbakebetale (justere) en forholdsmessig del av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift.

Departementet foreslår en overgangsregel som innebærer at registrerte virksomheter som blir slettet fra Merverdiavgiftsregisteret som følge av ny forvaltningspraksis for virksomhetsvurderingen, unntas fra plikt til å justere inngående merverdiavgift for kapitalvarer som er anskaffet før 1. januar 2018. Overgangsordningen medfører at det ikke oppstår plikt til å tilbakebetale tidligere fradragsført merverdiavgift som følge av praksisomleggingen. Dersom det oppstår justeringsforpliktelse av andre årsaker skal dette behandles etter merverdiavgiftslovens alminnelige regler.

Departementet foreslår at overgangsordningen skal omfatte kapitalvarer som er anskaffet før

1. januar 2018. Med hensyn til valg av skjærings-tidspunkt viser departementet til at justeringsplikt ikke inntreffer med mindre det er gjort fradrag for inngående avgift på anskaffelsen. Departementet ser at det allerede på tidspunktet for inngåelse av bindende avtale kan være en forventning om fradragsrett for inngående merverdiavgift. Fradragsretten inntreffer imidlertid ikke før anskaffelsen er foretatt. Anskaffelsestidspunktet må derfor være avgjørende skjærings-tidspunkt for anvendelsen av overgangsregelen.

Fordi overgangsordningen innebærer at det gjøres unntak fra merverdiavgiftslovens justeringsregler, må ordningen lovfestes. Da justeringsperioden for kapitalvarer som er fast eiendom er ti år, vil en overgangsordning bare ha praktisk betydning i ti år fra omleggingen av forvaltningspraksis. Departementet foreslår derfor at overgangsordningen lovfestes i en midlertidig tilleggslov til merverdiavgiftsloven.

Departementet viser til forslag til midlertidig tilleggslov til merverdiavgiftsloven.

8.6.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

På usikkert grunnlag anslås det at forslaget ikke vil ha vesentlige provenykonsekvenser.

En omlegging av forvaltningspraksis vil medføre forenkling og økt forutberegnelighet både for skogbrukere og Skatteetaten.

8.6.5 Ikrafttredelse

Praksisomleggingen tretr i kraft 1. januar 2018. Departementet foreslår at den midlertidige tilleggsloven tretr i kraft fra samme tidspunkt.

9 Særavgifter

9.1 Innledning

Særavgifter ilegges nærmere bestemte varer og tjenester og er hovedsakelig fiskalt begrunnet. I tillegg kan særavgiftene bidra til å prise samfunnets kostnader ved bruk av for eksempel helse- og miljøskadelige produkter. Inntektene fra særavgifter går til statskassen uten noen form for øremerking. De fleste særavgifter legges på varer der avgiften betales av produsent og importør.

Særavgiftene og fritak for avgift vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Bestemmelser om oppkreving, kontroll mv. er fastsatt i forskrifter med hjemmel i særlover, blant annet lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter.

9.2 Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

For 2018 foreslås det at avgiftssatsene prisjusteres, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Alkoholavgiftens formål er å skaffe staten inntekter og å begrense de helsemessige og sosiale problemene forårsaket av alkoholforbruk. Høye avgifter på alkohol kan imidlertid føre til økt grensehandel, 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 brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alkohol, 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.

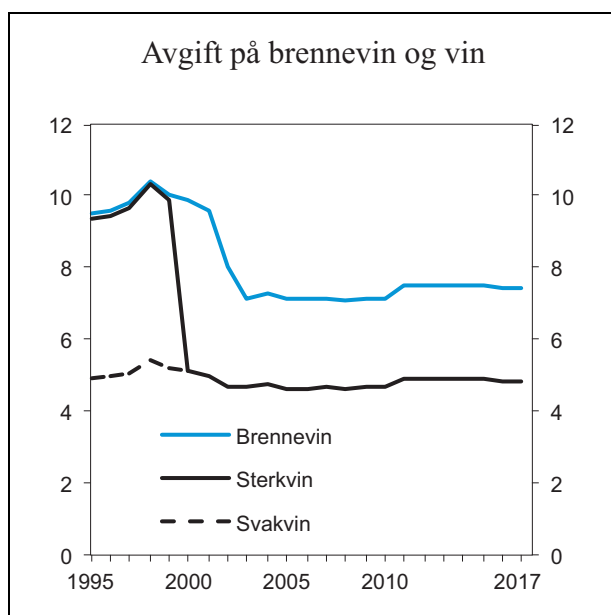
Avgiftene på brennevin og vin avhenger av alkoholinnholdet. Svakvin, sterkvin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) avgiftslegges likt når de har samme alkoholstyrke, mens brennevin avgiftslegges høyere per volumprosent og liter enn de øvrige alkoholholdige drikkevarene.

Tabell 1.6 viser avgiftssatsene for alkoholholdige drikkevarer i 2017.

Avgift på brennevin og vin mv.

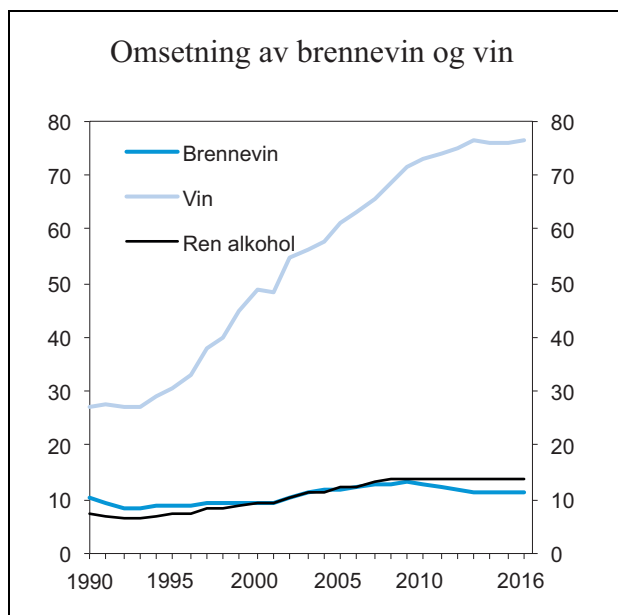
Figur 9.1 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin fra 1995 til 2017. Etter mindre økninger i begynnelsen av perioden, har avgiftene gått reelt ned eller vært stabile fra 1998 til 2010. Avgiftene ble økt med 5 pst. utover prisjustering i 2011. Siden 2011 har avgiftene vært reelt uendret.

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. Det fremgår av figur 9.2 at salget av brennevin har økt gjennom det meste av 2000-tallet, men etter 2009 har det vært en tilbakegang. I 2016 lå salget om lag 7 pst. høyere enn i



Figur 9.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin i perioden 1995–2017. 2017-kroner per volumprosent og liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 9.2 Registrert omsetning av brennevin og vin i perioden 1990–2016. Mill. liter

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

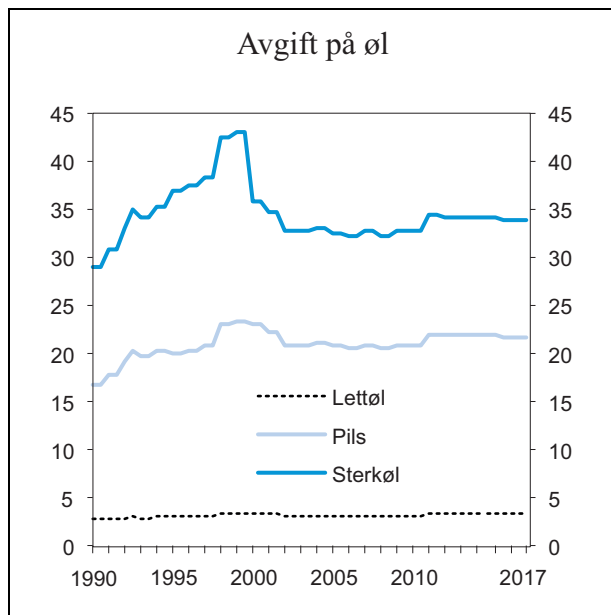
1990. Salget av vin er nesten tredoblet i perioden. Den registrerte omsetningen av brennevin og vin målt i ren alkohol har økt med i overkant av 80 pst. siden 1990.

Avgift på øl mv.

Sterkøl (øl med alkoholstyrke over 4,7 volumprosent) blir avgiftslagt som vin. Alkoholfritt øl (øl med alkoholinnhold t.o.m. 0,7 volumprosent) blir avgiftslagt etter regelverket for alkoholfrie drikkevarer, som omfatter drikkevarer tilsatt sukker eller søtstoff. Alkoholfritt øl tilsettes normalt ikke sukker eller søtstoffer og er derfor som regel ikke avgiftspliktig.

Figur 9.3 viser utviklingen i avgiftssatsene på øl fra 1990 til 2017. Det reelle avgiftsnivået har vært omtrent uendret i perioden 2002 til 2010. I 2011 ble avgiften på øl økt med 5 pst. utover prisjustering. Siden 2011 har avgiften vært reelt uendret.

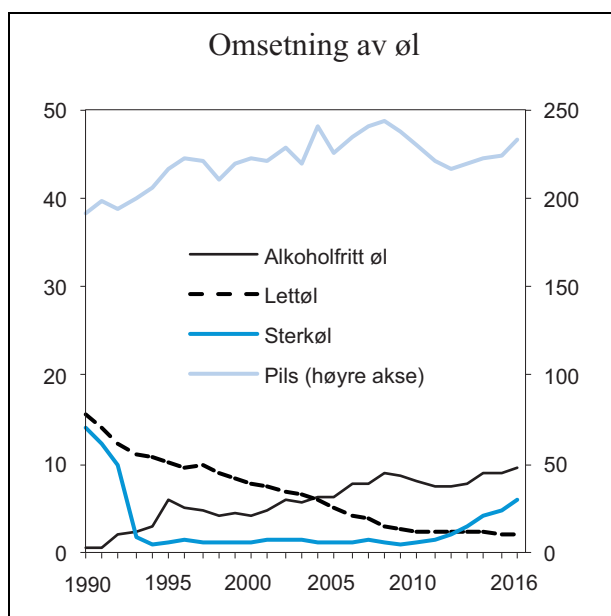
Skattedirektoratet vil sende et forslag fra Bryggeri- og drikkevareforeningen om redusert alkoholavgift på øl fra små bryggerier på høring. Som små bryggerier anses bryggerier med produksjon av øl under 500 000 liter per år. Departementet vil etter høringen vurdere forslaget nærmere og komme tilbake til saken i Revidert nasjonalbudsjett 2018.



Figur 9.3 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl i perioden 1990–2017. 2017-kroner per liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Figur 9.4 viser utviklingen i omsetning av øl i perioden 1990 til 2016. Av figuren går det frem at omsetningen av lettøl har sunket gjennom perioden. Omsetningen av pils nådde toppen i 2008, og har deretter falt noe. Det selges likevel langt mer pils enn lettøl, alkoholfritt øl og sterkøl.



Figur 9.4 Registrert omsetning av øl i perioden 1990–2016. Mill. liter

Kilde: Bryggeri- og drikkevareforeningen.

9.3 Avgift på tobakksvarer mv. (kap. 5531 post 70)

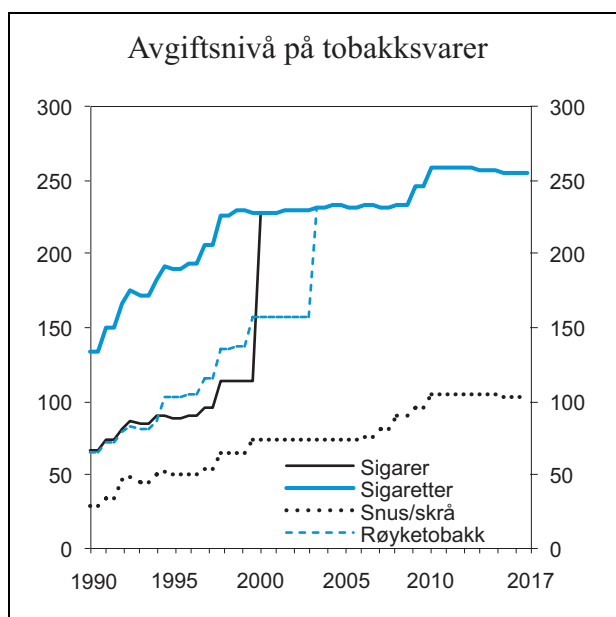
For 2018 foreslås det at avgiftssatsen på tobakksvarer prisjusteres, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Tobakksavgiftene har til formål å skaffe staten inntekter og begrense helsemessige problemer ved bruk av tobakksvarer. Høye avgifter kan imidlertid føre til smugling av tobakk og økt grensehandel.

Avgiften på tobakksvarer mv. er en kvantumsavgift som er delt inn i seks avgiftsgrupper: sigarer, sigaretter, røyketobakk, snus, skrå og sigarettpapir/-hylser. Tabell 1.6 viser avgiftssatsene for tobakksvarer i 2017.

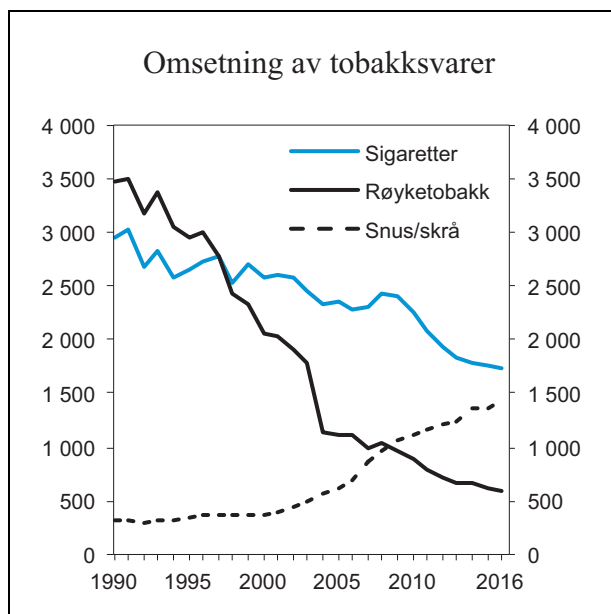
Figur 9.5 viser utviklingen i de reelle avgiftssatsene på tobakksvarer fra 1990 til 2017. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt betydelig for alle tobakksproduktene. I perioden fra 2005 til 2009 ble avgiftene på sigaretter, sigarer og røyketobakk kun prisjustert. I 2010 og 2011 ble disse avgiftene økt med 5 pst. utover prisjustering årlig. For snus og skrå ble avgiften økt utover prisjustering hvert år i perioden 2008 til 2011. Siden 2011 har avgiftene blitt holdt reelt uendret.

Figur 9.6 viser utviklingen i registrert salg av tobakksvarer fra 1990 til 2016. Figuren viser en nedgang i omsetningen av tobakksvarer i perioden. Av figuren går det også frem at det har vært



Figur 9.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå for tobakksvarer i perioden 1990–2017. 2017-kroner per 100 gram/stk.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 9.6 Registrert omsetning av sigaretter, røyketobakk, snus og skrå i perioden 1990–2016. 1 000 kg

Kilde: Tobakkindustriens Felleskontor.

en langt større reduksjon i salg av røyketobakk enn av sigaretter. Omsetningen av snus har steget kraftig etter 2000.

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 forsyningskilder.

9.4 Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

9.4.1 Innledning

Bilavgiftene består av ikke-bruksavhengige og bruksavhengige avgifter. Avgiftene på motorvogner mv. er ikke-bruksavhengige og omfatter engangsavgift, årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. De bruksavhengige avgiftene omfatter veibruksavgift på drivstoff, se punkt 9.5.

I 2017 ble veibruksavgiften på autodiesel og bensin økt. Avgiftsøkningen var en del av oppfølgingen av Grønn skattekommisjon og skal bidra til bedre prising av de eksterne kostnadene ved veitrafikk. For å unngå økning i den samlede skatte- og avgiftsbelastningen for bilister, ble økt veibruksavgift kompensert blant annet gjennom reduksjon av årsavgiften. Videre ble engangsav-

giften lagt om gjennom utfasing av avgiften på motoreffekt, redusert avgift på vekt og økt avgift på utslipp av CO₂ og NO_x.

Regjeringen foreslår i budsjettet for 2018 at engangsavgiften for hybridbiler endres, og at avgiftsfritaket for elbiler avvikles. Det foreslås at årsavgiften legges om til en avgift på trafikksikring, og at elbiler får fritak for omregistreringsavgift og trafikksikringsavgift. Regjeringen foreslår videre å øke veibruksavgiften på LPG, noe som er i tråd med Stortingets ønske om en gradvis opptrapping av avgiftssatsen frem mot 2025.

9.4.2 Elbiler – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 108 punkt 2.1 og 2.2 og nr. 718 (2016–2017)

Elbiler er i dag fritatt for engangsavgift og merverdiavgift. Fritaket for merverdiavgift omfatter også leasing av elbiler og omsetning av elbilbatterier. I tillegg ilegges elbiler årsavgift med lav sats.

Anmodningsvedtak nr. 108 punkt 2.1 og 2.2 (2016–2017)

Ved behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017) ba Stortinget 5. desember 2016 regjeringen om å utvide fordelene for elbiler gjennom flere anmodningsvedtak, blant annet vedtak nr. 108 punkt 2.1 og 2.2 (2016–2017):

«Utvide fordelene for elbiler gjennom følgende tiltak:

1. Nullsats for merverdiavgift for elbiler videreføres til 2020. Regjeringen bes umiddelbart iverksette notifikering av denne utvidelsen.
2. Fordeler tilsvarende for elbiler videreføres for brenselcellebiler til 2025/50.000 biler.»

I samme forbindelse ba Stortinget regjeringen om å fremme forslag om fritak for årsavgift og omregistreringsavgift for elbiler med virkning fra 2018. Årsavgiften legges om til en avgift på trafikksikringer i 2018, og oppfølging av anmodningsvedtaket omtales nærmere i punkt 9.4.4 og kapittel 10. Oppfølgingen av anmodningsvedtak vedrørende omregistreringsavgift er omtalt i punkt 9.4.6.

Fritakene i merverdiavgiften for elbiler mv. er godkjent av EFTAs overvåkingsorgan (ESA) ut 2017, og en videreføring må derfor notifiseres. De nye fritakene for trafikksikringsavgift og omregistreringsavgift må notifiseres til og godkjennes av ESA før de kan tre i kraft. Notifika-

sjonsprosessen er i gang, og det arbeides med sikte på at fritakene kan inn-/videreføres fra 1. januar 2018. Det er usikkert når en godkjenning fra ESA kan foreligge. En videreføring av merverdiavgiftsfritakene krever i utgangspunktet ingen regelendringer.

Anmodningsvedtak nr. 718 (2016–2017)

Ved Stortingets behandling av Dokument 8:70 S (2016–2017) og tilhørende Innst. 315 S (2016–2017) 30. mai 2017 er det gjort følgende anmodningsvedtak nr. 718 (2016–2017):

«Stortinget ber regjeringen i forslag til statsbudsjett for 2018 foreslå konkrete tiltak og virkemidler slik at alt nybilsalg fra 2025 skal baseres på nullutslippsteknologi.»

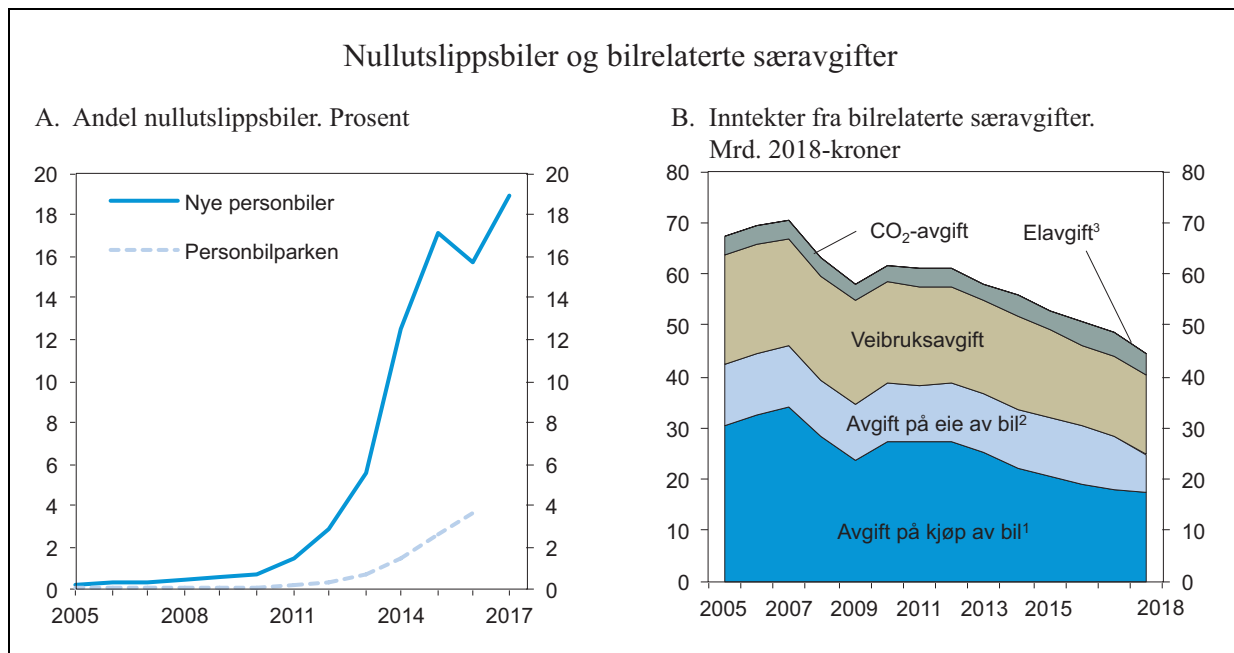
I budsjettet for 2018 foreslår regjeringen fritak for omregistreringsavgift og trafikksikringsavgift for elbiler, noe som forventes å bidra til at flere velger elbil. Videre antas eksisterende virkemidler som gir insentiv til bruk av null- og lavutslippsbiler, å gi vesentlige bidrag til å redusere utslippene fra veitransporten fremover. Det er betydelig usikkerhet om utviklingen i årene frem mot 2025, blant annet om utviklingen av nullutslippsteknologi og kostnadene forbundet med å ta den i bruk. I lys av utslippsutviklingen vil regjeringen vurdere behovet for endringer i virkemidler.

9.4.3 Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

Regjeringen foreslår endringer i engangsavgiften for hybridbiler og å oppheve avgiftsfritaket for elbiler. For øvrig foreslås at satsene prisjusteres for 2018, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Engangsavgiftens hovedformål er å skaffe staten inntekter. Avgiften brukes også som et virkemiddel for å stimulere til en mer miljøvennlig bilpark. I tillegg er det lagt noe vekt på sikkerhet, fordeling og at kostnadene ved å administrere avgiften holdes lavest mulig.

Engangsavgiften betales ved førstegangsregistrering i det sentrale motorvognregisteret. Den ilegges de fleste typer kjøretøy, med unntak av 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. Avgiftsberegningen skjer på bakgrunn av data fra motorvognregisteret, som igjen er hentet fra typegodkjenningen. Enkelte kjøretøytyper er fritatt fra engangs-

Boks 9.1 Inntekter fra bilrelaterte avgifter – innfasing av nullutslippsbiler

Figur 9.7 Andel nullutslippsbiler av nye personbiler og i personbilparken og inntekter fra bilrelaterte særavgifter, mrd. 2018-kroner.⁴

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 kan anslås til 0,1 mrd. kroner i 2018 og er derfor ikke synlige i figuren.

⁴ Inntektstallene er deflatert med statsbudsjettets utgiftsdeflator og gir dermed uttrykk for bidraget til statens kjøpekraft.

Kilder: Opplysningsrådet for veitrafikk, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Transportsektoren står for en stor del av CO₂-utslippene i ikke-kvotepliktig sektor. Reduserte utslipp fra transportsektoren er derfor sentralt for å nå Norges forpliktelser for reduksjon av klimagassutslipp.

Regjeringen har gjennom de senere år gjennomført en betydelig omlegging av engangsavgiften for å stimulere til en bilpark med lavere utslipp. Engangsavgiften er lagt om fra avgift på effekt og vekt til i større grad å legge avgift på utslipp. Omleggingen av engangsavgiften har bidratt til at de som velger miljøvennlige biler får betydelig lavere avgift. Dette har bidratt til økende andel null- og lavutslippsbiler i nybilparken, se figur 9.7 A, slik at Stortingets mål for 2020 om gjennomsnittlig CO₂-utslipp på 85 gram per km kan nås tre år før tiden. Gjennomsnittlig engangsavgift for en ny personbil (medregnet elbiler) er redusert med om lag 35 000 kroner i løpet av stortingsperioden. I samme periode er

gjennomsnittlig årlig samlet avgift på eie og bruk av kjøretøy redusert med om lag 2 000 kroner.

Avgifter på kjøp, eie og bruk av bil har tradisjonelt vært en viktig inntektskilde for staten. Omleggingen av bilavgiftene samt utvikling av nye lav- og nullutslippsbiler har bidratt til at statens inntekter fra de bilrelaterte avgiftene har blitt redusert. I toppåret 2007 ga de bilrelaterte avgiftene et bidrag til å finansiere statens utgifter tilsvarende 70 mrd. kroner, se figur 9.7 B. Etter et midlertidig fall under finanskrisen, økte inntektene igjen. I 2013 utgjorde inntektene fra bilrelaterte avgifter vel 58 mrd. kroner. Deretter har inntektene fra bilrelaterte avgifter falt, og kan anslås til om lag 44,5 mrd. kroner i 2018, om lag 13,5 mrd. kroner lavere enn i 2013. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig årlig nedgang på om lag 2,7 mrd. kroner. I tillegg kommer inntektstapet fra merverdiavgiftsfritaket for nullutslippsbiler og ved at nullutslippsbiler betaler lavere bom- og fergetakster enn andre biler.

Boks 9.1 forts.

Stortinget har anmodet regjeringen om å utvide avgiftsfritakene for nullutslippsbiler til å omfatte trafikksikringsavgiften og omregistreringsavgiften. En slik utvidelse vil ytterligere redusere inntektene fra de bilrelaterte avgiftene.

Andelen nullutslippsbiler av nye førstegangsregistrerte personbiler har økt sterkt de siste årene og ligger så langt i 2017 på nær 19 pst., se figur 9.7 A. Det betyr at 19 pst. av alle nye personbiler er fritatt for engangsavgift. Det kommer stadig flere og bedre modeller av nullutslippskjøretøy på markedet. Kombinert med ambisiøse mål for nullutslippsbiler i 2025 og utvidede avgiftsfordeler, vil dette trolig føre til

ytterligere økt omsetning av nullutslippsbiler fremover. En slik utvikling vil forsterke nedgangen i inntektene fra bilrelaterte særavgifter, først i engangsavgiften, men ettersom eldre bensin- og dieslbiler erstattes med nye nullutslippsbiler, også i trafikksikringsavgiften, omregistreringsavgiften, veibruksavgiften og CO₂-avgiften.

Inntektene fra bilrelaterte avgifter vil kunne falle raskere fremover enn det de har gjort de siste årene. Det vil si at det årlige inntektsbortfallet kan bli i størrelsesorden 3 mrd. kroner per år.

avgiften. Dette gjelder blant annet elbiler (herunder brenselcellebiler).

For kjøretøy i avgiftsgruppe a (personbiler mv.) beregnes engangsavgiften på grunnlag av kjøretøyenes egenvekt, CO₂-utslipp og NO_x-utslipp. For kjøretøy som ikke har oppgitt CO₂-utslipp, 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. Det er imidlertid gjort noen tilpasninger i slagvolumkomponenten for å etterligne CO₂-komponenten, blant annet ved ulike satser for bensin- og dieslbiler.

For kjøretøy i avgiftsgruppene B, C, H og J (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibusser) beregnes engangsavgiften som en prosentvis andel av avgiften i avgiftsgruppe A. I avgiftsgruppe E (beltebiler) beregnes avgiften på grunnlag av tollverdien. For kjøretøy i avgiftsgruppe F (motorsykler) benyttes slagvolum og CO₂-utslipp som beregningsgrunnlag. For motorsykler som ikke har registrert CO₂-utslipp benyttes i stedet motoreffekt sammen med en stykkavgift. I avgiftsgruppe G (beltemotorsykler) beregnes engangsavgiften ut fra kjøretøyenes slagvolum, motoreffekt og egenvekt.

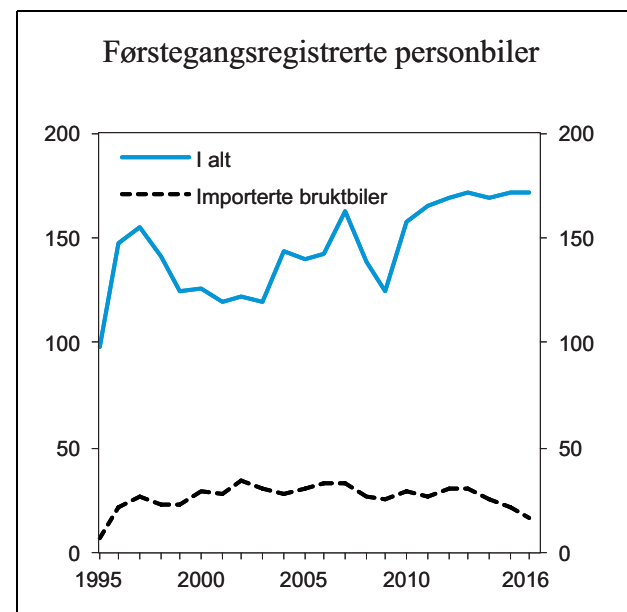
Det er til dels store forskjeller i avgiftsnivået mellom de ulike avgiftsgruppene. De fleste avgiftssatsene er gjengitt i tabell 1.6.

Utvikling i registrerte kjøretøy

Figur 9.8 viser at antallet førstegangsregistrerte personbiler har variert betydelig, men at det sam-

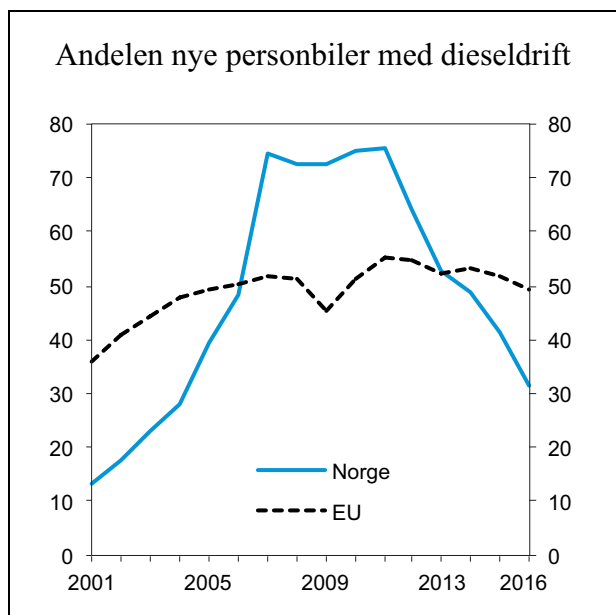
let sett har økt i perioden 1995–2016. Antallet falt i 2008 og 2009 for så å ta seg kraftig opp igjen i årene etter. I 2016 ble det førstegangsregistrert 171 000 personbiler. 2017 ser også ut til å bli et år med høy registrering av personbiler. Antallet bruktimporterte kjøretøy økte frem til 2002, men etter det har veksten avtatt og antallet er redusert.

Figur 9.9 viser hvor stor andel av nye førstegangsregistrerte personbiler som er dieslbiler i Norge og gjennomsnittet for medlemslandene i EU. Før 2001 utgjorde dieslbiler under 10 pst. av nye personbiler som ble solgt i Norge. I 2007 var



Figur 9.8 Antall førstegangsregistrerte personbiler. 1995–2016. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 9.9 Andelen førstegangsregistrerte nye personbiler med dieseldrift i Norge og EU. 2001–2016. Prosent

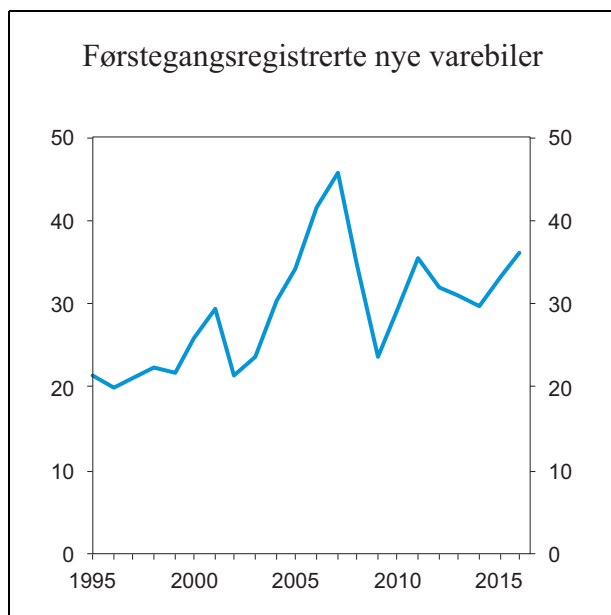
Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for veitrafikken.

nesten 75 pst. av nye personbiler dieslebiler og andelen holdt seg mellom 70 og 75 pst. i perioden frem til 2011. Fra 2011 til 2016 har andelen dieslebiler i Norge falt ned mot 31 pst., og så langt i 2017 er andelen redusert ytterligere. Mens andelen lå over gjennomsnittet i EU i perioden 2007 til 2013, har andelen etter dette vært lavere i Norge enn i EU.

Beholdningen av personbiler har vokst fra i underkant av 1,7 mill. biler i 1995 til 2,6 mill. biler i 2016. Veksten har vært relativt stabil siden 1995.

Figur 9.10 viser at antall nye førstegangsregistrerte varebiler økte fra i overkant av 21 000 i 2002 til over 45 000 i 2007. Fra 2007 til 2009 falt antallet kraftig, men har deretter økt til om lag 36 000 biler i 2016. For de åtte første månedene av 2017 er det en økning i antallet registrerte varebiler sammenlignet med samme periode i fjor.

Figur 9.11 viser utviklingen i nye førstegangsregistrerte personbiler fordelt etter kjøretøyteknologi fra 2012 til august 2017. Salget av nye elbiler økte betydelig fra 2012 til 2015, fra en andel på 3 pst. til 17 pst. I 2016 gikk andelen nye elbiler noe tilbake til knapt 16 pst., men i de første åtte månedene av 2017 har andelen elbiler økt til et høyere nivå enn i 2015, nær 19 pst. Andelen nye hybridbiler har økt fra 4 pst. i 2012 til i underkant av 25 pst. i 2016. Så langt i 2017 er hybridbilenes andel av salget 30 pst. Antallet ladbare hybridbiler har økt



Figur 9.10 Antall førstegangsregistrerte nye varebiler. 1995–2016. Antall i 1 000

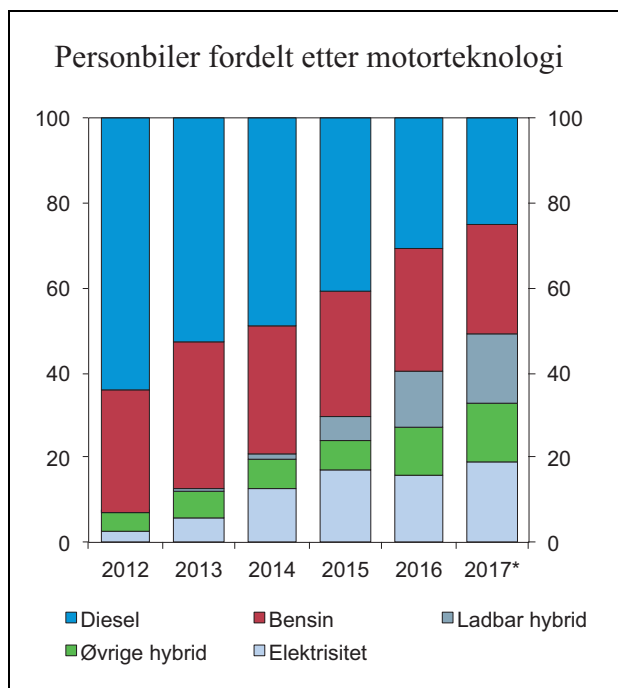
Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

betydelig fra 2014. Andelen biler som kun benytter diesel som drivstoff, er mer enn halvert fra 64 pst. i 2012 til 25 pst. så langt i 2017. I den samme perioden har andelen bensinbiler ligget rundt 30 pst., men har så langt i år gått ned til 26 pst.

Tidligere endringer i engangsavgiften

Fra 1. januar 2007 ble engangsavgiften lagt om slik at CO₂-utslipp erstattet slagvolum som ett av beregningsgrunnlagene. Hvert år fra 2009 til 2014 ble det lagt større vekt på CO₂-utslipp i engangsavgiften. I 2012 ble det i tillegg innført en NO_x-komponent for å ta hensyn til lokal forurensning. Økte avgiftsinntekter fra CO₂- og NO_x-komponenten har blitt benyttet til å redusere satsene i effekt-komponenten.

Regjeringen presenterte en helhetlig gjennomgang av bilavgiftene i Meld. St. 2 (2014–2015) *Revidert nasjonalbudsjett 2015*. Målsettingen var å legge om engangsavgiften slik at den stimulerer til en nyere, sikrere og mer miljøvennlig bilpark. Gjennomgangen ble fulgt opp med endringer i miljøvennlig retning i budsjettene for 2016 og 2017. Effektkomponenten er fjernet. Vekt-komponenten er redusert gjennom endret og mer progressiv satsstruktur samt at innslagspunktet for laveste sats er hevet fra 0 til 350 kg. CO₂-komponenten er økt gjennom høyere satser og redusert innslagspunkt, og NO_x-komponenten er økt gjen-



Figur 9.11 Fordeling av nye førstegangsregistrerte personbiler med ulik kjøretøyteknologi. 2012 – 2017

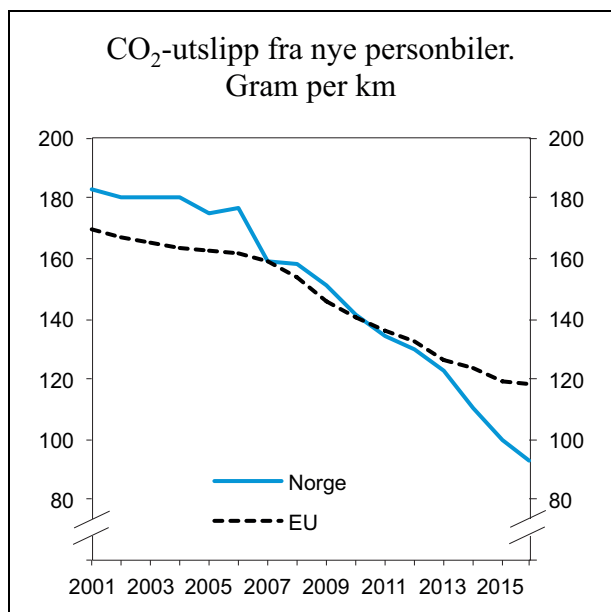
* Januar – august 2017.

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

nom høyere sats. I tillegg til personbiler har kjøretøy i avgiftsgruppene B, C, H og J (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibusser) som har engangsavgift i prosent av avgiften i avgiftsgruppe A (personbiler) fått endret avgift som følge av endringene som er gjort i budsjettene for 2016 og 2017. For avgiftsgruppe B er i tillegg NO_x -satsene økt som andel av personbilavgift fra 30 til 75 pst. mens vekstsatsene er redusert fra 22 til 20 pst. som andel av personbilavgift.

Videre ble det i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2017 innført avgift på CO_2 -utslipp, som erstatning for avgift på motoreffekt og stykkavgift, for motorsykler som har registrert CO_2 -utslipp.

Gjennomsnittlig CO_2 -utslipp fra nye personbiler er redusert betydelig de siste årene, fra 177 gram CO_2/km i 2006 til 123 gram CO_2/km i 2013 og videre til 93 gram CO_2/km i 2016, se figur 9.12. Før 2006 lå gjennomsnittlig CO_2 -utslipp fra nye personbiler i Norge om lag 15 gram CO_2/km over tilsvarende gjennomsnitt for medlemslandene i EU. Etter 2011 har gjennomsnittet i Norge vært lavere enn i EU. I de første åtte månedene av 2017 er gjennomsnittlig utslipp fra nye personbiler i Norge redusert til 86 gram CO_2/km . Det innebærer at Stortingets mål for 2020 om gjennomsnittlig CO_2 -utslipp på 85 gram per km kan nås tre



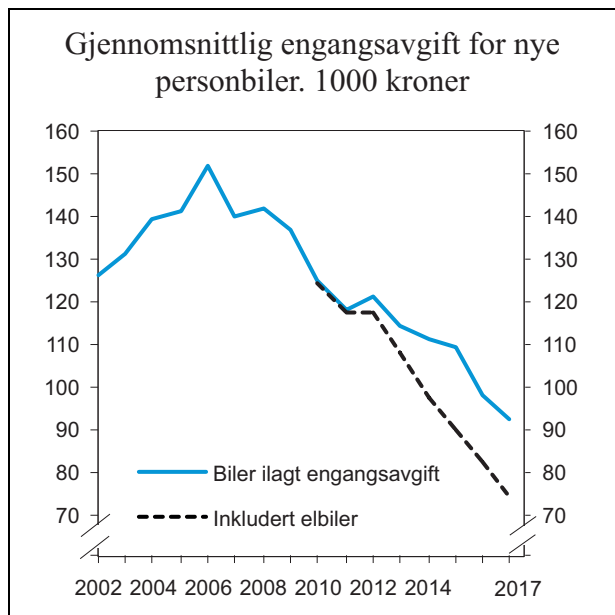
Figur 9.12 Utvikling i årlig gjennomsnittlig CO_2 -utslipp fra nye personbiler i Norge og EU. 2001 – 2016. Gram per km

Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for veitrafikken.

år før tiden. Reduksjonen i gjennomsnittlig CO_2 -utslipp fra nye personbiler de siste fem årene skyldes i stor grad økt salg av lav- og nullutslippsbiler. De samlede utslippene av CO_2 fra personbilparken økte med i underkant av 10 pst. fra 2001 til 2007. Fra 2007 til 2015 er CO_2 -utslippene fra personbiler redusert med 2 pst. De samlede utslippene avhenger av både transportvolumet og egenkapene ved nye og eldre kjøretøy.

Lavere CO_2 -utslipp fra nye personbiler gir også lavere inntekter fra engangsavgiften. Gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler er redusert fra om lag 150 000 kroner i 2006 og 115 000 kroner i 2013 til 100 000 kroner i 2016 og 90 000 kroner i første halvdel av 2017, se figur 9.13. Alle tall er justert til 2017-priser. Gjennomsnittlig engangsavgift økte til sammenligning i perioden frem mot 2006.

Elbilene inngår i utgangspunktet ikke i tallene siden de er fritatt for engangsavgift. I den stiplede linjen i figur 9.13 vises imidlertid beregnet gjennomsnittlig engangsavgift for alle personbiler inkludert elbiler. Det er først i de senere årene salget av elbiler har hatt noen vesentlig påvirkning på gjennomsnittlig engangsavgift. Inkludert elbiler er gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler redusert fra om lag 110 000 kroner i 2013 til om lag 80 000 kroner i 2016 og om lag 75 000 kroner i første halvdel av 2017.



Figur 9.13 Utvikling i gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler. 2002 – juni 2017. 1000 2017-kroner

Kilder: Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

Endringer i engangsavgiften for 2018

Regjeringen foreslår at engangsavgiften for hybridbiler endres og at avgiftsfritaket for elbiler avvikes i 2018.

I regjeringens helhetlige gjennomgang av bilavgiftene i Meld. St. 2 (2014–2015) *Revidert nasjonalbudsjett 2015* ble det varslet at avgiftsfordelene for nullutslippsbilene må fases ut over tid, blant annet av hensyn til statens inntekter fra bilavgiftene. For enkelte av fordelene ble det angitt tidspunkt for utfasing, og det ble blant annet angitt at fritaket for engangsavgift forlenges til 2020. I nasjonalbudsjettet for 2017 presenterte regjeringen prinsipper for oppfølging av Grønn skattekommisjon (NOU 2015: 15 *Sett pris på miljøet*) og fremmet forslag om et grønt skatteskiift. Her varslet regjeringen at fritaket for engangsavgift for elbiler kan tas opp til vurdering når effektavgiften er fjernet.

Som del av omlegging av engangsavgiften i miljøvennlig retning i budsjettet for 2017 ble avgiften på effekt fjernet. En konsekvens av endringene er at utslipp tillegges en større vekt i engangsavgiften. Fra 2015 til 1. halvår 2017 har andelen som NO_x og CO₂-komponentene utgjør av samlet engangsavgift for nye personbiler økt fra 16 pst. til 46 pst. Endringene favoriserer særlig biler uten utslipp, noe som reduserer behovet for

fritak i engangsavgiften for elbiler. I praksis har ikke fritaket for elbiler betydning for andre enn enkelte særlig tunge modeller som også er blant de dyreste i pris.

I gjennomgangen av bilavgiftene i Revidert nasjonalbudsjett 2015 ble det vist til at et effektivt og robust avgiftssystem bør ha færrest mulig fritaks- og særordninger. Egne regler for bestemte typer teknologi er uheldig, og teknologinøytralitet bør derfor være et mål for utformingen av avgiftene. Ved at avgiftssystemet priser de eksterne kostnadene, gis forbrukerne incentiver til å velge biler med mer klima- og miljøvennlig teknologi som gir lave utslipp. Støtte til klimavennlig teknologi bør gjøres ved å stimulere til lavere CO₂-utslipp generelt, og ikke enkelte teknologier spesielt. Avgiftene bør innrettes slik at nullutslippsbiler kommer bedre ut sammenlignet med en tilsvarende tradisjonell bilmodell.

I tillegg til fritaket for engangsavgift nyter elbiler godt av betydelige fordeler i skatte- og avgiftssystemet gjennom fritak for merverdiavgift, lav sats i årsavgiften og gunstig fordelsbeskatning av elbiler som firmabil. Videre er elektrisk kraft til lading av batterier i elbiler ikke ilagt veibruksavgift. I tillegg fremmer regjeringen i budsjettet for 2018 forslag om fritak for trafikkkforsikringsavgift og omregistreringsavgiften for elbiler, se punkt 9.4.4 og 9.4.6. Disse forslagene følger opp anmodningsvedtak fra Stortingets behandling av 2017-budsjettet. Det foreslås at den gunstige fordelsbeskatningen avvikes, se punkt 5.3.

Den teknologiske utviklingen de senere årene har ført til flere nye bilmodeller på markedet som er mer sammenlignbare med tradisjonelle bensin- og dieslbiler med hensyn til komfort, ytelse og sikkerhet, og som dermed har en bredere publikumsappell. Kombinasjonen av betydelige fordeler, både i skatte- og avgiftssystemet og bruksfordeler, og lansering av nye forbedrede modeller har siden 2012 bidratt til en sterk vekst i elbilandelen i Norge. Andelen elbiler av nye førstegangsregistrerte personbiler utgjør nær 19 pst. så langt i år. Økningen i salget av null- og lavutslippsbiler har bidratt til reduserte klima- og miljøutslipp fra personbiler, men også til en reduksjon i provenyet fra engangsavgiften og øvrige bilavgifter. Dette er nærmere omtalt i boks 9.1. Betydelige fordeler som reduserer kostnader ved kjøp, eie og bruk av elbiler kan også ha en negativ effekt ved at det kan bidra til økt bilbruk.

Skatte- og avgiftsfordelene har også en fordelingspolitisk side. Fordelene for elbiler i skatte- og avgiftssystemet innebærer størst lettelse i kroner til de tyngste og mest kostbare bilene. Mens fritak

ket i engangsavgiften er en fordel for tunge biler, øker merverdiavgiftsfordelen med kjøretøyets pris. Eksempelvis utgjør merverdiavgiftsfritaket kun 50 000 kroner for en elbil med pris på 200 000 kroner, mens fritaket utgjør 250 000 kroner for en elbil med pris på 1 000 000 kroner. Tilsvarende utgjør fritaket for engangsavgift i størrelsesorden 200 000 kroner for en elbil med vekt på 2,4 tonn, mens fritaket ikke har betydning for mindre elbiler med vekt inntil nær 1,6 tonn. Dette innebærer at engangsavgiftsfritaket i all hovedsak kommer kjøpere av tunge, dyre elbiler til gode.

Regjeringen fremmer forslag om å oppheve fritaket for engangsavgift for elbiler, herunder brenselceller. I tillegg foreslås at vektfradraget for ladbare hybridbiler også gjøres gjeldende for elbiler, herunder brenselceller, samtidig som satsen reduseres fra 26 pst. til 23 pst., se omtale nedenfor. Dermed vil det bare være tunge elbiler, med vekt over to tonn, som belastes engangsavgift. Av de nye kjøretøyene som ble registrert i første halvår av 2017, vil 18 av 20 elbilmodeller unngå engangsavgift. Fjerning av fritaket for engangsavgift antas å ha begrenset betydning for utviklingen av andelen elbiler både fordi de fleste av elbilene ikke berøres, og fordi avgiftsøkning utgjør en relativt liten andel av prisen for kjøretøyene som blir berørt. Regjeringen vil vurdere behovet for endringer i virkemidler i lys av utslippsutviklingen.

Hybridbiler er biler som både har elmotor og motor som benytter tradisjonelle drivstoff. Ladbare hybridbiler skiller seg fra andre hybridbiler ved at batteriene kan lades fra strømmettet i tillegg til at de lades av bilens generator. Den elektriske drivlinjen bidrar til at hybridbiler har relativt lave registrerte CO₂-utslipp, noe som gir lav engangsavgift.

Det gis særskilte sjablongfradrag i vektavgiftsgrunnlaget for hybridbiler. Fradraget er i dag på 26 pst. for ladbare hybridbiler og 5 pst. for ikke-ladbare hybridbiler. Vektsatsene i engangsavgiften er progressive, og det betyr at fradragene i vektavgiftsgrunnlaget gir en større prosentvis reduksjon i vektavgiften. For ladbare hybridbiler innebærer fradraget på 26 pst. at vektavgiften for mange modeller mer enn halveres.

I den helhetlige gjennomgangen av bilavgiftene i Meld. St. 2 (2014–2015) *Revidert nasjonalbudsjett 2015* ble det lagt til grunn at teknologinøytralitet bør være et mål for utformingen av avgiftene. Det innebærer at avgifter på kjøp av mer miljøvennlige biler bør baseres på utslipp fra bilene. Ved utslippsmålingen i kjøresyklusen tas det også hensyn til at kjøretøyet har lang elektrisk

kjørelengde. Når det er utslipp som avgiftsbelegges, vil en belønne alle teknologier som gir lave utslipp, uavhengig av hvilken teknologi som brukes.

Anmodningsvedtak nr. 108 punkt 12 (2016–2017)

Regjeringen vil vise til at Stortinget 5. desember 2016 ved behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017), gjorde følgende anmodningsvedtak nr. 108 punkt 12 (2016–2017):

«Stortinget ber regjeringen så snart det er mulig, og helst i Revidert nasjonalbudsjett 2017, legge frem forslag til endring i engangsavgiften som innebærer at ladbare hybrider med lang elektrisk rekkevidde kommer bedre ut enn biler med kort elektrisk rekkevidde.»

Behov for systemtekniske endringer innebar at det ikke lot seg gjøre å fremme forslag om differensiering i Revidert nasjonalbudsjett 2017. Regjeringen varslet at den ville komme tilbake til oppfølging av anmodningsvedtaket i budsjettet for 2018.

For å følge opp anmodningsvedtaket fremmes forslag om at ladbare hybridbiler må ha registrert elektrisk rekkevidde på minst 50 km for å oppnå maksimalt fradrag. Kjøretøy med kortere elektrisk rekkevidde enn 50 km får en andel av det maksimale fradraget. Andelen beregnes som forholdet mellom kjøretøyets registrerte elektriske rekkevidde og den nødvendige rekkevidden for å få maksimalt fradrag. Videre foreslås å redusere satsen for det maksimale fradraget fra 26 til 23 pst.

Parallelt med at vektfradraget for ladbare hybridbiler foreslås redusert fra 26 til 23 pst. og differensieres etter elektrisk rekkevidde, foreslås fradraget for ikke-ladbare hybridbiler fjernet. Ikke-ladbare hybridbiler vil dermed ilegges engangsavgift basert på utslipp og vekt på linje med øvrige kjøretøy som benytter tradisjonelt drivstoff.

Ny kjøresyklus for utslippsmåling (WLTP) innebærer at ladbare hybridbiler som typegodkjennes etter 1. september, ikke vil ha oppgitt elektrisk rekkevidde etter gjeldende målemetode (NEDC). For disse kjøretøyene må elektrisk rekkevidde målt etter ny metode legges til grunn for avgiftsberegningen. På grunn av den nye kjøresyklusen for utslippsmåling vil Statens vegvesen ikke kunne levere tall for elektrisk rekkevidde for alle ladbare hybridbiler før april 2018. Differensiering etter rekkevidde for ladbare hybridbiler

foreslås derfor først å tre i kraft fra 1. juli 2018. I perioden 1. januar til 1. juli 2018 vil alle ladbare hybridbiler dermed ha vektfradrag på 23 pst. Det vises til forslag til avgiftsvedtak del I og II.

De foreslåtte endringene gir økt engangsavgift for hybridbiler. For ladbare hybridbiler innebærer både reduksjonen av vektfradraget fra 26 til 23 pst. og rekkeviddedifferensieringen fra 1. juli 2018 en innstramning. Ladbare hybridbiler med lav vekt og lave utslipp betaler i praksis ikke engangsavgift i dag, og forslaget innebærer at om lag en tredjedel av modellene som er registrert 1. halvår 2017 heller ikke vil ilegges avgift etter forslaget. For øvrige modeller vil forslaget gi økt avgift, med størst økning for tunge ladbare hybridbiler med kort elektrisk rekkevidde. For ikke-ladbare hybridbiler vil avgiftsøkningen som følge av fjerning av vektfradraget for de fleste modeller, utgjøre mellom 1 000 og 20 000 kroner ut over prisjustering.

De foreslåtte endringene i engangsavgiften for elbiler og hybridbiler er samlet anslått å gi et merproveny på 460 mill. kroner påløpt og 420 mill. kroner bokført i 2018.

Vrakpantavgift

Oppsamlingssystemet for bilvrak skal sørge for innsamling og gjenvinning av kjøretøy. Ordningen ble innført i 1978 og omfatter i dag blant annet personbiler, varebiler, campingbiler, snøscootere og minibusser. Vrakpanten, som utbetales ved levering av kjøretøy til godkjente oppsamlingsplasser, skal gi en økonomisk motivasjon til å levere biler til vraking.

Vrakpanten er på 3 000 kroner. Utbetalinger av vrakpant er finansiert ved vrakpantavgiften på 2 400 kroner. Vrakpantavgiften inngår i engangsavgiften, jf. avgiftsvedtaket § 2. Avgiften er ikke øremerket utbetaling av vrakpant, men er likevel ment om lag å dekke utbetalingene. Vrakpantavgiften underbygger dermed prinsippet om at det er en panteordning.

Det foreslås ingen endringer i vrakpantavgiften for 2018. Vrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2017–2018) *Klima- og miljødepartementet*.

I forbindelse med behandling av statsbudsjettet for 2017 vedtok Stortinget å utvide vrakpantordningen til å omfatte mopeder, motorsykler, lastebiler, bobiler og campingvogner. Det ble også vedtatt et ekstra tilskudd på 13 000 kroner ved vraking av varebil med diesel- eller bensinmotor, når det samtidig kjøpes nullutslippsvarebil. Videre vedtok Stortinget at det skal gis et tilskudd på

15 000 kroner per fritidsbåt som leveres til godkjent retursted. For nærmere omtale av disse sakene vises det til Prop. 1 S (2016–2017) *Klima- og miljødepartementet*.

Beregning av avgift for kjøretøy uten godkjente CO₂-data

Engangsavgiften beregnes på bakgrunn av kjøretøyets egenvekt og utslipp av NO_x og CO₂. For avgiftsberegningen benyttes de data som veimyndighetene legger inn i motorvognregisteret i forbindelse med godkjenning og registrering av kjøretøyet. Det tekniske regelverket, herunder fastsettelsen av de kjøretøytekniske data, bygger på felleseuropeisk regulering.

Etter gjeldende regelverk skal CO₂-utslipp benyttes som avgiftsgrunnlag for alle kjøretøy som er omfattet av plikten til å dokumentere CO₂-utslippet etter veimyndighetenes regelverk. CO₂-utslipp skal også benyttes som avgiftsgrunnlag dersom utslippet på annen måte blir dokumentert ovenfor veimyndighetene, og lagt inn i motorvognregisteret ved registreringen. Dersom det ikke foreligger relevante opplysninger om CO₂-utslipp, beregnes avgiften på bakgrunn av slagvolum.

Reglene om måling av CO₂-utslippet følger av EUs harmoniserte rammeverk for administrative og generelle tekniske krav for nye kjøretøy, systemer, komponenter og separate tekniske enheter. Dette regelverket består av en rekke rettsakter som til sammen utgjør de krav som må oppfylles for å få et kjøretøy typegodkjent innen EU. Utslipp av CO₂ må, på linje med de øvrige krav som stilles, måles og godkjennes i tråd med de metoder som følger av dette regelverket. Reglene for måling av avgasser er nå under endring ved at ny målemetode (WLTP) erstatter den eksisterende (NEDC) for kjøretøy som typegodkjennes etter 1. september 2017.

Slagvolumkomponenten er utformet slik at den avspeiler antatt CO₂-utslipp. Avgiften vil avvike fra hva avgiften ville blitt dersom data for CO₂-utslipp hadde vært tilgjengelige. Dette henger sammen med at motorvolumkomponenten er basert på gjennomsnittsberegninger, og at sammenhengen mellom CO₂-utslipp og slagvolum er begrenset.

Beregning av engangsavgift basert på slagvolum er i første rekke aktuelt for eldre bruktimporterte kjøretøy og kjøretøy produsert for andre markeder enn det europeiske. Kjøretøy produsert for det amerikanske markedet vil ikke ha oppgitt europeiske utslippsdata. Disse kjøretøyene vil

imidlertid ha oppgitt drivstofforbruk målt etter amerikansk standard (US Environmental Protection Agency (EPA)), som kan omregnes til CO₂-utslipp.

Departementet har bedt Skattedirektoratet, i samarbeid med Vegdirektoratet, om å vurdere muligheten for å benytte amerikanske utslippstall ved beregningen av CO₂-komponenten i engangsavgiften. Vegdirektoratet har meldt tilbake at EPA-verdiene vil ligge mellom NEDC og WLTP, men noe nærmere førstnevnte. Forskjellen vil variere fra kjøretøy til kjøretøy, og det er ingen entydig sammenheng.

Direktoratene opplyser at EPA-verdier vil kunne legges inn i motorvognregisteret, slik at disse vil kunne benyttes ved beregningen av engangsavgiften for de aktuelle kjøretøyene. Det vil kreve systemtekniske endringer, og det er noe usikkerhet om når det vil kunne være på plass. Vegdirektoratet har oppgitt 1. januar 2018 som en tentativ dato.

En beregning av CO₂-komponenten basert på EPA-tall vil reflektere avgiften beregnet etter utslipp målt etter europeisk standard langt bedre enn dagens system hvor avgiften beregnes på bakgrunn av slagvolum. Det legges derfor opp til å benytte EPA verdier ved avgiftsberegningen, der disse er tilgjengelige, så snart de nødvendige systemtekniske endringene er på plass. Endringene vil bli fastsatt i forskrift.

Justering av slagvolumkomponent

For kjøretøy i avgiftsgruppe A, B, C, H og J som ikke har oppgitt CO₂-utslipp, beregnes avgift på grunnlag av slagvolum. Det er ikke nær sammenheng mellom slagsvolum og CO₂-utslipp. Det er imidlertid gjort noen tilpasninger i slagvolumkomponenten for å etterligne CO₂-komponenten, blant annet ved ulike satser for bensin- og dieslbiler. I forbindelse med omleggingen av engangsavgiften i budsjettene for 2016 og 2017 ble det gjort endringer i satsene for CO₂-utslipp. Slagvolumkomponenten ble også justert. For å bedre sammenhengen mellom avgiftsberegningen etter utslipp av CO₂ og slagvolum foreslås det å justere satsene i slagvolumkomponenten noe. Det er lagt til grunn at endringene ikke vil ha provenyemessige konsekvenser av betydning.

Avgiftspliktige lastebiler

Etter Stortingets vedtak om engangsavgift § 2 avgiftsgruppe B er lastebiler med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg, avgiftspliktige på linje med varebi-

ler klasse 2 dersom godsrommet har en lengde under 300 cm og bredde under 190 cm. Slik vedtaket er formulert kan det gis inntrykk av at lette lastebiler som bare oppfyller ett av størrelseskravene, faller utenfor avgiftplikten. Dette er ikke hensikten, og heller ikke slik dette er regulert i forskrift eller har blitt praktisert. For å unngå tvil foreslås ordlyden i § 2 avgiftsgruppe B endret slik at det klart fremgår at lette lastebiler omfattes av avgiftplikten med mindre begge størrelseskravene er oppfylt. Det vises til forslag til avgiftsvedtak. Forslaget innebærer ingen materielle endringer.

Fritak for driftsmidler til bruk i reindriftsnæringen

Av Sundvollen-erklæringen fremgår det at regjeringspartiene ønsket å likebehandle bønder og reieiere med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen av driftsmidler. Dette er et mangeårig krav fra reindriftsnæringen, og knytter seg til engangsavgift og fradragsrett for merverdiavgift på snøscooter og terrenggående motorsykler (ATV) som benyttes i reindriften.

Når det gjelder engangsavgiften, viser reindriftsnæringen til at de er henvist til å benytte avgiftsbelagte snøscootere og terrengmotorsykler, mens traktorer og andre landbruksmaskiner ikke ilegges avgift. Tilsvarende gjelder for merverdiavgiften siden fradragsretten er avskåret for personkjøretøy, herunder snøscootere og motorsykler, mens traktorer og landbruksmaskiner kan fradragsføre merverdiavgift på vanlig måte.

Hvordan avgiftsmessig likestilling av reindriftsnæringen og landbruket konkret skal skje må utredes nærmere, og vil kreve endringer i lov og avgiftsvedtak. Regjeringen vil komme tilbake til Stortinget med konkrete forslag til endringer senest i Revidert nasjonalbudsjett 2018. For eventuelt å kunne gjennomføre endringen i første halvdel av 2018, foreslås at det tas inn et fritak i Stortingets vedtak om engangsavgift for motorvagner som benyttes i reindriftsnæringen, med hjemmel til å gi nærmere bestemmelser om dette, og slik at fritaket gis virkning fra den tid departementet bestemmer. Se forslag til avgiftsvedtak del III.

Fritak for driftsmidler til bruk i reindriften vil berøre inntektene fra merverdiavgift og engangsavgift. Det settes av 30 mill. kroner påløpt og 25 mill. kroner bokført for å iverksette endringen i 2018. Regjeringen vil eventuelt komme tilbake i Revidert nasjonalbudsjett 2018 med forslag til justeringer av dette beløpet avhengig av utforming og iverksettelse av fritakene.

9.4.4 Trafikksikringsavgift (kap. 5536 post 72)

En omlegging av årsavgiften til en avgift på trafikksikring startet i 2017. Året 2017 blir dermed det siste året der det oppkreves årsavgift. For 2018 fremmer regjeringen forslag om en avgift på trafikksikring. Formålet med omleggingen er å effektivisere avgiftsoppkrevningen og å legge til rette for økt fleksibilitet i avgiften. Se nærmere omtale i kapittel 10. Når årsavgiften legges om til en avgift på forsikringer, blir innbetaling av avgift avhengig av at kjøretøyet faktisk er forsikret. Det er behov for tiltak for å sikre en høy andel forsikrede kjøretøy. Samtidig med omleggingen fra årsavgift til en avgift på trafikksikring foreslår regjeringen derfor å innføre gebyr for bileiere som ikke oppfyller plikten til å tegne trafikksikring. Se nærmere omtale i kap. 15.

Årsavgift

Årsavgiften er en fiskal avgift som pålegges kjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Avgiften er delt inn i tre avgiftsgrupper med ulike satser, avhengig av type kjøretøy (gjeldende satser i parentes):

- Personbiler, varebiler, campingbiler, minibusser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy (3 290 kroner per år for dieselskjøretøy uten fabrikkmontert partikkelfilter, 2 820 kroner for de øvrige kjøretøyene i denne klassen samt årsprøvekjennermerker for kjøretøy).
- Motorsykler (1 960 kroner per år).
- Traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (455 kroner per år).

Fra 1. januar 2008 ble årsavgiften miljødifferensiert ved at dieselsbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter fikk høyere årsavgift enn andre kjøretøy i avgiftsgruppe a. Differensieringen ble i første rekke innført for å redusere utslipp av partikler. Fra 1. januar 2015 ble årsavgiften avviklet for campingtilhengere. I 2017 er den høyeste satsen redusert med om lag 12 pst. reelt. Dette gjelder personbiler, varebiler, campingbiler minibusser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt vekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy.

Trafikksikringsavgift

Fra 2018 erstattes årsavgiften med en avgift på trafikksikringer. Den nye avgiften foreslås som en ordinær særavgift, der avgiftsplikten legges på forsikringsselskapene, som i sin tur velter avgiften over på sine kunder sammen med premieinnbetalingene. Trafikksikringsavgiften vil gjelde de samme motorvogner som årsavgiften. Avgiften vil bli beregnet per forsikringsdøgn, og vil tilsvare satsene i årsavgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 2. Satsene er foreslått prisjustert. For den enkelte forsikringstaker vil avgiftsbelastningen i utgangspunktet bli den samme som om årsavgiften hadde blitt videreført.

Selv om den nye avgiften først innføres i 2018, begynte forsikringsselskapene, allerede i 2017 innfasingen av avgiften. Årsaken er at forsikringer som tegnes eller fornyes i 2017 gjennomgående også gjelder dekning for deler av 2018. Det var derfor nødvendig å igangsette avgiftsomleggingen alt i 2017. For å gi forsikringsselskapene et grunnlag for å igangsette avgiftsomleggingen i 2017, vedtok Stortinget i budsjettet for 2017 å gi Finansdepartementet fullmakt til å fastsette overgangsregler om beregning og innrapportering av trafikksikringsavgift.

Fritak for elbiler – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 3 (2016–2017)

Stortinget gjorde 5. desember 2016 ved behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017), følgende anmodningsvedtak nr. 108 punkt 3 (2016–2017):

«Fremme forslag om fritak for årsavgift for elbiler med virkning fra 2018. Regjeringen notifiserer om nødvendig et slikt fritak til ESA så snart som mulig.»

Årsavgiften erstattes i 2018 av trafikksikringsavgiften, og for å følge opp anmodningsvedtaket foreslår regjeringen fritak for trafikksikringsavgift for elbiler, inkludert brenselcellebiler. Forslaget anslås å medføre et provenytap på 75 mill. kroner påløpt og 55 mill. kroner bokført i 2018.

Avgiftsfritaket for elbiler må notifiseres til og godkjennes av EFTAs overvåkingsorgan (ESA) før det kan tre i kraft. Notifikasjonsprosessen er i gang og det arbeides med sikte på at fritaket kan inn-/videreføres fra 1. januar 2018. Det er usikkert når en godkjennelse fra ESA kan foreligge.

Geografisk differensiert årsavgift – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 22 (2016–2017)

I forbindelse med behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017), gjorde Stortinget 5. desember 2016 følgende anmodningsvedtak nr. 108 punkt 22 (2016–2017):

«Stortinget ber regjeringen utrede mulighetene for en differensiert og lavere årsavgift for personbiler for innbyggere bosatt i områder av landet som ikke har noe reelt alternativ til bil, og fremme eventuelle forslag til endringer i forbindelse med statsbudsjettet for 2018».

Årsavgiften erstattes i 2018 av trafikksikringsavgiften, og en differensiering av avgiften etter bosted må derfor innarbeides i trafikksikringsavgiften. Teknisk vil det være mulig å gradere begge avgiftene etter bosted, og omleggingen innebærer i seg selv ingen begrensinger i så måte. Av hensyn til gjennomføringen bør det imidlertid vises tilbakeholdenhet med å gjøre store endringer i avgiften i omleggingsåret.

Skattedirektoratet har på oppdrag fra Finansdepartementet vurdert forslaget om å innføre lavere avgift i områder av landet der det ikke er noe reelt alternativ til bil. Direktoratet påpeker at dette forutsetter at det finnes oversikter som viser kollektivdekningen i de enkelte deler av landet, og som avgiften kan knyttes opp mot. Etter å ha vært i kontakt med Transportøkonomisk institutt (TØI), Statens vegvesen, Statistisk sentralbyrå og Samferdselsdepartementet, konstaterer direktoratet at det per i dag ikke finnes egnede oversikter. Med mindre det utarbeides slike oversikter, må et system med redusert avgift for innbyggere bosatt i områder uten kollektivtilbud baseres på mer objektive og generelle kriterier enn den faktiske kollektivdekningen

Som alternativ har direktoratet vurdert muligheten for å differensiere avgiften mellom land- og bykommuner, og om avgiften kan graderes med utgangspunkt i tiltakssonen. Direktoratet finner ingen av disse alternativene hensiktsmessige, siden verken skillet mellom land- og bykommuner, eller avgrensning av tiltakssonen sier noe om kollektivdekningen. Direktoratet har ikke funnet andre hensiktsmessige måter å skille ut områder uten eller med begrenset kollektivtilbud. Etter direktoratets vurdering vil det derfor være vanskelig å differensiere avgiften på en måte som treffer etter hensikten. Direktoratet opplyser for øvrig at det ikke kjenner til sammenlignbare land

som har innført fritak eller redusert årsavgift/forsikringsavgift basert på bosted.

En differensiering som nevnt forutsetter dermed at det lages en inndeling av landet i soner basert på kollektivdekningen. Dette må i så fall utredes nærmere. Etter departementets vurdering vil en slik inndeling nødvendigvis bli relativt grov, og bare i begrenset grad reflektere kollektivtilbudet. Uansett hvordan inndelingen gjøres vil det oppstå grensetilfeller, med ulik avgift for tilfeller som utad fremstår som sammenlignbare. En geografisk differensiering av avgiften kan dermed oppfattes som vilkårlig og urettferdig.

Dersom differensieringen skal virke i tråd med hensikten må den geografiske inndelingen holdes løpende oppdatert, slik at endringer i kollektivtilbudet fanges opp. Avhengig av hvordan kollektivtilbudet endrer seg, vil dette gi press fra områder som mener seg berettiget til redusert avgift, og reaksjoner fra områder som mister avgiftsfordelen.

Dersom lav sats innrømmes personbiler som benyttes i næring vil tiltaket innebære støtte til reiser som uansett ikke ville skjedd kollektivt. Fordelen bør derfor i utgangspunktet forbeholdes privatpersoner. Dette har også en EØS-rettslig side. På den annen side vil en avgrensning av fordelene mot næringskjøring åpne for omgørelser og være vanskelig å kontrollere.

En personbil vil kunne benyttes andre steder enn der eieren av kjøretøyet bor. Den vil også kunne benyttes av andre enn eieren. Eierens bosted sier derfor ikke nødvendigvis noe om hvor kjøretøyet faktisk benyttes. Differensiering etter bosted vil også åpne for omgørelser ved at kjøretøy registreres på personer som er bosatt i andre områder enn der kjøretøyet skal benyttes. Det vil være svært vanskelig å føre effektiv kontroll med dette.

Etter departementets vurdering vil en geografisk differensiering av trafikksikringsavgiften være et lite målrettet virkemiddel for å støtte transport i områder som ikke har alternativer til personbil. Det er også høyst usikkert om tiltaket vil kunne virke etter intensjonen. Departementet anbefaler at det ikke går videre med dette forslaget, og at eventuell støtte til bileiere som bor i områder med lav kollektivdekning gis på andre måter enn via trafikksikringsavgiften.

9.4.5 Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

Det foreslås å prisjustere satsene i vektårsavgiften for 2018, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Vektårsavgiften består av en vektgradert årsavgift og en miljødifferensiert årsavgift. Avgiften gjaldt tidligere alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 12 tonn og over, men fra 1. januar 2006 ble avgiften utvidet til å gjelde alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 7,5 tonn og over.

Den vektgraderte årsavgiften er gradert etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall aksler. Denne graderingen er utformet slik at det tas hensyn til veislitasje. Strukturen i vektdelen følger Eurovignettdirektivet (1999/62/EF) med senere endringsdirektiv, men dagens satser er høyere enn EUs minstesatser.

Den miljødifferensierte årsavgiften graderes etter kjøretøyets totalvekt og etter hvilke utslippskrav kjøretøyene oppfyller. Utslippskravene følger kjøretøyforskriftens EURO-klassifisering som stiller krav til maksimalt utslipp av blant annet nitrogendioksider og partikler. Miljødelen av avgiften er ment å dekke miljø- og helsekostnader ved lokale utslipp fra tyngre kjøretøy. Kostnadene varierer med blant annet hvor langt, hvor og når det kjøres. Det er ikke mulig å ta hensyn til den faktiske bruken av kjøretøyet i avgiften. Avgiften er derfor ikke en presis måte å prise miljø- og helsekostnader på. Miljødelen av avgiften er ikke knyttet til nevnte EU-direktiv.

9.4.6 Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

Regjeringen foreslår at elbiler fritas for omregistreringsavgift. Det foreslås å prisjustere satsene i omregistreringsavgiften for 2018, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet (brukte kjøretøy). Det skal imidlertid betales en særavgift ved omregistrering av slike kjøretøy. Avgiften er gradert etter vekt og alder på kjøretøyet. Kjøretøyene som omfattes av avgiftsplikten, er delt i fire grupper:

- Mopeder, motorsykler mv.
- Personbiler og busser.
- Lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler mv.
- Biltilhengere, semitrailere mv.

Omregistreringsavgiften har flere 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 som følge av at kostna-

dene 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. De høyeste avgiftssatsene, som også gir de mest uheldige virkningene, ble redusert mest. Enkelte satser ble redusert med mellom 60 og 80 pst. Det ble også gjort en betydelig forenkling av satsstrukturen i omregistreringsavgiften i 2015.

Fritak for elbiler – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 13 (2016–2017)

5. desember 2016 gjorde Stortinget ved behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017), følgende anmodningsvedtak nr. 108 punkt 13 (2016–2017):

«Fremme forslag om fritak for omregistreringsavgift for elbiler med virkning fra 2018. Regjeringen notifiserer om nødvendig et slikt fritak til ESA så snart som mulig.»

For å følge opp anmodningsvedtaket foreslår regjeringen fritak for omregistreringsavgift for elbiler, inkludert brenselceller. Forslaget anslås å medføre et provenytap på 80 mill. kroner påløpt og bokført i 2018. Fritaket må notifiseres til og godkjennes av EFTAs overvåkingsorgan (ESA) før det kan tre i kraft. Notifikasjonsprosessen er igangsatt, men ikke endelig avklart, se punkt 9.4.2. Fritaket forslås derfor gjort gjeldende fra det tidspunkt departementet bestemmer. Det vises til forslag til avgiftsvedtak del II.

9.5 Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70–72)

Veitrafikken påfører samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp. I tillegg til å skaffe staten inntekter har veibruksavgiftene til hensikt å stille brukeren overfor disse eksterne kostnadene. Utslipp av CO₂ prises særskilt gjennom CO₂-avgiften.

I dag er bensin og diesel med mineralsk opphav, bioetanol og biodiesel som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften, samt LPG, ilagt veibruksavgift. Tabell 9.1 viser dagens veibruksavgifter på drivstoff, energiinnhold og avgiftssats per energienhet. Det fremgår av tabellen at avgiftsnivået målt i kroner per energienhet varierer betydelig mellom ulike drivstoff. Driv-

Tabell 9.1 Veibruksavgift på drivstoff. Gjeldende fra 2017

Drivstoff	Avgiftssats 2017, kroner per liter ²	Energiinnhold, MJ per liter ²	Avgiftssats 2017, kroner per MJ
Mineraloljebasert diesel.....	3,80	36,2	0,105
Bensin.....	5,19	32,5	0,16
Biodiesel ¹	0/3,80	33	0/0,115
Bioetanol ¹	0/5,19	21	0/0,247
Naturgass.....	0	39,7	0
LPG.....	1,43	46,1	0,031

¹ Biodiesel og bioetanol som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften, ilegges veibruksavgift. Annet biodrivstoff avgiftslegges ikke.

² For naturgass per Sm³ og for LPG per kg.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, EUs direktiv 2009/28/EF (fornybardirektivet) vedlegg 3 og Finansdepartementet.

stoff med høyt energiinnhold gjør at det kan kjøres flere kilometer per liter. Det gir høyere samfunnsmessige kostnader i form av ulykker, kø, støy osv. per liter drivstoff. Over tid er det et mål at alle fossile drivstoff skal ilegges veibruksavgift gradert etter energiinnhold, jf. den helhetlige gjennomgangen av kjøretøy- og drivstoffavgifter i Meld. St. 2 (2014–2015) *Revidert nasjonalbudsjett 2015*. Det vil gi lik prising av de samfunnsmessige kostnadene.

Dagens veibruksavgift omfatter ikke alle typer drivstoff. Biogass, hydrogen, hytan og elektrisitet som benyttes i el- og hybridbiler er ikke omfattet av veibruksavgiften. Omsetningen av slike alternative drivstoff er foreløpig begrenset.

Inntektene fra veibruksavgiftene kan bli redusert over tid på grunn av økt bruk av drivstoff med lavere eller ingen avgift. Dagens avgifter på drivstoff (veibruksavgiften og CO₂-avgiften) gir staten inntekter på knapt 20 mrd. kroner årlig.

Veibruksavgift på bensin

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

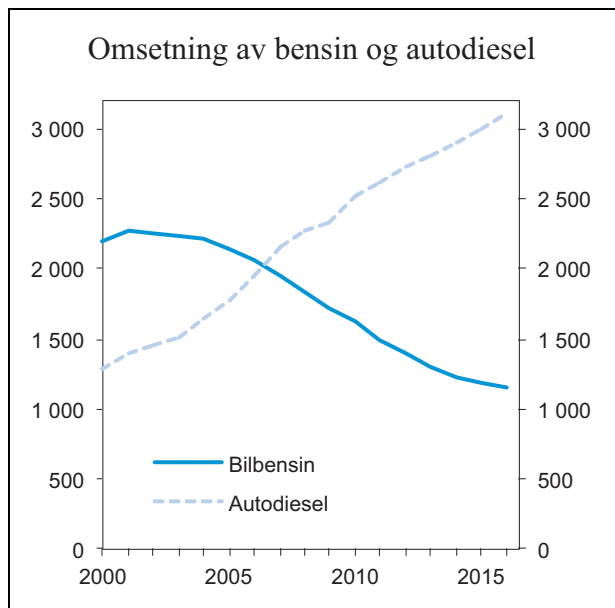
Avgiften på bensin ble innført i 1933. Avgiftsplikten omfatter ren bensin og bensinblandinger dersom bensin er hovedbestanddelen. Bensinblandinger er dermed avgiftspliktige i sin helhet dersom de består av mer enn 50 pst. bensin og helt avgiftsfrie dersom de inneholder mindre enn 50 pst. bensin. Andel etanol som blandes inn i bensin, er i utgangspunktet fritatt for avgift uavhengig av mengde, men bioetanol som rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter produktforskriften, ilegges veibruksavgift på bensin.

Det gis avgiftsfritak for blant annet bensin som anvendes 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.

Avgiftssatsene i 2017 er 5,19 kroner per liter for svovelfri bensin (under 10 ppm svovel) og 5,23 kroner per liter for lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel) og annen bensin.

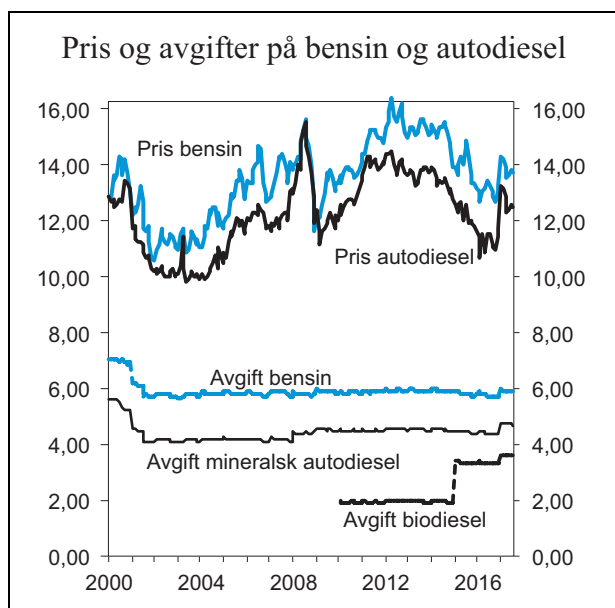
Figur 9.14 viser utviklingen i omsetningen av bensin og autodiesel fra 2000 til 2016. Omsetningen av bensin var om lag uendret frem til 2004, men har falt hvert år etter det. Omsetningen av bensin var i 2016 44 pst. lavere enn ti år tidligere. Denne utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, se punkt 9.4.3 og figur 9.9.

Figur 9.15 viser utviklingen i gjennomsnittlig reell pris og særavgifter på bensin og autodiesel (veibruksavgifter og CO₂-avgifter) i perioden fra 1997 til juli 2017 målt i faste 2015-kroner. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til en markert nedgang i bensinprisene. Fra 2004 til juli 2008 steg bensinprisen. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men prisen tok seg opp igjen de påfølgende årene. Realprisen har vært noe avtakende siden 2012, men har økt igjen det siste året. I juli 2017 var likevel utsalgsprisen for bensin reelt sett 16 pst. lavere enn i april 2012. Avgiftene på bensin har vært reelt om lag uendret siden 2002, men økte med 10 øre utover prisstigning i 2017.



Figur 9.14 Omsetning av bensin og autodiesel (inkl. biodiesel) i perioden 2000–2016. Mill. liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt og Finansdepartementet.



Figur 9.15 Gjennomsnittlig utsalgspris og avgiftssatser på bensin og autodiesel i perioden januar 1997–juli 2017. 2015-kroner per liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Veibruksavgift på autodiesel

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på autodiesel og vektårsavgiften avløste kilometeravgiften i 1993. Avgiftsplikten omfatter mineralolje som skal benyttes til fremdrift av motorvogn. Som mineralolje til fremdrift av motorvogn anses all mineralolje som ikke er merket på det tidspunktet avgiftsplikten oppstår. Merket olje kan benyttes i enkelte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper. Slik olje er ikke ilagt veibruksavgift på autodiesel, men illegges grunnavgift på mineralolje. Med virkning fra 1. oktober 2015 omfattes biodiesel ikke av veibruksavgift på autodiesel, og det gjøres fradrag for andel biodiesel som blandes inn i mineralolje. Fra samme tidspunkt ble det innført veibruksavgift på biodiesel som rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter produktforskriften.

Avgiftssatsene i 2017 er 3,80 kroner per liter for svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel) og 3,86 kroner per liter for annen mineralolje.

Figur 9.14 viser at omsetningen av autodiesel har økt kraftig de siste årene, og omsetningen i 2016 var nær 60 pst. høyere enn ti år tidligere. Utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler. Figur 9.15 viser at avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til lavere realpriser på autodiesel. Fra 2004 steg prisene frem til juli 2008. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men deretter steg prisene igjen frem mot våren 2012. Etter det har prisene vært avtakende. I juli 2017 var utsalgsprisen for autodiesel reelt sett 20 pst. lavere enn i juli 2008. Fra 2001 var avgiftene på autodiesel reelt uendret frem til veibruksavgiften på autodiesel ble økt med 20 øre per liter fra 1. januar 2008 og med ytterligere 10 øre per liter fra 1. juli 2008. Veibruksavgiften på autodiesel ble økt igjen i 2017 med 29 øre per liter utover prisjustering.

Veibruksavgift på biodrivstoff som omfattes av omsetningskravet

Veibruksavgiften på drivstoff er begrenset til å omfatte bensin, mineralbasert diesel og LPG. Naturgass er også omfattet av avgiften, men er ilagt nullsats. Ren biogass, bioetanol og biodiesel faller utenfor veibruksavgiften. Videre kan det gjøres forholdsmessig fradrag for biogass, etanol og biodiesel som blandes inn i henholdsvis LPG eller naturgass, bensin og mineralbasert diesel. Det skal imidlertid illegges veibruksavgift på biodrivstoff som rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter forskrift 1. juni 2004 nr. 922 om begrenning i bruk av helse- og miljøfarlige kjemikalier og andre produkter (produktfor-

skriften) § 3–3 etter de satser som gjelder for bensin og mineralolje.

Etter produktforskriften skal de som omsetter drivstoff sørge for at minimum 8,0 volumprosent av totalt omsatt mengde drivstoff til veitrafikk per år består av biodrivstoff (omsetningskravet). Kravet ble økt fra 7 pst. fra 1. oktober 2017. Biodrivstoff fremstilt av avfall og rester, lignocellulosemateriale eller celluloseholdig materiale som ikke er næringsmiddel (avansert biodrivstoff), teller dobbelt sammenlignet med andre biodrivstoff. Minimum 2,5 pst. skal bestå av avansert biodrivstoff. Dette delkravet ble økt fra 1,5 pst. fra 1. oktober 2017. Etter anmodningsvedtak nr. 108 pkt. 5 (2016–2017) fra Stortinget i forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2017 ble forslag om å øke det generelle omsetningskravet for biodrivstoff til 10 pst. og delkravet for avansert biodrivstoff til 3,5 pst. fra 1. januar 2018 sendt på høring.

Økt bruk av biodrivstoff til veitrafikk vil øke kostnadene for drivstoffbransjen og dermed kunne føre til økte drivstoffpriser. Selv om økt innblanding av biodrivstoff isolert sett vil gi lavere utslipp fra veitrafikk i Norge, er den globale klimavirkningen usikker.

Det generelle omsetningskravet for biodrivstoff etter produktforskriften økes til 10 pst. og delkravet for avansert biodrivstoff økes til 3,5 pst. fra 1. januar 2018 i tråd med forslaget som har vært på høring. Klima- og miljødepartementet fastsatte endringen i forskrift som trådte i kraft 8. september 2017. Økningen i omsetningskravet krever ikke endringer i særavgiftsregelverket, men påvirker provenyet fra CO₂-avgiften og/eller veibruksavgiften på drivstoff. Det antas at økt proveny fra veibruksavgiften motsvares av redusert proveny fra CO₂-avgiften, slik at endringen samlet sett blir om lag provenynøytral i 2018. Provenyvirkningen er imidlertid svært usikker.

Veibruksavgift på LPG (autogass)

For 2018 foreslås det å øke veibruksavgiften på LPG med 0,78 kroner per kg utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Veibruksavgift på LPG ble innført 1. juli 2016 og utgjorde da 0,69 kroner per kg LPG. I 2017 ble avgiften økt til 1,43 kroner per kg LPG. Målt i kroner per energienhet tilsvarer dette en økning fra 10 pst. til 20 pst. av veibruksavgiften på bensin. I henhold til gjennomgangen av bilavgiftene som ble presentert i Meld. St. 2 (2014–2015) *Revidert nasjonalbudsjett 2015*, er det en målsetting at alle fossile drivstoff over tid skal ilegges veibruksav-

gift gradert etter energiinnholdet i drivstoffet. Flertallet i finanskomiteen forutsatte derfor at satsen i veibruksavgiften på LPG økes trinnvis i kommende budsjetter opp til full sats i 2025, se Innst. 400 S (2015–2016). I budsjettet for 2018 foreslås det å øke avgiften med 0,78 kroner per kg LPG utover prisjustering. Avgiften vil dermed tilsvare 30 pst. av veibruksavgiften på bensin målt etter energiinnhold. Forslaget er i tråd med en trinnvis opptrapping av avgiftssatsen slik at den i 2025 skal være på samme nivå som veibruksavgiften på bensin. Forslaget anslås å gi et merproveny på om lag 3 mill. kroner påløpt og bokført.

Veibruksavgift på naturgass

I statsbudsjettet for 2016 ble det vedtatt å innføre veibruksavgift på naturgass fra 1. januar 2016 med 5,95 kroner per Sm³. Fra 1. juli 2016 ble avgiftssatsen satt ned til 0 kroner per Sm³. Samtidig anmodet Stortinget regjeringen om å foreslå en overgangsordning med fritak for veibruksavgift på naturgass som blir brukt som supplement til biogass, jf. anmodningsvedtak nr. 77 (2015–2016). Anmodningen ble omtalt i Revidert nasjonalbudsjett 2016, jf. Prop. 121 LS (2015–2016) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* punkt 4. Ved behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett 2016 gjorde Stortinget 17. juni 2016 følgende anmodningsvedtak nr. 1002 (2015–2016):

«Stortinget ber regjeringen påse at midlertidig ordning for 2016 med kr 0,00 i sats for veibruksavgift for naturgass (LNG) opphører i 2017 ved snarest mulig å utarbeide grunnlag for notifikering og iverksette prosessen med ESA, slik at det 1. januar 2017 kan innføres 100 pst. veibruksavgift på LNG i kombinasjon med en overgangsordning med unntak for veibruksavgift på naturgass brukt som supplement som settes til 50 pst. som et første skritt, men nedtrapping mot 0 pst i 2025».

Som påpekt i Prop. 121 LS (2015–2016) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* er avgiftsfritak for naturgass som blir brukt som supplement til biogass å anse som statsstøtte. Statsstøtte kan anses som forenlig med EØS-avtalens statsstøtteregulering, men det kan ikke gis støtte før den er notifisert til og godkjent av EFTAs overvåkingsorgan (ESA). For at ESA skal kunne godkjenne støtten må den blant annet bidra til å nå et mål av felles interesse, den må være nødvendig og egnet, ha en insentiveffekt og være proporsjonal.

Departementet arbeider med å gjennomføre vedtaket og har startet prosessen med å notisere fritaket for veibruksavgift på naturgass som supplement til biogass til ESA. Som redegjort for i Prop. 130 LS (2016–2017) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* er det sendt en prenotifikasjon til ESA. Det er flere forhold som må avklares og vurderes nærmere før det kan sendes en formell notifikasjon. Vurderingene foretas i samråd med berørte departementer, herunder Klima- og miljødepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet. Saken er imidlertid komplisert og kriteriene for å tillate støtten er krevende. Det må forventes at det vil gå ytterligere tid før en formell notifikasjon kan sendes og ESAs godkjenning foreligger. Det er lite trolig at ordningen kan innføres fra 1. januar 2018. Det foreslås derfor at departementet gis fullmakt til å iverksette ordningen slik at den kan tre i kraft, sammen med økt veibruksavgift på naturgass, så snart en eventuell aksept fra ESA foreligger. Det vises til forslag til avgiftsvedtak del II. Regjeringen vil i Revidert nasjonalbudsjett 2018 komme tilbake til de budsjettmessige konsekvensene av eventuell innføring av avgift.

9.6 Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

For 2018 foreslås at avgiften på elektrisk kraft prisjusteres. Den reduserte satsen for industri mv. foreslås videreført med 0,48 øre per kWh. Se forslag til avgiftsvedtak § 1. Forvaltningspraksis om avgiftsfritak for kraft produsert ved solceller til eget bruk foreslås kodifisert i avgiftsvedtaket. Se forslag til avgiftsvedtak § 2 bokstav l. Nærmere bestemmelser om fritaket vil bli gitt i forskrift.

Særagift 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. Avgiften er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense energiforbruket. Ordinær sats for 2017 er 16,32 øre per kWh.

Kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Fritaket er avgrenset til kjemisk reduksjon, elektrolyse og metallurgiske og mineralogiske prosesser. I tillegg gis det fritak for elektrisk kraft som leveres til blant annet veksthusnæringen, tog, bane og trikk. Husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen (Finnmark fylke og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen,

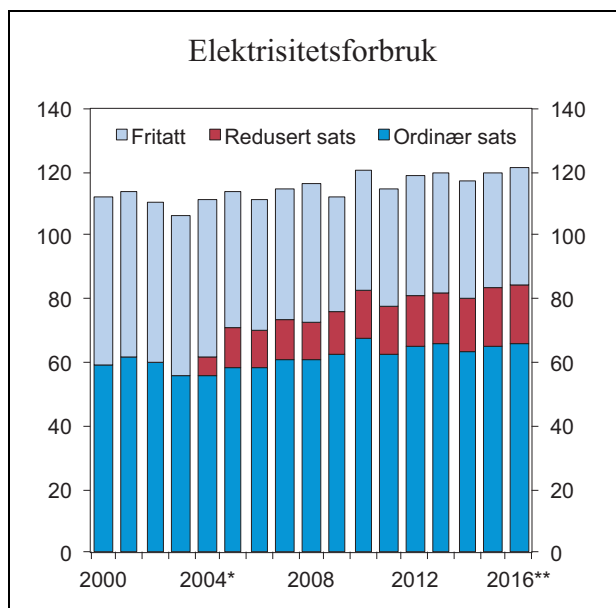
Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke) er også fritatt for avgift. Øvrig industri, bergverksdrift, landanlegg for petroleumsvirksomheten, fjernvarmeproduksjon mv. ilegges redusert sats med 0,48 øre per kWh for kraft til selve produksjonsprosessen. Redusert sats ilegges videre for kraft til datasentre med uttak over 0,5 MW og til skip i næring. I tiltakssonen er all næringsvirksomhet ilagt redusert sats. Det innebærer at også primærnæringene og privat tjenesteyting betaler 0,48 øre per kWh, mens disse næringene er ilagt ordinær sats i resten av landet. Ovennevnte fritak og reduserte satser anses som offentlig støtte 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 godkjent program for energieffektivisering. Fritaket er ikke trådt i kraft fordi iverksetting forutsetter godkjenning av EFTAs overvåkingsorgan (ESA), jf. Prop. 94 LS (2013–2014) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* kapittel 7. Treforedlingsindustrien betaler derfor i dag redusert sats. Finansdepartementet, i samråd med Nærings- og fiskeridepartementet og Olje- og energidepartementet, arbeider for at iverksetting av fritaket skal kunne skje så snart som mulig.

Forbruksutvikling og priser

Forbruket av kraft som ilegges ordinær sats, økte med vel 10 pst. fra 2000 til 2016. Figur 9.16 viser utviklingen i sluttforbruket og fordelingen på ulike avgiftssatser i perioden. Strømkunder som betaler ordinær sats, i hovedsak husholdninger, primærnæring, tjenesteytende næringer og offentlig sektor, står for omtrent 55 pst. av det totale sluttforbruket. Rundt 30 pst. av sluttforbruket i kraftsystemet har fritak eller omfattes ikke av avgiften, i hovedsak kraftintensiv industri og petroleumsvirksomhet på sokkelen. Øvrig industri, landanlegg for petroleumsvirksomheten mv. som betaler redusert sats, utgjør rundt 15 pst. av sluttforbruket.

I perioden 2014–2016 ble avgiften satt opp med vel 3,5 øre per kWh. På grunn av lave kraftpriser betalte husholdningene likevel mindre for strøm enn de foregående årene. Figur 9.17 viser utviklingen i pris på elektrisitet levert til husholdninger, inklusiv nettleie og avgifter, og utviklingen i avgiften på elektrisk kraft. Selv om strømprisen gikk noe opp mot slutten av 2016, betalte husholdningene en fjerdedel mindre for



Figur 9.16 Sluttforbruk av elektrisitet 2000–2016 fordelt etter avgiftssats. TWh

* Redusert sats fra 1. juli 2004.

** Foreløpige tall.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

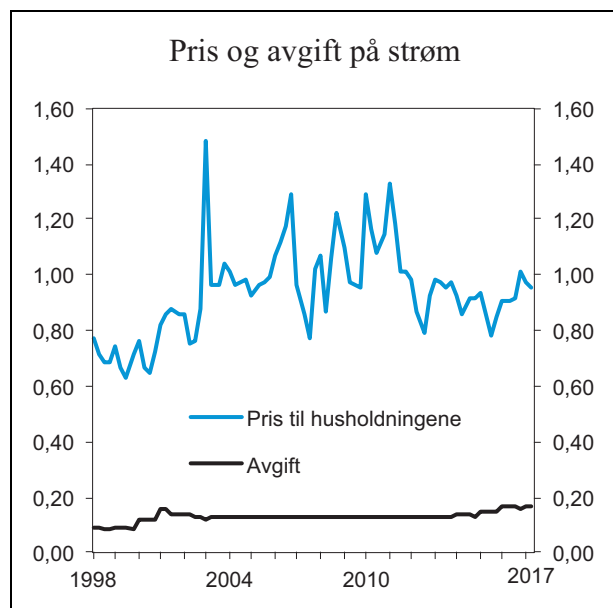
elektrisk kraft første kvartal 2017 enn de gjorde første kvartal 2011.

9.7 Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

For 2018 foreslås grunnavgiften på mineralolje mv. prisjustert. Den reduserte satsen for treforedlingsindustrien mv. foreslås økt til 0,20 kroner per liter mineralolje. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000 da avgiften på elektrisk kraft ble satt opp. Grunnavgiften er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også hindre at mineralolje erstatter oppvarming med elektrisitet eller fjernvarme. Ordinær avgiftssats i 2017 er 1,603 kroner per liter mineralolje. Treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter ilegges redusert sats med 0,147 kroner per liter mineralolje.

Treforedlingsindustrien var tidligere fritatt for grunnavgift på mineralolje mv., men betalte redusert CO₂-avgift. Den reduserte satsen i grunnavgiften ble innført slik at treforedlingsindustrien ble ilagt avgift over minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Dette var en forutsetning for at EFTAs overvåkingsorgan (ESA) skulle godkjenne CO₂-avgiftsfritaket for mineralske produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter



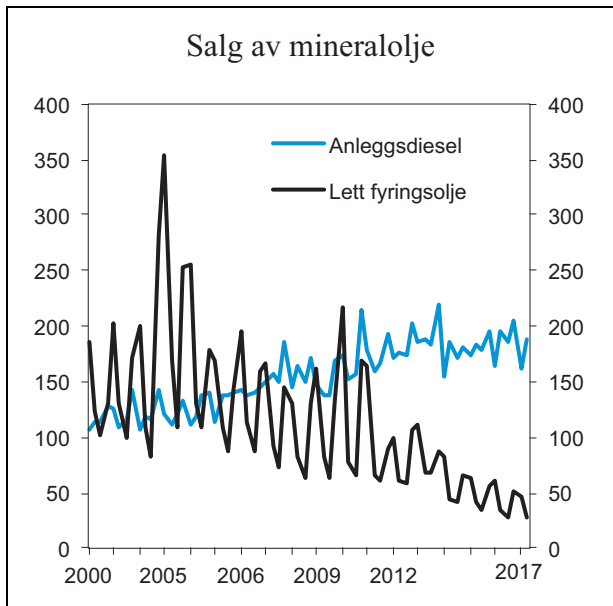
Figur 9.17 Pris (inkl. nettleie og avgifter) og avgift på elektrisk kraft for husholdninger 1. kvartal 1998–2. kvartal 2017. 2017-kroner per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

klimakvotelovent. Ordningen ble godkjent av ESA ut 2017. Departementet legger til grunn at den skal videreføres.

Treforedlingsindustrien benyttet tidligere overveiende tung fyringsolje, men bruker i dag omtrent like mye lett fyringsolje som tung fyringsolje. Etter energiskattedirektivet har lett fyringsolje en høyere minstesats enn tung fyringsolje, slik at en videreføring av CO₂-avgiftsfritaket forutsetter at den reduserte grunnavgiften på mineralolje for treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter økes fra dagens kr 0,147 per liter til kr 0,20 per liter. Endringen anslås ikke å ha vesentlige provenyvirkinger. Departementet legger til grunn at ordningen kan meldes til ESA i henhold til gruppeunntaksforordningen.

Grunnavgiften omfatter olje med mineralsk opphav. Avgiftsplikten er knyttet til oljens kokepunkt, ikke dens betegnelse, og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje. Unntatt fra grunnavgiften er flyparafin og olje som pålegges veibruksavgift (autodiesel). Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til bruk i skip i utenriksfart, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fiske og fangst, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy for sokkelvirksomheten, sildemel- og fiskemelindustrien og tog.



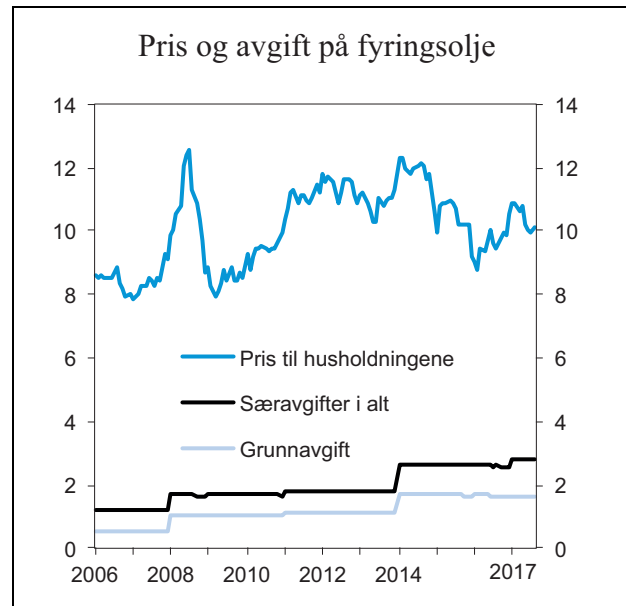
Figur 9.18 Salg av anleggsdiesel og lett fyringsolje 1. kvartal 2000–2. kvartal 2017. Mill. liter

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Salgsutvikling og pris

Grunnavgiften ilegges i hovedsak fyringsolje som benyttes til oppvarming, og diesel som brukes i anleggsmaskiner, traktorer og andre motorredskaper. Figur 9.18 viser utviklingen i salg av lett fyringsolje og anleggsdiesel. Bruken av fyringsolje til oppvarming har falt kraftig de siste årene, mens det har vært en relativt jevn vekst i forbruket av anleggsdiesel. Da grunnavgiften ble innført, var salget av disse produktene omtrent like stort. I dag utgjør anleggsdiesel rundt 80 pst. av salget. Pågående utfasing av fyringsolje bidrar isolert sett til redusert proveny fra grunnavgiften, men reduksjonen betyr stadig mindre etter hvert som andelen fyringsolje avtar.

Grunnavgiften på mineralolje mv. er reelt økt betydelig det siste tiåret. Figur 9.19 viser utviklingen fra 2006 for pris og særavgifter på lett fyringsolje i 2017-kroner. I tillegg til grunnavgift ilegges fyringsoljen CO₂-avgift. I 2008 ble grunnavgiften satt opp til samme nivå som avgiften på elektrisk kraft regnet per nyttiggjort energienhet, og i 2011 økt ytterligere tilsvarende påslaget med 1 øre per kWh på nettatariffen. I 2014 ble grunnavgiften igjen satt opp. Da ble CO₂-avgiften økt samtidig, og til sammen var avgiftsøkningen på mineralolje vesentlig større enn de foregående tilleggene. I dag utgjør grunnavgiften vel 20 øre per kWh nyt-



Figur 9.19 Pris (inkl. avgifter) og særavgifter på lett fyringsolje januar 2006–august 2017. 2017-kroner per liter

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

tiggjort energi for lett fyringsolje. Fordi produsentprisen har falt betaler husholdningene likevel ikke mer for fyringsoljen i dag enn de gjorde før avgiftene ble satt opp i 2014.

9.8 Miljøavgifter på mineralske produkter mv.

En miljøavgift innebærer at forurenseren betaler en pris for den skaden som påføres miljøet og er således i overensstemmelse med prinsippet om at forurenser betaler. Miljøavgifter gir økonomiske insentiver til å redusere miljøskadelig aktivitet.

Miljøavgifter kan bidra til at utslippsreduksjoner gjennomføres til lavest mulig kostnader for samfunnet. Hensynet til kostnadseffektivitet tilsier at aktivitet som gir samme miljøskade, bør ha lik avgift uavhengig av sektor eller virksomhet. Utslippsreduksjoner vil da bli gjennomført der de samfunnsøkonomiske kostnadene er lavest.

9.8.1 Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering

og forbrenning av spillolje og dermed å redusere skader på helse og miljø.

Avgiftsplikten omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer, mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse. Avgiftssatsen i 2017 er 2,17 kroner per liter.

Det gis avgiftsfritak blant annet for smøreolje som anvendes i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy mv. og i fly.

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. Ordningen hører inn under Klima- og miljødepartementet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2017–2018) *Klima- og miljødepartementet*.

9.8.2 CO₂-avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)

CO₂-avgiften på mineralske produkter og CO₂-avgiften på utslipp fra petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen ble innført i 1991. Avgiftenes formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av utslipp av klimagassen CO₂.

CO₂-avgiften på mineralske produkter omfatter mineralolje, bensin og gass og er fastsatt i Stortingets vedtak om CO₂-avgift på mineralske produkter. CO₂-avgiften på sokkelen er fastsatt i Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Avgiftene oppkreves etter henholdsvis lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen. De ulike elementene i CO₂-avgiftene er omtalt nedenfor.

I dag er over 80 pst. av Norges samlede utslipp av klimagasser under Kyotoprotokollen ilagt avgift eller omfattet av det europeiske kvotesystemet. I hovedsak er det utslippene fra landbruk som ikke prises. Det er heller ikke avgift på klimagassutslipp fra forbrenning av avfall, og bare mindre deler av utslippene fra avfallsforbrenning er ilagt kvoteplikt.

Tabell 9.2 viser CO₂-avgiftssatser for 2017 og forslag for 2018, også omregnet i kroner per tonn CO₂. Den generelle CO₂-avgiften på mineralolje ble i 2017 hevet til samme nivå som bensin, tilsvarende om lag 450 kroner per tonn CO₂, men det er flere reduserte satser og fritak. For 2018 foreslås likere CO₂-avgift på de fleste mineralske produkter.

CO₂-avgift på bensin

For 2018 foreslås det å prisjustere CO₂-avgiften på bensin, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav b.

Avgiftsplikten omfatter bensin og blandinger dersom bensin er hovedbestanddel og blandingen kan benyttes som motordrivstoff. Avgiften i 2017 er 1,04 kroner per liter.

Det gis avgiftsfritak blant annet for bensin som brukes i fly i utenriks fart, bensin som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit) og for andel bioetanol i bensin.

CO₂-avgift på mineralolje og gass

Fra 2018 foreslås å oppheve reduserte satser og fritak for ikke-kvotepliktige utslipp. Øvrige satser foreslås prisjustert, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Mineralolje som leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp, gis avgiftsfritak etter klimakvoteloven. Fritaket er tidligere godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) ut 2017 under forutsetning av at virksomhetene ilegges en avgift over minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Kravet er oppfylt ved at virksomhetene ilegges grunnavgift på mineralolje, se punkt 9.7. Det legges til grunn at ordningen kan videreføres ved at det sendes melding til ESA etter gruppeunntaksforordningen.

Gass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, ilegges enten redusert sats (naturgass) eller nullsats (LPG). Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv.

CO₂-avgift – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 21 (2016–2017)

Ved behandling av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og Innst. 2 S (2016–2017) fattet Stortinget 5. desember 2016 følgende anmodningsvedtak nr. 108 pkt. 21:

«Stortinget ber regjeringen om å innføre lik CO₂-avgift i ikke-kvotepliktig sektor i 2018, med foreløpig unntak for landbruket og fiskerier næringen. For landbruket og fiskerier næringen skal det nedsettes partssammensatte utvalg som får i oppdrag å vurdere muligheten for å innføre gradvis økt CO₂ avgift for disse sektorene og foreslå andre klimatiltak, under forutsetning av at distriktspolitiske, landbrukspolitiske og fiskeripolitiske målsettinger ivaretas.

Tabell 9.2 CO₂-avgiftssatser for 2017 og forslag for 2018

	2017		2018	
	Kr per l/ Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂	Kr per l/Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂
Bensin.....	1,04	449	1,06	458
Mineralolje				
– generell sats lettolje	1,20	451	1,22	458
– generell sats tungolje.....	1,20	383	1,22	389
– kvotepliktig innenriks luftfart	1,10	431	1,12	439
– annen innenriks luftfart	1,10	431	1,17	459
– treforedlings-, sildemel- og fiskemelsindustri, lettolje	0,32	120	1,22	458
– treforedlings-, sildemel- og fiskemelsindustri, tungolje.....	0,32	102	1,22	389
– fiske og fangst i nære farvann	0,29	109	0,29	109
Innenlandsk bruk av gass				
– naturgass.....	0,90	452	0,91	457
– LPG	1,35	450	1,37	457
– redusert sats naturgass ¹	0,057	29	0,057	29
Kontinentalsokkelen ¹				
– lettolje	1,04	391	1,06	398
– tungolje.....	1,04	332	1,06	338
– naturgass.....	1,04	444	1,06	453
– naturgass som slippes ut til luft	7,16	444	7,30	453

¹ I tillegg er det kvotepliktig for deler av disse utslippene.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Arbeidet presenteres i forbindelse med statsbudsjettet for 2018.»

I ikke-kvotepliktig sektor ilegges redusert sats i CO₂-avgiften nå bare mineralolje til fiske og fangst i nære farvann, treforedlings-, fiskemel- og sildemelindustrien og ikke-kvotepliktig innenriks luftfart samt bruk av gass i ikke-kvotepliktig industri og bergverk. I tillegg er det fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG for veksthusnæringen, fiske og fangst i nære farvann, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart og offshorefartøy.

Forslaget om å oppheve reduserte satser og fritak for ikke-kvotepliktige utslipp medfører at det meste av CO₂-utslippene i ikke-kvotepliktig sektor vil stå overfor om lag samme pris på

utslipp, se tabell 9.2. Utslipp i landbruket og fiske-
rinæringen er holdt utenfor i påvente av vurderin-
gene fra de partssammensatte utvalgene som skal
settes ned. Disse utvalgene er under etablering.

Oppheving av fritak vil føre til en avgiftsskjer-
pelse for de berørte aktørene, men disse har tidli-
gere hatt en betydelig subsidie i form av fritak
eller redusert avgift. Avgiftsendringen anslås å gi
et merproveny på 123 mill. kroner påløpt og 108
mill. kroner bokført, se tabell 9.3. Det er i anslaget
tatt hensyn til kompensasjoner på utgiftssiden om
offentlige kjøp av persontransporttjenester. Kom-
pensasjonene er anslått å utgjøre 71 mill. kroner i
2018. Størstedelen av provenyet kommer fra
innenlandsk bruk av gass i ikke-kvotepliktig
industri.

Tabell 9.3 Anslått proveny av økt CO₂-avgift på mineralolje, naturgass og LPG. Mill. kroner. 2018

	Gjeldende sats, kr per l/kg/ Sm ³	Avgiftssats som til- svarer 458 kr/tCO ₂ , kr per l/kg/Sm ³	Proveny 2018	
			Påløpt	Bokført
Mineralolje til treforedlings-, fiskemel- og sildemelindustrien ¹	0,32	1,22	5	5
Mineralolje til ikke-kvotepliktig innenriks luftfart ²	1,10	1,17	3	3
Naturgass og LPG til ikke-kvotepliktig industri og bergverk.....	0,057/0,00	0,91/1,37	70	64
Naturgass og LPG til gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart ²	Fritak	0,91/1,37	20	13
Naturgass og LPG til offshorefartøy	Fritak	0,91/1,37	25	23
Samlet.....			123	108

¹ Kvotepliktige virksomheter er fritatt for CO₂-avgift på mineralolje. Avgiftsøkningen vil derfor kun berøre noen små virksomheter.

² Inkluderer kompensasjoner på utgiftssiden til inngåtte avtaler om offentlig kjøp av persontransporttjenester. Kompensasjonene er anslått å utgjøre 1 mill. kroner for innenriks ikke-kvotepliktig luftfart og 70 mill. kroner for passasjertransport i innenriks sjøfart.

Kilder: Finansdepartementet og Samferdselsdepartementet.

Avgift eller kvoteplikt for CO₂-utslipp fra avfallsforbrenningsanlegg

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. Videre står det at regjeringen vil vurdere å innføre CO₂-avgift på det generelle nivået for utslipp av klimagasser fra forbrenning av avfall og/eller vurdere å inkludere utslipp fra avfallsforbrenningsanlegg i det europeiske kvotesystemet på bedriftsnivå.

Både avgift og kvoteplikt setter en pris på utslipp av CO₂ fra avfallsforbrenning som reflekterer klimakostnaden ved å forbrenne avfall som inneholder fossilt karbon (for eksempel plastavfall). Dermed blir det mer lønnsomt å begrense avfallsmengden eller håndtere avfallet på annen måte, for eksempel gjennom materialgjenvinning.

Siden avgiftssatsen i dag er høyere enn kvoteprisen, vil en avgift også gi sterkere insentiver enn kvoteplikt til andre tilpasninger, slik som økt eksport av avfall (i hovedsak til Sverige). Økt eksport kan føre til redusert tilgang på avfall for norske fjernvarmeanlegg. Samtidig vil politikktutviklingen i Sverige også ha betydning for det norske avfallsmarkedet. En svensk utredning av øko-

nomiske virkemidler for avfallsbransjen (herunder kvoteplikt og avgift) skal etter planen være ferdig innen 31. oktober 2017. Regjeringen vil følge utviklingen og ha dialog med svenske myndigheter.

Regjeringen vil arbeide videre med innlemmelse av avfallsforbrenningsanlegg i EUs kvotesystem eller innføring av CO₂-avgift.

CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak bokstav a til d.

Avgiftssatsene i 2017 er 1,04 krone per Sm³ gass, 1,04 krone per liter olje eller kondensat og 7,16 kroner per Sm³ naturgass som slippes ut til luft. For naturgass som forbrennes tilsvarer dette om lag 444 kroner per tonn CO₂. CO₂-utslipp fra petroleumsvirksomheten er i tillegg omfattet av kvotesystemet.

CO₂-fond – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 21 og nr. 1110 (2016–2017)

Ved behandling av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og Inst. 2 S (2016–2017) fattet Stortinget 5. desember 2016 følgende anmodningsvedtak nr. 108 punkt 1:

«Stortinget ber regjeringen igangsette en prosess med berørte næringsorganisasjoner om etablering av en miljøavtale med tilhørende CO₂-fond. Det legges til grunn at fondet sikres tilstrekkelige inntekter gjennom en opptrapping av CO₂-avgiften for berørte næringer og at finansieringen er på plass innen 2020. Det er et mål at fondet skal bidra til å kutte klimagassutslippene med 2 millioner tonn CO₂-ekv årlig innen 2030. Regjeringen rapporterer om prosess, innretning og mulig tidsløp for etablering av et slikt fond i revidert nasjonalbudsjett 2017.»

I Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017* rapporterte regjeringen om prosess, innretning og mulig tidsløp for et CO₂-fond. Det ble varslet at regjeringens utgangspunkt er at:

«Et eventuelt CO₂-fond finansieres gjennom en bevilgning på statsbudsjettets utgiftsside. Størrelse på bevilgningen ses i sammenheng med den andelen av merprovenyet fra eventuelle fremtidige økninger i CO₂-avgiften som kan knyttes til virksomheter som omfattes av CO₂-fondet. Videre gis det ikke helt eller delvis fritak for CO₂-avgift, herunder fritak for eventuelle fremtidige økninger i CO₂-avgiften, for virksomheter tilsluttet et eventuelt CO₂-fond.»

«Det må foretas en grensedragnin mellom et eventuelt CO₂-fond og eksisterende virkemidler, herunder Enova.»

I forbindelse med behandling av Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017* gjorde Stortinget 21. juni 2017 følgende anmodningsvedtak nr. 1110:

«Stortinget ber regjeringen starte forhandlinger med berørte næringsorganisasjoner om etablering av en miljøavtale med tilhørende CO₂-fond for næringstransport, med sikte på oppstart i løpet av 2019. Forhandlingene skal ta utgangspunkt både i de argumenter og løsnin-ger som fremføres i RNB og de forslag næringslivet har spilt inn om en modell basert på NO_x-fondet. Et privat fond skal vurderes, samtidig som det må foretas en grensedragnin mellom et CO₂-fond og eksisterende virkemidler, herunder Enova. De administrative kostnadene for næringsvirksomheter, næringsorganisasjoner og myndigheter skal begrenses. Størrelsen på overføringene til fondet skal sees i sammenheng med den andelen av merprovenyet fra eventuelle fremtidige øknin-

ger i CO₂-avgiften som kan knyttes til virksomheter som omfattes av CO₂-fondet, enten som en direkte bevilgning over statsbudsjettets utgiftsside eller som en avgiftslettelse for de aktuelle virksomhetene. Næringsaktørene forplikter seg til utslippsreduksjoner ut over det som følger av eksisterende virkemidler i en miljøavtale med staten. Arbeid med utredning og innhenting av felles data og analysegrunnlag starter umiddelbart, og Stortinget ber om en rapportering av dette arbeidet i forbindelse med statsbudsjettet 2018.»

Etablering av et fond forutsetter utredninger, forhandlinger og notifikasjon til EFTAs overvåkingsorgan (ESA), uavhengig av hvilken modell som blir valgt.

Sentrale spørsmål som må utredes er blant annet hvordan næringslivets modell, basert på NO_x-fondet, kan gjennomføres rent praktisk, administrative kostnader ved ulike modeller, forholdet til statsstøttereguleringen i EØS-avtalen og potensialet for og kostnadene ved utslippsreduksjoner. Klima- og miljødepartementet og Finansdepartementet har i samarbeid med berørte næringsorganisasjoner igangsatt utredninger som skal avklare disse spørsmålene.

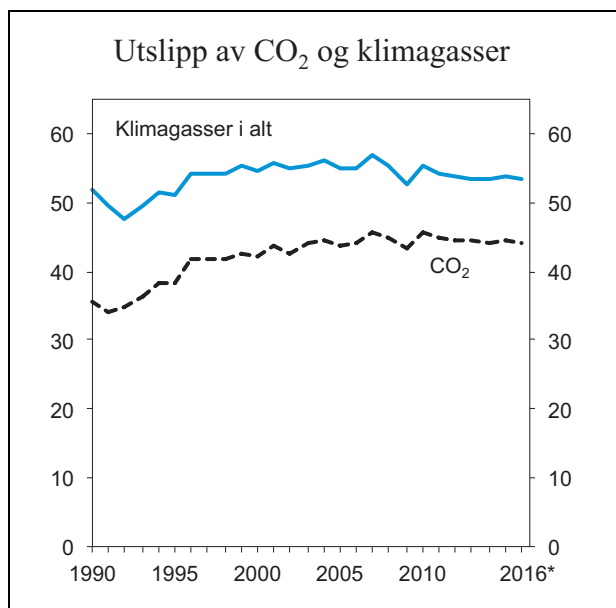
Utslipp av klimagasser

Foreløpige tall viser at de samlede norske klimagassutslippene var 53,4 mill. tonn CO₂-ekvivalenter i 2016, se figur 9.20. Dette er en reduksjon på 0,9 pst. fra 2015. I perioden 1990 til 2016 har utslippene økt med 3,3 pst. Mellom 1996 og 2011 var utslippene over 54 mill. tonn CO₂-ekvivalenter i alle år unntatt i 2009. De lave utslippene i 2009 må ses i sammenheng med det økonomiske tilbakeslaget som følge av finanskrisen. Utslippene var på sitt høyeste i 2007 med 56,8 mill. tonn CO₂-ekvivalenter. Siden 2012 har utslippene i alle år vært under 54 mill. tonn CO₂-ekvivalenter.

Kvotepriisen

EUs kvotedirektiv etablerer et system for handel med klimagasskvoter, der formålet er å redusere EUs utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Direktivet er en del av EØS-avtalen.

Det har vært store variasjoner i prisen på kvoter som leveres i perioden 2008–2017. Kvotepriisen har hele tiden ligget vesentlig under CO₂-avgiften på bensin i Norge. Dagens kvotepriis ligger på et nivå som er betydelig lavere enn det



Figur 9.20 Utslipp av CO₂ og klimagasser samlet. 1990–2016. Mill. tonn CO₂-ekvivalenter

* Foreløpige tall.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

generelle CO₂-avgiftsnivået. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktig industri ilegges CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt.

9.8.3 Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

For 2018 foreslås det en endring i avgiften slik at den gir en mer presis prising av miljøskadene. Omleggingen innebærer at avgiftssatsen reduseres med om lag 5 pst. før prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Svovelavgiften på mineralolje ble innført i 1970. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svoveldioksid (SO₂).

Avgiftsplikten omfatter olje med mineralsk opphav. Avgiftsplikten er knyttet til oljens kokepunkt, ikke dens betegnelse, og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje.

Avgiften i 2017 er 13,6 øre per liter mineralolje for hver påbegynte 0,25 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 27,80 kroner per kg SO₂ for tungolje.

Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til skip i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann og fly i utenriks fart. I tillegg kan hele eller deler av avgiften refunderes dersom utslippet av

svovel til atmosfæren er mindre enn svovelinnholdet i de benyttede produktene skulle tilsi.

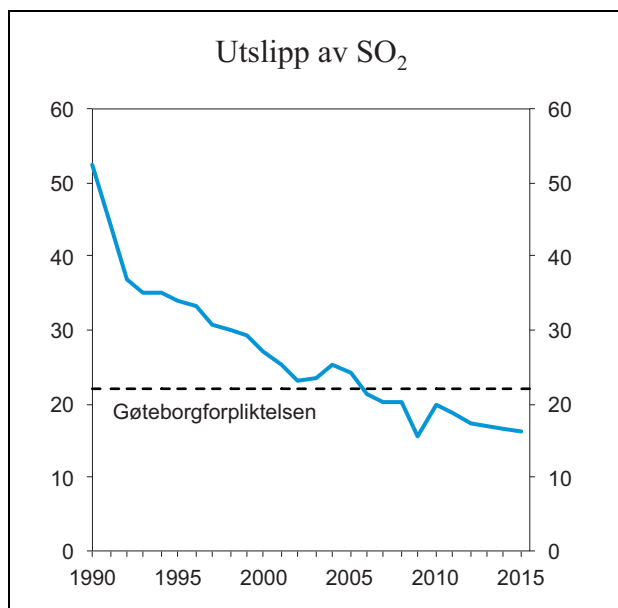
Grønn skattekommissjon (NOU 2015: 15 *Sett pris på miljøet*) pekte på at intervallene i avgiften for svovelinnhold bør reduseres for å få en mer presis prising av svovelinnholdet i ulike typer olje.

Dagens svovelavgift beregnes per liter mineralolje for hver påbegynte 0,25 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Et forslag om å redusere intervallet til 0,1 pst. vektandel svovel har vært på høring. Bare bransjeorganisasjonen Norsk Petroleumsinstitutt (NP) ga høringsuttalelse. NP støtter forslaget og viser til at forslaget ikke vil føre til økte administrative kostnader. Forslaget er i hovedsak en teknisk omlegging, men endringen vil gi en likere prising av utslipp av SO₂ for ulike oljer.

For 2018 foreslås det å justere svovelavgiften på mineralolje i tråd med forslaget som har vært på høring. En mer treffsikker avgift med mindre intervaller for avgiftsberegning medfører at gjennomsnittlig avgift øker. Avgiftssatsen foreslås derfor redusert med om lag 5 pst. før prisjustering slik at endringen antas å være om lag provenyneutral i 2018. Provenyanslaget er usikkert. Selv om avgiftssatsen nedjusteres, vil endringen gi ulike utslag avhengig av type olje. Det meste av det avgiftspliktige volumet (herunder marin gassolje) vil ligge innenfor det første intervallet og få redusert avgift. Avgiften vil mer enn dobles for enkelte typer tungolje og tungdestillat.

Utslipp av SO₂

Nye beregninger for perioden 1990–2015 viser større utslipp av SO₂ enn tidligere anslått. Norge oppfyller likevel sine utslippsforpliktelser etter Gøteborgprotokollen med god margin. Utslippene var i 2015 over 30 pst. lavere enn i 2005, se figur 9.21. Det er en god del mer enn det som kreves i Gøteborgprotokollen, som sier at utslippene av SO₂ i 2020 skal være 10 pst. lavere enn i 2005. Den kraftige reduksjonen skyldes nedgang i prosessutslippene, særlig i metallindustri, og mindre bruk av tungolje i industrien. Industri og bergverk er fortsatt den viktigste utslippskilden.



Figur 9.21 SO₂-utslipp i perioden 1990–2015. 1 000 tonn

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Miljødirektoratet.

9.9 Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) ble innført i 2000. Avgiftens formål er å redusere bruken av disse de helse- og miljøskadelige kjemikaliene.

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. Det gis avgiftsfritak blant annet for TRI og PER som er gjenvunnet til eget bruk.

Avgiften beregnes på grunnlag av produktets nettovekt og andelen TRI og PER i produktet. Avgiften i 2017 er 71,15 kroner per kg ren TRI og PER.

9.10 Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på klimagassene hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ble innført i 2003. Avgiftens formål er å redusere utslippene av disse klimagassene ved å stimulere til bruk av alternative gasser med lavere klimaeffekt og til utvikling av ny teknologi som ikke bruker HFK og PFK.

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. Det gis avgiftsfritak blant annet for HFK og PFK som gjenvinnes.

Avgiften er gradert ut fra gassenes globale oppvarmingspotensial (GWP). Dette innebærer at satsene på de ulike HFK- og PFK-gassene avhenger av klimaeffekt. I tråd med anbefaling fra Grønn skattekommisjon (NOU 2015: 15 *Sett pris på miljøet*) ble avgiften på HFK og PFK i 2017 hevet til det generelle nivået i CO₂-avgiften, dvs. 450 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter.

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 (2017–2018) *Klima- og miljødepartementet*.

9.11 Avgift på utslipp av NO_x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

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 sammen med andre virkemidler 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 kontinentalsokkel og anlegg på land.

Avgiftsplikten oppstår ved utslipp av NO_x. Avgiften i 2017 er 21,59 kroner per kg NO_x.

Det gis avgiftsfritak blant annet for 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.

Det gis også avgiftsfritak for utslippsheter som er omfattet av avtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO_x-utslippene. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har godkjent fritaket som forenlig statsstøtte. Ny avtale mellom staten og næringsorganisasjonene ble inngått 24. mai 2017, og gjelder perioden 2018–2025. Det foreslås å endre ordlyden i fritaket slik at den svarer med miljøavtalens tittel («Miljøavtale om reduksjon av NO_x-utslipp»). Se forslag til avgiftsvedtak § 2 bokstav d.

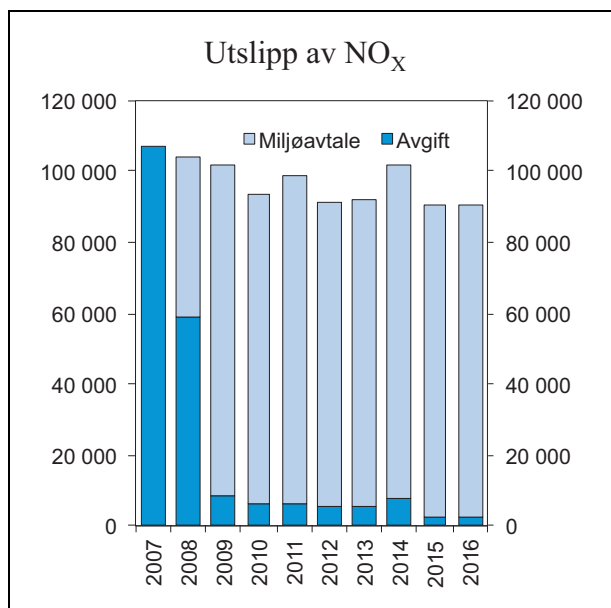
Ny miljøavtale

Miljøverndepartementet inngikk 14. desember 2010 en avtale med 15 næringsorganisasjoner der disse kollektivt forpliktet seg til å gjennomføre tiltak som reduser utslippene av NO_x. Virksomheter som slutter seg til avtalen, fritas for NO_x-avgift mot å foreta innbetalinger til Næringslivets NO_x-fond. NO_x-fondet gir tilskudd som bidrar til å finansiere utslippsreducerende tiltak i de virksomheter som er tilsluttet avtalen. Avtalen gjelder ut 2017 og er i det vesentligste en videreføring av den største NO_x-avtalen fra 14. mai 2008.

For årene 2008–2016 forpliktet næringslivsorganisasjonene seg til å gjennomføre utslippsreducerende tiltak med en samlet beregnet effekt på de årlige utslippene på 31 000 tonn NO_x. Næringsorganisasjonene har oppfylt sine reduksjonsforpliktelse for årene 2008–2016, slik at vilkåret for avgiftsfritak er oppfylt. I 2017 skal det gjennomføres utslippsreduksjoner med en beregnet effekt på de årlige utslippene på 3 000 tonn NO_x.

Figur 9.22 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, slik utslippene er rapportert til Skatteetaten. Figuren viser at selv om næringsorganisasjonene har fått godskrevet utslippsreduksjoner på over 31 000 tonn NO_x i perioden 2008–2016, lå de samlede utslippene av NO_x bare om lag 16 600 tonn lavere i 2016 enn i 2007, året før miljøavtalen ble inngått.

Det er flere grunner til at de faktiske utslippsreduksjonene fra virksomheter som er omfattet av avtalen, er mindre enn de utslippsreduksjonene som er blitt godskrevet gjennom avtalen. For det første er miljøforpliktelsen i avtalen knyttet til

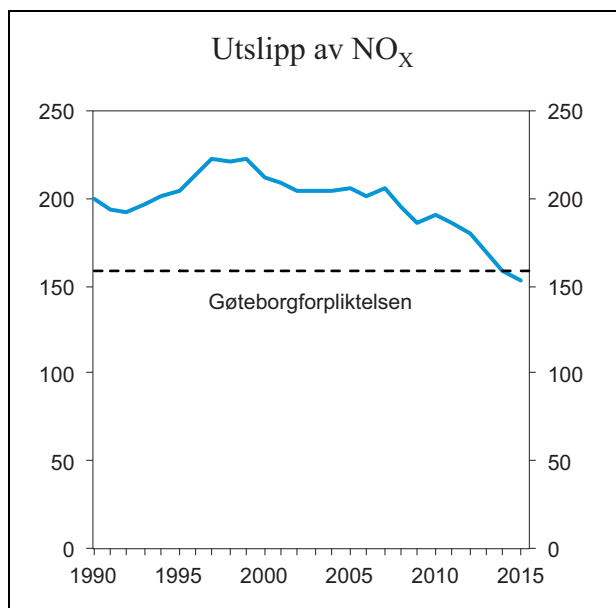


Figur 9.22 Utslipp av NO_x fra virksomheter som betaler NO_x-avgift og fra virksomheter fritatt fra NO_x-avgift gjennom miljøavtale. Tonn

Kilde: Skatteetaten.

beregnet effekt av konkrete utslippsreducerende tiltak. Dette betyr for eksempel at avtalen ikke regulerer virksomhetenes aktivitet. Et utslippsreducerende tiltak på en utslippskilde kan derfor bli motvirket av aktivitetsøkning. For det andre reduseres effekten av enkelte tiltak over tid. Dette kan for eksempel skyldes at mobile utslippskilder flyttes ut av norsk territorium og erstattes av utslippskilder med høyere utslipp. Det har derfor vært en svakhet ved de tidligere miljøavtalene at de samlede utslippene ikke har vært regulert.

Klima- og miljødepartementet inngikk 24. mai 2017 en ny miljøavtale med 15 næringsorganisasjoner for perioden 2018–2025. I den nye avtalen er miljøforpliktelsen utformet som et samlet utslippstak for alle virksomhetene som omfattes av avtalen for perioder på to år, i alt fire perioder. Utslippstaket blir gradvis strammere fra en periode til neste. Utslippene fra virksomhetene som omfattes, er for 2016 beregnet til totalt 97 000 tonn. For siste toårsperiode (2024–2025) er utslippstaket et gjennomsnitt på 81 000 tonn per år. Det er opp til organisasjonene og virksomhetene å avgjøre hvilke tiltak de ønsker å gjennomføre for å overholde utslippstakene. Dersom utslippstakene ikke overholdes, oppstår det krav om å betale avgift til staten der satsen avhenger av hvor stor overskridelsen er. Den nye miljøavtalen er for øvrig i all hovedsak en videreføring av gjel-



Figur 9.23 NO_x-utslipp i perioden 1990–2015. 1 000 tonn

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Miljødirektoratet.

dende miljøavtale. Miljøavtalen må notifiseres til og godkjennes av ESA.

Utslipp av NO_x

Nye beregninger for perioden 1990–2015 viser større utslipp av NO_x enn tidligere anslått. Endrede utslippsfaktorer for sjøfart og veitrafikk i de nyeste beregningene har ført til at utslippsreduksjonen er mindre enn ved tidligere beregninger. I tillegg er utslipp av NO_x fra jordbruk og treforedling inkludert for første gang, noe som bidrar til økning i utslippstallene.

Norge oppfylder likevel sine forpliktelser etter Gøteborgprotokollen. Utslippene var i 2015 over 25,5 pst. lavere enn i 2005, se figur 9.23. Gøteborgprotokollen krever at utslippene av NO_x i 2020 skal være 23 pst. lavere enn i 2005.

9.12 Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

For 2018 foreslås en teknisk endring i fullmakten til å gi forskrift om beregning og betaling av avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 2. For øvrig foreslås det ingen endringer i miljøavgiften på plantevernmidler, se forslag til avgiftsvedtak.

Det ble innført miljø- og kontrollavgift på plantevernmidler i 1998. I 1999 ble avgiften lagt om til en differensiert miljøavgift. Avgiften innkreves av Mattilsynet, men tilføres til statskassen. Avgiften

er et av flere virkemidler for å redusere bruken av plantevernmidler og stimulere til bruk av plantevernmidler med lav helse- og miljøbelastning.

Avgiften er hjemlet i matloven og nærmere regler er fastsatt i forskrift om plantevernmidler. Miljøavgiften på plantevernmidler består av en basisavgift og en avgiftsklasse. Basisavgiften fastsettes av Landbruks- og matdepartementet og avgiftsklassen av Mattilsynet. Basisavgiften er fastsatt per dekar og regnes om til avgift per kg eller liter basert på en normert arealdose. Det er syv avgiftsklasser med hver sin faktor avhengig av helse- og miljøbelastning. Avgiften tar dermed hensyn til at ulike stoffer virker ved ulik dosering.

Selv om avgiften i dag er fastsatt per dekar, regnes den om til og kreves inn per kg eller liter basert på en normert arealdose. For å tydeliggjøre at avgiften kreves inn per volum-/vektenhet, er det behov for endringer i forskrift om plantevernmidler. I tillegg er basisavgiften for plantevernmidler, som inngår i beregning av miljøavgiften for det enkelte plantevernmiddelet, ikke angitt i dagens forskrift. Mattilsynet har på vegne av Landbruks- og matdepartementet hatt forslag til forskriftsendringer på høring med frist 25. september 2017. Endringene gjelder presisering for beregningen av miljøavgifter og enkelte forslag til språklige justeringer. Endringene er ikke av materiell betydning. Ingen av høringsinstansene hadde merknader til forslaget.

9.13 Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)

For 2018 foreslås ingen endring i satsene. Se forslag til avgiftsvedtak. Det foreslås en teknisk endring i fullmakten til å gi forskrift om beregning og betaling av avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

I medhold av mineralloven krever Nærings- og fiskeridepartementet inn årsavgift fra den som undersøker og utvinner mineraler. For 2017 er det så langt betalt avgift for 179 utvinningsretter og 316 undersøkelsesretter. Dette er en reduksjon sammenlignet med 2016. Inntektene fra avgiften utgjorde 2,8 mill. kroner i 2016.

Årsavgiften skal betales for hver påbegynte 10 000 m². Det betales ikke avgift det året rettigheten er gitt, men en avgift på 10 kroner for det andre og tredje året, 30 kroner for det fjerde og femte og 50 kroner for det sjette og syvende året. Ved eventuell forlengelse av undersøkelsesrett etter det syvende kalenderåret betales en årsavgift

på 50 kroner for hver påbegynte 10 000 m². For å beholde utvinningsretten skal det for hver påbegynte 10 000 m² betales årsavgift til staten med 100 kroner. Årsavgift per utvinningsområde (utvinningsrett) skal ikke være mindre enn 1000 kroner.

Etter lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster, kan det gis adgang til å undersøke eller utnytte slike naturforekomster. Konseksjon gis av Nærings- og fiskeridepartementet, som kan stille som vilkår for tillatelsen at det betales en avgift. Det er gitt to konseksjoner etter loven. Avgiften fastsettes på grunnlag av uttatt masse.

9.14 Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på sjokolade- og sukkervarer ble innført i 1922. Avgiften er først og fremst begrunnet med at den skal gi staten inntekter, men den har også en helsemessig begrunnelse. Avgiftsplikten omfatter sjokolade- og sukkervarer, herunder tyggegummi, karameller, pastiller og drops. Avgiftsplikten omfatter også andre næringsmidler som inneholder kakao, kjeks på nærmere vilkår samt drops, tyggegummi og andre godterier uten innhold av sukker. Det gis avgiftsfritak blant annet for varer som brukes som råstoff mv. ved fremstilling av varer.

I 2017 er avgiften 20,19 kroner per kg.

9.15 Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på alkoholfrie drikkevarer omfatter drikkevarer som er tilsatt sukker eller søtstoff. Det innebærer at drikkevarer som naturlig inneholder sukker, for eksempel presset fruktjuice, ikke avgiftslegges. Sirup som er tilsatt sukker eller søtstoff til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere mv., omfattes av avgiften. Melkeprodukter som er tilsatt kun en mindre mengde sukker (til og med 15 gram sukker per liter) og varer i pulverform er fritatt for avgift.

Avgiftsplikten omfatter også alkoholholdige drikkevarer med alkoholstyrke til og med 0,7

volumprosent alkohol dersom disse er tilsatt sukker eller søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten at sukker eller søtstoff tilsettes.

Avgiften i 2017 er 3,34 kroner per liter for ferdigvare og 20,32 kroner per liter for konsentrat. 1. januar 2016 ble det innført halv avgift for saft mv. og sirup, basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker. Avgiften for disse produktene utgjør i 2017 henholdsvis 1,67 kroner per liter og 10,16 kroner per liter.

9.16 Avgift på sukker (kap. 5557 post 70)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på sukker ble innført i 1981. Avgiften er først og fremst begrunnet med at den skal gi staten inntekter, men den har også en helsemessig begrunnelse.

Avgiftsplikten omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeroppløsninger. Det gis avgiftsfritak blant annet for sukker som nyttes til ervervsmessig fremstilling av varer.

I 2017 er avgiften 7,81 kroner per kg.

9.17 Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559)

Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer (post 70)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 3.

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). Avgiftssatsen i 2017 er 1,17 kroner per emballasjeenhet.

Miljøavgift på drikkevareemballasje (post 71–74)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Miljøavgiften på drikkevareemballasje 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 også 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. Det er

Miljødirektoratet som godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen.

Materialavgift – anmodningsvedtak nr. 1118 (2016–2017)

Ved behandlingen av Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017*, jf. Innst. 401 S (2016–2017), gjorde Stortinget 21. juni 2017 følgende anmodningsvedtak nr. 1118:

«Stortinget ber regjeringen i statsbudsjettet for 2018 utrede en materialavgift til erstatning for grunnavgiften på drikkevareemballasje av plast og metall, gradert etter grad av fossilt innhold.»

Departementet forstår anmodningsvedtaket slik at det skal utredes om dagens grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer bør erstattes med en ny materialavgift hvor avgiftssatsene reduseres etter andel ikke-fossilt innhold i emballasjen. Med ikke-fossilt materiale menes materiale fremstilt fra biomasse.

Basert på tidligere innspill fra næringen forstår departementet videre materialavgift som en ordning der produsenter eller importører må være medlem av et godkjent retursystem for å få avgiftslette. Det legges til grunn at alle medlemmer i det enkelte retursystem skal ha lik avgiftssats for samme type emballasje. Det er også forutsatt at retursystemet kan dokumentere andelen biomasse i emballasjen, herunder biomasse fra resirkulert materiale, til miljømyndighetene. Miljømyndigheten skal på bakgrunn av dokumentasjonen fastsette et avgiftsgrunnlag til avgiftsmyndigheten. Drikkevareemballasje fremstilt fra biomasse er i dag kun aktuelt for plastflasker og drikkekartong. Anmodningsvedtaket berører dermed i praksis kun plastflasker.

Omlegging av grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer til en avgift gradert etter mengde bioplast i emballasjen, ble vurdert i budsjettet for 2016, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) *Skatter, avgifter og toll 2016*. Forslaget ble forkastet blant annet fordi miljøeffekten er usikker, det vil komplisere avgiften og være krevende å kontrollere.

I Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017* ble det vurdert å erstatte grunnavgiften på engangsemballasje med en materialavgift, hvor avgiftssatsene differensieres etter andel fossilt og resirkulert materiale i emballasjen. Departementet påpekte at bruk av en slik avgift vil medføre økte administrative kostnader, samtidig som det er tvilsomt om en omlegging vil ha klima- eller

miljøeffekter av betydning. Regjeringen konkluderte med at det ikke bør innføres en differensiert materialavgift som erstatning for dagens grunnavgift på engangsemballasje.

Skattedirektoratet og Miljødirektoratet har vurdert en materialavgift i tråd med anmodningsvedtaket. Skattedirektoratet viser til at en materialavgift forutsetter at det kan fastsettes et korrekt avgiftsgrunnlag på bakgrunn av dokumentasjon fra miljømyndigheten for andel biomasse i emballasjen. Miljødirektoratet anser det som mulig å innføre en dokumentasjonsordning for andel jomfruelig biomasse i produksjon av ny drikkevareemballasje, men det vil trolig ikke være mulig å dokumentere mengde biomasse som kommer fra resirkulert materiale. Miljødirektoratet påpeker videre at administrative konsekvenser av å innføre en dokumentasjonsordning eventuelt må vurderes nærmere. Miljødirektoratet anbefaler uansett ikke å innføre avgiftsdifferensiering etter innhold av biomasse i emballasjen nå, men vil vente til det foreligger mer kunnskap om klima- og miljøeffektene ved bruk av biobasert plast. Spesielt viser Miljødirektoratet til at Europakommisjonen har varslet at de som del av arbeidet med en kommende strategi om plast i den sirkulære økonomien, vil se på kunnskapsgrunnlaget for biobasert plast. Departementet er enig i Skattedirektoratet og Miljødirektoratets vurderinger.

Departementet kan for øvrig ikke se at det har fremkommet ny informasjon som tilsier andre konklusjoner enn i budsjettet for 2016 og *Revidert nasjonalbudsjett 2017*.

En materialavgift differensiert etter biomasse for plastflasker vil gi begrensede insentiver til å øke innholdet av biomasse, det er usikkert om økt bruk av biomasse har miljø- eller klimaeffekt av betydning og avgiften vil medføre økt byråkrati. Regjeringen foreslår derfor ikke at grunnavgiften på engangsemballasje av plast eller metall erstattes av en ny materialavgift gradert etter andel av fossilt innhold.

9.18 Flypassasjeravgift (kap. 5561 post 70)

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Videre foreslås avgiftsfri-tak for NATO mv., se forslag til avgiftsvedtak § 2 bokstav d.

Flypassasjeravgiften ble innført 1. juni 2016. Avgiften er begrunnet med å gi staten inntekter, men den kan også ha en miljøeffekt ved at den reduserer etterspørselen etter flyreiser.

Avgiften omfatter all ervervsmessig flyging av passasjerer fra norske lufthavner. Flyging fra kontinentalsokkelen og Svalbard mv. er ikke avgiftspliktige. Transitt- og transferpassasjerer og barn under to år er fritatt for avgift.

Flypassasjeravgiften ble vedtatt i forbindelse med behandlingen av budsjettet for 2016 med ikrafttredelse fra den tid departementet bestemmer, forutsetningsvis 1. april. Før avgiften ble iverksatt ga EFTAs overvåkingsorgan (ESA) uttrykk for at fritaket for transitt- og transferpassasjerer kunne være statsstøtte. Avgiften ble derfor utsatt til 1. juni 2016, se Prop. 121 LS (2015–2016) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga*. Senere ga ESA uttrykk for at fritaket ikke innebærer statsstøtte, og avgiften kunne dermed tre i kraft 1. juni 2016. Saken ble senere klaget inn for ESA. I vedtak av 29. mars 2017 konkluderte ESA med at fritaket for transitt- og transferpassasjerer ikke var statsstøtte etter EØS-avtalens artikkel 61(1).

Flypassasjeravgiften gjelder ervervsmessig flyging av passasjerer. Det er fritak for avgift for militærflyginger. Andre typer flyginger av militærpersonell, for eksempel der sivilt eller militært NATO-personell bruker ordinære rutefly, er ikke fritatt.

Departementet legger til grunn at Norge er folkerettslig forpliktet til å gi fritak for flypassasjeravgiften for flyging av NATOs styrker og personell og av styrker som er med i Partnerskap for fred. Det foreslås derfor å ta inn et slikt fritak i Stortingets avgiftsvedtak, se forslag til avgiftsvedtak § 2 bokstav d. Det gis i dag dispensasjon fra avgiften, og innføringen av et fritak i stortingsvedtaket vil derfor ikke ha noen provenyvirksomhet.

For 2017 er avgiften 82 kroner per flypassasjer.

9.19 Totalisatoravgift (kap. 5562 post 70)

For 2018 foreslås det å omgjøre totalisatoravgiften til en særavgift, se forslag til avgiftsvedtak.

Etter lov av 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator skal en del av innsatsbeløpet i hestespill gå til staten. Totalisatoravgiften var tidligere progressiv, enten av brutto spilleinnsats per løpsdag (galoppløp) eller av årsomsetningen (travløp). Gjeldende bestemmelser om totalisatoravgiften er regulert i forskrift 24. august 2007 nr. 1011 om totalisatorspill. Konesjonshaver skal betale avgift til staten på 3,7 pst. av bruttoomsetning per år. Det er i dag bare Norsk Rikstoto som har konsesjon til å drive hestespill. Inntekten har vært budsjettert som sektoravgift under Landbruks- og matdepar-

tementet, men har ikke noe sektorpolitisk formål og motsvares ikke av noen utgiftsbevilgning til sektoren.

Forslaget innebærer at totalisatoravgiften vedtas årlig av Stortinget ved plenarvedtak, og ikke som en del av Landbruks- og matdepartementets budsjett. Avgiftsinntektene budsjetteres på et nytt kapittel og post, men for øvrig har omgjøring til særavgift ingen konsekvenser for fastsetting eller innkreving av totalisatoravgiften.

9.20 Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

Det foreslås ingen endringer i avgiften for 2018, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Dokumentavgiften skal skaffe staten inntekter. Avgiften er ikke ment å skulle 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-gangsoverføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskap, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmelsoverføring.

9.21 Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)

Frekvensavgifter

For 2018 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Det foreslås en teknisk endring i fullmakten til å fatte enkeltvedtak og gi forskrift om beregning og betaling av avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1 tredje ledd. Satser for 2017 og forslag til satser for 2018 fremgår av tabell 9.4.

Samferdselsdepartementet krever inn årlige frekvensavgifter for tillatelser på mobilområdet i frekvensbåndene 450, 800, 900, 1 800 og 2 100 MHz. Frekvensavgiften bestemmes av tildelt frekvensmengde.

Nummeravgifter

For 2018 foreslås det ingen endringer i avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Det betales en årlig avgift for rett til å inneha og bruke femsifrede telefonnummer. De fem-

Tabell 9.4 Frekvensavgifter 2017 og forslag 2018. Kroner

	2017		Forslag 2018	
450 MHz-båndet	1 263 000	per MHz (dupleks)	1 283 000	per MHz (dupleks)
800, 900 og 1 800 MHz-båndene	1 440 000	per MHz (dupleks)	1 463 000	per MHz (dupleks)
2,1 GHz-båndet	1 332 000	per MHz (dupleks)	1 353 000	per MHz (dupleks)

Kilde: Finansdepartementet.

sifrede numrene er delt inn i forskjellige priskategorier og varierer mellom 4 700 kroner og 123 700 kroner per år. Inntektsanslaget for 2018 er svært usikkert på grunn en nylig avsagt dom i EU-domstolen som slår fast at næringsdrivende ikke kan henvide kunder til kostbare spesialnummer. Det kan påvirke etterspørselen etter slike nummer.

9.22 Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)

Det foreslås at Samferdselsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet i 2018 gis fullmakt til å innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner, se forslag til vedtak § 1. Det foreslås videre en justering av vedtaket slik at det omfatter konsesjoner gitt av både Nærings- og fiskeridepartementet og Samferdselsdepartementet.

Staten kan kreve betaling ved tildeling av eksklusive rettigheter til en ressurs, for eksempel frekvenstillatelser og tillatelser til oppdrett av laks og ørret. Betalingen kan være fastsatt på forhånd

eller bestemmes gjennom bruk av auksjon. Når tildelingen skjer ved auksjon vil størrelsen på disse inntektene variere avhengig av selskapenes betalingsvilje for de tillatelser som utlyses.

Det planlegges gjennomført en auksjon av frekvensressurser i det såkalte 700 MHz-båndet i løpet av 2018. I tillegg forberedes tildeling av ledige ressurser i båndet omkring 2 GHz samt retildeling av ressursene i 450 MHz-båndet som utløper i 2019. Det er usikkert hvor stort proveny disse auksjonene vil innbringe og når inntektene vil bokføres. Det budsjetteres derfor ikke med inntekter for dette formålet nå.

Det nye systemet for regulering av produksjonskapasiteten i lakse- og ørretoppdrett trer i kraft i oktober 2017. Inntektene fra vekst i havbruksnæringen er vanskelige å anslå som følge av usikkerhet om hvilken vekst det nye systemet vil tillate og hvilke priser som oppnås. Det er usikkert hvor stort proveny dette vil innbringe og når inntektene vil bokføres. Det budsjetteres derfor ikke med inntekter for dette formålet nå.

10 Avgift på trafikforsikringer

10.1 Innledning og sammendrag

En omlegging av årsavgiften til en avgift på trafikforsikring startet i 2017. Forslag til ny trafikforsikringsavgift har vært på høring og departementets forslag til innretning av den nye avgiften ble omtalt i Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017*. Stortinget sluttet seg til omtalen og til et forslag om å gi Finansdepartementet fullmakt til å gi forskrift om overgangsregler slik at omleggingen kunne starte i 2017. I 2017 kreves årsavgiften inn for siste gang og forsikringsselskapene er i tråd med overgangsbestemmelsene, i gang med å kreve inn den nye trafikforsikringsavgiften for forsikring som gjelder 2018. Som ledd i omleggingen fremmer Finansdepartementet for 2018 forslag om en avgift på trafikforsikringer. Formålet med omleggingen er å effektivisere avgiftsoppkrevingen, og å legge til rette for økt fleksibilitet i avgiften. Det vises til forslag til vedtak om avgift på trafikforsikringer.

For å motivere eiere til å overholde forsikringsplikten, foreslår regjeringen også at det etableres en ordning med gebyr for uforsikrede motorvogner. Gebyret betales til Trafikkforsikringsforeningen (TFF). For å motivere nye eiere til selv å tegne forsikring ved et eierskifte, foreslås at gebyrplikten også skal gjelde ved eierskifte. Det vises til kapittel 15 og forslag til lov om endring i bilansvarslova.

Trafikkforsikringsavgiften foreslås bygd opp som en ordinær særavgift, der avgiftsplikten legges på forsikringsselskapene som i sin tur velter avgiften over på sine kunder gjennom premieinnbetalingene. For uforsikrede motorvogner og motorvogner som har skiftet eier uten at det tegnes ny forsikring, vil Trafikkforsikringsforeningen kreve avgiften inn sammen med gebyret som belastes eier.

Arbeidet med omlegging av avgiften ble omtalt i Prop. 120 LS (2014–2015) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* punkt 4.1.3 og i Prop. 1 S (2015–2016) *Finansdepartementet* punkt 2.2.2. I samsvar med Stortingets forutsetning i Innst. S 5 (2015–2016) punkt 4.12, foreslås at den nye avgif-

ten skal gjelde de samme motorvogner som omfattes av årsavgiften, med samme satser og satsstruktur. Avgiftsbelastningen for den enkelte eier/forsikringstaker blir dermed den samme som i dag.

Arbeidet med den nye avgiften har skjedd i dialog med bransjen. Forsikringsbransjen har gjennomført endringer i sine systemer, som i tillegg til å legge til rette for avgiften og gebyret for uforsikrede motorvogner mv. også vil bidra til å effektivisere informasjonsflyten om forsikringsforhold mellom selskapene, Trafikkforsikringsforeningen og Statens vegvesen.

Omleggingen fra årsavgift til trafikforsikringsavgift vil medføre et provenytap samlet anslått til om lag 600 mill. kroner påløpt og 470 mill. kroner bokført i 2018. Provenytapet skyldes flere forhold, herunder økt fleksibilitet for eierne med den nye avgiften. Årsaken er at den enkelte eier etter omleggingen bare betaler avgift for den tiden motorvognen er påregistrert og forsikret. Omleggingen fra årsavgift til trafikforsikringsavgift skal bidra til mer effektiv avgiftsoppkreving og innebærer reduserte kostnader for Skatteetaten. Forsikringsbransjen påføres kostnader knyttet til innføring og løpende håndtering av den nye avgiften, men omleggingen gir også bransjen en rentegevinst.

Den nye avgiften foreslås innført med virkning fra 1. januar 2018. 2017 blir dermed det siste året det oppkreves årsavgift.

Selv om den nye avgiften først innføres i 2018, har forsikringsselskapene allerede i 2017 startet innfasingen av avgiften. Årsaken er at forsikringsavtaler som tegnes eller fornyes i 2017, gjennomgående også gjelder dekning for deler av 2018. Det var derfor nødvendig å igangsette avgiftsomleggingen alt i 2017. For å gi forsikringsselskapene et grunnlag for å igangsette avgiftsomleggingen i 2017, vedtok Stortinget i budsjettet for 2017 å gi Finansdepartementet fullmakt til å fastsette overgangsregler om beregning og innrapportering av trafikforsikringsavgift. Det vises til omtale i Prop 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017* punkt 10.4.3 og Innst. 3 S (2016–2017).

10.2 Bakgrunn

Årsavgiften er den særavgiften med de høyeste administrative kostnader for staten. Dette har sammenheng med at årsavgiften skrives direkte ut til om lag 3,5 mill. eiere. Årsavgiften skiller seg i så måte fra de fleste andre særavgiftene som vanligvis legges på produsent- eller /importørleddet, som igjen velter avgiften over på sine kunder gjennom et påslag i prisen på de avgiftspliktige produktene. Innenfor gjeldende system for årsavgiften har det vist seg vanskelig å redusere de administrative kostnadene. Det har også vært vanskelig å gjennomføre formålstjenlige endringer i årsavgiften uten ytterligere å komplisere avgiftsforvaltningen og øke de administrative kostnadene. At anmodningen fra Stortinget i Innst. S. nr. 175 (2002–2003), der regjeringen ble bedt om å «legge fram forslag om endringer i årsavgiften for biler, slik at den blir fleksibel og knyttet opp mot den tid eieren faktisk disponerer kjøretøyet», så langt ikke har blitt fulgt opp, kan blant annet ses på denne bakgrunn.

Omlegging til en trafikksforsikringsavgift vil ha flere fordeler for eierne. Avgiften vil bli inkludert i forsikringspremien, slik at eierne kan forholde seg til én faktura. Avgiften blir også mer fleksibel, ved at forsikringsavgiften tilpasses den tiden motorvognen er forsikret, og ved at eierne kan fordele avgiftsbelastningen over hele året ved å betale forsikringspremien i flere terminer. Eiere som må kjøpe ny motorvogn fordi den gamle vrakes, vil for eksempel ikke lenger bli belastet med to årsavgifter samme år.

Statens løpende forvaltningskostnader ved å sende ut faktura og kreve inn avgift, bortfaller når avgiften i stedet knyttes til forsikringen. De samlede kostnader for forsikringsbransjen, avgiftsmyndigheter og eierne antas over tid å bli betydelig lavere enn de samlede kostnadene under gjeldende system.

10.3 Høring

Forslag til omlegging av årsavgiften til en avgift på trafikksforsikringer ble sendt på høring 19. desember 2014. Høringsnotatet ble sendt til 71 høringsinstanser. Departementet har mottatt svar med realitetsmerknader fra 20 av instansene. I tillegg har det kommet innspill fra enkelte privatpersoner.

Tilbakemeldingene i høringsrunden har i hovedsak vært positive, og det har ikke kommet

vesentlig innvendinger til den tekniske utformingen av avgiften som ble foreslått i høringsnotatet. Det er kun Norsk Tollerforbund og LO som er imot forslaget.

LO går imot omleggingen under henvisning til at dagens årsavgift er godt innarbeidet og velfungerende. Omleggingen vil dessuten gi et provenybortfall på om lag 0,5 mrd. kroner.

Norsk Tollerforbund viser foruten til de provenymessige konsekvenser av omleggingen, også til at det vil være mulig å gjøre dagens årsavgift mer fleksibel. Tollerforbundet mener også at fordelene med gjeldende system er underkommunisert i høringsnotatet.

I høringsnotatet ble høringsinstansene invitert til å komme med synspunkter på innføring av et unnlatesgebyr for uforsikrede motorvogner, etter mønster av det systemet en har i Sverige (TFF-ordning). Alle høringsinstanser som uttalte seg om dette, var positive til en slik ordning. Finansdepartementet har på denne bakgrunn jobbet med å etablere et system med unnlatesgebyr for uforsikrede motorvogner mv. Det vises til nærmere omtale og forslag i kapittel 15.

10.4 Gjeldende regelverk

10.4.1 Årsavgift

Reglene om årsavgiften er fastsatt i Stortingets vedtak om årsavgift, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift på motorvogn. Motorvogner med tillatt totalvekt på minst 7 500 kg er ikke omfattet av årsavgiften. Isteden skal det svares vektårsavgift. Vektårsavgiften består og berøres ikke av omleggingen av årsavgift til trafikksforsikringsavgift.

Årsavgiften pålegges innenlandsregistrerte motorvogner med tillatt totalvekt mindre enn 7 500 kg. De avgiftspliktige motorvogner er delt inn i fem avgiftsgrupper med ulike satser, avhengig av type motorvogn. Inndelingen er gitt i avgiftsvedtaket § 1, og er som følger (satser for 2017 i parentes):

- personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg (2 820 kroner).
- dieseldrevne motorvogner som nevnt i avgiftsgruppe a uten fabrikkmontert partikkelfilter (3 290 kroner).
- årsprøvekjennermerker for motorvogner (2 820 kroner).
- motorsykler (1 960 kroner per år).

- e. andre kjøretøy, herunder drosjer, mopeder, veterankjøretøy, elbiler mv. (455 kroner per år).

Årsavgiften skrives ut en gang i året, med forfall 20. mars. Det er den enkelte eier som er ansvarlig for innbetaling av avgiften. Det betales full avgift for motorvogner som er registrert i motorvognregisteret per 1. januar, eller som registreres i løpet av første halvår. For motorvogner som registreres i løpet av annet halvår, betales halv avgift.

Årsavgiften har ingen sammenheng med bruken av motorvognen. Enkelte av bestemmelsene i årsavgiften bygger imidlertid i en viss grad på en slik sammenheng. For det første skal det bare betales halv avgift for motorvogn som registreres i annet halvår. Videre er motorvogn som leveres til vraking innen avgiftens forfall, fritatt for avgift. For motorvogn som leveres til vraking mellom avgiftens forfall og 1. juli, betales halv avgift. Det er også en refusjonsordning hvor avgiften refunderes forholdsmessig for motorvogn som har blitt stjålet i løpet av året.

Årsavgiften er en fiskal avgift, og avgiftens størrelse har i utgangspunktet ingen sammenheng med hvilke eksterne kostnader som bruken av motorvognen påfører samfunnet i form av forurensning, støy, veislitasje eller ulykker. Det er drivstoffavgiftene som er ment å prise de eksterne kostnadene. Med virkning fra 1. januar 2008 ble imidlertid årsavgiften gitt en miljømessig innretning (miljødifferensiering) ved at den for diesel-drevne motorvogner uten fabrikkmontert partikkelfilter, ble satt 430 kroner høyere enn for andre motorvogner i avgiftsgruppe a. Differensieringen ble i første rekke innført for å redusere utslipp av partikler. For 2017 er årsavgiften anslått å gi et proveny på om lag 9,6 mrd. kroner.

Årsavgift som ikke betales innen forfall, forhøyes med 250 kroner. For motorvogner som er avgiftspliktige med lav sats etter stortingsvedtaket § 1 bokstav e, forhøyes avgiften med 50 kroner. Etter skattebetalingsloven § 14-1 er krav om årsavgift tvangsgrunnlag for utlegg. Ubetalte krav blir krevd inn gjennom Statens innkrevingssentral etter gjennomført purreløp hos avgiftsmyndighetene.

Dersom årsavgiften ikke betales, kan skattekontoret pålegge at bruken av motorvognen stanses, se skattebetalingsloven § 14-11 og skattebetalingsforskriften §§ 14-11-1 til 14-11-6. Stansingen skjer ved at kjennemerker inndras og/eller at motorvognen nektes påregistrert eller omregistrert på ny eier før skyldig årsavgift er betalt. Stansede motorvogner kan ikke påregistreres eller

omregistreres på ny eier før utestående avgift er betalt. Skattekontoret har hovedansvaret for avskilting av motorvogn. Tollmyndighetene, politi og veimyndigheter kan etter fullmakt også gjennomføre avskilting ved manglende innbetaling av avgift. De samme myndigheter gjennomfører for øvrig også avskilting ved manglende trafikksikring og dersom periodisk kjøretøykontroll (EU-kontroll) ikke er gjennomført. Adgangen til å stanse bruken av motorvognen er et effektivt virkemiddel for å inndrive avgiften, og er med på å holde antallet krav som må oversendes til ordinær inndrivelse nede.

10.4.2 Forsikring av motorvogner i Norge

Regulering av forsikringsvirksomhet

Forsikringsselskapenes virksomhet er regulert i forsikringsvirksomhetsloven. Forsikringsvirksomhet forutsetter konsesjon fra Finanstilsynet, jf. finansforetaksloven § 2-1. Det er også gitt regler om forsikringsvirksomhet i flere særlover, herunder bilansvarlova, med den tilhørende forskrift 1. april 1974 nr. 3 om trafikkskyld mv.

For å få konsesjon må selskapet ha forretningskontor og hovedkontor i Norge. Utenlandske forsikringsselskap kan imidlertid gis konsesjon til å drive virksomhet i Norge gjennom filial, se finansforetaksloven § 2-6 og § 2-12 og trafikkskyldforskriften § 1a.

Etter forsikringsvirksomhetsloven § 7-7 skal premien for skadeforsikringer beregnes for ett år av gangen og betales forskuddsvis hvert år, med mindre det er avtalt terminvis innbetaling i løpet av året, eller forsikringstiden er kortere enn ett år. Ved beregning av premien benyttes premietariffer, jf. § 7-5. Premietariffene kan endres, jf. § 7-6, men for inngåtte kontrakter kan dette kun skje ved første ordinære premieforfall, jf. tredje ledd. Dette skal varsles forsikringstaker én måned før endringen.

Forsikringsavtaleloven regulerer forsikringsavtaler som inngås med skade- og livsforsikringsselskaper, og i en viss utstrekning pensjonskasser og -fond, men ikke kredittforsikring og reassurans. Den gir regler om premiebetaling og oppsigelse, om selskapets informasjons-, erstatnings- og renteplikt, om forsikringstakerens opplysningsplikt og følgene av å gi uriktige opplysninger, om overtredelse av sikkerhetsforskrifter, om forsettlig fremkallelse av forsikringstilfellet m.m.

Alle forsikringsselskaper som selger trafikksforsikringer i Norge, er pliktige medlemmer i Trafikksforsikringsforeningen, jf. bilansvarslova § 17

og trafiktrygdforskriften § 1a. Dette gjelder også utenlandske selskaper som har sitt hovedsete i andre EØS-stater. Trafikkforsikringsforeningen er ansvarlig for behandling og utbetaling ved skader (både ting-, person- og formuesskader) som voldes i Norge av ukjente motorvogner eller motorvogner som ikke har den pliktige trafikforsikring, jf. bilansvarslova § 10.

Trafikkforsikringsforeningen er også ansvarlig for skadebehandling og oppgjør av skader som utenlandsregistrerte motorvogner forvolder i Norge. Reglene om dette følger av trafiktrygdforskriften, som implementerer de aktuelle bestemmelsene i EUs fjerde og femte motorforsikringsdirektiv.

Forsikring av motorvogner

Etter bilansvarslova § 15 skal alle registreringspliktige motorvogner være forsikret. I trafiktrygdforskriften § 1 presiseres det at kravet om forsikring også gjelder for utenlandsregistrerte motorvogner som skal benyttes midlertidig i Norge, og for motorvogner som skal være særskilt registrert etter bestemmelsene i forskrift 28. mars 1967 nr. 9350 om bruk av utenlandsk motorvogn i riket og om særskilt registrering av motorvogn for midlertidig bruk.

Motorvogner med utenlandske kjennemerker dekkes gjennom forsikringen fra hjemlandet og kan benyttes lovlig ved kjøring i Norge, så sant forsikringsforholdet dekker kjøring i Norge.

Forsikringsplikten er nærmere regulert i trafiktrygdforskriften § 6, hvor det fremgår at det skal være tegnet forsikring med ett års varighet når motorvognen registreres i motorvognregisteret. Forlengelse eller fornyelse av forsikringen skal skje for ett år om gangen. Forsikringsselskapene er forpliktet til å inngå avtale med de forsikringspliktige.

Reglene for forsikringsselskaperens ansvarstid følger av forsikringsavtaleloven kapittel 3. Med mindre annet er lovbestemt eller avtalt, begynner selskapets ansvar å løpe når forsikringstakeren eller selskapet har godtatt de vilkår som den annen part har stilt. Gjelder forsikringen for et bestemt tidsrom på ett år eller mer, fornyes forsikringen automatisk for ett år ved utløpet av forsikringstiden, med mindre forsikringstakeren eller selskapet varsler om at forsikringen ikke skal fornyes. Dersom forsikringsbehovet faller bort, eller forsikringen skal flyttes i løpet av forsikringstiden, kan forsikringstaker avslutte forsikringen med en måneds varsel.

Det enkelte forsikringsselskap fastsetter betingelsene for premieberegning. Premiens størrelse varierer ut fra en rekke kriterier, herunder alder på eier, merke, motoreffekt og øvrige tekniske forhold, bonus, egenandel, geografisk område, kjørelengde og totalkunderabatt. Enkelte forsikringsselskap legger også vekt på sikkerhetsutstyr, årsmodell, alarm, medlemskap i en forening eller organisasjon, parkeringssted om natten og adgang til utlån av bilen. Det er betydelige variasjoner i hvordan selskapene vektlegger de ulike kriteriene, og hvilken premie det enkelte forsikringsforhold utløser.

En forsikringsavtale gjelder normalt for tolv måneder fra den inngås, og fornyes automatisk ved hovedforfall med mindre avtalen sies opp. Ved fornyelse må kravene produseres og sendes ut før hovedforfall. Når kravet produseres, må alle prisparametere, herunder endringer i premiesatser og bonus, foreligge. Produksjonen skjer maskinelt, og kravene sendes ut fortløpende. Tidspunktet for når kravene produseres, avhenger av rutinene i det enkelte selskap. Etter det bransjen opplyser, kan produksjon av nye krav skje opptil 60 dager før de enkelte forsikringsavtalene utløper og ny avtaleperiode begynner å løpe.

10.5 Forsikringsavgifter i andre land

De fleste europeiske land avgiftslegger forsikringskontrakter gjennom forsikringsavgifter eller stempelavgifter. Det er store variasjoner i avgiftsnivå og hvilke type forsikringskontrakter som avgiftslegges. Noen land opererer med generelle avgifter som omfatter de fleste typer forsikringer, mens andre land begrenser avgiftsleggingen til enkelte forsikringstyper. Finansielle forsikringer er gjennomgående unntatt, mens det er vanlig å avgiftslegge ansvarsforsikringer for motorvogner. En del land avgiftslegger også kaskoforsikringer på motorvogner, men da med lave satser.

Avgiftsleggingen av forsikringskontrakter i Europa er hovedsakelig fiskalt motivert. Når det gjelder avgifter på trafikforsikringer, er det i tillegg vanlig å se avgiften i sammenheng med kostnadene som veitrafikken påfører samfunnet i form av skader og ulykker.

Norge og Latvia er de eneste europeiske landene som ikke ilegger forsikringskontrakter noen form for avgift.

Danmark innførte avgift på forsikringspremier 1. juli 1975. Avgiften er en verdiavgift som beregnes som en prosentandel av premiebeløpet. I 1996

ble reglene supplert med minimumsbeløp for å sikre at samlet årlig avgift var proporsjonal med faktiske erstatningsutbetalinger. Utover dette har det vært relativt få endringer siden avgiften ble vedtatt.

Avgiftsplikten omfatter i utgangspunktet ansvarsforsikringer på alle registreringspliktige motorvogner og tilhengere, med unntak av motorvogner som benyttes til konsesjonspliktig godstransport. Det er selskapet som forsikrer motorvognen som er subjekt for avgiften. Utenlandske forsikringsselskap uten forretningssted i Danmark, må registrere seg med representant. De avgiftspliktige er pålagt å føre regnskap over premieinnbetalingene og erstatningsutbetalingene for de avgiftspliktige forsikringene. Regnskapet danner grunnlag for beregningen av avgiften og etterfølgende kontroll. Innbetalingene er delt inn i tolv månedlige terminer.

Ved utløpet av hver termin skal den avgiftspliktige innrapportere den avgiftspliktige omsetningen og beregnet avgift fordelt på de ulike avgiftsgrupper med tilhørende avgiftsats for omhandlede termin. Avgiften skal innbetales senest den 15. samme måned. Den avgiftspliktige omsetningen omfatter premier som forfaller til betaling vedkommende termin, herunder a kontoinnbetalinger. Premiererefusjoner og avskrevne krav trekkes fra.

Som hovedregel skal avgiften beregnes som en prosentsats av forsikringspremien. Det opereres med tre avgiftsgrupper. For busser som benyttes i konsesjonspliktig persontransport (turistbusser) er satsen 34,4 pst. av premien, for øvrige kjøretøy er satsen 42,9 pst., mens det for mopeder skal svares en fast årlig avgift på 230 DKR uavhengig av hvilken premie som betales.

Grunnlaget for avgiften er forsikringspremien, dvs. den betaling som forsikringsselskapet krever for å påta seg forsikringsansvaret. Dersom forsikringen har dekning utover det lovpålagte, for eksempel forhøyet ansvarsdekning og dekning for skade som påføres i utlandet, inngår dette i avgiftsgrunnlaget. Premie for kaskoforsikring faller utenfor avgiftsplikten.

Sverige innførte avgift på trafikkforsikringer 1. juli 2007 (Lag (2007:460) om skatt på trafikforsikringspremie m.m.). Avgiften har som formål å knytte skaderisikoen til kostnadene som vegtrafikken påfører samfunnet i form av ulykker. I forarbeidene er det vist til at erfaringer fra andre land tyder på at en forhøyet forsikringspremie kan være et effektivt virkemiddel til å redusere antall trafikkulykker. Trafikkskadeavgiften er ment som første skritt i en større reform der sykepengene,

uføretrygd og aktivitetserstatningspenger som relaterer seg til veitrafikken, skal finansieres gjennom trafikkforsikringssystemet.

Den svenske trafikkskadeavgiften ligner den danske ordningen. Det er selskapet som forsikrer motorvognen som er ansvarlig for avgiften. Utenlandske forsikringsselskap må registre seg med representant. Forsikringsselskapene må betale inn avgiften etterskuddsvis i månedlige terminer. Avgiften beregnes på bakgrunn av de samlede premieinnbetalingene som selskapet mottar hver måned. Avgiftssatsen er satt til 32 pst. av premien.

10.6 Departementets vurderinger og forslag

10.6.1 Innledning

En omlegging fra årsavgift til trafikkforsikringsavgift er i første rekke en teknisk omlegging av årsavgiften. Utgangspunktet er derfor at dagens avgiftsstruktur og nivå videreføres i trafikkforsikringsavgiften. Dette innebærer at avgiften vil gjelde forsikringsavtaler for de samme motorvogner som i dag omfattes av årsavgiften, og med de samme beløp som i dag.

Den nye avgiften utformes som en ordinær særavgift. Særavgiftssystemet er basert på egenfastsetting fra de avgiftspliktige slik at den avgiftspliktige selv må beregne og innbetale skyldig avgift. Ved utløpet av hver måned sendes skattemelding til skattemyndighetene, hvor skyldig avgift for gjeldende skatteleggingsperiode innrapporteres.

10.6.2 Ansvar for avgiften

I høringsnotatet ble avgiftsplikten foreslått lagt på de selskapene som er gitt konsesjon for å drive forsikringsvirksomhet i medhold av finansforetaksloven § 2-1 eller er gitt konsesjon til å drive virksomhet i Norge gjennom filial etter finansforetaksloven § 1-2, og som forsikrer motorvogn som omfattes av bilansvarslova § 15. Det har ikke kommet innvendinger mot den materielle avgrensningen i høringsrunden. Det har imidlertid blitt påpekt at avgrensningen regelteknisk bør knyttes opp mot virksomheter som plikter å være medlem av Trafikkforsikringsforeningen etter trafikktrygdforskrifte § 1a, jf. bilansvarslovens § 10 og § 17. Endringen innebærer ingen realitetsendring og er fulgt opp i forslaget her.

Etter det departementet erfarer, vil det med det foreslåtte systemet bli om lag 30 avgiftspliktige virksomheter. De avgiftspliktige selskapene

vil variere i størrelse, men alle antas å ha relativt gode forutsetninger for å kunne håndtere avgiften.

I tillegg blir Trafikkforsikringsforeningen avgiftssubjekt for motorvogner som skulle vært forsikret og for motorvogner som ny eier ikke har tegnet egen forsikring for.

10.6.3 Avgiftpliktens omfang

Avgiften på trafikkforsikringer skal omfatte de samme kjøretøy som i dag omfattes av årsavgiften. Etter Stortingets vedtak om årsavgift § 1 omfattes alle innenlandsregistrerte motorvogner med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Etter bilansvarslova § 15 skal alle registreringspliktige motorvogner være ansvarsforsikret. Det er tilnærmet sammenfall mellom forsikringsplikten og avgrensningen av årsavgiften. Avgiften på trafikkforsikringer foreslås derfor lagt på alle obligatoriske ansvarsforsikringer som er tegnet i henhold til bilansvarslova § 15, og som gjelder motorvogner med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Videre foreslås avgiften lagt på gebyr for uforsikrede motorvogner eller motorvogner der ny eier ikke har tegnet egen forsikring, jf. punkt 10.6.8.

Etter Stortingets vedtak om årsavgift § 2 er diplomatkjøretøy, motorvogner registrert på den Nordiske investeringsbanken, NATO og Partnerskap for fred, motorvogner registrert til bruk på Svalbard, og motorvogner som er stjålet i løpet av året fritatt for avgift. Fritakene foreslås videreført i avgiften på trafikkforsikringer.

Etter bilansvarslova § 16 kan det unnlates å tegne ansvarsforsikringer for registreringspliktige motorvogner som tilhører den norske stat, fremmede stater og representasjoner, og kommuner og kommunale institusjoner. I så fall vil eier av motorvognen være selvassurerende. Forsikrings-selskapene har ingen befattning med disse motorvognene, og disse vil heller ikke bli omfattet av en avgift på trafikkforsikringer.

Fritak for forsikringsplikt for fremmede stater og representasjoner, korresponderer med fritaket i årsavgiftsvedtaket § 2 a til c, som videreføres i avgiften på trafikkforsikringer for det tilfelle eier velger å forsikre disse motorvognene. De øvrige motorvognene som er registrert på selvassurandører er primært eid av statlige og kommunale etater. Disse motorvognene ilegges i dag årsavgift, men vil ikke omfattes av en avgift på trafikkforsikringer. Omlegging til trafikkforsikringsavgift kan dermed gi en liten besparelse for slike virksomheter.

Etter Stortingets vedtak om årsavgift § 2 bokstav e er det fritak for motorvogn som blir stjålet i løpet av året. Det er gitt nærmere regler i årsavgiftsforskriften § 5 fjerde ledd der det fremgår at for motorvogn som stjeles i løpet av avgiftsåret og som ikke kommer til rette i løpet av 30 dager eller mer, refunderes innbetalt avgift forholdsmessig for den tiden motorvognen har vært stjålet.

For en stjålet motorvogn avsluttes trafikkforsikringen fra det tidspunkt motorvognen meldes stjålet. Forsikringstaker blir etter dette tidspunkt ikke belastet med premie, og eventuell skade som forvoldes av motorvognen etter dette får ikke følger for forsikringstakeren. Dersom motorvognen kommer til rette og tilbakeføres til eier, vil forsikringen reaktiveres og forsikringstakeren vil på ny bli belastet med premie.

Fritaket i årsavgiften for motorvogn som blir stjålet i løpet av året foreslås videreført i avgiften på trafikkforsikringer. Dette innebærer at selskapene i tyveritilfellene ikke skal beregne avgift i den perioden en motorvogn er meldt stjålet. Dersom selskapene i slike tilfelle har innberettet avgift for den aktuelle perioden, kan det korrigeres for dette. Korrigeringen skal gjøres i den opprinnelige skattemeldingen, det vil si den tidligere meldingen hvor avgift var innberettet.

10.6.4 Fastsettelse og innberetning av avgift

Avgiften vil, i likhet med de andre særavgiftene, være en form for indirekte beskatning der avgiften legges på produsent- eller importørleddet, i dette tilfellet forsikringsselskapene og Trafikkforsikringsforeningen, som igjen velter avgiftsbelastningen over på sine kunder gjennom premiekravene eller sammen med gebyr.

En avgift på trafikkforsikringer vil skille seg fra de øvrige særavgiftene ved at avgiften legges på en tjeneste som leveres løpende, og ikke på en nærmere angitt vare når denne leveres ut fra den avgiftspliktiges lager. En annen forskjell er at det må tas høyde for at forsikringskontraktene gjennomgående strekker seg over to kalenderår, mens Stortingets avgiftsvedtak gjelder for det enkelte kalenderår. Disse forholdene gjør det nødvendig med særlige regler om beregning, periodisering og innberetning av avgiften.

Avgift per forsikringsdøgn

Det foreslås at avgiften skal beregnes etterskuddsvis basert på antall forsikringsdøgn som forsikringsselskapene hefter for motorvognen. De avgiftspliktige forsikringsselskapene skal innrap-

portere og innberette avgiften i henhold til antall døgn forsikret i forrige skattleggingsperiode.

Avgiften som den enkelte forsikring utløser, foreslås basert på den avgiftsats som gjelder for den aktuelle motorvognen på det tidspunktet forsikring begynner å løpe. Ved tegning av ny forsikring vil det si det tidspunkt forsikringen gjelder fra, og ved videreføring av eksisterende forsikring når denne utløper og fornyes.

For å tilpasse avgiften til selskapenes praksis for produksjon av krav på forsikringspremie, som kan starte inntil 60 dager før hovedforfall, foreslås at avgiftsåret forskyves med to måneder slik at de nye satsene som Stortinget vedtar i forbindelse med kommende års budsjett, først gjøres gjeldende for forsikringer som begynner å løpe fra 1. mars påfølgende år. Ved å forskyve avgiftsåret, vil selskapene alltid ha kjennskap til hvilken avgiftsats som skal legges til grunn når kravene produseres, og vil dermed også kunne gjennomføre korrekt overvelting av avgiften gjennom den ordinære faktureringen av kundene. Dersom det er avtalt flere betalingsterminer, legges det til grunn at selskapene vil fordele avgiften tilsvarende, men likevel slik at forsikringens ikrafttredelsestidspunkt vil være avgjørende for hvilken sats som skal benyttes.

Dersom en forsikring avsluttes før ordinært utløp, vil selskapene refundere kunden forskuddsbetalt avgift sammen med forskuddsbetalt premie. Siden avgiften beregnes etterskuddsvis, vil det ikke være behov for å korrigere for dette ovenfor avgiftsmyndighetene.

Etter Grunnlovens § 75 a kan Stortingets skatte- og avgiftsvedtak ikke gjøres gjeldende utover 31. desember påfølgende år. I utgangpunktet er det derfor ikke mulig å fatte et avgiftsvedtak som gjelder fra 1. mars og frem til 1. mars påfølgende år. I Stortingets vedtak om avgift på trafikkforsikringer må det derfor vedtas to sett med satser som gjelder for forsikringer med ikrafttredelsestidspunkt henholdsvis før og etter 1. mars, og hvor satsene for avtaler inngått frem til 1. mars er de samme som satsene for avtaler inngått fra og med 1. mars til 31. desember året før. I innføringsåret 2018 gjelder de samme satsene også for avtaler inngått fra og med 1. januar til 1. mars 2017. Fra og med budsjettet for 2019 må det i tillegg vedtas et tredje sett med satser for forsikringer med ikrafttredelsestidspunkt før 1. mars foregående år.

Innfasing av avgiften

Med en trafikkforsikringsavgift som trer i kraft fra 1. januar 2018, har forsikringsselskapene måttet starte overveltingen av avgiften allerede i 2017. Dette skyldes at forsikringskontrakter som tegnes, eller har hovedforfall i 2017 gjennomgående også vil gjelde for deler av 2018. Dersom det er avtalt årlig betaling, har selskapene måttet ta høyde for den del av forsikringen som gjelder for 2018 i de premiekravene som sendes ut i 2017.

For å kunne starte omleggingen i 2017 foreslo regjeringen i budsjettet for 2017 å ta inn en egen bestemmelse i vedtaket om årsavgift for 2017 som ga departementet fullmakt til å gi forskrift om overgangsbestemmelser. Se omtale i Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017* punkt 10.4.3. Flertallet sluttet seg til dette. Med hjemmel i fullmakten er det fastsatt bestemmelser i særavgiftsforskriften om avgift på trafikkforsikringer, hvor det blant annet er fastsatt satser for forsikringer som begynner å løpe før 1. mars 2018 basert på årsavgiftssatsene for 2017.

I budsjettet for 2018 foreslås satsene i årsavgiften prisjustert og videreført i en ny avgift på trafikkforsikringer. Endringene gjøres gjeldende for forsikringer som begynner å løpe fra 1. mars 2018, mens satsene for 2017 foreslås videreført for forsikringer som begynner å løpe før denne dato. Forslag til vedtak om avgift på trafikkforsikringer er utformet i tråd med dette.

I Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017* punkt 10.4.3 ble det påpekt at forsikringstakere som betaler inn premie i årlige terminer, må betale deler av den nye avgiften for 2018 i allerede i 2017. Det vil si samme år som årsavgiften kreves inn for siste gang. For eksempel har forsikringstakere som har hovedforfall 1. juli, ved premiebetaling også måttet forskuddsbetale forsikringsavgift for perioden 1. januar til 30. juni 2018 (det vil si halv avgift). Tilsvarende har forsikringstakere med hovedforfall 1. februar blitt belastet med trafikkforsikringsavgift for perioden 1. januar til 31. januar 2018 (det vil si 1/12-dels avgift, om lag 250 kroner) i 2017. Dette har ikke medført økt avgiftsbelastning for disse forsikringstakerne, men har gitt en likviditetsulempe ved at betalingen av trafikkforsikringsavgift fremskyndes sammenlignet med situasjonen dersom årsavgiften hadde blitt videreført. Som påpekt i Prop. 1 LS (2016–2017), har forsikringstaker kunnet unngå denne ulempen ved å gå over til månedlig innbetaling av forsikringspremien. Forsikringsbransjen og skattemyndighetene startet tidlig arbeidet med å informere om den kom-

menne omleggingen, og konsekvensene av denne for den enkelte forsikringstaker. Sett i forhold til det antallet som berøres, har det vært svært få reaksjoner mot omleggingen.

Innrapportering av avgiften

Etter skatteforvaltningsforskriften skal avgiftspliktige virksomheter sende inn skattemelding til skattemyndighetene, hvor skyldig avgift for gjeldende skattleggingsperiode fastsettes. Skatteleggingsperioden for de fleste særavgiftene er en måned. For avgift på elektrisk kraft og NO_x-avgift er skattleggingsperioden tre måneder. Skattemelding skal leveres innen den 18. i måneden etter skattleggingsperioden. For avgiften på elektrisk kraft er leveringsfrist satt til en måned og 18 dager etter utløpet av skattleggingsperioden.

Departementet anser at skatteleggingsperioden for trafikkforsikringsavgiften skal være tre måneder, med frist for innlevering av skattemelding en måned og 18 dager etter utløpet av skattleggingsperioden. Dette er i samsvar med reglene for avgiften på elektrisk kraft. Dette anslås å gi rentegevinster for bransjen i størrelsesorden 30–40 mill. kroner årlig. Det er da lagt til grunn en rente på 1 pst.

Dette innebærer at de avgiftspliktige virksomhetene skal levere skattemelding for første gang innen 18. mai 2018.

10.6.5 Tapte fordringer

Departementet foreslår at de avgiftspliktige virksomhetene skal kunne trekke fra tidligere innberettet avgift i senere skattemeldinger dersom premiekravet som avgiften var knyttet til må avskrives som uerholdelig, på samme vilkår som gjelder for merverdiavgift. Det er gitt nærmere bestemmelser om dette i særavgiftsforskriften § 3-23-8.

Etter merverdiavgiftsloven § 4-7 kan beregningsgrunnlaget korrigeres dersom en utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av, på grunn av skyldnerens manglende betalingsevne konstateres endelig tapt. Kriteriene for når en fordring kan konstateres som endelig tapt følger av merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1, som er likelydende med de tilsvarende reglene i skattelovforskriften § 6-2-1. Etter bestemmelsene her anses en fordring for endelig tapt blant annet når tvangsinnndriving eller inkasso har vært forgjeves.

Dersom kunden betaler deler av en faktura som i tillegg til trafikkforsikring også dekker

andre forsikringsforhold, må det gjøres en forholdsmessig fordeling av innbetalingene mellom forsikringene basert på verdi. Departementet legger til grunn at forsikringsperioden skal dekkes opp fra startdato, slik at forsikringen regnes som betalt fullt ut frem til den dato den faktiske innbetalingen ikke lenger dekker den gjenstående perioden av forsikringskontrakten. Avgiften knyttet til denne gjenstående perioden vil etter dette kunne trekkes fra i senere skattemeldinger i tilfeller der premiekravet som den innbetalte avgiften var knyttet til kan avskrives som uerholdelig.

10.6.6 Premiekrav som ikke oppkreves og dekning i flere selskap

I enkelte tilfeller kan selskapene stille garanti for motorvogn uten at premie belastes kunden, for eksempel dersom forsikringen i medhold av angreretten sies opp rett etter tegning. Selskapene vil i slike tilfelle ha anledning til å belaste kunden, men dersom kravene er små, kreves de nødvendigvis ikke inn. Bransjen har reist spørsmål om disse situasjonene bør unntas fra avgift. Departementet kan ikke se at det er grunnlag for unntak og at det derfor skal beregnes avgift også i slike tilfelle. Det vises i denne sammenheng til at det vil være opp til de avgiftspliktige virksomhetene å avgjøre hvordan avgiften skal overveltes, og vurdere hvorvidt det er regningssvarende å inndrive premiekrav.

Bransjen har også reist spørsmål om den avgiftsmessige behandlingen av motorvogn som har vært registrert i flere selskaper i samme periode. Departementet legger til grunn at dersom det ene forsikringsforholdet annulleres, og eventuell innbetalt premie refunderes kunden, vil det også kunne korrigeres for innberettet avgift. Korrigering forutsetter at selskapet kan dokumentere at motorvognen var forsikret i et annet selskap i den aktuelle periode.

10.6.7 Fritak for elbiler

I forbindelse med behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak (vedtak nr. 108 punkt 3 av 5. desember 2016):

«Stortinget ber regjeringen fremme forslag om fritak for årsavgift for elbiler med virkning fra 2018. Regjeringen notifiserer om nødvendig et slikt fritak til ESA så snart som mulig.»

Årsavgiften erstattes i 2018 av trafikksikringsavgift, og fritak for elbiler må derfor innføres i den nye avgiften. Elbiler ilegges i dag årsavgift med lav sats, se Stortingets vedtak om årsavgift § 2 første ledd bokstav e.

Finansdepartementet har i samarbeid med Klima- og miljødepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet igangsatt prosessen med å notifisere tiltaket til EFTAs overvåkingorgan (ESA). Et utkast til prenotifikasjon er oversendt til ESA, og departementene arbeider nå i samråd med ESA med å ferdigstille notifikasjonen. Det er fortsatt usikkert om en godkjennelse fra ESA vil kunne foreligge til 1. januar 2018.

I arbeidet med implementeringen av avgift på trafikksikringer er det forutsatt at fritaket for elbiler vil tre i kraft med virkning fra 1. januar 2018. Dette ble også lagt til grunn i overgangsbestemmelsene som ble vedtatt med hjemmel i Stortingets vedtak om årsavgift for 2017.

I avgiftsvedtaket foreslås at trafikksikringer på elbiler fritas for avgift, men at det kan innføres avgift med lav sats for trafikksikringer på elbiler fra det tidspunkt departementet bestemmer, se forslag til avgiftsvedtak I og II. Det siste er nødvendig for det tilfelle at ESA ikke godkjenner fritaket. Det legges til grunn av avgiften i så fall vil virke fremover i tid.

10.6.8 Avgift på uforsikrede motorvogner – unnlatesgebyr

Som det fremgår av kapittel 15 foreslår Finansdepartementet endringer av bilansvarslova som innebærer at eiere som ikke overholder forsikringsplikten, må betale et gebyr til Trafikksikringsforeningen (unnlatesgebyr). Formålet med ordningen er å motivere til oppfyllelse av forsikringsplikten, men har også en side til omleggingen av årsavgiften til avgift på trafikksikringer. Dette henger sammen med at ordningen forventes å redusere andelen uforsikrede motorvogner, og gjennom det øke inntektene fra avgiften.

Forslaget innebærer at Trafikksikringsforeningen gis adgang til å utstede gebyr til eiere som ikke oppfyller den lovfestede forsikringsplikten, for den tiden motorvognen mangler gyldig forsikring. Dette vil blant annet gjelde i tilfelle der eier lar forsikringen løpe ut, uten at motorvognen avregistreres. I denne perioden vil Trafikksikringsforeningen være ansvarlig for skader som påføres tredjepart av motorvognen.

Det foreslås også innført gebyrplikt i tilfeller der ny eier ved eierskifte ikke tegner egen forsikring. I slike tilfeller vil motorvognen være dekket i

14 dager av tidligere eiers forsikring (medforsikring), dersom denne var gyldig på overdragelsestidspunktet. Dette gjelder selv om forsikringen sies opp umiddelbart etter overdragelsen.

Avgiften på trafikksikringer foreslås å omfatte den periode som det oppkreves unnlatesgebyr for. Dette innebærer at forsikringselskapene skal svare avgift for tiden frem til forsikring utløper, mens Trafikksikringsforeningen blir ansvarlig for tiden etter dette, og frem til ny forsikring tegnes eller motorvognen avregistreres. Trafikksikringsforeningen vil være subjekt for avgiften, og skal innberette avgift for det antallet «forsikringsdøgn» som det innkreves gebyr for, etter de satser som gjelder for den enkelte motorvogn.

Dersom gebyrene ikke lar seg inndrive, vil Trafikksikringsforeningen i utgangspunktet kunne trekke fra tidligere innberettet avgift i senere skattemeldinger, se 10.6.5. Det må antas at dette vil gjelde en relativt stor andel av kravene. Som en særlig tillempling foreslås derfor avgiftsplikten gjort betinget av at gebyrene faktisk er betalt inn. For øvrig vil de alminnelige regler som gjelder for avgiften på trafikksikringer, også gjelde for unnlatesgebyrene.

10.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Omleggingen fra årsavgift til trafikksikringsavgift vil medføre et provenytap. Provenytapet er samlet anslått til om lag 600 mill. kroner påløpt og 470 mill. kroner bokført i 2018. Provenytapet skyldes flere forhold, herunder økt fleksibilitet for eierne i den nye avgiften. Årsaken er at den enkelte eier etter omleggingen bare vil belastes med avgift for den tiden motorvognen er påregistrert og forsikret. Omleggingen forventes å medføre færre avgiftsbetalende, se nærmere neste avsnitt. Videre gir endringen reduserte merverdiavgiftsinntekter som følge av at leasingselskapene etter omleggingen ikke lenger vil beregne merverdiavgift ved viderefakturering av årsavgift til sine kunder. Det er også et provenytap knyttet til forskjeller i tidspunkt for innbetaling og satsendringer mellom årsavgiften og trafikksikringsavgiften.

Innføring av trafikksikringsavgift medfører at avgiftsinntektene avhenger av antall uforsikrede motorvogner. Andelen uforsikrede er nå høyere enn andelen motorvogner det ikke betales årsavgift for. For å bidra til å redusere antallet uforsikrede motorvogner og motvirke at omleggingen

fører til færre avgiftsbetalende, foreslås det innført gebyr for uforsikrede motorvogner mv. i 2018, se punkt 10.6.8. Det forventes at ordningen vil redusere andelen uforsikrede motorvogner fra dagens 3,44 pst. til om lag 1 pst., og redusere provenytapet som følge av manglende innbetaling av avgift med om lag 130 mill. kroner påløpt og 100 mill. kroner bokført. Denne reduksjonen er innarbeidet i den samlede provenyeffekten i forrige avsnitt.

Omleggingen vil ikke påføre den enkelte eier økte kostnader. For forsikringstakere med premie i årlige terminer, kommer deler av den nye avgiften for 2018 allerede i 2017. Den enkelte forsikringstaker kan unngå likviditetsulempen dette innebærer ved å gå over til månedlig innbetaling av forsikringspremien.

Innføring av avgift på trafikksikringer vil påføre engangskostnader og kostnader knyttet til den løpende håndteringen av avgiften. Finans Norge har beregnet engangskostnadene for forsikringsbransjen til om lag 150–170 millioner kroner, og de årlige kostnadene ved å forvalte ordningen til mellom 40 og 50 millioner samlet. Anslagene er usikre. Skatteleggingsperioden for trafikksikringsavgiften skal være tre måneder (kvartalsvis), med innbetaling en måned og 18 dager etter utløpet angjeldende skattleggingsperiode. Dette vil redusere selskapenes administrasjonskostnader, og øke selskapenes dekningsbidrag i form av floatinntekter, noe som igjen vil redusere behovet for å velte selskapenes administrasjonskostnader over på forsikringstakerne. Dette anslås å gi rentegevinster for bransjen i størrelsesorden 30–40 mill. kroner årlig.

Registrering av motorvogn i veimyndighetenes motorvognregister forutsetter at årsavgiften er betalt. Manglende betaling av årsavgift medfører at registrerte motorvogner blir begjært avskiltet. Ved en omlegging til trafikksikringsavgift vil det ikke lenger være behov for å oppdatere motorvognregisteret med denne informasjonen, noe som igjen vil kunne redusere veimyndighetenes ressursbruk.

Den økte fleksibiliteten i avgiften, ved at det kun ilegges avgift for den tiden motorvognen er forsikret, kan medføre et økt antall av- og påregistreringer av motorvogner for å slippe å betale avgift i perioder motorvognen ikke er i bruk. Hvor stor økningen kan bli er svært usikkert. En eventuell økning vil gi noe økt ressursbruk for veimyndighetene.

Skatteetaten vil få reduserte kostnader ved fjerning av dagens årsavgift. Etatens kostnader ved å drifte dagens årsavgift er anslått til i underkant av 50 mill. kroner per år. Dette omfatter fastsettelse, innkreving og kontroll, herunder håndtering av publikumshenvendelser og regelverksutvikling. Dagens årsavgift medfører også andre driftskostnader som porto ved utsendelse av krav, samt kostnader ved fakturering, purring og tvangsinn drivelse.

Skatteetaten vil måtte påregne noen kostnader i forbindelse med innføring trafikksikringsavgiften. Avgiften vil blant annet kreve ressurser til utvikling og vedlikehold av regelverket knyttet til avgiften. Det vil kun være mindre kostnader til utvikling av systemstøtte for innkreving av den nye trafikksikringsavgiften fra forsikringselskapene. Varige driftskostnader for forvaltning av trafikksikringsavgiften ventes å være marginal.

11 Toll

11.1 Innledning

Ved innførsel av varer skal det betales toll etter tolltariffens satser. Toll fastsettes av Stortinget for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. For en rekke varer er det gitt tollfrihet i henhold til preferanseavtaler, andre nasjonale ordninger eller med hjemmel i stortingsvedtak.

Det er kun de tollsatsene som foreslås endret som Stortinget tar stilling til. De øvrige satsene videreføres uendret, jf. tollvedtaket § 1 annet ledd. Forslag om satsendringer fremgår normalt av et vedlegg til tollvedtaket. Det foreslås ingen endringer i tollsatsene for 2018. En konsolidert versjon av tolltariffen blir kunngjort i Norsk Lovtidend.

Toll som beskytter norske produsenter fra utenlandsk konkurranse har ulike virkninger. Importtoll fører normalt til økte produksjonskostnader for det øvrige næringslivet og dyrere varer for forbrukerne. Videre vil toll redusere omfanget av handel og bidra 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 blitt best mulig utnyttet til høy verdiskaping og velferd.

Mens det for industrivarene kun er toll på enkelte klær og andre tekstilprodukter, er tollbeskyttelsen på landbruksvarer forholdsvis 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 fastsatt i jordbruksavtalen. Ifølge OECDs beregninger utgjorde den samlede skjermingsstøtten om lag 12,5 mrd. kroner i 2016.

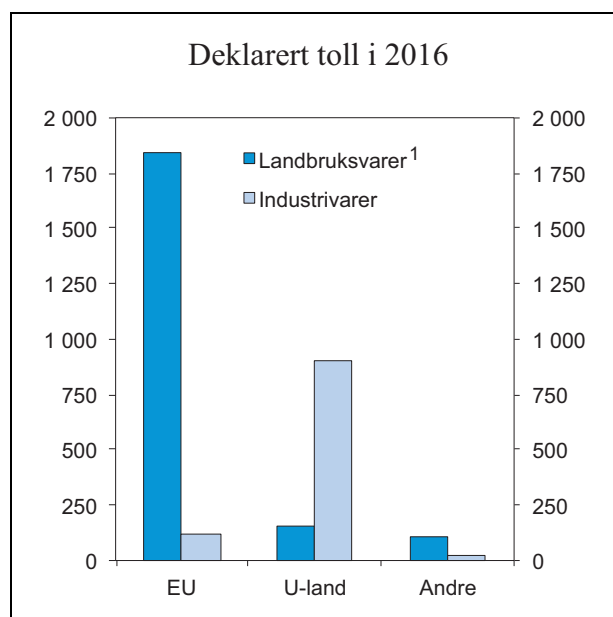
Tollinntektene bestemmes av tollsatsene og mengden varer som importeres. Tollinntektene var 3 176 mill. kroner i 2016 og utgjør om lag 0,3 pst. av statens samlede inntekter. Figur 11.1 viser deklarerert toll for landbruksvarer og industrivarer i 2016 fordelt mellom EU, utviklingsland og øvrige land. Figuren viser at det er importen fra utviklingslandene som står for størstedelen av tol-

len på industrivarer. Det meste av toll på landbruksvarer er knyttet til import fra EU.

11.2 Toll på landbruksvarer

Tollsatsene på landbruksvarer varierer betydelig og er dels spesifikke, dels verdibaserte. Høyest er tollsatsene på viktige landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel storfekjøtt og melkeprodukter. For bearbejdede landbruksvarer, som for eksempel pizza, bakevarer og sjokolade, er tollnivået moderat, mens det er tollfrihet for mange landbruksvarer som ikke produseres i Norge, eksempelvis sitrusfrukter, bananer, kaffe og ris.

For enkelte landbruksvarer kan tolltariffens ordinære satser reduseres i perioder, etter vedtak av Landbruksdirektoratet. Mange anvendte tollsatser er derfor i praksis lavere enn de tollsatsene som følger av tolltariffen.



Figur 11.1 Deklarert toll i 2016. Mill. kroner

¹ Inkludert råvarer.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

11.2.1 Administrative tollnedsettelse

Med hjemmel i tolloven kan Landbruksdirektoratet i budsjettåret gi tollnedsettelse for landbruksvarer. Forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer angir hvilke produkter som kan gis tollnedsettelse, når tollsatsen kan settes ned og hvordan tollsatsen skal fastsettes.

Generelle tollnedsettelse er tollnedsettelse hvor tollsatsen settes ned for bestemte varelinjer i tolltariffen for en bestemt periode. Tollsatsen gjelder alle aktører. Disse tollnedsettelse har ingen kvantumsbegrensninger i den perioden de gjelder. I 2016 ble det gitt generelle tollnedsettelse 246 ganger.

Individuelle tollnedsettelse kan gis til bedrifter eller personer etter søknad. Dette er tollnedsettelse som gjelder en bestemt vare og/eller anvendelse for en aktør for en fastsatt periode og gjelder som regel en ubegrenset mengde. De fleste individuelle tollnedsettelse blir gitt for produkter som ikke inneholder eller inneholder kun en liten andel av varer som produseres i Norge. I 2016 ble det innvilget 3 735 individuelle tollnedsettelse. Dette var omtrent på samme nivå som tidligere år.

Med hjemmel i forskrift 20. desember 2012 nr. 1424 om fastsettelse av nedsatte tollsatser ved import av industrielt bearbejdede landbruksvarer kan Landbruksdirektoratet etter søknad sette ned tollsatsen. Tollsatsen beregnes ut fra råvareinnholdet i den enkelte varen, og er basert på råvaredeklarasjoner fra importører. I 2016 ble det utstedt 18 673 slike tollnedsettelse, som er en økning på 22 prosent fra 2015. Se tabell 3.1 i vedlegg 3 for oversikt over tollnedsettelse.

11.2.2 Fordeling av tollkvoter

Med hjemmel i tolloven kan Landbruksdirektoratet fordele en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Kvotene er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels følger de av tollpreferanseordningen for utviklingsland (General System of Preferences) og dels er de ensidig fastsatt av Norge. Tolldirektoratet fastsetter enkelte tollkvoter for blomster fra EU og kjøtt fra utviklingsland. Disse tollkvotene fordeles fortløpende av tollmyndighetene.

Kvotene som fordeles av Landbruksdirektoratet er enten tollfrie eller har en redusert tollsats i forhold til de ordinære tollsatser. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon. Auksjonsprisen for en kvoterettighet kommer i tillegg til en eventuell tollsats innenfor kvoten og vil variere avhengig av etterspørselen i markedet. De resterende tollkvo-

tene fordeles i hovedsak ut fra «førstemann til mølla»-prinsippet eller etter søknad. Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde 194 mill. kroner i 2016, en betydelig reduksjon fra 2015. Reduksjonen er først og fremst knyttet til WTO-kvoten for storfekjøtt, der auksjonsinntekten i 2016 var 50 mill. kroner lavere enn i 2015.

Budgiverne må innbetale auksjonsbeløpet før de kan benytte importrettigheten (kvoteandelen). Den faktiske utnyttelsen av de enkelte kvotene varierer sterkt og avspeiler markedssituasjonen for produktet i det enkelte år. For en nærmere oversikt over tollkvotene vises det til tabell 3.2 i vedlegg 3.

11.2.3 Forhandlinger med EU

Etter EØS-avtalens artikkel 19 skal avtalepartene med to års mellomrom gjennomgå vilkårene for handel med basis landbruksvarer (meieriprodukter, kjøtt, grønnsaker mv.). Siktemålet er en gradvis gjensidig liberalisering innenfor rammene av partenes respektive landbrukspolitikk.

Norge og EU-kommisjonen ble 5. april 2017 enige om en ny avtale. Avtalen ble godkjent av Stortinget 16. juni 2017. Den nye avtalen trer formelt i kraft når den er godkjent av begge parter. Avtalen innebærer blant annet økte tollfrie kvoter inn til Norge på ost, kjøtt og blomster. Norge har på sin side fått nye eksportkvoter til EU for blant annet meieri- og kjøttprodukter, drikkevarer og fôrvarer.

11.3 WTO-saker

11.3.1 Multilaterale forhandlinger

Handel er en av de sterkeste drivkreftene for økonomisk vekst og bidrar til å skape arbeidsplasser og økonomisk velstand over hele verden. Betydningen av Verdens handelsorganisasjon (WTO) for global vekst og stabilitet har blitt bekreftet under de senere års økonomiske kriser. WTO-regelverket har bidratt til å begrense bruken av proteksjonistiske tiltak.

Det multilaterale handelssystemet er av særskilt betydning for Norge. Regjeringen arbeider for å videreutvikle multilaterale handelsavtaler gjennom WTO. Dette kan bidra til å skape stabile rammevilkår som legger til rette for økonomisk vekst. Norges hovedmål om WTO som det sentrale globale forumet for handelsforhandlinger består.

Norges maksimale tollsatser er fastsatt gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere for-

handlingsrunder 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.

Avtalen om handelsfasilitering (Trade Facilitation Agreement) ble ferdigforhandlet i 2013 og trådte i kraft i februar 2017. Dette er den første globale handelsavtalen siden WTO ble dannet i 1995. Avtalen vil øke åpenheten og transparensten i tollsystemene, noe som kan redusere handelskostnadene.

På WTOs ministermøte i Nairobi i desember 2015 ble det blant annet fattet en beslutning om utfasing av eksportsubsidier for landbruksvarer. På ministermøtet ble det også vedtatt en anbefaling om tiltak for å forbedre markedsadgangen for de minst utviklede landene (MUL). Videre ble det enighet om å utvide tollfri handel med informasjonsteknologivarer (ITA2). Norge har gjennomført sine forpliktelser under ITA2 ved å endre sine bindingslister, det vises til Prop. 121 LS (2015–2016) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga 2016* kapittel 6. Avtalen er i ferd med å implementeres av de andre partene.

I 2014 tok Norge, sammen med 13 andre medlemmer av WTO (inkludert EU som representerer 28 land), initiativ til å starte forhandlinger om reduksjon av tollsatser på miljøvarer (EGA-avtalen). 2016 ble avsluttet med et ministermøte der målsettingen var å ferdigstille forhandlingene. Dette lyktes man imidlertid ikke med. Dersom forhandlingene blir gjenopptatt og avtalen ferdigstilles, vil det kreve endringer i Norges bindingslister i WTO.

11.4 Nye frihandelsavtaler

Frihandelsavtalene Norge har inngått er et viktig supplement til EØS-avtalen og Norges medlemskap i WTO. Avtalene bidrar til å sikre norske bedrifter markedsadgang og har som formål å sikre likebehandling av norske aktører og av norsk eksport i landene det inngås avtaler med.

Norge har gjennom EFTA ferdigforhandlet 27 frihandelsavtaler med 38 land. Norge ratifiserte 16. juni 2017 en frihandelsavtale mellom EFTA-statene og Filippinene og en frihandelsavtale mellom EFTA-statene og Georgia.

Sammen med de øvrige EFTA-statene forhandler Norge om nye frihandelsavtaler med Ecuador, India, Indonesia, Malaysia, Vietnam og Mercosur (en handelsblokk bestående av Argentina, Brasil, Paraguay og Uruguay). Norge og Kina har gjenopptatt forhandlingene om en bilateral frihandelsavtale.

Videre er det igangsatt arbeid i EFTA for å modernisere frihandelsavtalene med Canada, Chile, Egypt, Mexico, Tyrkia og SACU (SACU – Southern African Customs Union bestående av Sør-Afrika, Botswana, Namibia, Lesotho og Swaziland). Forhandlingene med tollunionen bestående av Russland, Hviterussland og Kasakhstan er stilt i bero på grunn av situasjonen i Ukraina. Arbeidet med å gjenoppta forhandlinger med Thailand er satt på vent på grunn av den politiske situasjonen i landet.

I tilfelle iverksettingstidspunktet for nye frihandelsavtaler faller i budsjettperioden, følger det av tollvedtaket § 2 annet ledd at departementet har fullmakt til å iverksette de tollmessige sider ved disse avtalene.

11.5 Tollpreferansesystemet for utviklingsland

Den norske GSP-ordningen (General System for Preferences) ble etablert i 1971 og innebærer at utviklingslandene gis bedre markedsadgang for deres varer. GSP er en unilateral (ensidig) ordning og kan ensidig trekkes tilbake eller endres. Ordningen er hjemlet i tollvedtaket § 2 tredje ledd.

Norge, EU og Sveits har siden 2000 samarbeidet om å ha felles opprinnelsesregler og dokumentasjonskrav for GSP-ordningen. I 2017 iverksatte partene en ny ordning med selvsertifisering av opprinnelsesbevis. Endringen innebærer at opprinnessertifikat Form A, som må stemples av myndighetene i eksportlandet, erstattes av opprinnelseserklæringer som eksportøren selv kan sette på sin faktura eller et annet handelsdokument. Eksportøren må til gjengjeld registrere seg hos sine myndigheter i datasystemet REX (Registered Exporter system), som er utviklet og driftes av EU. Tilsvarende gjelder for virksomheter som videresender GSP-varer mellom EU, Sveits og Norge.

12 Sektoravgifter og gebyrer

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet. Enkelte statlige tjenester finansieres imidlertid helt eller delvis av brukerne gjennom gebyr eller sektoravgift. Disse betalingsordningene fastsettes av det enkelte departement som har ansvar for tjenesten. Finansdepartementet har utarbeidet overordnede bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering, som setter krav til innføring og gjennomføring av slike betalingsordninger.

Gebyrer kan kreves for en klart definert tjeneste overfor betaleren og skal ikke finansiere noe annet eller mer enn kostnaden av tjenesten. Dersom gebyret overstiger kostnaden, innebærer det en ekstra skatlegging av betaleren, såkalt overprising. Sektoravgifter skiller seg fra gebyrer ved at det ikke er en direkte sammenheng mellom betalingen for og leveringen av tjenesten, og ved at flere betaler enn de som mottar tjenesten. Det er imidlertid et krav at sektoravgifter avgrenses til den sektoren eller næringen som nyter godt av tjenesten, for eksempel til enhetene innenfor et tilsynsområde. Ifølge bestemmelsene bør det utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sektoravgifter for å finansieres statlige utgifter.

Enkelte statlige betalingsordninger er de siste årene tatt inn på statsbudsjettet som gebyr eller sektoravgift. Det gjelder blant annet påslaget på nettariiffen til Energifondet og forskningsavgiften på landbruksprodukter. Med sektoravgift og tilhørende utgiftsbevilgning kan Stortinget pålegge aktørene i en næring eller sektor å finansiere felles tiltak. 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 bedre synliggjøres i statsbudsjettet. Videre vil endringer i sektoravgifter inngå i skatte- og avgiftsopplegget.

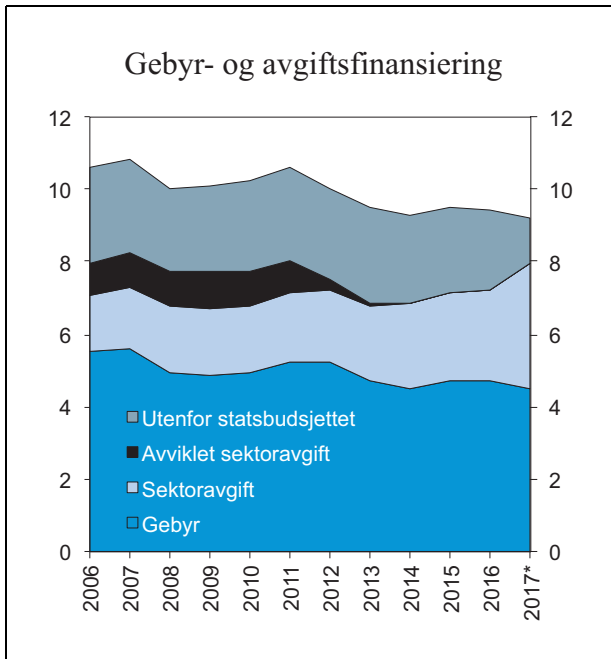
Statens inntekter fra gebyrer og avgifter med sektorformål er redusert over en tiårsperiode. Fortsatt er gebyr- og avgiftsfinansiering en betydelig finansieringskilde for statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse. Figur 12.1 viser

utviklingen i statens inntekter fra henholdsvis gebyrer, sektoravgifter og betalingsordninger utenfor statsbudsjettet. Også inntektene fra avviklede sektoravgifter fremkommer i figuren.

Gebyrinntektene har gått markert ned siden 2006, mens avgiftsfinansieringen er bare svakt redusert. Av en samlet gebyr- og avgiftsfinansiering på vel 9,2 mrd. kroner i 2016 stod gebyrinntektene for halvparten, mens sektoravgifter utgjorde vel 2,4 mrd. kroner og avgifter utenfor statsbudsjettet knapt 2,2 mrd. kroner. Bompengefinansiering, lufthavnavgifter, kringkastingsavgiften, egenandeler i helsevesenet, låne- og garantigebyrer og mulkt eller straffegebyrer inngår ikke i disse tallene.

Siden 2006 er overprisede gebyrer redusert med vel 1,8 mrd. kroner. Samtidig er det innført nye gebyrordninger med inntekter på til sammen 150 mill. kroner. Med vekst i økonomien vokser også gebyrfinansiert tjenesteproduksjon. Underliggende vekst i eksisterende gebyrer fra 2006 til 2016 utgjør i størrelsesorden 850 mill. kroner. En underliggende realvekst på 2,5 pst. årlig er noe høyere enn veksten i BNP Fastlands-Norge. En forklaring er at noen gebyrer som lå under kostnaden av tjenesten, er satt opp. Totalbildet er at statlige gebyrer nå er fastsatt langt mer kostnadsriktig enn for ti år siden. For 2018 foreslår regjeringen at gebyr for statsborgerskap settes ned til selvkost. På noen områder gjenstår fortsatt en del overprising, blant annet for gebyrer til Brønnøysundregistrene og enkelte gebyrer på rettsområdet.

Det er i perioden 2006–2017 avvirket sektoravgifter for til sammen rundt 1 mrd. kroner, blant annet matavgiftene og kystavgiften. Samlede inntekter fra sektoravgiftene er likevel ikke redusert fordi det har vært en betydelig inntektsvekst i flere av de gjenværende sektoravgiftene, blant annet for tilsynsavgift til Finanstilsynet og losavgiftene. I 2017 ble påslaget på nettariiffen og forskningsavgift på landbruksprodukter tatt inn på statsbudsjettet. I figur 12.1 fremkommer det som vekst i sektoravgiftene og tilsvarende inntektsreduksjon fra avgifter utenfor statsbudsjettet dette året.



Figur 12.1 Inntekter fra gebyrer, sektoravgifter og avgifter utenfor statsbudsjettet 2006–2017. Mrd. 2017-kroner

* Anslag.

Kilde: Finansdepartementet.

Oppgaver som i dag finansieres helt eller delvis av sektoravgifter er blant annet sektorrettet tilsyn og kontroll, energisparing og klimatiltak, sektorrettet forskning og ressursovervåkning, lostjenesten, vilt- og fiskepleie, miljøtiltak på Svalbard og tiltak for å beskytte kulturminner. Statens inntekter fra sektoravgifter anslås til vel 3,4 mrd. kroner i 2018. Tabell 12.1 gir en oversikt over innbetalte sektoravgifter i 2016 og anslag for inntektene i 2017 og 2018.

Totalisatoravgiften

Totalisatoravgiften har vært budsjettert som sektoravgift, men har ikke et sektorpolitisk formål. Regjeringen foreslår derfor å omgjøre totalisatoravgiften til særavgift fra 2018, se punkt 9.19.

Legemiddelomsetningsavgiften

Inntektene av gebyrer og sektoravgifter på legemiddelområdet overstiger kostnadene av de tjenestene som brukerfinansieringen er ment å dekke. Overprisingen skyldes blant annet at legemiddelomsetningen, som er avgiftsgrunnlaget, har økt mer enn forutsatt og et visst etterslep i tilpasning av satsene. 1. januar 2017 ble legemiddelomsetningsavgiften satt ned fra 0,55 til 0,45 pst.

Regjeringen foreslår ytterligere reduksjon av satsen til 0,3 pst. fra 1. januar 2018. Provenytapet anslås til 29 mill. kroner påløpt og 22 mill. kroner bokført i 2018. For nærmere omtale vises det til Prop. 1 S (2017–2018) *Helse- og omsorgsdepartementet*.

Sektoravgifter Kystverket

Kystverket gjennomfører effektiviseringstiltak for å redusere kostnadene innen lostjenesten. Regjeringen ønsker at innsparingene skal tilfalle næringen, og foreslår å redusere losavgiftene tilsvarende. Kostnadene i tilbringertjenesten reduseres i henhold til en tiårig avtale fra 2017, som gir en avgiftsreduksjon på 11 mill. kroner påløpt og 10 mill. kroner bokført i 2018. For nærmere omtale av avgiftene under Kystverket vises det til Prop. 1 S (2017–2018) *Samferdselsdepartementet*.

Sektoravgift Petroleumstilsynet

Utviklingen i petroleumsnæringen, blant annet ved økt digitalisering og endring i trusselbildet, gjør IKT-teknologi til en økende strategisk sikkerhetsutfordring. Operatørene har det overordnede ansvaret for blant annet IKT-sikkerhet i næringen. I tillegg er det nødvendig med økt kunnskaps- og kompetanseutvikling på området og oppfølging fra Petroleumstilsynet, blant annet for å avklare utfordringer og utarbeide risikobilde, gjennomføre tilsynskampanjer og styrke beredskap og hendelseshåndtering. Regjeringen foreslår at dette finansieres ved å sette opp sektoravgiften til Petroleumstilsynet med knapt 6 mill. kroner påløpt og bokført i 2018. For nærmere omtale vises det til Prop. 1 S (2017–2018) *Arbeids- og sosialdepartementet*.

Tilsynsavgift Finanstilsynet

Finanstilsynets virksomhet er finansiert fullt ut av tilsynsobjektene med sektoravgift (tilsynsavgift) ved siden av enkelte gebyrfinansierte tjenester. De siste årene har budsjettet vært så godt som reelt uendret, men likevel med en viss økning i 2017. Både nasjonale og internasjonale tilsynskrav har imidlertid økt. Som konsekvens av en styrking av Finanstilsynets budsjett og en teknisk justering av utligningsgrunnlaget, foreslår regjeringen å øke tilsynsavgiften med knapt 32 mill. kroner påløpt og bokført i 2018. For nærmere omtale vises det til Prop. 1 S (2017–2018) *Finansdepartementet*.

Tabell 12.1 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post	Regnskap 2016	Saldert budsjett 2017	Forslag 2018
5568	Kulturdepartementet			
	71 Årsavgift – stiftelser	24,4	24,2	24,3
	72 Vederlag TV2 ¹	11,1	–	–
	73 Refusjon – Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS	38,4	39,5	43,0
	74 Avgift – forhåndskontroll av kinofilm	4,6	5,5	5,5
	75 Kino- og videogramavgift	27,6	34,0	34,0
5571	Arbeids- og sosialdepartementet			
	70 Petroleumstilsynet – sektoravgift	84,5	85,0	106,6
5572	Helse- og omsorgsdepartementet			
	70 Legemiddelomsetningsavgift	107,8	90,0	68,0
	72 Avgift utsalgssteder utenom apotek	6,0	4,9	4,9
	73 Legemiddelkontrollavgift	120,9	125,0	159,0
	74 Tilsynsavgift Statens legemiddelverk ²	–	3,8	3,8
5574	Nærings- og fiskeridepartementet			
	71 Avgifter immaterielle rettigheter	158,1	151,0	163,0
	72 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur	27,0	29,6	29,6
	73 Årsavgift Merkeregisteret	8,2	8,6	8,6
	74 Fiskeriforskningsavgift	250,7	236,0	247,0
	75 Tilsynsavgift Justervesenet	42,3	46,6	46,6
5576	Landbruks- og matdepartementet			
	71 Totalisatoravgift ³	141,8	135,0	–
	72 Forskningsavgift landbruksprodukter ²	–	150,0	160,0
5577	Samferdselsdepartementet			
	74 Sektoravgifter Kystverket	745,9	789,8	767,6
	75 Sektoravgifter Nasjonal kommunikasjonsmyndighet ²	–	196,2	210,2
5578	Klima- og miljødepartementet			
	70 Sektoravgifter Svalbards miljøvernfond	19,8	14,7	17,7
	71 Jeger- og fellingsavgifter	79,0	84,8	91,0
	72 Fiskeravgifter	14,5	16,1	16,5
5580	Finansdepartementet			
	70 Tilsynsavgift Finanstilsynet	342,4	357,5	389,2

Tabell 12.1 fortsetter

Kap.	Post	Regnskap 2016	Saldert budsjett 2017	Forslag 2018
5582	Olje- og energidepartementet			
	70 Bidrag til kulturminnevern ⁴	0,0	0,3	0,4
	71 Konesjonsavgifter fra vannkraftutbygging	154,1	156,0	164,3
	72 Påslag på nettariffen til Energifondet ²	–	630,0	670,0
Sum sektoravgifter		2 409,2	3 413,9	3 430,7

¹ Avviklet 31. desember 2016.

² Budsjettert som sektoravgift fra 1. januar 2017.

³ Foreslås budsjettert som særavgift fra 1. januar 2018, jf. kap. 5562 post 70.

⁴ Bidraget innkreves ved fornyelse eller revisjon av den enkelte konsesjon. Innbetalt beløp vil variere i tråd med dette.

Kilde: Finansdepartementet.

Del III
Andre lousaker

13 Begrense muligheten for tapsfradrag når utbytte er skattefritt etter skatteavtale

13.1 Innledning og sammendrag

Enkelte skatteavtaler Norge har inngått med andre land, inneholder bestemmelser som medfører avvik fra sentrale hensyn bak skattereglene mer generelt. Slike bestemmelser er blant annet nedfelt i skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Det følger av denne skatteavtalen at utbytte som deles ut fra et selskap i Singapore til et norsk selskap, skal unntas fra beskatning i Norge hvis selskapsaksjonæren eier minst 25 pst. av aksjekapitalen og kontrollerer en tilsvarende andel av stemmerettighetene. Samtidig gir skatteavtalen Norge beskatningsrett til gevinster ved realisasjon av aksjer. Motstykket er at skattyter også vil ha rett til fradrag for tap ved realisasjon (symmetri). Singapore vil i mange tilfeller bli regnet som et lavskatteland, dvs. at det reelle skatteinivået er lavere enn 2/3 av det tilsvarende norske. For lavskatteland utenfor EØS gjelder ikke fritaksmetoden, og uten reguleringen i skatteavtalen ville aksjeutbytte vært skattepliktig i Norge.

Denne kombinasjonen av skattefritak for utbytte og rett til fradrag for tap ved salg, gir opphav til tilpasningsmuligheter. Skatteetaten har sett eksempel på en omgåelsespreget transaksjon der et norsk selskap kjøper et selskap i Singapore og senere tar ut kapitalen fra selskapet i form av utbytte som er skattefritt etter skatteavtalen. Ved den skattefrie utbytteutdelingen er det ikke et krav om at inngangsverdien på aksjene skal nedskrives tilsvarende. Når aksjene i datterselskapet senere selges, kan det på grunn av at inngangsverdien ikke er nedjustert, oppstå et betydelig tapsfradrag på aksjene selv om selger ikke har hatt et reelt tap på investeringen. Muligheten til å utnytte regelverket til å drive slik uønsket skatteplanlegging bør motvirkes. Departementet foreslår derfor en målrettet regel som skal motvirke slike tilpasninger. Etter forslaget skal et eventuelt beregnet tapsfradrag reduseres med utdelinger som har vært fritatt for beskatning etter en skatteavtale i aksjonærens eiertid, men begrenset til de siste ti år. Ved beregnet gevinst skjer det ingen til-

svarende endring. Forslaget antas å ha begrensete provenyvirknninger.

Regelen tas inn i skatteloven § 10-32 nytt fjerde ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med 12. oktober 2017.

13.2 Gjeldende rett

Aksjeutbytte og gevinst ved realisasjon av aksjer er skattepliktig, jf. skatteloven § 10-11 og § 10-31 første ledd. Et viktig unntak fra slik skatteplikt for aksjeinntekter er fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Fritaksmetoden innebærer at aksjeinntekter mv. som hovedregel er skattefrie for en aksjonær som selv er et selskap. Formålet med fritaksmetoden er å motvirke at aksjeinntekter blir skattlagt flere ganger i eierkjeden (kjedebeskatning). Motstykket er at det heller ikke gis fradrag for tap i de tilfeller fritaksmetoden kommer til anvendelse.

For *grenseoverskridende* aksjeinntekter mv. oppstiller fritaksmetoden flere unntak fra skattefritaket, jf. skatteloven § 2-38 tredje og femte ledd. For inngående aksjeinntekter (aksjonær i Norge, selskap i utlandet) er fritaket avgrenset mot eierandeler i lavskatteland *utenfor* EØS. Et lavskatteland er et land hvor skatteinivået er lavere enn 2/3 av det norske skatteinivået, jf. skatteloven § 10-63. For selskap hjemmehørende i lavskatteland *innenfor* EØS gjelder fritaksmetoden, men bare hvis selskapet er *reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet* i etableringslandet. Fritaksmetoden gjelder heller ikke ved porteføljeinvesteringer (under 10 pst. eierandel mv.) i selskaper i land utenfor EØS.

Utenfor fritaksmetoden vil norsk aksjonær etter skatteloven være skattepliktig for utbytte og gevinst. Hvis et norsk-kontrollert selskap er hjemmehørende i et lavskatteland (og ikke reelt etablert i et EØS-land), gjelder NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 flg. Det innebærer på visse vilkår *løpende* beskatning av norsk eier for forholdsmes-

sig andel av inntekten opptjent i NOKUS-selskapet. Ved slik beskatning blir norsk eier skattlagt for inntekten i selskapet etter regler og satser som gjelder i Norge. I NOKUS-reglene er det et praktisk viktig unntak for skatteavtaletilfellene, jf. skatteloven § 10-64 bokstav a). Bestemmelsen innebærer at det ikke skjer en beskatning etter NOKUS-reglene hvis selskapet har inntekter som ikke er av hovedsakelig passiv karakter.

Er vilkårene for NOKUS-beskatning ikke oppfylt, gjelder de alminnelige reglene. Det betyr at aksjonær først kan skattlegges i Norge for mottatt aksjeutbytte eller for realisert gevinst, jf. skatteloven § 10-11 og § 10-31 første ledd. Det gis fradrag for tap ved realisasjon av aksje, jf. skatteloven § 10-31 annet ledd. Fradrag for skatt betalt i kildestaten gis etter kreditreglene, jf. skatteloven §§ 16-20 flg.

Når det i en skatteavtale er bestemt at inntekt skal være unntatt fra norsk beskatning, følger det av skatteloven § 6-3 femte ledd at tilhørende kostnad eller tilsvarende tap ikke for noen del skal komme til fradrag i Norge. Skatteloven kapittel 9 gir særregler for gevinster og tap. Det er i § 9-4 en bestemmelse om at det ikke gis fradrag for tap ved realisasjon når *gevinst* er unntatt fra skattlegging i Norge i medhold av en skatteavtale. Bestemmelsene er delvis overlappende og skal sikre symmetrisk skattemessig behandling av inntekter og kostnader av samme art.

13.3 Vurderinger og forslag

Enkelte skatteavtaler Norge har inngått med andre land inneholder bestemmelser som medfører avvik fra sentrale prinsipper som ligger til grunn for skattereglene mer generelt. Det kan skyldes at avtalene ble inngått på et tidspunkt hvor *unntaksmetoden* var hovedregel for å forebygge dobbeltbeskatning (det vil si at avtalen gir kildestaten eksklusiv beskatningsrett), eller det kan bero på at i et konkret skatteavtaletilfelle har andre hensyn veid tyngre enn det som gjelder ved utformingen av skatteregler mer generelt. Slike bestemmelser finner man blant annet i skatteavtalen med Singapore. Etter avtalens art. 24 punkt 2 bokstav c skal utbytte som deles ut fra et Singapore-selskap til et norsk selskap, unntas fra beskatning hvis selskapsaksjonæren eier minst 25 pst. av aksjekapitalen og kontrollerer en tilsvarende andel av stemmerettighetene. Samtidig har Norge etter avtalen beskatningsrett til gevinster. Motstykket er at skattyter har fradragsrett for tap. På grunn av ulike fritaks- og unntaksordninger er Singapore i mange sammenhenger å regne som et

lavskatteland.¹ I de tilfeller Singapore regnes som et lavskatteland, kommer fritaksmetoden ikke til anvendelse, og uten utbyttebestemmelsen i skatteavtalen ville derfor denne inntekten vært skattepliktig i Norge.

På grunn av denne forskjellsbehandlingen i beskatningen av gevinster (skattepliktig) og utbytte (skattefritt) vil det, så langt det er mulig, lønne seg for skattyteren å ta ut avkastning i form av utbytte. I realiteten får man da en asymmetrisk skattemessig behandling (dvs. at inntekter ofte er skattefrie mens det fortsatt gis fradrag for eventuelle tap). Skattyter kan dermed oppnå en mer lempelig beskatning enn om fritaksmetoden hadde virket direkte, da det ikke gis fradrag for tap innenfor fritaksmetoden.

Skattyter vil i mange tilfeller også unngå beskatning etter NOKUS-reglene, som nettopp er innrettet mot lavskatteland, da disse reglene gjør unntak for selskap (omfattet av skatteavtale) som ikke hovedsakelig har inntekter av passiv karakter.²

Kombinasjonen av skattefritak for utbytte og mulighet for tapsfradrag gir også opphav til uønsket skatteplanlegging. De siste årene har Skatteetaten sett eksempel på tilpasning ved at et norsk selskap kjøper et selskap i Singapore og senere tar ut kapitalen i selskapet i form av utbytte som er skattefritt etter skatteavtalen. Morselskapet er ikke forpliktet til å skrive ned inngangsverdien på aksjene i datterselskapet når det mottar skattefritt utbytte. Ved et senere salg av aksjene i datterselskapet kan morselskapet derfor få beregnet et betydelig tap på aksjene uten å ha hatt et reelt tap knyttet til investeringen. Slike tapsfradrag kan samordnes med annen inntekt i Norge og redusere annen skattepliktig inntekt. Muligheten til å drive skatteplanlegging ved å utnytte denne asymmetrien i skattereglene er uønsket. Departementet mener derfor det bør gis en målrettet regel som vil motvirke slike tilpasninger, selv om den generelle omgåelsesnormen også kan tenkes anvendt overfor denne typen arrangement. Måten tilpasninger kan skje på, vises med følgende eksempel:

År 1: Et selskap kjøper aksjer med inngangsverdi 100.

År 2: Selskapet mottar skattefritt utbytte på 90.

¹ I 2017 er formell selskapsskattesats i Singapore 17 pst. (mot 24 pst. i Norge) og vurdert bare etter formelle satser er Singapore ikke å regne som et lavskatteland, jf. skatteloven § 10-63.

² NOKUS-reglene gjelder dessuten bare der det foreligger «norsk kontroll».

År 3: Selskapet selger aksjer for 10, og får beregnet et skattemessig fradrag på 90.

Utbyttebestemmelsen i avtalen med Singapore gir norsk investor mulighet til å oppnå beskatning etter kildestatens skattesatser fordi det lavere skattenivået ikke blir korrigert gjennom norske regler.³ Utbyttebestemmelsen er således beslektet med såkalt skyggecredit eller *tax-sparing credit* som Norge tidligere inntok i enkelte skatteavtaler med u-land. Tax-sparing credit er gjerne ensidige bestemmelser som skal sikre at skatteinsentiver i kildestaten ikke blir nøytralisert gjennom den residensbaserte beskatningen. I praksis skjer det ved at det innrømmes fradrag for en skatt som ikke ilegges i kildestaten. Formålet med slike bestemmelser vil normalt være at et skatteinsentiv eller det lave skattenivået i kildestaten skal komme investor til gode. Det man derimot ikke kan si er hensikten med denne type bestemmelser, er at skattyter samtidig kan tilpasse seg slik at det oppnås store fradrag for ikke-reelle tap. Det anses derfor forenlig med skatteavtalene å begrense muligheten til å oppnå tapsfradrag når utbytte er skattefritt.

Man kan tenke seg flere løsninger i skatteloven som vil kunne motvirke slike tilpasninger. En mulighet er å gi fritaksmetoden mer generell anvendelse overfor lavskatteland fordi man da samtidig vil avskjære muligheten til å oppnå fradrag for tap (symmetri) – innenfor fritaksmetoden er det ikke fradragsrett for tap ved realisasjon. Hvis man åpnet for at fritaksmetoden skulle gjelde generelt overfor lavskatteland, ville samlet beskatning på investeringen kunne bli vesentlig lavere enn etter gjeldende regler, og det ville innebære et mer prinsipielt brudd med residensprinsippet.⁴ Det ville også være i strid med Skatteutvalgets anbefaling, jf. NOU 2014: 13, om «*at et mest mulig konsekvent residensprinsipp bør være rettesnoren i utformingen av skattesystemet*».⁵

Et annet alternativ er et mer begrenset fritak for aksjeinntekter fra lavskatteland utenfor EØS, som gjelder der utbytte er skattefritt i medhold av skatteavtale. Hensikten ville være å hjemle et fritak for aksjegevinster i de tilfeller aksjeutbytte er

gjort skattefritt etter skatteavtale. Motstykket ville være at man avskjærer *alle* tap (det vil si ikke bare en regel mot tilpasninger). En slik regel ville innebære å gi skattefritak for aksjegevinster som Norge i dag har beskatningsrett til etter skatteavtale, og vil kunne redusere skattegrunnlaget noe.

En løsning kunne også vært å justere aksjenes inngangsverdi løpende med skattefrie utbytteutdelinger. Når man ser beskatningen av aksjeutbytte og aksjegevinst i sammenheng, vil en slik regel over tid i realiteten nøytralisere fritaket i skatteavtalebestemmelsen. Ut fra hovedformålet her, som er å motvirke tilpasninger i tapssituasjoner, vil en slik regel være mindre treffsikker. Den typen regler om justering av aksjers inngangsverdi har samtidig vist seg å være administrativt krevende.

Departementet har kommet til at man i denne omgang vil foreslå en endring i skatteloven som justerer beregnet tapsfradrag med skattefrie utdelinger i aksjonærens eiertid. Reduksjonen skal skje på bakgrunn av mottatt utbytte de siste ti år knyttet til de aksjer som realiseres. Tidsbegrensningen begrunnes ut fra administrative hensyn. Selv om regelen er utformet med en klar tidsavgrensning, antar departementet at visse omgåelsespregete arrangement som ikke rammes på grunn av tidsbegrensningen, etter omstendighetene kan bli rammet av den generelle omgåelsesregelen. Et slikt tilfelle kan for eksempel være hvis et selskap tar ut kapitalen i et datterselskap i form av utbytte og venter ti år før aksjene realiseres med tap og uten at det er noe aktivitet i selskapet i mellomtiden. Formålet med den foreslåtte regelen er først og fremst å ramme uønsket skatteplanlegging, mens tidsbegrensningen i regelen er satt ut fra hensiktsmessighetsbetraktninger.

Regelen foreslås inntatt i skatteloven § 10-32 nytt fjerde ledd. En slik endring vil samtidig kunne medføre at noen reelle tapsposisjoner blir avskåret ved realisasjon. Departementet viser i den sammenheng til at innenfor fritaksmetoden ville uansett ikke tap kommet til fradrag, og dagens regler er derfor spesielt gunstige.

Hvis en norsk eier tidligere er blitt skattlagt etter NOKUS-reglene for den samme investeringen (gitt at det er hovedsakelig passive inntekter), skal det ikke foretas en reduksjon på bakgrunn av utdelt overskudd som er skattlagt etter skatteloven § 10-67. Utbytte som eventuelt er utdelt skattefritt *før* eieren ble skattlagt etter NOKUS-reglene, skal inngå ved reduksjon av et beregnet tapsfradrag. Hvis eieren *er* underlagt NOKUS-beskatning på tidspunktet for realisasjon av aksjene, skal gevinst og tap beregnes etter skatteloven § 10-68 første ledd.

³ Skattyter vil kunne oppnå det samme i avtaler som fortsatt er basert på unntaksmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning.

⁴ Residensprinsippet innebærer at kapitalinntekter skattlegges etter reglene og satsene investors hjemland, uavhengig av hvor kapitalen er investert.

⁵ I Skattemeldingen som fikk bred tilslutning på Stortinget sluttet man seg til at kapitalbeskatningen i stor grad bør baseres på residensprinsippet, jf. Meld. St. 4 (2015-2016) *Bedre skatt*, jf. punkt 1.2.3.

13.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at regelen vil virke som en stoppregel for den type arrangement som tar ut opptjent egenkapital i selskapet og senere selger aksjene med mulighet for å oppnå store tapsfradrag. Forslaget antas derfor ikke å ha store provenyvirkninger. Regelen er primært rettet mot denne typen tilpasninger, men vil også kunne treffe mer reelle tapssituasjoner. Regelen vil bare gjelde der utbytte ikke er underlagt norsk beskatning på grunn av skatteavtale (og gevinster/tap

samtidig er skattepliktig/fradragsberettiget) og fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse.

13.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med 12. oktober 2017. Det begrunnes med at man ønsker å stoppe at denne type tilpasninger kan skje frem mot vedtakelsen av lovendringen i Stortinget.

14 Justering i konsernbidragsreglene – utenlandsk selskap med underskudd fra tidligere virksomhet i Norge

14.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger frem forslag om en mindre endring i skattelovens regler om konsernbidrag. Etter gjeldende regler må konsernbidrag være *skattepliktig inntekt* i Norge for mottaker for at giverselskapet skal få fradrag (symmetri). I utgangspunktet er dette et nødvendig vilkår for å hindre at konsernbidragsreglene blir brukt til å flytte overskudd ut fra norsk beskatningsområde. Men når et selskap i utlandet har udekket underskudd fra tidligere virksomhet i Norge, treffer ikke denne begrunnelsen like godt. Det henger sammen med at underskuddet fortsatt eksisterer som en «norsk» skatteposisjon (underskudd til fremføring). Det skapes derfor ikke et tilsvarende brudd mellom skatteplikt og fradragsrett ved å tillate at konsernbidrag kan avregnes mot et slikt underskudd for mottakende selskap.

Departementet foreslår derfor å innføre en regel om at giverselskapet kan få fradrag for konsernbidrag, når et mottakerselskap innenfor EØS har et fremførbart underskudd fra tidligere virksomhet i Norge. Motsvarende må selskapet som mottar konsernbidrag, redusere sitt fremførbare underskudd tilsvarende.

Endringene fjerner samtidig en usikkerhet knyttet til om denne begrensningen i konsernbidragsreglene er forenlig med den frie etableringsretten under EØS-avtalen. Forslaget antas å ha begrensede provenyvirkninger.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 10-4 nytt tredje ledd og § 14-6 nytt femte ledd. Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

14.2 Gjeldende rett

Skatteloven §§ 10-2 til 10-4 har regler om fradragsrett og skatteplikt for konsernbidrag, mens skatteloven § 10-1 regulerer hvilke selskap som kan påberope seg reglene. Giver- og mottakerselskapet må tilhøre et konsern, hvor morselskapet eier

mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapet og har en tilsvarende andel av stemmene på generalforsamlingen. Reglene er begrunnet i et ønske om mer nøytral behandling av selskap i konsern sammenlignet med der virksomhet drives i ett selskap.

Konsernbidragsreglene er i utgangspunktet en ordning for *norske* aksjeselskap mv., jf. skatteloven § 10-4 første ledd. I 2005 ble reglene utvidet slik at det også kan ytes konsernbidrag når et utenlandsk selskap hjemmehørende i land innenfor EØS driver virksomhet i Norge gjennom filial, jf. skatteloven § 10-4 annet ledd. På samme måte som for norske aksjeselskap mv. er det vilkår at konsernbidraget er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren. Det fulgte allerede av praksis fra før 2005 at et *norsk fast driftssted* av et utenlandsk selskap i noen tilfeller kunne kreve fradrag for konsernbidrag til et norsk selskap innenfor konsernet. Denne praksisen bygget på en tolkning av skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser. Etter en revisjon av OECD-kommentarene i 2008 fremgår det at diskrimineringsbestemmelsen i mønsteravtalen ikke krever at det gis fradrag for konsernbidrag i disse tilfellene.¹ Praksisen er likevel videreført og har selvstendig betydning for selskap hjemmehørende i land utenfor EØS der det er inngått skatteavtale.

Etter de norske konsernbidragsreglene kan det ikke ytes konsernbidrag til utenlandske selskap uten virksomhet (filial) i Norge.²

Utenlandske selskap som avviker virksomhet i Norge, skal ved opphør utnytte udekket underskudd mot tidligere års overskudd, jf. reglene om tilbakeføring av underskudd i skatteloven § 14-7. Underskudd som ikke blir utnyttet ved opphør, vil først kunne utnyttes ved gjenopptakelse av virk-

¹ Jf. OECDkomm. Art. 24 – 41. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and Capital*.

² I en avgjørelse fra EFTA-domstolen av 13. september 2017 konkluderer retten med at det kan være i strid med den frie etableringsretten å nekte fradrag for konsernbidrag til et konsensselskap i utlandet når underskuddet hos mottaker er endelig.

somhet i Norge, jf. reglene om fremføring av underskudd i skatteloven § 14-6. Det er ikke lenger noen tidsbegrensning for retten til fremføring av underskudd, og retten til fremføring bortfaller ikke ved opphør av virksomhet.³

14.3 Vurderinger og forslag

Utenlandske konsern som driver virksomhet i Norge gjennom flere selskap vil i mange tilfeller ha utnyttet et skattemessig underskudd før, eller i forbindelse med, opphør av deler av virksomheten i Norge. I noen tilfeller kan likevel et utenlandsk konsernselskap ha udekket underskudd i Norge. I en slik situasjon kan underskuddet ikke utlignes mot et overskudd i et annet selskap gjennom konsernbidragsreglene. Det er fordi mottaker ikke lenger har *skatteplikt til Norge*, som er et absolutt vilkår for at giverselskapet kan få fradrag, jf. ovenfor. Vilkåret om mottakers skatteplikt er begrunnet i hensynet til å *beskytte det norske skattegrunnlaget*, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 16.3. For selskap hjemmehørende i land utenfor EØS gjelder konsernbidragsreglene uansett ikke for konsernbidrag fra et norsk selskap til en filial av et slikt selskap, jf. punkt 14.2.

Begrensningen i adgangen til å kreve fradrag for grenseoverskridende konsernbidrag må sees i sammenheng med at reglene hviler på en forutsetning om symmetri. Det vil si at det er skatteplikt for inntekter og fradragsrett for kostnader i samme skattejurisdiksjon. Denne sammenhengen ville bli brutt ved grenseoverskridende konsernbidrag fordi selskapene ikke er innenfor den samme skattejurisdiksjonen. Det betyr at kildestaten ikke vil kunne skattlegge mottaker for inntekten. Uten noen begrensninger i adgangen til å få fradrag for konsernbidrag over landegrensene ville derfor et konsern selv kunne bestemme hvor overskudd skulle komme til beskatning.⁴ Nettopp ut fra slike betraktninger har EU-domstolen konkludert med at de finske reglene (som har tilsvarende begrensninger som de norske) ligger innenfor den frie etableringsretten, jf. sak C-321/05 *OYAA*.

³ Før 2006 gjaldt en tiårsbegrensning for retten til fremføring av underskudd og det var regler om bortfall av underskuddsposisjoner ved opphør av næring – se Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) kapittel 14.

⁴ En slik overføring vil også kunne være helt skattefri i mottakerstaten.

Begrunnelsen om å beskytte skattegrunnlaget har imidlertid ikke samme tyngde når et utenlandsk selskap har udekket underskudd fra tidligere aktivitet i Norge. For selv om mottatt konsernbidrag ikke er skattepliktig hit, vil det ha en skatteeffekt hos mottaker ved at fremførbart underskudd reduseres tilsvarende overføringen. Departementet foreslår derfor at det på nærmere vilkår kan gis fradrag for konsernbidrag i disse tilfellene. Retten til fradrag knyttes til mottakers fremføringsadgang for underskudd, jf. skatteloven § 14-6. De øvrige vilkårene i konsernbidragsreglene må være oppfylt på vanlig måte.

For utenlandske konsern med virksomhet i Norge skiller reglene i dag mellom selskap hjemmehørende i og utenfor EØS. Departementet mener det er naturlig å følge den samme avgrensningen ved den foreslåtte utvidelsen i reglene. Det vil si at selskap hjemmehørende i land *utenfor* EØS ikke vil kunne nyte godt av regelendringen.

Ved den foreslåtte utvidelsen i reglene fjerner man samtidig en usikkerhet ved om dagens begrensning er forenlig med den frie etableringsretten under EØS-avtalen.

Lovteknisk utformes bestemmelsen slik at giverselskapets fradragsrett for konsernbidrag kobles til mottakers fremføringsadgang for udekket underskudd etter reglene i skatteloven § 14-6. Tilsvarende vil mottakers fremtidige fradragsmulighet etter skatteloven § 14-6 begrenses av mottatt konsernbidrag. Denne løsningen er valgt fordi mottakerselskapet ikke vil ha skatteplikt til Norge på tidspunktet for overføringen. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 10-4 nytt tredje ledd og § 14-6 nytt femte ledd.

14.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Utenlandske konsern som driver virksomhet i Norge gjennom flere selskap, vil normalt ha utnyttet underskuddsposisjoner før eller ved opphør av et selskaps virksomhet. Departementet antar derfor at endringen vil ha begrensede provenyvirkinger.

14.5 Ikrafttredelse

Det foreslås at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

15 Gebyr for uforsikrede motorvogner mv.

15.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår endring av bilansvarslova som innebærer at eiere som ikke har oppfylt den lovpålagte plikten til å tegne trafikksikring (ansvarsforsikring), må betale et gebyr til Trafikkforsikringsforeningen (unntatesgebyr). Det foreslås at gebyret også skal gjelde ved manglende fornying av forsikringen og for ny eier som ikke selv har tegnet forsikring ved eierskifte. Formålet med lovforslaget er å motivere til oppfyllelse av plikten til å ha forsikring, og til å tegne forsikring ved eierskifte. Forslaget vil også motvirke nedgang i andelen avgiftsbetalende ved overgang fra årsavgift til avgift på trafikksikring og dermed redusere forventet provenytnap ved denne omleggingen med 130 mill. kroner påløpt og 100 mill. kroner bokført. Gebyrinntektene vil finansiere Trafikkforsikringsforeningens kostnader til erstatninger for skader forvoldt av uforsikrede og ukjente motorvogner, og bidra til reduserte forsikringspremier. Det vises til forslag til ny § 17 a i bilansvarslova. Betalingskravet er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. forslag til § 18 annet ledd.

Når det innføres et gebyr for eiere som ikke oppfyller plikten til å tegne trafikksikring, vil det ikke lenger være hensiktsmessig å ilegge eier straff for brudd på forsikringsplikten. Straffeansvaret overfor eier foreslås derfor opphevet. Straffeansvaret ved bruk av uforsikret motorvogn videreføres uendret. Det vises til endring i bilansvarslova § 20.

Gjennom endring i bilansvarslova foreslås også å avvikle ordningen med at forsikringsselskapene hefter for skader i en periode etter at forsikringen har utløpt. Endringen innebærer at Trafikkforsikringsforeningen overtar ansvaret for uforsikrede motorvogner straks en forsikringsavtale opphører. Forslaget vil effektivisere forvaltningsprosessene overfor eiere av uforsikrede motorvogner, redusere forsikringsselskapenes kostnader, og bidra til reduserte forsikringspremier for lovlidige forsikringstakere. Det vises til endring i bilansvarslova § 19.

Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2018.

15.2 Bakgrunn

I 2017 er andelen uforsikrede motorvogner i Norge 3,44 pst. Dette er vesentlig høyere enn i Sverige hvor andelen er om lag 1 pst. En vesentlig årsak til den lave andelen uforsikrede motorvogner, er at Sverige i lengre tid har hatt en ordning med gebyr for uforsikrede motorvogner.

En så høy andel uforsikrede motorvogner er uheldig, og innebærer betydelige kostnader til utbetalinger av erstatninger til tredjemenn som er påført skade forvoldt av uforsikrede motorvogner. Disse kostnadene dekkes i dag til slutt gjennom forsikringspremiene til eiere som har oppfylt den lovfestede forsikringsplikten. Innføring av en avgift på trafikksikringer fra 2018 kan medføre ytterligere økning av antallet uforsikrede motorvogner i Norge, og dermed bidra både til ytterligere økte forsikringskostnader til erstatningsutbetalinger, og til et provenytnap. For å redusere dagens høye andel uforsikrede motorvogner, og motvirke en fremtidig økning, er det behov for tiltak som kan motivere eiere til å tegne forsikring.

Ved høring av forslag til omlegging av årsavgiften til en avgift på trafikksikringer, ble høringsinstansene invitert til å komme med synspunkter på innføring av et unntatesgebyr for uforsikrede motorvogner, etter mønster av den svenske ordningen. Alle høringsinstanser som uttalte seg om dette, var positive til etablering av en betalingsplikt for uforsikrede motorvogner. *NAF* viste til at en slik ordning vil fremstå som en vinn-vinn situasjon hvor staten får økt sine provenyer, selskapene får inn økte premier, og forsikringstakerne som oppfyller sin lovpålagte forsikringsplikt, slipper å måtte være med på «spleiselaget» når regningen etter uforsikrede skadevoldere skal betales. *Trygg Trafikk* viste til at det er viktig at det settes i verk tiltak som kan bidra til å redusere antall uforsikrede motorvogner, og at en slik ordning kan bidra til det. På bakgrunn av kunnskap fra andre land, påpekte *Trygg Trafikk* også at det er grunn til å tro at dette er motorvogner der risikoen er høyere enn gjennomsnittet, og at en slik ordning derfor kan bidra til å redusere antall trafikkulykker.

Finansdepartementet sendte 30. november 2016 på høring et forslag om endringer i bilansvarslova og forskrift om trafikktrygd, med svarfrist 3. mars 2017.

Departementet mottok i alt 28 høringsuttalelser, hvorav 16 ikke hadde merknader til forslaget. Høringsuttalelsene er lagt ut på departementets internettsider.

Følgende instanser meddelte at de sluttet seg til forslaget:

- Autoriserte trafikkskolers landsforbund
- Finans Norge
- Norges Bilbransjeforbund
- Norges Motorsykkel Union
- Personskadeforbundet LTN
- Syklistenes Landsforbund

Følgende instanser uttalte seg om realiteten i forslaget:

- Finans Norge
- Finansieringsselskapenes Forening
- Forbrukerrådet
- Justis- og beredskapsdepartementet
- Norges Bilbransjeforbund
- Regjeringsadvokaten
- Skattedirektoratet
- Statens vegvesen, Vegdirektoratet

15.3 Gjeldende rett

Trafikkforsikring er en av flere forsikringer som lovgiver har ansett å være av særlig stor viktighet for samfunnet, og som forsikringstakeren er pliktig til å tegne. Et utbygget ansvarsforsikringssystem gir store grupper i samfunnet sikkerhet for at de får sine erstatninger ved skade påført dem av tredjemenn, uavhengig av tredjemanns økonomiske evne. Skades en person eller eiendeler av en uforsikret motorvogn, vil man være sikret erstatning uavhengig av den økonomiske evnen til motorvognføreren. Dette skaper en grunnleggende trygghet for de enkelte menneskene i samfunnet. For å øke denne tryggheten ytterligere, er det bygget opp en garantiordning som sikrer erstatning ved skade forvoldt av ukjente, uforsikrede eller utenlandske motorvogner, gjennom Trafikkforsikringsforeningen, som er et sentralt erstatningsorgan for skader som påføres av motorvogner.

Etter bilansvarslova § 15 første punktum og vegtrafikkloven § 15 fjerde ledd, skal motorvogn som er registrert eller skulle vært registrert eller ha kjennemerker etter vegtrafikkloven, være forsikret.

Ved brudd på forsikringsplikten følger det av bilansvarslova § 19 første ledd at motorvognen uten videre varsel kan avskiltes. Etter bilansvarslova § 20 kan forholdet straffes med bot. Etter vegtrafikkloven § 36 nr. 3 kan politi, regionvegkontor og tollvesenet inndra kjennemerker og vognkort, og politiet kan etter vegtrafikkloven § 36 nr. 6 ta uforsikret motorvogn i forvaring.

Når en motorvogneier ikke betaler sin trafikkforsikringspremie, sier trafikkforsikringsselskapene opp forsikringsforholdet og sender melding til motorvognregisteret (Autosys) via TFFAuto, som er bransjens IT-system for felles forsikringsinformasjon for motorvogner. Alle trafikkforsikringsselskaper i Norge bruker TFFAuto.

Det blir lagt inn begjæring om inndragning av kjennemerker i motorvognregisteret, som er synlig for avskiltingsmyndighetene (politiet, tollvesenet og Statens vegvesen).

I dag hefter forsikringsselskapet for skade som motorvognen forvolder i to måneder etter at opphørmelding er sendt motorvognregisteret, jf. bilansvarslova § 19. Erstatningsutbetalinger for skade som skjer i tomånedersperioden, krever selskapet tilbake fra den uforsikrede motorvogneieren, jf. bilansvarslova § 13. I 2016 fikk Trafikkforsikringsforeningen dekket om lag 6 pst. av årets driftskostnader knyttet til skader forvoldt av uforsikrede og ukjente motorvogner gjennom regress.

Vegdirektoratet sendte i 2016 ut 128 023 brev til eiere av motorvogner som har stått registrert som uforsikret i om lag én måned, med anmodning om å ordne opp i forsikringsforholdet. Motorvogner som har stått registrert uforsikret i mer enn to måneder, blir begjært avskiltet. I 2016 utstedte Statens vegvesen 43 169 og året før 42 274 avskiltingsbegjæringer som følge av manglende trafikkforsikring.

I perioden 2010–2016 ble det anmeldt 2 225 tilfeller for brudd på bilansvarslova. Av disse ble 738 avgjort med forelegg fra påtalemyndigheten, dom eller bot. Med andre ord bøtelegges et lite antall uforsikrede hvert år.

I praksis skjer det i dag intet med de uforsikrede motorvognene før de eventuelt blir stanset i trafikk kontroll eller forvolder skade. Dersom skade forvoldes, trer ansvaret til Trafikkforsikringsforeningen inn. Basert på det lave antall reaksjoner og det relativt stabile antall uforsikrede motorvogner fra år til år, er dagens håndtering av uforsikrede motorvogner lite effektiv for å redusere antallet.

Ved eierskifte følger det av forsikringsavtaleloven § 7-2 første ledd at tidligere eiers forsikring (medforsikring) gjelder for forsikringstilfeller som inntreffer innen 14 dager etter eierskifte, med

mindre den nye eieren har tegnet forsikring, § 7-2 annet ledd.

15.4 Trafikksforsikringsforeningen

Trafikksforsikringsforeningen ble stiftet 21. mars 1927 som «Norsk Forbund for Ansvarsforsikring av Utenlandske Motorvogner» av trafikksforsikringsselskapene. Formålet var å bære ansvaret for skader forvoldt av utenlandske motorvogner som kom til Norge.

Alle forsikringsselskaper som tilbyr trafikkan-svarsforsikring i Norge, skal være medlem av Trafikksforsikringsforeningen, jf. bilansvarslova § 17 med forskrifter. Det gjelder også forsikringsselskaper som har hovedkontor i en annen stat innenfor EØS-området. Foreningen hadde 31 medlemmer ved utløpet av 2016.

Fra 1936 ble trafikksforsikringsselskapene i Norge pålagt ansvar for skade forvoldt av ukjente og uforsikrede motorvogner, og «Felleskontoret til oppgjør av ukjente og uforsikrede motorvogner» ble dannet. Felleskontoret og Norsk Forbund ble slått sammen i 1964 og fikk navnet Trafikksforsikringsforbundet, og fra 1984 ble navnet endret til Trafikksforsikringsforeningen.

Trafikksforsikringsforeningen administrerer en egen grenseforsikringsordning. Grenseforsikringen som selges av tollmyndighetene, gjelder for motorvogner som skal være særskilt registrert (norske turist- og eksportskilt), og for utenlandske motorvogner som ikke på forhånd er trafikksforsikret.

Trafikksforsikringsforeningens oppgaver er angitt i trafikkstrygdeforskriften, der det fremgår at foreningen administrerer og i første omgang bærer ansvaret for skader forvoldt av henholdsvis uforsikrede eller ukjente motorvogner, jf. bilansvarslova § 10. Erstatninger som foreningen utbetaler etter bilansvarslova § 10, utlignes på medlemmene i likhet med Trafikksforsikringsforeningens overskudd/underskudd. Det har ikke i noe år vært overskudd. Ifølge foreningen er netto utbetalinger for skader forårsaket av uforsikrede og ukjente skadevoldere, på om lag 110–120 mill. kroner årlig, hvorav mellom 17–20 mill. kroner skriver seg fra skader som forvoldes av uforsikrede motorvogner. Det resterende beløpet går til utbetalinger til skadelidte etter trafikkskader med ukjent skadevolder.

Det følger av trafikkstrygdeforskriften at informasjonssenteret skal føre et register over registreringsnummer på de motorvogner som er hjemmehørende i landet, polisenummeret på motor-

vognens trafikksforsikring etter bilansvarslova § 15, og dersom gyldigheten av forsikringen er utløpt, datoen for forsikringens opphør.

TFFAuto mottar informasjon om motorvogner og eiere fra det sentrale motorvognregisteret (Autosys) som forvaltes av Statens vegvesen. TFFAuto legger også inn informasjon i Autosys om hvor og når en motorvogn er forsikret. Dagens kobling mellom TFFAuto og Autosys er meget komplisert på grunn av duplisert informasjon i disse to systemene. Dette er også medvirkende til at datakvaliteten ikke alltid er god nok.

15.5 Andre land

Sverige etablerte 1978 en ordning hvor den svenske Trafikförsäkringsforeningen (TFF) fikk hjemmel til å kreve inn en godtgjørelse av eiere av uforsikrede motorvogner som ikke er avregistrerte. I Sverige betegnes dette som «trafikförsäkringsavgift», hvilket er noe annet enn den norske trafikksforsikringsavgiften som skal erstatte årsavgiften. Den svenske «trafikförsäkringsavgiften» er i norsk terminologi mer å anse som et gebyr. Gebyret skal motivere eiere til å overholde forsikringsplikten.

Gebyret ilegges av den svenske Trafikförsäkringsforeningen, og gjelder for hver dag motorvognen er uforsikret. Nivået blir fastsatt på bakgrunn av den høyeste premie som tilbys i markedet for den aktuelle motorvognen (inkludert trafikkskadeavgift), med et påslag på 10 pst. Minimumsgebyret er 200 SEK. Gebyrsatsene i Sverige er differensiert for ulike motorvogngrupper. Eksempelvis er dagsatsgebyret for privat personbil 115,06 SEK, mens den for taxi er 117,80 SEK. Høyest er gebyrsatsen for lastebil over 3,5 tonn og buss, hhv. 136,98 og 158,90 SEK.

Gebyret som oppkreves er ikke å anse som en premieinnbetaling. Forsikringsselskapene er solidarisk ansvarlig for skader som forårsakes av uforsikrede, uidentifiserte eller utenlandske motorvogn. Den svenske Trafikförsäkringsforeningen er ikke ansett å drive forsikringsvirksomhet, og er ikke omfattet av forsikringsvirksomhetslovgivningen. Det er videre lagt til grunn at gebyret ikke er å anse som vederlag for en tjeneste, og at illeggelse av gebyret ikke er omsetning i merverdiavgiftsrettslig forstand.

Skader som forvoldes av uforsikrede og ukjente motorvogner, dekkes av forsikringsselskapene i fellesskap gjennom Trafikförsäkringsforeningen. Skadene genererer erstatnings- og administrasjonskostnader. Gebyrinntektene dek-

ker deler av disse kostnadene, slik at kostnadene i mindre grad veltes over på forsikringstakerne. Som en ytterligere konsekvens av gebyrordningen i Sverige, har man for øvrig lyktes i å redusere antall uforsikrede motorvogner til i underkant av en pst., og forbedre datakvaliteten knyttet til forsikringsavtaler og registreringsforhold.

Finland har ordning tilnærmet lik den svenske med innkreving av en avgift. Den finske ordningen har blitt utredet på nytt for å tydeliggjøre om avgiften som kreves inn skal anses å være en statlig oppgave, og om den bryter med den finske grunnloven. De finske myndighetene har vedtatt ny Trafikkforsikringslag som trådte i kraft 1. januar 2017. For å unngå å bryte med grunnloven, legger den finske Trafikkforsikringsforeningen til rette for innkreving av en forsømmelsesavgift, og informerer det finske Statskontoret som så sender ut krav til uforsikret motorvogneier på vegne av foreningen. Betaling av forsømmelsesavgiften skjer til den finske Trafikkforsikringsforeningen.

15.6 Forslag i høringsbrevet

Finansdepartementet sendte 30. november 2016 på høring et forslag om endringer i bilansvarslova og forskrift om trafikkskydd. Det ble også foreslått ny forskrift om tvangsmulkt for uforsikret motorvogn. Forslagene hadde som hovedformål å bidra til å redusere dagens høye andel uforsikrede motorvogner, og bidra til færrest mulig uforsikrede motorvogner ved omlegging av årsavgiften til en ny avgift på trafikksforsikringer. Det ble videre foreslått å avvikle forsikringsselskapenes ansvar etter at en forsikringsavtale har opphørt å gjelde (bilansvarslova § 19). I stedet ble det lagt opp til at Trafikkforsikringsforeningen skal ha ansvar for uforsikrede motorvogner.

I ny § 17a ble det foreslått en hjemmel for Trafikkforsikringsforeningen til å ilegge tvangsmulkt for unnlattelse av å overholde den lovfestede forsikringsplikten. Det ble lagt opp til at foreningens virksomhet knyttet til mulkten, ikke skulle være omfattet av forvaltningsloven. I stedet ble foreslått spesielle forvaltningsregler i forskriften, herunder at Finansklagenemnda skulle være tvisteorgan for ordningen. Av forskriftsutkastet fremgikk også at Trafikkforsikringsforeningen skal fastsette mulksatsene en gang i året, og at satsene skal baseres på den høyeste tilbudte premien for trafikksforsikringen som gjelder for motorvogngruppen. For at mulkten skal være tilstrekkelig motivasjonsskapende, foreslo departementet et påslag på 2,5 pst. av den høyeste tilbudte prisen på

forsikringen. Dagsmulkten for en personbil vil da bli om lag 150 kroner. Det ble foreslått en uttømmende bestemmelse om hva Trafikkforsikringsforeningen skal benytte mulktinntektene til. Utover å dekke foreningens driftskostnader, skal inntektene også gå til dekning av skader som forårsakes av uforsikrede motorvogner, og kostnader for skader som forårsakes av uidentifiserte motorvogner. Dette er kostnader som tidligere har vært dekket av foreningen gjennom forsikringsselskapene, og dermed indirekte av alle andre forsikringstakere.

Det ble foreslått endringer i bilansvarslova § 19 som i dag har bestemmelse om at selv om en trafikksforsikringsavtale har opphørt å gjelde, blir forsikringen stående ved lag til det er gjort ny avtale, likevel slik at forsikringen faller bort når det er gått to måneder etter at opphørsmelding er mottatt i Autosys. Etter forslaget vil Trafikkforsikringsforeningen i samsvar med bilansvarslova § 10 første ledd, overta ansvaret for uforsikrede motorvogner umiddelbart, slik at skadelidt tredjemann som har rett til erstatning, får dekket sitt tap av Trafikkforsikringsforeningen.

Bilansvarsloven § 20 bokstav a, som i dag angir straffeansvar for eier av uforsikret motorvogn, ble foreslått opphevet. Ved innføring av et unnlattelsesgebyr er det ikke lenger behov for å straffesanksjonere eiers etterfølgende brudd på forsikringsplikten. Bortfallet av dette straffeansvaret innebærer at Trafikkforsikringsforeningen kan informere utad om en motorvogn er forsikret eller ikke, da slik informasjon ikke lenger avslører om eier har begått et lovbrudd. Straffesanksjonen overfor den som bruker uforsikret motorvogn, ble foreslått videreført.

Forsikringsavtaleloven § 7-2 regulerer i hvilken utstrekning den nye eieren ved eierskifte har stilling som automatisk medforsikret under den tidligere eiers forsikring, og det fremgår at forsikringsselskapet i dag svarer for forsikringstilfeller som er inntrådt innen fjorten dager etter et eierskifte. Denne medforsikringsregelen ivaretar et forbrukerhensyn, og gir ny eier rimelig tid til å skaffe seg nødvendig forsikringsdekning. I høringsforslaget ble det foreslått at medforsikringen ikke skal gjelde forsikring etter bilansvarslova.

15.7 Høringsinstansenes syn

Finans Norge viser til at forslaget om tvangsmulkt løser problemene knyttet til uforsikrede motorvogner, og motvirker tapte inntekter for for-

sikringsbransjen og økt premie for betalende kunder. Det pekes på at det er urettferdig at lovlydige forsikringstakere betaler for skader forvoldt av uforsikrede, og at ordningen vil innebære forenklede prosesser hos Statens vegvesen og forsikringsselskapene. Tiltaket vil føre til at færre uforsikrede motorvogner benyttes og dermed økt trafikksikkerhet.

Norges Bilbransjeforbund støtter departementets forslag om tvangsmulkt og mener det vil bidra til forenklinger, tryggere og mer kostnadseffektive rutiner og avgiftsinnkreving, tydeligere avgrensning, ansvarsområder og gode tiltak for å redusere antall motorvogner som kjører uten forsikring. Omleggingen vil i noen grad forebygge svart omsetning av brukte motorvogner og forenkle eierskifter.

Autoriserte trafikkskolers Landsforbund mener forslaget om tvangsmulkt er en fornuftig løsning som ivaretar bileierne på en mer rettferdig måte. Endringene er også et godt trafikksikkerhetstiltak, ulykkes- og skadeforebyggende, og vil bidra til at eldre og trafikksfarlige motorvogner blir avregistrert eller vraket frivillig.

Norsk Motorcykel Union slutter seg til høringen og viser til at formålet med forslaget om tvangsmulkt er god, og at den vil føre til mer rettferdig fordeling av forsikringskostnadene for de lovlydige, og riktig fastsettelse av forsikringspremien. Det vises også til at det er grunn til å anta at eiere med uforsikrede motorvogner har større risiko for ulykker, og at trafikksikkerheten vil bli bedre dersom slike motorvogner fullforsikres eller tas ut av trafikk.

Personskadeforbundet LTN (tidligere Landsforeningen for trafikkskadde) stiller seg i hovedsak positiv til forslaget om tvangsmulkt.

Syklistenes Landsforening stiller seg positiv til forslaget om tvangsmulkt som potensielt kan medføre at eldre, mer trafikksfarlige og/eller mer forurensende motorvogner byttes ut.

Regjeringsadvokaten mener Trafikkforsikringsforeningens vedtak kan bli ansett som et enkeltvedtak etter forvaltningsloven, og *Justis- og beredskapsdepartementet* mener at det bør omtales hvilke av de ulike beslutninger Trafikkforsikringsforeningen skal kunne treffe, som er vedtak etter forvaltningsloven. Dersom det er meningen at forvaltningsloven ikke skal gjelde, mener begge at dette bør fremgå eksplisitt av lovhjemmelen.

Regjeringsadvokaten påpeker at det etter forslaget er uklart om betalingsplikten skal løpe automatisk fra første dag uten forsikring, eller om den først skal løpe etter en beslutning fra Trafikkforsikringsforeningen. Regjeringsadvokaten viser

til at det i forslaget synes lagt opp til at betalingsplikten skal ilegges ved individuell avgjørelse, men til dels med tilbakevirkende kraft, og uavhengig av om forpliktelsen i mellomtiden er etterkommet. Regjeringsadvokaten mener at ordningen kan ha gode grunner for seg, når betalingsplikten i realiteten ilegges uten noen individuell vurdering. Det er da reglene i seg selv som gir det nødvendige oppfyllelespress. Regjeringsadvokaten stiller i den anledning spørsmål ved om begrepet «tvangsmulkt» i høringsforslaget er et heldig begrep, ettersom det står i en viss spenning til forvaltningslovens terminologi, jf. Prop 62 L (2015–2016) *Endringer i forvaltningsloven mv. (administrative reaksjoner mv.)* punkt 31.4.1.

Justis- og beredskapsdepartementet viser til at et privat rettssubjekt regnes som forvaltningsorgan i saker hvor det treffer enkeltvedtak eller utferdiger forskrift, jf. forvaltningsloven § 1 første ledd siste punktum. Videre viser Justis- og beredskapsdepartementet til at forvaltningsloven § 51 regulerer reaksjoner som «tvangsmulkt», og at det bør vurderes om bestemmelsen kommer til anvendelse på beslutninger som skal treffes av Trafikkforsikringsforeningen. Eventuelle spørsmål om forvaltningslovens regler skal fravikes, bør vurderes for hver enkelt regel ut fra retningslinjene i Prop. 62 L (2015–2016) *Endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.)* punkt 8.4.4. og de andre stedene i proposisjonen hvor spørsmålet om fravikelse av forvaltningsloven er berørt. Dersom det er meningen å gjøre unntak fra forvaltningsloven, bør det komme tydelig frem.

Statens vegvesen viser til at Trafikkforsikringsforeningen opptre på vegne av og for selskapene, og ikke på vegne av det offentlige, selv om betalingsplikten er en følge av selve plikten til å ha forsikring, som er et offentligrettslig pålegg. Selv om dette isolert taler for at virksomheten faller utenfor forvaltningsloven, viser Statens vegvesen til at det er behov for forvaltningsbestemmelser i forskrifter til ordningen.

Justis- og beredskapsdepartementet anbefaler at medforsikringsplikten i forsikringsavtaleloven videreføres uendret, og viser til at bestemmelsen fastslår at forsikringsselskapet svarer for forsikringstilfelle som inntre innen 14 dager etter et eierskifte, uten hensyn til partene i forsikringsavtalen har avtalt noe annet. Dette er en preseptorisk regel om medforsikring, der formålet er å gi den nye eieren rimelig tid til å skaffe seg nødvendig forsikringsdekning. Det påpekes at selv om det i dag ligger til rette for at forsikring kan tegnes raskere, vil den nye eieren også trenge tid til å inn-

hente ulike forsikringstilbud, og vurdere disse opp mot hverandre.

Statens vegvesen viser til at forsikringsavtaleloven § 7-2 angir at tidligere eiers selskap hefter for forhold som har inntrådt i en 14-dagersperiode etter eierskifte. Plikten til å ha forsikring etter bilansvarslova § 15 er ikke knyttet til eierskifte (innlevering av salgsmelding) i seg selv, men til registreringen (utstedelse av vognkort). § 7-2 synes overflødig i denne sammenheng, og det kan derfor være hensiktsmessig å presisere at den ikke gjelder forsikring etter bilansvarslova. Statens vegvesen viser også til at § 7-2 ikke vil passe til dekningsinstituttet som er foreslått gjennom endringen i bilansvarsloven § 19, der det nå legges opp til at Trafikkforsikringsforeningen skal overta ansvaret for motorvognen fra dag én. Statens vegvesen viser også til at en slik presisering om at medforsikringsplikten ikke skal gjelde, ikke vil ha betydning for Statens vegvesens virksomhet som registreringsmyndighet ved eierskifte, ettersom det fremdeles vil være et vilkår for å registrere/omregistrere motorvognen at den er forsikret.

15.8 Departementets vurderinger

Finansdepartementet viser til at det er bred oppslutning om å iverksette tiltak for å få ned den høye andelen uforsikrede motorvognene i Norge i dag. Departementet har merket seg at flere høringsinstanser, ved siden av å vise til at tiltaket vil bety reduserte kostnader, blant annet viser til at tiltaket også kan bidra til økt trafikksikkerhet.

15.8.1 Medforsikring

Forsikringsavtaleloven § 7-2 fastslår at ny eier er dekket av tidligere eiers forsikring i 14 dager (medforsikring), med mindre ny eier selv tegner egen forsikring. Departementet har etter innspillet fra Justisdepartementet i høringen, ikke ansett det som hensiktsmessig nå å gjøre unntak fra denne bestemmelsen for motorvogner. Departementet mener imidlertid det er behov for å motivere også nye eiere til selv å tegne forsikring allerede ved eierskifte, og foreslår at gebyrplikten også gjelder overfor ny eier som ikke selv har tegnet forsikring. Formålet med medforsikringsbestemmelsen er å gi ny eier rimelig tid til å skaffe seg forsikring. Dette formålet endres ikke ved forslaget om gebyrplikt for ny eier, som fortsatt kan avvende med å tegne

egen forsikring i løpet av de 14 dagene medforsikringen gjelder.

Formålet med en gebyrplikt er å motivere også ny eier til å tegne forsikring allerede ved eierskiftet. Videre er formålet å etablere et avgiftsmessig grensesnitt for den nye avgiften på trafikkforsikringer, hvor forsikringsselskapene blir avgiftspliktige for forsikringer som gjelder frem til avtalen sies opp og til et eierskifte, mens Trafikkforsikringsforeningen blir avgiftspliktig for eiere som ilegges gebyr, herunder ny eier ved et eierskifte. Dette vil dels bidra til å redusere medforsikringskostnadene for forsikringsselskapene, som ellers overvelter disse kostnadene i forsikringspremiene, og dels bidra til at forsikringsselskapenes kostnader knyttet til den nye trafikkforsikringsavgiften, gjennom premie og gebyr, blir fordelt på tidligere og ny eier ved eierskifte.

Det følger av vegtrafikkloven § 15 tredje ledd at både den tidligere og den nye eieren innen tre dager skal gi skriftlig melding om eierskiftet til registreringsmyndigheten. I bestemmelsens fjerde ledd fremgår at registreringen ikke kan skje uten at det er lagt frem forsikringserklæring fra et forsikringsselskap i samsvar med bilansvarslova. Departementet påpeker også at medforsikringen i dag står i misforhold til vegtrafikklovens fristbestemmelser for å sende salgsmelding ved eierskifte.

15.8.2 Forholdet til forvaltningsloven

Departementet er enig med Regjeringsadvokaten og Justis- og beredskapsdepartementet i at forholdet til forvaltningsloven bør klargjøres. Forholdet til forvaltningsloven gjelder dels hvorvidt spesialbestemmelsen i lovens § 51 om tvangsmulkt også skal gjelde betalingsplikten for å motivere eiere til å tegne forsikring, og dernest hvorvidt forvaltningslovens generelle bestemmelser skal gjelde for Trafikkforsikringsforeningens virksomhet knyttet til håndhevingen av betalingsplikten.

Formålet om å skape et oppfyllelsespress er sammenfallende med formålet med «tvangsmulkt», slik begrepet er benyttet i forvaltningsloven § 51. Justis- og beredskapsdepartementet har i Prop. 62 L (2015–2016) *Endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.)* punkt 31.4.1. angitt følgende definisjon av dette begrepet: «Vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak med trussel om plikt til å betale penger til det offentlige for å sikre plikter som følger av lov, forskrift eller individuell avgjørelse, blir etterlevd». I punkt 31.4.4 har Justis- og beredskapsdepartementet vist til at det ikke er utelukket at det på

særlige områder kan være akseptabelt at tvangsmulkt begynner å løpe allerede fra vedtakstidspunktet, og at spørsmålet må ses i sammenheng med at det tidligere er gitt et bindende pålegg til den private parten, og hvilke muligheter den private parten i etterkant av dette har hatt til å oppfylle pålegget og dermed unngå tvangsmulkt. Det er i merknadene til forvaltningsloven § 51 om tvangsmulkt, vist til at noen betalingsforpliktelser oppstår direkte etter lov eller forskrift på grunn av en overtredelse, uten at forvaltningen treffer individuelt vedtak om tvangsmulkt. Justis- og beredskapsdepartementet har ansett at slike reaksjoner ikke omfattes av forvaltningsloven § 51, som forutsetter at det foreligger et særskilt vedtak om tvangsmulkt.

Slik Regjeringsadvokaten har påpekt i sin høringsuttalelse, vil betalingsplikten påløpe automatisk, og faller dermed noe på siden av tvangsmulktbegrepet slik det er brukt i forvaltningsloven. Finansdepartementet deler Regjeringsadvokatens synpunkt om denne begrepsbruken, og foreslår i stedet at betalingsplikten innrettes som en gebyrordning. Finansdepartementet viser i tillegg til at forslaget skiller seg fra tvangsmulkt slik det er brukt i forvaltningsloven, ved at betalingen ikke skal gå til det offentlige, men til å dekke Trafikkforsikringsforeningens kostnader knyttet til skader forvoldt av uforsikrede og ukjente motorvogner. Gebyrbegrepet er vel innarbeidet i norsk terminologi som betaling for en tjeneste. Betalingen vil her gjenspeile både forsikringskostnadene for tilsvarende gruppe av motorvogner, og Trafikkforsikringsforeningens kostnader for uforsikrede og ukjente motorvogner.

Ettersom formålet med unnlatesesgebyr ikke er å reagere mot en begått overtredelse, men å skape et fremtidig oppfyllelespress, er det ikke behov for å kreve subjektiv skyld for å kunne ilegge gebyret. Tilsvarende er også lagt til grunn for tvangsmulkt, jf. NOU 2003: 15 *Fra bot til bedring* punkt 15.4.2 og 26.1.4.

Unnlatesesgebyret skal etter forslaget ilegges automatisk. I NOU 2003:15 *Fra bot til bedring* punkt 11.4.2 er automatisk tvangsmulkt definert slik: «Med automatisk tvangsmulkt sikter utvalget til de tilfeller der det fremgår direkte av loven at det begynner å løpe en tvangsmulkt når den frist loven angir er oversittet. Både handlingsnormen og betalingsplikten følger således her av loven.» Det samme vil gjelde for unnlatesesgebyr etter forslaget her.

Departementet anser det som hensiktsmessig at det i forskrift blir gitt bestemmelser om at Trafikkforsikringsforeningen etter søknad kan ettergi

gebyret helt eller delvis når unnlatesen av å oppfylle plikten må anses unnskyldelig som følge av forhold utenfor den ansvarliges kontroll. Videre at det i forskrift også fremgår at avgjørelser i sak om feilaktig ilagt unnlatesesgebyr kan påklages.

Når det gjelder spørsmålet om forvaltningslovens generelle bestemmelser bør gjelde for Trafikkforsikringsforeningens håndheving av betalingsplikten, viser Finansdepartementet til at forvaltningsloven § 1 første ledd første punktum angir at forvaltningsloven gjelder den virksomhet som drives av forvaltningsorganer når ikke annet er bestemt i eller i medhold av lov. Etter § 1 siste punktum regnes et «privat rettssubjekt» som forvaltningsorgan i «saker hvor det treffer enkeltvedtak eller utferdiger forskrift». Trafikkforsikringsforeningen er et privat rettssubjekt som er opprettet av forsikringsbransjen. Foreningen opptrer på vegne av og for selskapene, og ikke på vegne av det offentlige, selv om gebyret er en følge av selve plikten til å ha forsikring, som er et offentligrettslig pålegg. Selv om foreningen gjennom dette også ivaretar et samfunnsformål, mener departementet at foreningens virksomhet knyttet til gebyret, ikke bør reguleres av forvaltningsloven. I stedet vil forvaltningsbestemmelser som ivaretar eierens rettssikkerhet med hensyn til varsling, underretning om ileggelsen, og klagemulighet, bli innarbeidet i forskrift. Det er imidlertid flere generelle bestemmelser i forvaltningsloven som kan være relevante anvendelse ved Trafikkforsikringsforeningens og klageorganets virksomhet knyttet til gebyret. Dette er §§ 6-10, 11, 11a, 11d, 11e, 12, 13, 13a-13f, 15a, 18, 18a-18c, 19, 20, 21, 35 og 36. Ved fastsetting av forskriften vil det bli vurdert å innarbeide henvisning til disse bestemmelsene, samt å innnta gebyrsatsene.

Trafikkforsikringsforeningens virksomhet etter forslaget vil dels være å ilegge og kreve inn betalingen, og dels å forhåndsfastsette gebyrets størrelse. Disse virksomhetene kan bli ansett som henholdsvis enkeltvedtak og forskrift etter forvaltningsloven. Selv om flere av forvaltningslovens generelle bestemmelser også er relevante for saksbehandlingen, mener Finansdepartementet at det ikke er hensiktsmessig at forvaltningsloven skal gjelde Trafikkforsikringsforeningens eller klageorganets virksomhet knyttet til gebyret. Det foreslås at dette eksplisitt fremgår av loven.

Det er en lovbestemt plikt til å holde motorvogner forsikret. Det ligger ikke til det offentlige å gi et bindende pålegg om å oppfylle forsikringsplikten, utover det som allerede følger av bilansvarslova. Dette tilsier at betalingsplikten som knytter seg på denne lovbundne plikten oppstår

automatisk, og uten at det treffes et individuelt vedtak. Departementet foreslår at denne automatikken også skal gjelde ved eierskifter, og selv om den nye eier er dekket av tidligere eiers forsikring i 14 dager (medforsikring). Trafikkforsikringsforeningens oppgave blir å ilegge og innkreve selve betalingskravet som følger direkte av regelverket, og ikke gjennom et vedtak.

15.8.3 Trafikkforsikringsforeningens ansvar for uforsikrede motorvogner

Etter bilansvarslova § 19 blir forsikringen stående ved lag til det er gjort ny avtale, selv om en trafikkforsikringsavtale har opphørt å gjelde. Forsikringen faller bort når det er gått to måneder etter at opphørmelding er mottatt i Autosys. Etter bilansvarslova § 10 første ledd overtar Trafikkforsikringsforeningen på vegne av selskapene, ansvaret for uforsikrede motorvogner umiddelbart slik at skadelidt tredjemann som har rett til erstatning, får dekket sitt tap av foreningen. Departementet foreslår at Trafikkforsikringsforeningens skal overta også selskapenes ansvar etter at avtalen har opphørt.

Selv om avskilting i dag kan skje straks, tar det i praksis lang tid før avskilting kan bli aktuelt. Fire uker etter at Statens vegvesen har mottatt melding om opphør, og kjennemerkene ikke er blitt innlevert og det heller ikke er innmeldt ny forsikring fra samme eller nytt forsikringsselskap, sendes brev til motorvogneieren med blant annet anmodning om omgående å ordne ny forsikring. Opphørmelding sendes fra selskapene til Autosys i elektronisk rutine via TFFAuto. Hvis melding om forsikring ikke er registrert i motorvognregisteret innen ytterligere fire uker, blir avskiltingsbegjæring avmerket i motorvognregisteret, dersom forsikring ikke er innmeldt. Etter dagens praksis kan det dermed gå til sammen åtte uker fra opphør av forsikringsavtale til avskiltingsbegjæring avmerkes i motorvognregisteret.

Det fremgår i dag av § 19 at det er forsikrings-selskapet som sender melding til motorvognregisteret om opphøret av forsikringsavtalen.

Ved innføring av en ordning hvor Trafikkforsikringsforeningen overtar ansvaret for uforsikrede motorvogner, vil Statens vegvesen kunne legge inn begjæring om avskilting på et tidligere tidspunkt enn i dag. Når begjæring tidligst kan og bør avmerkes i motorvognregisteret, vil avhenge av når Trafikkforsikringsforeningen har varslet om manglende forsikring og sanksjonene, herunder varsel om avskilting. Det legges opp til at begjæring om avskilting skal kunne legges inn i

motorvognregisteret samtidig med at Trafikkforsikringsforeningen sender første krav til eier om gebyret. Dette sendes ut etter at motorvognen har vært uforsikret i minst tre hele dager. Dermed kan vegmyndighetene motta melding inneholdende samme fil med kjennemerker som foreningens innkrevingspartner vil motta, og sette avskiltingsbegjæring i Autosys på grunnlag av denne meldingen. Ved å vente tre dager med å begjære motorvognen avskiltet oppnås at en varseling via dagsgebyrkravet kommer samtidig per brev, og at det er to-tre dager på å rette opp eventuelle feil hos selskapene eller mellom TFFAuto og selskapene.

Ved eierskifte vil ny eier i en periode av 14 dager være dekket av tidligere eiers forsikring, dersom tidligere eier var forsikret på tidspunktet for eierskifte. Med mindre den nye eier selv tegner ansvarsforsikring ved eierskiftet, vil det påløpe gebyr i denne perioden. Etter utløpet av perioden, og uten at det er tegnet ny forsikring, skal motorvognen kunne avskiltes.

Departementet anser det hensiktsmessig at de nye rutine for informasjonsflyt om avskilting som det ved endringen nå legges opp til, og som vil innebære en betydelig effektivisering, gis i forskrift om trafikktrygd. Med en gang Autosys fra TFFAuto mottar melding om opphør av forsikringsavtale, eller etter utløp av medforsikringsperiode uten at ny eier har tegnet forsikring, vil det avmerkes i motorvognregisteret med begjæring om inndragning av kjennemerker. Aktuelle myndigheter vil dermed straks motorvognen påtreffes i kontroll, kunne avskilte motorvognen, med mindre eier godtgjør at forsikring er ordnet.

15.8.4 Gebyret anses ikke som straff

Det er ingen klar definisjon av hva som skal anses som straff verken etter Grunnloven § 96 – kravet om at ingen kan straffes uten etter dom – eller den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK). I stedet for en klar definisjon har EMK angitt noen sentrale kriterier («Engelkriteriene»). Departementet anser at unnlatesgebyret etter disse kriteriene ikke utgjør straff etter Grunnloven § 96 eller EMK.

En administrativ sanksjon i forvaltningsrettslig forstand, er en negativ reaksjon som kan ilegges av et forvaltningsorgan, som retter seg mot en begått overtredelse av lov, forskrift eller individuell avgjørelse, og som regnes som straff etter den europeiske menneskerettskonvensjon, jf. definisjonen i forvaltningsloven § 43, Prop. 62 L (2015–2016).

Høyesterett har i Rt. 2014 s. 620 avsnitt 52 vist til at:

«Administrative reaksjoner uten straffeformål faller utenfor grunnlovsvernet, se for eksempel Rt-2008-478 (Kobbvåglaks) hvor Høyesterett uttalte at den aktuelle tvangsmulkt «... ikke primært [har] preg av straffesanksjon, men mer av et virkemiddel for å anspore virksomhetene til å overholde kvoten» (avsnitt 60). Mulkten var derfor ikke å anse som straff etter § 96.»

Departementet viser til at unnlatesgebyrets formål skiller den fra straff, jf. Rt 2005 s. 1269. Ved den typiske straff er formålet, i likhet med overtredelsesgebyr og administrativ sanksjon, å reagere i ettertid på en handling eller unnlates som har opphørt. Mens straff retter seg mot en handling i fortiden, retter unnlatesgebyret seg mot en handling i fremtiden. Formålet er å motivere eiere til å oppfylle forsikringsplikten, og til at ny eier skal tegne forsikring allerede ved et eierskifte. Gebyret øker med samme beløp for hver dag uten forsikring, slik at presset øker tilsvarende inntil eier har tegnet forsikring.

I Rt. 2008 s. 478 viste Høyesterett til at Grunnloven § 96 har en selvstendig kjerne for reelle straffereaksjoner som retter seg mot allerede utførte handlinger eller unnlates, og som bare kan ilegges av en domstol. Er man innenfor denne kjernen, er etterfølgende domstolsprøving etter søksmål fra den berørte borgeren ikke tilstrekkelig. Høyesterett viste til at «Ved den konkrete vurderingen vil det være av avgjørende betydning om tvangsmulkten er fastsatt på forhånd, eller om den først ilegges i ettertid som en sanksjon mot en utført handling. Det vil også ha betydning om mulkten påløper automatisk, uten individuell vurdering i hvert enkelt tilfelle.» Unnlatesgebyret vil være fastsatt på forhånd og påløpe automatisk, uten noen individuell vurdering. Formålet med unnlatesgebyret er å skape et reelt oppfyllespress, ikke å sanksjonere et allerede begått lovbrudd. Gebyret er dermed rettet fremover, og begynner først å løpe når den forsikringspliktige misligholder forsikringsplikten, eller ny eier ikke selv tegner forsikring ved et eierskifte. Gebyret har virket etter sin hensikt om eieren innretter seg slik at det ikke skal betales gebyr.

Betalingsplikten er videre ingen straff etter EMK. Sanksjonsutvalget uttalte i NOU 2003:15 *Fra bot til bedring* side 141, at «fremoverrettede» tiltak – som tvangsmulkt – ikke omfattes av utvalgets definisjon av en sanksjon. Derav følger det at

heller ikke utvalget anser slike tiltak som straff i EMKs forstand.

I Rt. 2005 s. 1269 viste Høyesterett til at:

«[i]nnholdet i straffebegrepet i EMK protokoll 7 artikkel 4 er det samme som i EMK artikkel 6, jf. Rt-2004-927 avsnitt 54 og EMDs avvisningsavgjørelse 14. september 2004 i saken Rosenquist mot Sverige (EMD-2000-60619). De tre såkalte Engelkriteriene står dermed sentralt: nasjonal klassifikasjon, karakteren av og formålet med den lovregelen som anvendes, og sanksjonens innhold og alvor, jf. dom avsagt 8. juni 1976 av Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) i saken Engel mfl. mot Nederland (EMD-1971-5100). Kriteriene er som utgangspunkt alternative, men en forfølgning kan også bli ansett som straffanklage på grunn av den kumulative effekt av flere av kriteriene.»

Departementet viser til at ved vurderingen av om et forhold skal anses som straff etter EMK, må det etter dette legges vekt på om sanksjonen er klassifisert som straff i nasjonal rett, normens karakter og sanksjonens innhold og alvor, jf. også Rt 2002 s. 1298, Rt 2012 s. 921 og Rt 2015 s. 392.

Unnlatesgebyret er ikke klassifisert som straff etter norsk rett, jf. straffeloven §§ 29 og 30, og det er ikke et vilkår for å ilegge gebyret at de subjektive vilkårene for straff er oppfylt. Gebyret forutsetter ingen vurdering i det enkelte tilfellet av om skyld er utvist eller om det er hensiktsmessig å ilegge gebyret. Videre er gebyret av en annen karakter enn den typiske straff, ved at det retter seg mot en handling i fremtiden, mens straffen retter seg mot en handling i fortiden. Fastsettelsen av gebyrets størrelse følger av retningslinjer i loven, og nærmere bestemmelser vil bli gitt i forskrift. Gebyret utgjør forhåndsfastsatte standardsatser som er basert på høyeste forsikringspremie innenfor den aktuelle gruppe av motorvognere, med et påslag for å understreke oppfyllespresset.

Heller ikke det forhold at gebyret ilegges automatisk i kraft av loven, og ikke etter et konkret vedtak, medfører at reaksjonen skifter karakter og får preg av straff, jf. Rt 2005 s. 1269. Forsikringsplikten etter bilansvarslova har eksistert i en årrekke. Det må forventes at eiere av motorvognere er godt kjent med plikten. Trafikkforsikringsforeningen vil også varsle forsikringstaker straks det fremgår av TFFAuto at motorvognen ikke er forsikret. Departementet viser også til at gebyret øker med samme beløp for hver dag uten forsik-

ring, slik at presset øker tilsvarende inntil eier har tegnet forsikring, jf. Rt. 2005 side 1179 avsnitt 20.

Departementet anser det ikke som hensiktsmessig å angi et øvre tak for et samlet gebyr, eller angi et maksimalt tidsrom for når gebyr kan pålegges. En slik bestemmelse vil kunne motvirke formålet med gebyret, som er å motivere eiere til å holde motorvognen trafikksikret, og nye eiere til selv å tegne forsikring. Departementet legger imidlertid til grunn at Trafikkforsikringsforeningen aktivt følger opp unnlatelser av å betale gebyr, slik at gebyret ikke påløper over lang tid, og utgjør uforholdsmessig høyt beløp.

15.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

En konsekvens av omleggingen av årsavgift til trafikksikringsavgift vil være at avgiftsinntektene vil avhenge av antallet som har forsikring. Ifølge tall fra Statens vegvesen hadde 3,44 pst. av alle registrerte motorvogner i Norge ikke forsikring per desember 2016. Til sammenligning ble om lag 1,5 pst. av alle årsavgiftskrav i 2015 ikke innbetalt til Toll- og avgiftsetaten. Deler av dette blir innkrevd i etterkant. I tillegg medfører innføring av trafikksikringsavgift at fakturaen for forsikringen blir høyere, noe som kan medføre at antallet uforsikrede øker. Omleggingen kan dermed gi et økt antall motorvogner som ikke betaler avgift. En rimelig antakelse er at andelen uforsikrede motorvogner ved innføringen av et unnlatesgebyr kan falle fra dagens 3,44 pst. til om lag 1 pst. som er andelen i Sverige.

Ordnningen med gebyr for uforsikrede motorvogner antas å motvirke økning i antall uforsikrede og snarere bidra til at antallet uforsikrede reduseres. Finansdepartementet har i samarbeid med Trafikkforsikringsforeningen vurdert sannsynlige konsekvenser av å innføre et unnlatesgebyr, og anslår på usikkert grunnlag at provenytapet som følge av manglende innbetaling av avgift vil bli redusert med 130 mill. kroner påløpt og 100 mill. kroner bokført. Tilsvarende vil færre uforsikrede ved innføring av trafikksikringsavgift antakelig medføre reduserte premieinntekter for bransjen. Med innføring av et unnlatesgebyr forventes at en betydelig andel av dagens uforsikrede vil tegne ordinær forsikring. Basert på usikre antakelser om forsikringstakernes atferd kan denne effekten anslås å gi bransjen økte premieinntekter på vel 100 mill. kroner.

Ved at gebyrplikten utvides til også å gjelde ny eier som ikke selv har tegnet ansvarsforsikring i

forbindelse med eierskiftet, men som er dekket av tidligere eiers forsikring i en periode av 14 dager, oppnås at forsikringsselskapene kan fordele avgiftskostnadene direkte til sine kunder gjennom premiene. Samtidig vil avgiftskostnadene knyttet til ny eier ved et eierskifte av Trafikkforsikringsforeningen fordeles på den nye eieren.

I tillegg til dette kommer økte innbetalinger fra uforsikrede som blir omfattet av ordningen. Dette vil bidra til å dekke Trafikkforsikringsforeningens netto utbetalinger for skader forårsaket av uforsikrede og ukjente skadevoldere, på om lag 110–120 mill. kroner årlig. Omfanget av denne innbetalingen vil i tillegg til antallet uforsikrede, registrerte motorvogner, påvirkes av nivået på unnlatesgebyret.

Ved at det blir færre uforsikrede motorvogner, vil også antallet skader som forvoldes av uforsikrede motorvogner bli redusert. Dette vil redusere kostnader til utbetaling av erstatninger for disse skadene.

Gebyrinntektene vil bidra til å dekke kostnader Trafikkforsikringsforeningen i dag har med å dekke skader forvoldt av uforsikrede motorvogner og ukjente skadevoldere. Dette innebærer at forsikringstakerne i mindre grad vil være med på «spleiselaget» når regningen etter ukjente eller uforsikrede skadevoldere skal betales.

Inntektene fra unnlatesgebyret forventes kun å dekke kostnadene til erstatningsutbetalinger forvoldt av uforsikrede og ukjente motorvogner samt kostnader for Trafikkforsikringsforeningens administrasjon. Over tid antas gebyret ikke å generere noe overskudd. Dersom gebyrinntektene likevel skulle innebære overskudd et enkelt år, vil dette kunne avskrives mot de avsetninger Trafikkforsikringsforeningen har for inntrufne, men ennå ikke meldte skader og meldte, men ennå ikke oppgjorte skader. Videre vil dagsgebyrsatsen kunne justeres.

For Trafikkforsikringsforeningen antas det i første omgang (før effekten av unnlatesgebyret oppnås) å bli en økning i antall uforsikrede skader på grunn av antall uforsikrede motorvogner som følge av innføring av trafikksikringsavgiften. I tillegg vil innføring av unnlatesgebyret føre til at i de to første månedene motorvognen er uforsikret, overtar Trafikkforsikringsforeningen ansvaret for skadeoppgjør, i motsetning til i dag hvor forsikringsselskapene har dette ansvaret, jf. bilansvarslova § 19.

Til dekning av kostnadene for økt antall skader, vil det særlig i de første årene være behov for et overskudd for avsetning til skader som ikke blir gjort opp i skadeåret, for eksempel for personska-

der som kommer til utbetaling først når skadeomfanget har materialisert seg.

Forsikringspremier reguleres av markedet. Normalt vil reduserte kostnader komme kundene til gode. Departementet forutsetter at konkurransen mellom selskapene vil sikre at innføringen av ordningen vil komme lovydige forsikringstakere til gode.

De løpende utgiftene for drift av ordningen er anslått til 20 mill. kroner. Disse administrasjonskostnadene vil også inngå i grunnlaget for fastsettelse av gebyret.

Det følger av bilansvarslova at motorvognen skal være forsikret ved registreringen. Departementet ser ikke grunn til å endre dette ved innføringen av et unnlatesesgebyr. Det innebærer at vegvesenet skal kontrollere motorvognens forsikringsforhold ved registrering og omregistrering. Vegvesenet vil hente informasjon om dette fra TFFAuto som blir hovedkilde for en motorvogns forsikringsstatus i Norge. Dette vil vesentlig forenkle rutiner for forsikringsselskapene og motorvogneierne, og innebære en viss forenkling for Statens vegvesen. I tillegg vil datakvaliteten betydelig forbedres. Eierne kan kontrollere forsikringsforholdet for sine motorvogner under «Min side» på Trafikkforsikringsforeningens hjemmeside.

Ordningen vil innebære at vegmyndighetene ikke lenger skal sende ut varsel til eiere om manglende forsikring. Den oppgaven overføres til Trafikkforsikringsforeningen som vil varsle forsikringstaker straks det fremgår av TFFAuto at motorvognen ikke er forsikret. I 2016 ble det sendt 128 023 brev til eiere av uforsikrede motorvogner. Videre utsteder Statens vegvesen årlig 40–50 000 avskiltingsbegjæringer som følge av manglende trafikkforsikring. Avskiltingsmuligheten vil fortsatt være en aktuell reaksjon for manglende forsikring, men det forventes at omfanget vil bli noe redusert ved den nye ordningen.

Ordningen vil tydeliggjøre forsikringsplikten, virke oppdragende og være holdningsskapende overfor eierne.

Gebyrplikten vil også gjelde ved eierskifte der ny eier ikke har tegnet egen trafikkforsikring, og som i en 14-dagers periode er dekket av tidligere eiers forsikring, jf. forsikringsavtaleloven § 7-2. En gebyrplikt også for ny eier bidrar til å klargjøre grensesnittet mellom de avgiftspliktige forsikringsselskapene og Trafikkforsikringsforeningen for den nye avgiften på trafikkforsikringer. Forsikringsselskapene vil være avgiftspliktig for forsikringer som gjelder overfor en eier som har tegnet obligatorisk ansvarsforsikring. Trafikkfor-

sikringsforeningen vil være avgiftspliktige overfor eiere som er ilagt gebyr når gebyret betales. Dette vil også omfatte nye eiere som er dekket av tidligere eiers forsikring. En annen løsning hvor selskapene skulle blitt avgiftspliktig også under en medforsikringsperiode, ville etter departementets mening være lite hensiktsmessig, da også avgiftskostnadene under medforsikringsperioden ville blitt veltet over på andre forsikringstakerne. En slik løsning ville overfor nye eiere som var dekket av medforsikringen, gitt utilsiktet insentiv til å avvente med å tegne egen forsikring.

Gebyrplikt for ny eier vil bidra til at også denne personen oppfordres til å ordne forsikringen ved eierskiftet. Forsikringsavtaleloven § 7-2 fører til en høyere premie da risikoen etter eierskiftet i dag må prises inn i perioden som motorvognen normalt er forsikret. I den aktuelle perioden medforsikringen gjelder, er motorvognen formelt å anse som forsikret, og utenfor Trafikkforsikringsforeningens ansvar. Det er i medforsikringstilfellene tidligere eiers forsikringsselskap som dekker skadene som forvoldes. Gjennom forslaget om gebyrplikt også for ny eier som er dekket av tidligere eiers forsikring, forventes at selskapenes kostnader knyttet til ansvar under medforsikringsperioden blir redusert.

Forslaget om å oppheve dagens ordning etter bilansvarslova § 19 der forsikringen blir stående ved lag til det er gjort ny avtale, selv om en trafikkforsikringsavtale har opphørt å gjelde, antas å innebære reduserte kostnader for forsikringsselskapene. Kostnadene forventes å bli redusert som en følge av at ansvaret for uforsikrede motorvogner flyttes over til Trafikkforsikringsforeningen, som vil få dekket disse via unnlatesesgebyret. Departementet forventer at konkurransesituasjonen mellom selskapene vil bidra til at kostnadsreduksjoner på dette området vil komme forsikringstakerne til gode.

Gebyret vil i langt større grad enn i dagens system bidra til at eldre, og muligens trafikkfarlige, motorvogner blir frivillig avregistrert og eventuelt vraket, jf. at EU-kontroll kun skjer hvert annet år.

15.10 Merknader til lovforslaget

Til ny § 17 a

I ny § 17a foreslås en lovhjemmel for ileggelse av gebyr til Trafikkforsikringsforeningen overfor eier av uforsikret motorvogn, samt ny eier som ved eierskifte ikke har ordnet med ansvarsforsikring.

Første ledd første punktum fastslår at det skal betales et gebyr til Trafikkforsikringsforeningen dersom den lovfestede plikten til å ha ansvarsforsikring etter bilansvarslova § 15 første punktum ikke overholdes. Plikten til å betale gebyr oppstår automatisk. § 15 første punktum gjelder motorvogn som er registrert eller skulle vært registrert.

Formålet med gebyret er å motivere eieren til å oppfylle den obligatoriske forsikringsplikten som følger av loven. Formålet er ikke å sanksjonere et allerede begått lovbrudd. Gebyret er dermed rettet fremover, og plikten til å betale gebyret oppstår først når den ansvarlige unnlater å overholde forsikringsplikten. Gebyret etter denne bestemmelsen er ikke å anse som straff etter Grunnloven § 96 eller EMK, se punkt 15.8.4.

I første ledd annen punktum utvides gebyrplikten til også å gjelde ny eier som er dekket av tidligere eiers forsikring etter forsikringsavtaleloven § 7-2 om medforsikring. Gjennom medforsikringsbestemmelsen er ny eier generelt gitt en rimelig tid til å ordne med forsikringen. Gebyrplikten for ny eier skal bidra til å motivere den nye eieren til selv å tegne forsikring ved eierskifte.

Annet ledd angir at kravet på gebyr helt eller delvis kan frafalles dersom bruddet på forsikringsplikten må anses unnskyldelig som følge av forhold utenfor den ansvarliges kontroll. Det følger av bilansvarslova § 15 hvem som er ansvarlig for å tegne trafikkforsikring. Den forsikringspliktige vil i forhold til gebyret og forsikringsplikten være ansvarlig for alle forhold innenfor sin «kontrollfære», uavhengig av om vedkommende kan bebreides for disse forholdene. Kontrollerbare er forhold som den ansvarlige har kunnet påvirke. Det samme må gjelde for ny eier som ikke selv har tegnet forsikring ved kjøpet. Departementet legger til grunn at dispensasjonsfullmakten skal praktiseres strengt, og at bevisbyrden for at det foreligger et forhold utenfor den ansvarliges kontroll, må ligge på søkeren. Forsikringsselskaperes døgnåpne tilbud innebærer at det normalt kan tegnes forsikring når som helst.

Tredje ledd angir at det er Trafikkforsikringsforeningen som fastsetter gebyrets størrelse, og anviser at gebyret skal baseres på den høyeste forsikringspremie med et tillegg som departementet kan fastsette i forskrift. Prosenttillegget vil i forskriften i første omgang bli satt til 2,5 pst av den høyeste prisen på ansvarsforsikringen. Dagsgebyret for en personbil vil da bli om lag 150 kroner. Fastsettelsen gjøres på forhånd. Det vil bli vurdert å innarbeide satsene i forskriften.

Fjerde ledd fastslår at det er Trafikkforsikringsforeningen som skal ilegge og kreve inn gebyret. Det er ikke noe til hinder for at Trafikkforsikringsforeningen overlater denne funksjonen til en tredjepart.

I femte ledd klargjøres forholdet til forvaltningsloven.

Etter *sjetten ledd* kan departementet gi forskrift om fastsetting og gjennomføring av gebyret, herunder om saksbehandling, varighet og størrelse på gebyret, klage og ettergivelse. Det konkretiseres her hvilke forskriftsreguleringer som er aktuelle. Med hensyn til varigheten vil gebyrplikten gjelde fra tidspunktet motorvognen er uforsikret og så lenge forsikringsplikten gjelder, som i praksis er så lenge motorvognen er registrert. Overfor en ny eier som er dekket av tidligere eiers forsikring i en fjortendagersperiode, vil gebyrplikten gjelde fra den dag eierskiftet skjer, dvs. fra og med datoen som er angitt som eierbytte på salgsmeldingen. Det vil i forskrift også kunne gis bestemmelser om at det er de registrerte data i Autosys om eier og kjennetegn ved motorvognen som skal legges til grunn ved ileggelse og innkreving av gebyret. Det vil i forskrift også kunne gis bestemmelse om ettergivelse. Utover tilfellet som i annet ledd er angitt som ettergivelsesgrunn, vil det først og fremst være i særlige enkelttilfeller at det kan være aktuelt å ettergi kravet. Trafikkforsikringsforeningen vil også kunne lempe på et krav ut fra rene innfordringsmessige hensyn.

Til § 18 annet ledd

§ 18 første ledd angir at betalingskravet er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. lov 26. juni 1992 nr. 86 (tvangsfullbyrdelsesloven) § 7-2. Departementet foreslår i *annet ledd* at tilsvarende også skal gjelde betalingskrav som er knyttet til gebyret.

Til § 19 første ledd

Bilansvarslova § 19 angir i dag at selv om en trafikkforsikringsavtale har opphørt å gjelde, blir forsikringen stående ved lag til det er gjort ny avtale, likevel slik at forsikringen faller bort når det er gått to måneder etter at opphørsmelding er mottatt i Autosys. Forskrift om trafikktrygd § 7 slår i dag fast at når Statens vegvesen har mottatt melding om opphør av forsikringsavtale, vil det være grunnlag for å begjære motorvognen avregistrert «straks». Dette gjelder uavhengig av to-månedersperioden forsikringsselskapet hefter for etter bilansvarslova § 19.

Trafikkforsikringsforeningen skal i samsvar med bilansvarslova § 10 første ledd overta ansvaret for uforsikrede motorvogner umiddelbart slik at skadelidt tredjemann som har rett til erstatning, får dekket sitt tap av foreningen. Det vil følgelig ikke lenger være behov for å varsle om at enkeltselskap skal hefte etter at forsikringen er opphørt. Departementet foreslår derfor at *første og annet punktum* oppheves.

Det foreslås også at referansen i § 19 *første ledd tredje punktum* til inndragning av vognkort fjernes, da den ikke reflekterer dagens situasjon hvor det kun er kjennemerke som inndras.

Til § 20

Etter § 20 bokstav a kan den som ikke oppfyller forsikringsplikten i dag ilegges straff. Det har i praksis vært få tilfeller av straffeforfølgning overfor brudd på forsikringsplikten. Ved illeggelse av et unnlatesesgebyr, er det ikke lenger hensiktsmessig å straffesanksjonere brudd på forsikringsplikten. *Bokstav a* foreslås derfor opphevet. Bortfallet av dette straffeansvaret innebærer også at Tra-

fikkforsikringsforeningen vil kunne informere utad om en motorvogn er forsikret eller ikke, da slik informasjon ikke lenger avslører om eier har begått et lovbrudd.

Straffesanksjonen overfor den som bruker eller kjører uforsikret motorvogn foreslås videreført. Denne straffereaksjonen følger i dag av bokstav b som etter forslaget blir *bokstav a*. Det skal dermed fortsatt være straffbart å benytte en forsikringspliktig motorvogn uten forsikring.

Til II ikraftsetting

Forslaget om unnlatesesgebyr vil være viktig for å sikre oppfyllelsen av forsikringsplikten og redusere provenytapet ved overgangen fra årsavgift til trafikkforsikringsavgift. Lovforslaget foreslås iverksatt 1. januar 2018, som er tidspunktet for når trafikkforsikringsavgiften skal iverksettes. Trafikkforsikringsforeningen vil starte gebyrinnkrevningen 1. mars 2018, etter at de praktiske forberedelser med etableringen av TFFAuto er gjennomført i februar.

16 Ny ordning for skattefavorisert individuell sparing til pensjon – enkelte presiseringer

I forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2017 ble det vedtatt å erstatte dagens ordning for skattefavorisert individuell pensjonssparing (IPS-ordningen) med en ny og mer gunstig ordning, for å stimulere til økt pensjonssparing.

Hovedforskjellen mellom dagens IPS-ordning og den nye ordningen for skattefavorisert individuell sparing til pensjon er skattingen av utbetalinger fra ordningene. Utbetalinger fra IPS-ordningen er skattepliktige som pensjonsinntekt, mens utbetalinger fra den nye ordningen skal skattinges som kapitalinntekt. Videre er det årlige maksimale sparebeløpet satt til 40 000 kroner i den nye ordningen, mens det i dagens IPS-ordning er begrenset til 15 000 kroner. For øvrig skattinges den nye ordningen på samme måte som den gjeldende IPS-ordningen. Det vil si at innestående beløp ikke er gjenstand for formuesskatt, og at avkastningen av innestående beløp ikke skattinges løpende.

I tillegg til alderspensjon kan IPS-avtaler blant annet omfatte forsikringer som gir rett til uførepensjon eller andre uføreytelser. Uføreytelser skattinges etter reglene for lønnsinntekt, ikke pensjonsinntekt.

I høringsnotat 4. juli 2017 *Forskriftsbestemmelser om ny ordning om skattefavorisert individuell sparing til pensjon*, er det foreslått at den nye ordningen også skal kunne omfatte tilknyttede forsikringer som gir rett til uføreytelser. Det har ikke vært meningen å endre beskatningen av eventuelle tilknyttede uføreytelser ved innføringen av den nye ordningen. Slik endringene i skatteloven § 5-20 ble formulert i forbindelse med vedtakelsen

av den nye ordningen, kan det være rom for tvil på dette punkt. Departementet foreslår derfor en endring i skatteloven § 5-20 annet ledd bokstav c for å tydeliggjøre at utbetalinger av tilknyttede uføreytelser fremdeles er skattepliktige som lønnsinntekt, jf. skatteloven § 5-1 og personinntekt, jf. skatteloven § 12-2 bokstav j.

Departementet viser også til at hjemmel for rapportering av utbetalinger tilknyttet dagens IPS-ordning fremgår av skatteforvaltningsloven § 7-3 annet ledd tredje punktum, som viser til reglene i § 7-2 som gjelder rapportering av lønnsopplysninger mv. Tilsvarende henvisning finnes ikke for uføreytelser tilknyttet den nye ordningen. For å sikre hjemmel for korrekt rapportering av slike utbetalinger, foreslår departementet en endring i skatteforvaltningsloven § 7-3 annet ledd.

Videre legger departementet i høringsnotatet om forskrift om skattefavorisert individuell sparing til pensjon opp til at forvaltningsselskap for verdipapirfond skal kunne tilby ordningen, innenfor de rammer verdipapirfondloven setter. Det innebærer at det er kunden som står som eier av midlene på verdipapirkontoen. Departementet legger til grunn at dette ikke skal ha betydning for beskatningen av ordningen. Departementet vil vurdere nærmere om det er behov for endringer i skatteloven for å presisere dette.

Forslagene har ikke provenymessige konsekvenser.

Departementet viser til endring i skatteloven § 5-20 annet ledd bokstav c og skatteforvaltningsloven § 7-3 annet ledd. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

17 Overføring av oppgaver fra Arbeids- og velferdsetaten til Skatteetaten – lovendringer

17.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen har besluttet at ansvaret for Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsssentral (Innkrevingsssentralen) skal overføres fra Arbeids- og velferdsetaten til Skatteetaten. Overføringen gjelder innkreving av krav relatert til Arbeids- og velferdsetatens virksomhet, hvorav de største kravtypene er underholdsbidrag, feilutbetalte ytelser og etteroppgjør ved mottak av uføretrygd. Det tas sikte på at overføringen skal skje fra 1. april 2018.

Flyttingen av forvaltningsansvaret nødvendigvis gjør enkelte lovendringer for å sikre videreføring av gjeldende drift i Innkrevingsssentralen når den innlemmes i Skatteetaten. Det foreslås blant annet lovendringer som følge av at Innkrevingsssentralen endrer navn til «*Innkrevingsssentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav*». Videre foreslås det å utvide bidragsinnkrevingslovens virkeområde slik at loven omfatter alle krav som Innkrevingsssentralen innkrever. Det foreslås også en lovbestemmelse som viderefører gjeldende taushetsplikt for de ansatte i Innkrevingsssentralen, og nye lovbestemmelser som skal sikre fortsatt informasjonsflyt mellom Innkrevingsssentralen i Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten, slik at etatene kan utføre sine pålagte oppgaver. Lovendringene er nærmere omtalt nedenfor under punkt 17.2.

De administrative kostnadene for Arbeids- og velferdsetaten og Skatteetaten som følge av overføringen er anslått til 35 mill. kroner og dekkes innenfor etatenes gjeldende bevilgninger.

Det vises til forslag til endringer i lov om pensjonstrygd for fiskere § 17, barnelova § 83 b, barnevernloven § 9-2, folketrygdloven §§ 12-14, 21-11 a, 22-3a, 22-15, 22-15 a, 22-16 og 25-3, bidragsinnkrevingsloven §§ 1, 2, 4, 7, 21, ny 22a, 24, 29 og 31, arbeids- og velferdsforvaltningsloven §§ 7 og 9, a-opplysningsloven § 8, § 3 i lov om stans i utbetalinga av offentlege ytingar og barnebidrag når ein av foreldra har bortført eit barn til utlandet og skatteforvaltningsloven § 7-9.

Det foreslås at endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer, med unntak av bidrag-

sinnkrevingsloven § 21 første ledd nytt tredje punktum som foreslås å tre i kraft straks.

17.2 Nærmere om lovforslagene

17.2.1 Navneendring mv.

Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsssentral må ved innlemming i Skatteetaten gis nytt navn som organisatorisk enhet i Skatteetaten. Departementet foreslår at «*Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsssentral*» endrer navn til «*Innkrevingsssentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav*». Kortformen «*Innkrevingsssentralen*» videreføres i de bestemmelser hvor denne er benyttet. Departementet foreslår videre å endre henvisninger fra «*Arbeids- og velferdsetaten*» til «*Skattedirektoratet*» eller «*Skatteetaten*».

Det vises til forslag til endringer i lov om pensjonstrygd for fiskere § 17, barnelova § 83b, barnevernloven § 9-2, folketrygdloven §§ 12-14, 21-11a, 22-3a, 22-15, 22-15a og 25-3, bidragsinnkrevingsloven §§ 1, 2, 4, 21, 24, 29 og 31, arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 9, § 3 i lov om stans i utbetalinga av offentlege ytingar og barnebidrag når ein av foreldra har bortført eit barn til utlandet og skatteforvaltningsloven § 7-9.

17.2.2 Utvidelse av bidragsinnkrevingslovens anvendelsesområde

Etter bidragsinnkrevingsloven § 1 skal underholdsbidrag som påhviler noen etter barneloven, ekteskapsloven eller barnevernloven, kreves inn etter bidragsinnkrevingsloven. Bidragsinnkrevingsloven kommer til anvendelse også på andre krav som etter bidragsinnkrevingsloven eller andre lover skal innkreves av Innkrevingsssentralen, for eksempel krav om tilbakebetaling av feilaktig utbetaling etter bidragsinnkrevingsloven kapittel 5, folketrygdloven § 22-15, barnetrygdloven § 13 og kontantstøtteleven § 11. Disse kravene er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. bidragsinnkrevingsloven § 7, og Innkrevingsssentralen har

særnamnsmyndighet for kravene, hvilket innebærer at den kan nedlegge trekk i lønn mv. og stifte utleggspant for kravene, jf. bidragsinnkrevingsloven §§ 11 og 13.

Bidragsinnkrevingsloven gjelder ikke for krav som Arbeids- og velferdsdirektoratet etter arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 5 har delegert til Innkrevingsentralen å innkreve, for eksempel krav om tilbakebetaling av lån til hjelpemidler etter folketrygdloven § 10-7 og premie for frivillig forsikring for sykepenger og frivillig yrkesskadetrygd etter folketrygdloven § 23-6. Andre eksempler hvor ansvar for oppfølgingen av krav er delegert, er krav til fordel for Arbeids- og velferdsetaten fastsatt ved dom og regresskrav og tilbakebetalingskrav etter lønnsgarantiloven §§ 6 og 8.

Når Innkrevingsentralen blir en del av Skatteetaten vil tildeling av myndighet ved delegasjon etter arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 5 ikke gi Innkrevingsentralen behandlingsgrunnlag for kravene. Det må derfor etableres et nytt grunnlag for innkrevingen av kravene. Det foreslås at det etableres en bestemmelse i bidragsinnkrevingsloven § 1 nytt annet ledd som fastsetter at departementet i forskrift kan bestemme at Innkrevingsentralen skal innkreve andre krav enn de som er nevnt i første ledd.

Innkrevingsentralen har i dag en begrenset innkrevingsmyndighet for de delegerte kravene, for eksempel har Innkrevingsentralen ikke særnamnsmyndighet for kravene. Det er med endringen i bidragsinnkrevingsloven § 1 nytt annet ledd ikke tilsiktet noen endringer i Innkrevingsentralens myndighet. Det er derfor behov for å regulere hvilke av bidragsinnkrevingslovens regler som skal gjelde ved innkrevingen av kravene. Departementet foreslår at det i bidragsinnkrevingsloven § 1 nytt annet ledd presiseres at slike regler kan gis i forskrift.

For å unngå at bidragsinnkrevingsloven § 7 om tvangsgrunnlag får et utvidet anvendelsesområde, foreslås det videre tatt inn en bestemmelse i bidragsinnkrevingsloven § 7 nytt annet ledd om at krav som nevnt i bidragsinnkrevingsloven § 1 annet ledd ikke har tvangsgrunnlag, med mindre det allerede følger av annet rettsgrunnlag.

Det vises til forslag til endringer i bidragsinnkrevingsloven §§ 1 og 7.

17.2.3 Taushetsplikt

Taushetsplikt for ansatte i Arbeids- og velferdsetaten, herunder i Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral, reguleres i dag av arbeids- og vel-

ferdsforvaltningsloven § 7. Denne bestemmelsen vil fortsatt gjelde for ansatte i Arbeids- og velferdsetaten, men ikke for ansatte i Innkrevingsentralen når sentralen overføres fra Arbeids- og velferdsetaten til Skatteetaten.

Etter en overføring til Skatteetaten vil de ansatte i Innkrevingsentralen ha taushetsplikt etter reglene i forvaltningsloven § 13 flg. som omfatter færre opplysninger enn taushetsplikten etter arbeids- og velferdsforvaltningsloven. Taushetsplikten etter forvaltningsloven omfatter, til forskjell fra arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7, ikke fødested, fødselsdato og personnummer, statsborgerforhold, sivilstand, yrke, bosted og arbeidssted, med mindre slike opplysninger røper et klientforhold eller andre forhold som må anses som personlige. For at taushetsplikten skal ha samme omfang når oppgavene overføres til Skatteetaten, foreslås det en bestemmelse om taushetsplikt i ny § 22a første ledd i bidragsinnkrevingsloven som fastsetter at enhver som utfører tjeneste eller arbeid for Innkrevingsentralen, fortsatt skal ha taushetsplikt etter arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7.

Det vises til forslag til ny § 22a første ledd i bidragsinnkrevingsloven.

17.2.4 Informasjonsdeling

For å sikre sikker og stabil drift slik at Innkrevingsentralen skal kunne gjennomføre sine innkrevingsoppgaver like effektivt som i dag etter at den er innlemmet i Skatteetaten, er det behov for å sikre ansatte i Innkrevingsentralen fortsatt tilgang til opplysninger fra Arbeids- og velferdsetaten. Tilsvarende må Arbeids- og velferdsetaten sikres fortsatt tilgang til opplysninger knyttet til innkrevingen av kravene fra Innkrevingsentralen.

Opplysninger fra Arbeids- og velferdsetaten til Innkrevingsentralen

Innkrevingsentralen vil ha behov for opplysninger fra Arbeids- og velferdsetaten slik at den kan utføre sine oppgaver knyttet til innkrevingen, for eksempel vil den trenge opplysninger om krav og kravgrunnlaget. Slike opplysninger må gis i forkant av at arbeidet med innkrevingen starter, og de må gis uoppfordret fra Arbeids- og velferdsetaten til Innkrevingsentralen. Innkrevingsentralen vil også ha behov for andre opplysninger fra Arbeids- og velferdsetaten. Det kan være på senere stadier i innkrevingsprosessen, for eksempel for å identifisere hvilken sak en innbetaling

som er mangelfullt merket tilhører, ved avstemning, eller i forbindelse med behandling av søknad om betalingsordning, behandling av klage på beslutning om utleggstrekk eller annet manuelt arbeid. Arbeids- og velferdsetaten vil ha en viss adgang til å utlevere opplysninger til Skatteetaten etter arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7 tredje til femte ledd, men disse reglene vil i noen tilfeller ikke være tilstrekkelige. For at Arbeids- og velferdsetatens taushetsplikt ikke skal være til hinder for at opplysninger fortsatt kan gis til Innkrevingsentralen, foreslår departementet derfor at det inntas en bestemmelse om unntak fra Arbeids- og velferdsetatens taushetsplikt i arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7 nytt sjette ledd.

I dag kan ansatte i Innkrevingsentralen i stor grad selv slå opp og finne nødvendige opplysninger i systemer hos Arbeids- og velferdsetaten. Dagens ordning med direkte tilgang til Arbeids- og velferdsetatens systemer vil bli avløst av nye organisatoriske rutiner og systemstøtte for flyt av opplysninger mellom Arbeids- og velferdsetaten og Innkrevingsentralen. Disse nye systemene vil ikke være på plass fra overføringstidspunktet. For at ansatte i Innkrevingsentralen skal kunne gjennomføre oppgaven på samme måte som i dag, må de i en overgangsperiode beholde sin tilgang til Arbeids- og velferdsetatens systemer. For å sikre Innkrevingsentralen fortsatt direkte tilgang til opplysninger i Arbeids- og velferdsetatens systemer, foreslår departementet at det i arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7 nytt sjette ledd fastsettes at departementet i forskrift kan fastsette på hvilken måte opplysningene skal gis.

Det vil være medarbeiderne ved Innkrevingsentralen som viderefører Innkrevingsentralens arbeid. Deres tilgang til systemer hos Arbeids- og velferdsetaten er styrt av Arbeids- og velferdsetaten, og det vil ikke være aktuelt å gi andre ansatte i Skatteetaten slik tilgang. Systemene hos Innkrevingsentralen vil være adskilte fra Skatteetatens øvrige systemer. Da endringene som foreslås kun tar sikte på å videreføre gjeldende drift i Innkrevingsentralen, legger departementet til grunn at forslaget til endringer i arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7 ikke vil ha personvernmessige konsekvenser.

Det vises til forslag til endringer i arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7.

Opplysninger fra Innkrevingsentralen til Arbeids- og velferdsetaten

Arbeids- og velferdsetaten vil etter overføringen fortsatt ha behov for opplysninger om kravene fra Innkrevingsentralen. Dette gjelder for eksempel opplysninger om premien i forsikringsordningene etter folketrygdloven § 23-6 er betalt. Et annet eksempel er tilgang til opplysninger om stønadsregnskap og bidragsregnskap som viser status for kravene.

For at Innkrevingsentralens taushetsplikt ikke skal være til hinder for at slike opplysninger gis til Arbeids- og velferdsetaten, foreslås det en bestemmelse om unntak fra taushetsplikten i bidragsinnkrevingsloven ny § 22a annet ledd.

For å sikre Arbeids- og velferdsetaten fortsatt tilgang til nødvendige opplysninger i Innkrevingsentralens systemer, foreslås det videre i ny § 22a annet ledd en bestemmelse om at departementet i forskrift kan fastsette på hvilken måte opplysninger skal gis. Forslaget sikrer at den tilgangen Arbeids- og velferdsetaten og andre kravere har til opplysninger om kravene hos Innkrevingsentralen i dag, blir videreført ved en overføring av Innkrevingsentralen til Skatteetaten. Departementet legger derfor til grunn at forslaget ikke vil ha nevneverdige personvernmessige konsekvenser.

Det vises til forslag til ny § 22a annet ledd i bidragsinnkrevingsloven.

17.2.5 Bidragsinnkrevingsloven § 21 – tilgang til Folkeregisteret

Innkrevingsentralen innhenter i dag opplysninger fra Folkeregisteret i forbindelse med saksbehandlingen. Opplysningene som hentes er i hovedsak navn og adresse på skyldner for å komme i kontakt med vedkommende. Når det er relevant vil det også være behov for blant annet opplysninger om familieforhold, som for eksempel barn og ektefelle eller registrert partner.

Hjemmel for Innkrevingsentralen til å innhente opplysninger fra Folkeregisteret følger av forskrift 9. november 2007 nr. 1268 om folkeregistrering § 9-3. Forskriften, som er gitt i medhold av lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering, oppheves fra 1. oktober 2017 som følge av at hjemmel-loven oppheves når ny folkeregisterlov trer i kraft.

Etter ny folkeregisterlov § 10-1 vil Innkrevingsentralen ha tilgang til ikke-taushetsbelagte opplysninger. En persons fulle navn og adresse anses som ikke-taushetsbelagte opplysninger så fremt opplysningene ikke røper et klientforhold,

jf. ny folkeregisterlov § 9-1. Derimot vil opplysninger om barn og ektefelle eller registrert partner, bli underlagt taushetsplikt.

I ny folkeregisterlov er det lagt opp til at bestemmelser om tilgang til taushetsbelagte opplysninger fra Folkeregisteret skal hjemles i den enkelte særlov. Det foreslås derfor at Innkrevingscentralen gis en særskilt hjemmel til å innhente taushetsbelagte opplysninger som er nødvendige for sentralens innkreving. Det vises i den sammenheng til at tilsvarende endringer er gjort både i skattebetalingsloven og SI-loven.

Det vises til forslag til endring i bidragsinnkrevingsloven § 21 første ledd.

17.2.6 A-opplysningsloven § 8 om tilgang til opplysninger

Hvilken tilgang Arbeids- og velferdsetaten og Skatteetaten har til opplysninger fra a-ordningen følger av a-opplysningsloven § 8 henholdsvis første og annet ledd. Arbeids- og velferdsetatens tilgang omfatter opplysninger om innkreving av underholdsbidrag og feilutbetalte ytelser. Departementet foreslår at tilgangen til disse opplysningene skal følge med Innkrevingscentralen når den innlemmes i Skatteetaten.

Det vises til forslag til endringer i a-opplysningsloven § 8.

17.2.7 Folketrygdloven § 22-16 nytt fjerde ledd – avregning

Folketrygdloven § 22-16 har regler om avregning av feilutbetalinger som skyldes for høy inntekt. I dag foretas avregningen av Innkrevingscentralen. Det foreslås at det i bestemmelsen fastsettes at Innkrevingscentralen står for gjennomføringen av avregningen, slik at den fortsatt kan utføre denne oppgaven etter en overføring til Skatteetaten.

Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 22-16 nytt fjerde ledd.

17.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Overføringen av Innkrevingscentralen fra Arbeids- og velferdsetaten til Skatteetaten innebærer at ansatte ved Innkrevingscentralen, samt enkelte ansatte i støttefunksjoner i Arbeids- og velferdsetaten overføres til Skatteetaten. I Innkrevingscentralen er det totalt 156,7 årsverk for-

delt på 164 ansatte. I tillegg kommer syv årsverk i Arbeids- og velferdsetaten som utelukkende arbeider med oppgaver som skal overføres.

Overføringen av ansatte skal skje innenfor rammen av gjeldende lov og avtaleverk, og rammebetingelser for omstillingsprosesser i staten og Kommunal- og moderniseringsdepartementets retningslinjer for personalpolitikk ved omstillingsprosesser legges til grunn for arbeidet. Overføringen skal ikke i seg selv medføre oppsigelser eller relokalisering av etatens innkrevingsvirksomhet og Innkrevingscentralen skal innlemmes i Skatteetaten som egen enhet.

Det må bygges ny infrastruktur og nye lisenser for integrasjonen med Skatteetaten, og med tilgang til nødvendige opplysninger i Arbeids- og velferdsetaten. Arbeids- og velferdsetaten vil inntil videre drifte IT-systemene Elin og Predator, mens Skatteetaten vil overta forvaltningen av disse.

De administrative kostnadene for Arbeids- og velferdsetaten og Skatteetaten som følge av overføringen, slik denne er foreslått ovenfor, er anslått til 35 mill. kroner og dekkes innenfor etatens gjeldende bevilgninger.

En overføring gir på sikt muligheter for konsolidering av IT-systemer i begge etater. Etatene kan dermed rendyrke fremtidig systemutvikling mot sine kjerneområder.

Det forventes betydelige muligheter for effektivisering på IKT-området. Skatteetaten kan dra nytte av Arbeids- og velferdsetatens kompetanse og erfaring innen maskinell saksbehandling (robotisering). Samtidig kan Skatteetatens selvbetjeningsløsninger og digitale søknadsdialog på sikt gjøres tilgjengelig for Innkrevingscentralens brukere, noe som vil gi raskere og mer brukervennlig saksbehandling. En samlet IT-portefølje for innkreving i Skatteetaten vil også på sikt gi en helhetlig oversikt over skyldners utestående krav.

17.4 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringen i bidragsinnkrevingsloven § 21 første ledd nytt tredje punktum trer i kraft straks.

De øvrige lovendringene forutsettes å tre i kraft samtidig med at ansvaret for Arbeids- og velferdsetatens innkrevingscentral (Innkrevingscentralen) overføres fra Arbeids- og velferdsetaten til Skatteetaten. Departementet foreslår på denne bakgrunn at disse endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

18 Endringer i opplysningsplikten for enkelte næringsinntekter mv. i a-ordningen

18.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å begrense a-ordningens virkeområde for enkelte næringsinntekter og kapitalinntekter. Dette gjelder opplysningsplikt for utbetaling av honorar og godtgjørelse til opphavsmann til åndsverk og provisjoner til agent eller annen mellommann, samt vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid. Disse opplysningene er ikke tilpasset rapportering i a-ordningen.

For utbetalinger til opphavsmann til åndsverk foreslås det opprettet en særskilt rapporteringsløsning, med årlig rapportering. Bestemmelsen om opplysningsplikt for provisjoner til agent eller annen mellommann foreslås opphevet, da slike opplysninger foreslås omfattet av en annen bestemmelse i skatteforvaltningsloven med årlig rapportering. Opplysningsplikten om vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid, er knyttet til opplysningsplikten for provisjoner og foreslås derfor også overført til den samme bestemmelsen.

De foreslåtte endringene vil medføre noen administrative og økonomiske konsekvenser på kort sikt for opplysningspliktige og for Skatteetaten gjennom behov for systemtilpasninger. Forslaget antas likevel å være administrativt enklere på noe lengre sikt.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven §§ 7-2, 7-10 og 7-11. Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2018, med virkning for rapportering for inntektsåret 2018. Endringene vil få virkning for rapporteringen i a-ordningen for januar 2018.

18.2 Gjeldende rett

Opplysningene som er opplistet i skatteforvaltningsloven § 7-2 skal rapporteres etter reglene i a-opplysningsloven, jf. a-opplysningsloven § 3 første ledd bokstav a. Utbetalingene skal rapporteres

i a-ordningen for den kalendermåned den fordelen ble utbetalt eller ytet.

Opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav f omfatter honorar eller godtgjøringer som er utbetalt til opphavsmann til åndsverk som vederlag for opphavsretten. Andre typer ytelser enn vederlag for selve opphavsretten, slik som vederlag for opptredener eller lignende, omfattes ikke av denne bestemmelsen.

Opplysningsplikt for provisjoner utbetalt til agent eller annen mellommann følger av skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav e. Opplysningsplikten omfatter provisjon til agent eller annen mellommann, opptjent som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, men omfatter ikke provisjoner som skattemessig skal behandles som arbeidsinntekt. Opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav e gjelder for den som selv eller gjennom andre har utbetalt slike provisjoner.

Tidligere stod bestemmelsen om opplysningsplikt for provisjoner i samme lovbestemmelse som opplysningsplikt for utbetalinger av vederlag for tjenester til næringsdrivende (ligningsloven § 5-2). Omfanget av opplysningsplikten var begrenset i forskrift. Ved innføringen av a-ordningen ble den generelle opplysningsplikten for utbetalinger av vederlag for tjenester flyttet til ligningsloven § 5-9, som ble videreført i skatteforvaltningsloven § 7-10 bokstav e. Begrensningene i forskrift ble knyttet til ligningsloven § 5-9. Det var ikke ment å utvide opplysningsplikten for provisjoner etter den opprinnelige bestemmelsen, som nå står i skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav e. Opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd bokstav e må derfor ses i lys av skatteforvaltningsforskriften §§ 7-10-23 annet ledd og 7-10-24 tredje ledd bokstav b til d, selv om den direkte tilknytningen til forskriftsbestemmelsene er borte.

Opplysningsplikt om vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid følger av skatteforvaltningsloven § 7-2 annet ledd. Opplysningsplikten gjelder for varer eller ytelser knyttet til alle typer arbeid som er

listet opp i bestemmelsens første ledd. Også disse opplysningene skal rapporteres i a-ordningen, jf. a-opplysningsloven § 3. Bestemmelsen har først og fremst praktisk betydning ved at opplysningspliktige som kjøper varer og tjenester fra en næringsdrivende, slipper å skille ut varedelen ved rapportering. Opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-2 annet ledd var tidligere knyttet til opplysningsplikt om vederlag for tjenester fra næringsdrivende, som nå følger av skatteforvaltningsloven § 7-10 bokstav e.

18.3 Høringen

Skattedirektoratet sendte forslag om å endre opplysningsplikten for enkelte næringsinntekter i a-ordningen på høring 9. mai 2017. I høringsnotatet foreslo Skattedirektoratet å flytte bestemmelsen om godtgjørelser til opphavsmann til åndsverk fra skatteforvaltningsloven § 7-2 til skatteforvaltningsloven § 7-10, slik at opplysningene rapporteres en gang per år i en bedre tilpasset løsning. Opplysningsplikten for provisjon til agent eller mellommann ble foreslått opphevet, da opplysningsplikten allerede følger av skatteforvaltningsloven § 7-10. Opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-2 annet ledd ble foreslått flyttet til skatteforvaltningsloven § 7-10.

Høringsnotatet ble sendt til 105 høringsinstanser.

Høringsuttalelsene er i all hovedsak positive til de foreslåtte endringene.

Advokatforeningen er positive til forslaget om å avskaffe rapporteringsplikter som synes å medføre unødig ressursbruk for de rapporteringspliktige, og å legge til rette for en rapporteringsmåte som er bedre tilpasset de aktuelle inntekter.

Arbeids- og velferdsdirektoratet uttaler at de støtter forslaget. Direktoratet viser til at det er svært begrenset hvilke opplysninger om næringsinntekt som i dag ligger i a-ordningen, og at det derfor ikke vil utgjøre noen stor forskjell om disse opplysningene tas ut av ordningen. Direktoratet bemerker samtidig at det for mange av ytelsene som behandles av etaten er behov for opplysninger om næringsinntekt, og at slike opplysninger kan være utfordrende å få tak i for etaten. Tilgang til opplysninger om næringsinntekt via a-ordningen vil gjøre saksbehandlingen enklere. Videre bemerker direktoratet at de forutsetter at de får opplysninger om inntektene på annen måte enn via a-ordningen.

Norske Billedkunstnere er svært positive til forslaget og støtter det.

Næringslivets hovedorganisasjon (NHO) er positiv til de foreslåtte endringer som fremstår forenkende, både for de næringsdrivende og forvaltningen, og mer tilpasset formålet med rapporteringen i a-ordningen.

Regnskap Norge støtter forslaget, men har enkelte merknader som redegjøres for nedenfor under vurderinger og forslag.

TONO støtter forslaget om å endre rapportering av honorar og godtgjørelser til opphavsmann til åndsverk til en løsning som er bedre tilpasset arten av opplysninger som skal rapporteres.

Økonomiforbundet uttaler at det er viktig at fristen for rapportering i en ny rapporteringsordning samsvarer med rapportering og ajourhold av regnskapet og innleveringsfrister for skattemeldinger for merverdiavgift. Økonomiforbundet mener at fristen for ny rapporteringsløsning må være etter 10. april.

Brønnøysundregistrene, Helse- og omsorgsdepartementet, Justis- og beredskapsdepartementet, Kunnskapsdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Norsk Oversetterforening, Regelrådet, SSB og Utenriksdepartementet uttaler at de ikke har merknader til forslaget.

18.4 Vurderinger og forslag

A-ordningen har som formål å forenkle arbeidsgivers innrapportering av opplysninger om ansettelses- og inntektsforhold. Kjerneområdet for a-ordningen er utbetalinger til enkeltpersoner, hovedsakelig lønns- og pensjonsutbetalinger mv. Ytelsene som er rapporteringspliktige etter a-opplysningsloven er ofte gjenstand for månedlige oppgjør. Dette er kommet til uttrykk i a-opplysningsloven ved at a-meldingen som hovedregel skal sendes inn minst en gang i måneden, jf. a-opplysningsloven § 4 første ledd.

Utbetaling av godtgjørelse til opphavsmann til åndsverk, provisjoner til agent eller annen mellommann og vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid, følger ikke samme utbetalingshyppighet og faste månedlige oppgjør som øvrige utbetalinger listet opp i skatteforvaltningsloven § 7-2. Disse utbetalingene er derfor ikke tilpasset rapportering i a-ordningen.

Departementet følger opp forslagene i høringsnotatet om at opplysningspliktene etter skatteforvaltningsloven § 7-2 om godtgjørelse til opphavsmann til åndsverk, provisjoner til agent eller annen mellommann og vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid, tas ut av a-ordningen.

Departementet følger videre opp forslaget i høringsnotatet om at bestemmelsen om honorar og godtgjørelser til opphavsmann til åndsverk flyttes fra skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav f til skatteforvaltningsloven § 7-10 ny bokstav g, slik at opplysningene kan rapporteres én gang per år i en bedre tilpasset løsning utenfor a-ordningen. Nærmere regler om ny rapporteringsløsning vil gis i skatteforvaltningsforskriften. Departementet legger til grunn at opplysningene rapportert i ny ordning vil gjøres tilgjengelig for Arbeids- og velferdsdirektoratet.

Økonomiforbundet uttaler at fristen for ny rapporteringsløsning for opplysninger om godtgjørelse til opphavsmann til åndsverk, må være etter 10. april. D e p a r t e m e n t e t viser til at fristen for rapportering etter ny ordning må vurderes nærmere av Skattedirektoratet ved fastsettelse av forskrift til ny bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 7-10 bokstav g.

Departementet følger videre opp forslaget i høringsnotatet om å oppheve skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav e om provisjon til agent eller annen mellommann. Etter departementets syn kan slike opplysninger omfattes av den gjeldende bestemmelsen om opplysningsplikt i skatteforvaltningsloven § 7-10 bokstav e om vederlag for tjenester til næringsdrivende. Opplysningsplikten etter sistnevnte bestemmelse er begrenset i forskrift. Eventuelle senere utvidelser av opplysningsplikten i forskrift vil måtte sendes på høring på vanlig måte.

Regnskap Norge har merknader til innholdet i opplysningsplikten etter gjeldende § 7-10 bokstav e, og mener at opplysningsplikten rammer tilfeldig, medfører betydelige administrative kostnader og fungerer på en utidsmessig måte. Regnskap Norge er likevel enige i at a-ordningen ikke er godt egnet til å ivareta innberetning av vederlag for varer og andre ytelser, og at det å knytte opplysningsplikten til relaterte tjenester og å ha felles innberetningsmetode, er en bedre løsning. Regnskap Norge bemerker også at plikten til å sende kopi av opplysningene til skattyter etter skatteforvaltningsloven § 7-12 tredje ledd, er svært ressurskrevende for opplysningspliktige, og at det ville være en vesentlig forenkling for opplysningspliktige om Skattedirektoratet i stedet ivaretok distribusjonen til de det gjelder. D e p a r t e m e n t e t viser til at innholdet i gjeldende §§ 7-10 bokstav e og 7-12 tredje ledd ikke var tema i hørings-

forslaget, og at dette vil vurderes i en annen sammenheng.

Plikten etter skatteforvaltningsloven § 7-2 annet ledd til å opplyse om vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid, er først og fremst relevant i forbindelse med utbetalinger til næringsdrivende. Departementet følger derfor opp forslaget i høringsnotatet om at denne opplysningsplikten knyttes til opplysningsplikten for vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art etter § 7-10 bokstav e, og foreslår at bestemmelsen plasseres i skatteforvaltningsloven § 7-10 nytt annet ledd. Rapportering av opplysninger om vederlag for varer vil da følge eksisterende løsning for rapportering etter § 7-10, med årlig rapportering.

Som følge av endringsforslagene foreslår departementet nødvendige justeringer i henvisningene til skatteforvaltningsloven § 7-2 i § 7-11 annet ledd.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven §§ 7-2, 7-10 og 7-11.

18.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Overføring av rapportering av honorar til opphavsmann til åndsverk til en ny rapporteringsordning vil ha enkelte konsekvenser for opplysningspliktige og for Skatteetaten. Det må utvikles en ny mottaksløsning for opplysningene i Skatteetaten og rapporteringen i a-ordningen må endres. De opplysningspliktige må foreta systemtilpasninger før opplysningene kan gis i ny rapporteringsløsning.

Endringene vil medføre noen administrative og økonomiske konsekvenser på kort sikt ved omlegging til ny rapporteringsløsning, men antas å være administrativt enklere både for de opplysningspliktige og for Skatteetaten på noe lengre sikt.

18.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2018, med virkning for rapportering for inntektsåret 2018. Endringene vil få virkning for rapporteringen i a-ordningen for januar 2018.

19 Opphevelse av adgangen til å sende a-melding på papir

19.1 Innledning og sammendrag

A-meldingen skal som hovedregel leveres elektronisk. Det er gjort unntak for enkelte private arbeidsgivere som åpner for levering på papir. Det er kun en liten andel av de opplysningspliktige som benytter seg av papirinnlevering, og antallet reduseres hvert år. Departementet foreslår nå å oppheve adgangen til å levere a-meldingen på papir, og viser til at ordningen med papirinnlevering kun var ment å gjelde i en overgangsperiode.

Elektronisk innlevering for alle opplysningspliktige vil bidra til å bedre datakvaliteten på innsendte opplysninger, hvilket er en fordel for de opplysningspliktige, lønsmottagerne og de offentlige instansene som behandler opplysningene. For Skatteetaten vil forslaget om avvikling av ordningen med papirinnlevering medføre at etaten ikke lenger må forvalte en særskilt løsning for mottak og manuell registrering av papirskjemaer. Den årlige kostnaden ved å opprettholde en registreringsløsning for papirinnlevering er 4 mill. kroner.

Det vises til forslag til endring i a-opplysningsloven § 5. Endringen foreslås å tre i kraft fra 1. januar 2018, med virkning for rapporteringen for januar 2018.

19.2 Gjeldende rett

Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) trådte i kraft 1. januar 2015. Loven etablerte en ny felles ordning for arbeidsgivers rapportering av ansettelsesforhold og inntektsopplysninger til Skatteetaten, Arbeids- og velferdsetaten og Statistisk sentralbyrå.

Rapporteringen skal skje i form av a-melding, som inneholder opplysninger om arbeidsforhold, lønn, ytelser og forskuddstrekk. A-meldingen skal som hovedregel leveres elektronisk til den motakssentral som Skattedirektoratet fastsetter, jf. a-opplysningsloven § 5 første ledd første punktum.

A-meldingen sendes gjennom lønns- og personalsystem eller ved direkte registrering i Altinn.

For private arbeidsgivere kan Skattedirektoratet gi tillatelse til innlevering av a-melding på papir, jf. a-opplysningsloven § 5 første ledd annet punktum. Vilkårene for papirinnlevering er at arbeidsgiver skal rapportere for to eller færre inntektsmottagere for en kalendermåned og at det foreligger særlige forhold som gjør det urimelig å kreve elektronisk levering av opplysningene, jf. a-opplysningsforskriften § 3-2. I tillegg kan opplysningspliktige som omfattes av arbeidsgiveravgiftsfritakene i folketrygdloven § 23-2 sjette til åttende ledd, levere forenklet a-melding på papir, jf. a-opplysningsforskriften § 3-1 annet ledd.

Det er utarbeidet papirløsninger for alminnelig og forenklet a-melding, som i hovedsak tilsvarende de elektroniske versjonene av meldingen.

I den alminnelige a-meldingen må en rekke obligatoriske opplysninger, herunder status på alle arbeidsforhold, rapporteres månedlig så lenge den opplysningspliktige har ansatte, uavhengig av om det faktisk utbetales lønn eller andre ytelser hver måned. Tilleggsskjema må fylles ut dersom inntekten er opptjent på kontinental-sokkelen eller Svalbard, Jan Mayen eller bilandene. Videre er det tilleggsskjema for særskilt fradrag for sjøfolk, utbetaling av pensjon og enkelte næringsinntekter.

Forenklet a-melding har to skjema – ett for veddedige eller allmenntilrette organisasjoner og ett for privatperson som ansetter privatperson for lønnet arbeid i hjemmet. Kravene til rapportering er forenklet sammenlignet med den alminnelige a-meldingen, blant annet ved at disse opplysningspliktige bare plikter å levere a-melding i måneder hvor utbetaling finner sted. I tillegg er det høyere beløpsgrenser for når en utbetaling skal rapporteres.

Opplysningene i a-meldingsskjemaene som sendes på papir, må registreres manuelt av Skatteetaten i en egen løsning. Først når opplysningene er registrert elektronisk kan de behandles på lik linje med annen informasjon som rapporteres i a-ordningen.

19.3 Høring

Skattedirektoratet sendte 9. mai 2017 ut et høringsnotat med forslag om å oppheve adgangen til å levere a-melding på papir, med høringsfrist 1. august 2017. Forslaget ble sendt til 72 høringsinstanser. Direktoratet har mottatt 18 hørings svar.

Regelrådet uttaler at de mener forslaget har betydning for næringslivet, men har valgt å ikke uttale seg i saken. *Brønnøysundregistrene, Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Helsedirektoratet, Justis- og beredskapsdepartementet, Kunnskapsdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Norges idrettsforbund, Samferdselsdepartementet, Statistisk sentralbyrå og Utenriksdepartementet* uttaler at de ikke har merknader til forslaget.

Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon (FFO), Infotjenester og VIRKE støtter forslaget.

FFO viser til uttalelser i høringsnotatet om at papirskjema øker risikoen for at inntektsmottager får feil opplysninger i skattemeldingen, og uttaler at det kan få store negative konsekvenser for brukerne om offentlige etater baserer seg på galt inntektsgrunnlag i tildeling av velferdsgoder fordi noen arbeidsgivere fortsatt leverer inntektsopplysninger på papir.

Arbeids- og velferdsdirektoratet er også positive til forslaget, men viser til at de har fått tilbakemeldinger om at noen utsatte grupper spesielt bør hensyntas ved en omlegging. Arbeids- og velferdsdirektoratet mener imidlertid at dette ikke er til hinder for en omlegging. NAV Registerforvaltning, som har ansvaret for registreringen av papiroppgavene, ser særlige utfordringer for eldre private arbeidsgivere og norskregistrerte utenlandske foretak, og påpeker behov for styrket veiledning overfor disse gruppene. Det pekes også på enkelte problemstillinger knyttet til konkurs- og dødsbo.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler at de opplysningspliktige som leverer på papir snarest bør få informasjon om at adgangen er foreslått opphevet, slik at de kan få god veiledning om hvordan de må innrette seg fra 1. januar 2018.

Økonomiforbundet mener at løsningen med levering på papir bør fortsette. Merknadene deres vurderes i tilknytning til behandlingen av forslaget under.

19.4 Vurderinger og forslag

Det var en klar forutsetning ved innføringen av a-ordningen at kommunikasjonen med arbeidsgiver

som hovedregel skal skje elektronisk og at papirinnlevering var en midlertidig løsning i en overgangsperiode. Om adgangen til å levere på papir er det i Prop. 112 L (2011–2012) *Endringer i skatte-, avgifts- og tolllovgivinga* punkt 9.9.2.3 blant annet uttalt:

«Einskilde mindre arbeidsgivarar kan ha problem med å levere inn opplysningane elektronisk på grunn av manglande internettdækning eller andre tilhøve. Departementet foreslår difor at arbeidsgivarar i private arbeidstilhøve blir gitt åtgang til å søkje om å levere inn opplysningane på papir. Åtgangen til å søkje om samtykkje vil ikkje gjelde for offentlege arbeidsgivarar. Det blir foreslått at ein berre skal gi samtykkje for ein avgrensa periode. Det vil medverke til at fleire går over til elektronisk levering etterkvart.»

«Når det gjeld forslaget til NKK om at det bør vurderast ein eigen frist for opplysningar som ikkje blir gitt elektronisk, viser departementet til at det er eit mål at alle på sikt skal gå bort frå papirinnlevering og at det difor ikkje er tenleg å komplisere ordninga med eigne fristar når levering skjer på papir.»

Andelen av de opplysningspliktige som leverte a-melding på papir i 2015 utgjorde 1,2 pst. av det totale antall opplysningspliktige. I 2016 var andelen redusert til 0,8 pst., og det antas at andelen vil være enda lavere ved utgangen av 2017.

Opplysningene som leveres på papir skal registreres elektronisk slik at de kan behandles på lik linje med andre opplysninger som rapporteres i a-ordningen. Opplysningene brukes av flere etater i deres løpende virksomhet, og detaljnivået i den alminnelige a-ordningen er derfor mye høyere enn ved tidligere rapportering via lønns- og trekkoppgaven. Dette gjør at utfylling av a-meldingen på papir er forholdsvis kompleks, selv ved enkle forhold. Kompleksiteten i skjemaet øker sjansene for feilrapportering fra arbeidsgiver og feil tolkning av opplysningene som er gitt når disse skal registreres manuelt av Skatteetaten. Det øker risikoen for at uriktige opplysninger legges til grunn i skattemelding eller at vedkommende ikke får de rettighetene han eller hun har krav på fra Nav. En fordel ved elektronisk levering via Altinn er at tidligere rapporterte opplysninger kan hentes frem ved ny levering. Opplysningspliktig trenger dermed ikke legge inn all informasjon ved hver utfylling, slik det er påkrevet ved papirinnlevering. Videre er det maskinelle kontroller som bidrar til bedre datakvalitet på de leverte opp-

lysningene og som kan avdekke feil. Ved å benytte den elektroniske tjenesten for forenklet a-melding kan inntektsmottagerens skattekort hentes automatisk. Systemet hjelper den opplysningspliktige å regne ut riktig forskuddstrekk. I de elektroniske løsningene får den opplysningspliktige automatisk ferdig utfylt betalingsinformasjon, kontonummer og KID, og slipper derfor å generere dette selv, som ved levering på papir.

Fra 2016 plikter alle næringsdrivende å levere skattemeldingen elektronisk, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2. Begrunnelsen i Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 20 er i stor grad sammenfallende med argumentene som gjør seg gjeldende for elektronisk innlevering av a-melding. Hensynet til forbedret datakvalitet, forenklet innlevering, effektivisering og kostnadskutt for Skatteetaten ble vektlagt. Det ble påpekt at de aller fleste næringsdrivende allerede leverte skattemelding digitalt, og at disse allerede pliktet å motta informasjon fra det offentlige elektronisk. Fordelelene ved elektronisk innlevering av skattemelding ble vurdert å oppveie de ulemper enkelte skattepliktige kunne oppleve ved en overgang. Departementets syn er at samme vurdering i stor grad kan legges til grunn også for leveringspliktige av a-melding.

Departementet vil også vise til at brukere som opplever vanskeligheter med elektronisk innlevering, kan få hjelp ved lokale service- og skattekontor. Det vises i den sammenheng til at Kommunal- og moderniseringsdepartementet har inngått en intensjonsavtale med KS om opprettelse av kommunale veiledningstilbud som skal hjelpe innbyggerne å bruke internett og ta i bruk digitale tjenester. For opplysningspliktige som av ulike grunner ikke kan benytte en digital løsning, er det i tillegg mulig å delegerer rettigheter i Altinn for elektronisk utfylling og innsending av a-melding. Dette kan den opplysningspliktige få hjelp til av Altinn brukerservice. Departementet mener på denne bakgrunn at det må kunne stilles krav om at alle opplysningspliktige skal levere a-meldingen elektronisk.

Økonomiforbundet uttaler at topografien i Norge gjør at det enkelte steder er uhensiktsmessig å levere elektronisk. Etter departementets syn er internettilgangen tilstrekkelig god til å kreve elektronisk levering. Tall fra medienorge viser at internettdekningen for landet i 2016 var 97 pst. Spredtbygde strøk har noe lavere internettdekning, men andelen var relativt høy også her, med 94 pst. Departementet legger videre til grunn at behov for bistand til å levere elektronisk i stor grad vil dekkes av tilbud ved service- og

skattekontor, samt delegeringsmuligheter i Altinn, som beskrevet ovenfor.

Økonomiforbundet uttaler videre at små lag og foreninger må kunne drive uten å investere i dataverktøy og datakompetanse. Departementet legger til grunn at de fleste små foreninger og lag vil ha tilgang til PC og at disse vil kunne benytte portalløsningen i Altinn. Bruk av denne portalløsningen vil ikke kreve investering i dataprogram eller spesiell datakompetanse.

Økonomiforbundet uttaler også at nasjonale beredskapshensyn tilsier at man bør ha systemer som kan ta imot papirbasert a-melding, og at kostnadene på 4 mill. kroner er en billig forsikring for et papirbasert back-up-system. Departementet vil påpeke at registreringsløsningen for papirinnlevering er basert på det antall oppgaver som mottas, registreres og arkiveres i dag. Løsningen for papirinnlevering er ikke dimensjonert for å motta et større antall oppgaver, og den vil derfor ikke fungere som et back-up-system om det digitale systemet skulle svikte.

Departementet er enig med *NHO* og *Arbeids- og velferdsdirektoratet* i at det må gis god informasjon og veiledning om omleggingen, og viser til at Skatteetaten fortløpende sender ut brev til alle som leverer på papir høsten 2017 med informasjon om at løsningene opphører og rapporteringsmuligheter for opplysningspliktige fra 2018. I tillegg vises det til bistandsmulighetene fra Altinn og service- og skattekontor.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at ordningen med levering av a-melding på papir avsluttes. Det vises til forslag til endring av a-opplysningsloven § 5.

19.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Skattedirektoratets utgifter ved å motta, sortere, registrere og arkivere a-meldinger på papir er på 4 mill. kroner per år. For forvaltningen vil en opphevelse av ordningen innebære en økonomisk besparelse samt ressursmessig effektivisering ved at manuell registrering opphører. Datakvaliteten av opplysningene forbedres og grunnlagsdata for flere offentlige myndigheter, arbeidsgivere og lønsmottagere blir mer pålitelige.

Om lag 0,8 pst. av de opplysningspliktige leverte a-meldingen på papir i 2016. Denne gruppen kan benytte portalløsningen i Altinn. Det er et alternativ utviklet for mindre arbeidsgivere som ikke har et eget lønns- og personalsystem, slik at disse likevel kan levere a-meldingen elektronisk.

Det kan oppleves byrdefullt å gå over fra papirinnlevering til elektronisk levering via Altinn. På grunn av kompleksiteten i a-ordningen antar departementet imidlertid at portalløsningene er mindre komplisert å sette seg inn i enn papirskjemaet med eventuelle tilleggs skjema. Det er også en rekke fordeler for brukerne ved elektronisk levering. I Altinn kan arbeidsgiver hente opp tidligere rapporterte opplysninger, og unngår dermed å legge inn all informasjon på nytt for hver kalendermåned. Videre genereres betalingsinformasjon, kontonummer og KID automatisk i de elektroniske løsningene.

Departementet legger til grunn at de fleste opplysningspliktige har tilgang til internett, enten

direkte eller via regnskapsførere eller andre rådgivere. I tilfeller der overholdelse av opplysningsplikten likevel blir problematisk, kan opplysningspliktig delegere rettighetene i Altinn eller henvende seg til skattekontor eller lokale servicekontor for bistand.

På sikt antar departementet at overgang til elektronisk rapportering vil oppleves bedre og mer effektivt enn levering på papir.

19.6 Ikrafttredelse

Endringen foreslås å tre i kraft 1. januar 2018, med virkning for rapporteringen for januar 2018.

20 Bruk av politiattest ved tilsetninger i Tolletaten

20.1 Innledning og sammendrag

Grensetrafikken har økt betydelig de seneste årene, og det er stadig mer vanlig at ulovlig innførsel av varer skjer i regi av organiserte nettverk. Kamoufleringen av narkotiske stoffer har blitt mer sofistikert, og smuglere bruker avanserte kontraspaningstiltak for å unngå Tolletatens kontroller. For å møte denne utviklingen er Tolletaten styrket for å drive effektiv grense- og vareførselkontroll, blant annet ved å styrke etatens etterretnings- og analysekapasitet.

Tolletatens rolle som kontrollmyndighet og samfunnsbeskytter gjør det viktig at de som tilsettes i etaten er godt egnet for oppgavene. Tollmyndighetene har i dag adgang til å innhente ordinær politiattest ved tilsetninger i Tolletaten. Departementet foreslår endringer i tolloven slik at tollmyndighetene får adgang til å kreve utvidet og uttømmende politiattest ved tilsetninger i særskilte stillinger. Tollmyndighetene må vurdere både om politiattest skal kreves fremlagt, og i tilfelle hvilken type politiattest som skal kreves. Hovedregelen, hvis politiattest skal kreves, vil fortsatt være ordinær politiattest.

Forslaget vil ikke ha økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning. Departementet viser til forslag til endringer i tolloven § 12-15 og foreslår at endringene trer i kraft fra 1. januar 2018.

20.2 Gjeldende rett

Det følger av politiregisterloven § 36 at vandelskontroll bare kan foretas når den har hjemmel i lov eller i forskrift gitt i medhold av lov. Opplysninger fra kontrollen kan gis som politiattest, som vandelsvurdering eller som straffattest.

Politiregisterloven § 37 regulerer hvilke formål som berettiger bruk av politiattest. Etter bestemmelsen kan politiattest brukes for å utelukke fysiske og juridiske personer fra stilling, virksomhet, aktivitet eller annen funksjon blant annet dersom lovbruddet gjør en person uegnet, og manglende utelukkelse vil kunne medføre

betydelige skadevirkninger, eller dersom manglende utelukkelse vil kunne virke støtende eller motvirke den alminnelige tillit, jf. første ledd nr. 1 og 2. Politiattest kan også brukes dersom det er fare for at en person på ny vil begå lovbrudd, jf. første ledd nr. 6.

Politiregisterloven skiller mellom ordinær, uttømmende, avgrenset og utvidet politiattest. Med mindre annet er særskilt angitt i lov eller forskrift, skal det utstedes ordinær politiattest, jf. politiregisterloven § 40. På ordinær politiattest anmerkes ilagte reaksjoner med tidsbegrensning. Mindre alvorlige reaksjoner, blant annet bot for lovbrudd med øvre strafferamme på fengsel inntil seks måneder og forenklet forelegg, anmerkes ikke. På uttømmende politiattest anmerkes alle straffer, andre strafferettslige reaksjoner og andre tiltak som er registrert i reaksjonsregisteret som følge av lovbrudd, og uten tidsbegrensning, jf. politiregisterloven § 41 nr. 1. Dette omfatter likevel ikke overføring til konfliktråd etter straffeprosessloven § 71a dersom vedkommende ikke har begått nye lovbrudd to år etter at konfliktrådsbehandlingen ble avsluttet, forenklet forelegg og reaksjon ilagt lovbrøyttere som var under 18 år på gjerningstidspunktet og som ikke har begått alvorlig eller gjentatte lovbrudd, og som heller ikke har begått nye lovbrudd. Både ordinær og uttømmende politiattest kan være avgrenset til nærmere angitte straffebud, såkalt avgrenset politiattest, jf. politiregisterforskriften § 29-4. Verserende saker, dvs. siktelsener og tiltaler, kan anmerkes dersom det følger av lov eller forskrift, såkalt utvidet politiattest, jf. politiregisterloven § 41 nr. 2.

Tollmyndighetene har i dag adgang til å kreve fremlagt ordinær politiattest ved tilsetninger i Tolletaten, jf. tolloven § 12-15 som lyder:

(1) Tollmyndighetene kan kreve fremleggelse av ordinær politiattest i forbindelse med tilsetninger.

(2) Departementet bestemmer i forskrift hvilke typer tilsetninger det kan kreves fremlagt politiattest for.

Nærmere regler er gitt i tollforskriften § 12-15-1 som sier at «*[t]ollmyndighetene kan kreve fremleggelse av ordinær politiattest ved tilsetninger og*

innleie av arbeidskraft. I vurderingen av om slik attest skal kreves skal det blant annet tas hensyn til stillingens art, hvilke rettigheter og plikter som ligger til stillingen, hvilke oppgaver som skal utføres, samt omfanget og varigheten av stillingen.»

Tollmyndighetene krever i dag alltid ordinær politiattest ved tilsetning som tollaspirant. Ved tilsetning i andre tollfaglige stillinger og ved tilsetning i lederstillinger kreves ordinær politiattest etter en konkret vurdering.

20.3 Høringen

Departementet sendte 19. januar 2017 på høring et forslag til endringer i tolloven § 12-15 og tollforskriften § 12-15-1 om bruk av politiattest ved tilsetninger i Tolletaten. Bestemmelsene åpner i dag for at tollmyndighetene kan kreve fremlagt ordinær politiattest ved tilsetning i Tolletaten. I høringsnotatet foreslo departementet en tilføyelse om at tollmyndighetene kan kreve utvidet uttømmende politiattest ved tilsetning i særskilte stillinger. Som eksempler på særskilte stillinger viste departementet til såkalte tollfaglige stillinger og stillinger i Tolletatens nye etterretningssenter. Forslaget var blant annet begrunnet i hensynet til samfunnets tillit til Tolletatens virksomhet, og utviklingen med bruk av kriminelle nettverk ved ulovlig innførsel av varer. Videre foreslo departementet at bestemmelsen om hvilke forhold som tollmyndighetene skal vurdere før de krever politiattest, flyttes fra forskriften til loven.

Høringsnotatet ble sendt til 47 høringsinstanser med høringsfrist 19. april 2017. Syv instanser har uttalt at de ikke har merknader til forslaget, mens *Regelrådet* har uttalt at «*forslaget ikke berører næringslivet i et slikt omfang at Regelrådet vil prioritere å uttale seg om forslaget*». Følgende har gitt uttalelse:

- Anonym
- Datatilsynet
- Finnmark politidistrikt
- Justis- og beredskapsdepartementet
- Kripes
- Norges Bank
- Politidirektoratet

20.4 Høringsinstansenes merknader

Flere av høringsinstansene har forståelse for at Tolletaten kan ha behov for mer kontroll ved tilsetninger i etaten. Blant annet uttaler *Norges Bank*:

«Norges Bank har, med bakgrunn i Tolletatens viktige samfunnsoppgaver og dagens trusselbilde, forståelse for at det ved tilsetning i særskilte stillinger i Tolletaten er behov for utvidet uttømmende politiattest.»

Politidirektoratet gir uttrykk for tilsvarende syn og uttaler:

«Politidirektoratet er enig i departementets avveining av hensyn til personvern og hensynet til Tolletatens samfunnsoppdrag og støtter forslaget om å hjemle adgang til å innhente uttømmende utvidet politiattest ved tilsetning i Tolletaten.»

Også *Finnmark politidistrikt* støtter begrunnelsen fra Finansdepartementet og har ikke innvendinger mot forslaget som sådan.

Flere høringsinstanser reiser imidlertid spørsmål om andre typer politiattest vil kunne være tilstrekkelig. *Datatilsynet* uttaler:

«Selv om arbeidsgiver skal foreta en samlet vurdering av om personen er egnet for stillingen, og en eventuelt anmerkning av et straffbart forhold kanskje ikke er av vesentlig betydning for stillingen, antar vi at i praksis vil en anmerkning fort kunne utelukke vedkommende fra å bli tilbudt stillingen. Det vil således kunne få store konsekvenser for de konkrete personene dette gjelder om det innhentes flere opplysninger enn det egentlig er behov for eller ikke.»

Uansett savner *Datatilsynet* departementets vurdering av hvorfor en avgrenset uttømmende politiattest ikke vil være tilstrekkelig i dette tilfellet.»

Justis- og beredskapsdepartementet uttaler:

«Det er noe uklart om hensikten med forslaget er at uttømmende attester alltid også skal være utvidet, eller om det i enkelte tilfeller vil kunne være tilstrekkelig å innhente uttømmende attest som ikke viser verserende saker (utvidet). Dette bør klargjøres i proposisjonen.»

Det er heller ikke vurdert i høringsnotatet om en avgrenset, uttømmende og utvidet politiattest vil være tilstrekkelig for å dekke behovet for kontroll. Vi ber derfor om at det foretas en slik vurdering i det videre arbeidet med bestemmelsen. Hvilke overtredelser som skal vises på attesten kan fastsettes i forskrift.»

Kripos mener også det bør tydeliggjøres hvilke typer politiattest som kan kreves, og uttaler:

«Innledningsvis vil *Kripos* bemerke at det fremstår som uklart hvorvidt det er vurdert om uttømmende ikke utvidet attest, eller utvidet ordinær attest kan være aktuelle alternativ i noen tilfeller. Begge disse formene for politiattest er mulig å utstede, jf. politiregisterloven (prl.) § 41, og kan sies å ligge «mellom» ordinær ikke utvidet og utvidet uttømmende attest. Vi mener at dette bør avklares og at det må fremgå klart av den foreslåtte bestemmelsen i tolloven hvilke typer attester som skal kunne kreves fremlagt.»

Etter høringsforslaget skal tollmyndighetene kunne kreve uttømmende utvidet politiattest ved tilsetting i «særskilte stillinger». *Datatilsynet* savner en nærmere angivelse av hvilke stillinger en utvidet uttømmende politiattest kan kreves fremlagt for, og uttaler at det fremstår som uklart om bruken av utvidet uttømmende politiattest rent faktisk skal være utgangspunktet eller unntaket.

Finnmark politidistrikt viser til at krav om uttømmende og utvidet politiattest blant annet gjelder for ansettelser i og oppdrag for politiet, for vektere i vaktvirksomhet og for montører av alarmanlegg, og uttaler at det derfor bør vurderes om det foreslåtte vilkåret om særskilte stillinger er for snevert, og om kravet om uttømmende og utvidet politiattest bør gjelde som et utgangspunkt for blant andre tollbetjener og ansatte i ledende stillinger i Tolletaten.

Når det gjelder praktiseringen av adgangen til å innhente politiattest uttaler *Kripos*:

«Vi vil understreke at adgangen til å innhente både ordinær og uttømmende attest må benyttes restriktivt, slik også departementet påpeker. Både personvern hensyn og hensynet til resosialisering fordrer at det alltid gjøres en konkret vurdering av det reelle behovet for en politiattest, før dette eventuelt innhentes.»

Politidirektoratet er på sin side opptatt av at adgangen ikke praktiseres for snevert og uttaler:

«Politidirektoratet er enig i *Kripos*' generelle betraktning om at adgang til å innhente attest må benyttes restriktivt i den forstand at man må foreta en konkret vurdering av det reelle behovet. Samtidig er det slik at svært mange ansatte i ulike kategorier av stillinger i Tolletaten vil kunne komme i en posisjon hvor de får

tilgang til taushetsbelagt informasjon som vil være uheldig om tilflyter kriminelle miljøer. Politidirektoratet mener at både dette hensynet og hensynet til tillit til Tolletaten gjør at det er viktig at man ikke praktiserer innhenting av uttømmende og utvidet politiattest for snevert.»

20.5 Vurderinger og forslag

Tolletaten har et bredt ansvarsområde. Gjennom etatens virksomhet får mange ansatte tilgang til sensitive opplysninger om blant annet arbeidsmetoder i kontrollvirksomheten, planlagte kontroller og bemanning. I tillegg er mange ansatte gjennom sitt arbeid i direkte befatning med ulovlige varer og våpen. Noen ansatte deltar også i Tolletatens samarbeid og informasjonsutveksling med andre nasjonale og internasjonale myndigheter som politiet og Europol. Adgang til bruk av politiattest er viktig for å sikre at de som tilsettes i etaten er godt egnet for oppgavene.

Tollmyndighetene har i dag adgang til å kreve fremlagt ordinær politiattest ved tilsettinger i Tolletaten. Av hensyn til samfunnets tillit til etatens virksomhet og som følge av utviklingen med bruk av organiserte nettverk ved ulovlig innførsel av varer, foreslår departementet at tollmyndighetene får mulighet til å kunne utøve en strengere vandelskontroll enn i dag ved tilsetting i etaten. Departementet opprettholder derfor høringsforslaget, men med enkelte endringer.

Datatilsynet, *Justis- og beredskapsdepartementet* og *Kripos* har reist spørsmål om hvilken type politiattest det er behov for. En mulighet som nevnes, er avgrenset utvidet politiattest, det vil si politiattest der bare nærmere bestemte straffebud er anmerket.

Departementet har kommet til at avgrenset politiattest ikke er hensiktsmessig for Tolletatens virksomhet. I tillegg til den ordinære kontrollen med at vareførselen skjer i samsvar med reglene i tolloven, utfører Tolletaten vareførselskontroll på grensen på vegne av mange andre offentlige myndigheter, blant annet Mattilsynet, Fiskeridirektoratet, Helsedirektoratet, Kulturrådet og Statens legemiddelverk. Tolletatens ansatte utfører dermed oppgaver på mange ulike områder, og etter departementets vurdering vil det være vanskelig å skille ut hvilke straffebud som er relevante for anmerkning på en avgrenset politiattest.

På den annen side er det ikke meningen at en uttømmende politiattest alltid skal være utvidet.

Det må som ellers, vurderes ut ifra type stilling. Det vil også for enkelte stillinger kunne være behov for utvidet men ikke uttømmende politiattest. De p a r t e m e n t e t foreslår derfor at det fremgår tydeligere av lovteksten at politiattestene, i tillegg til ordinær og uttømmende, kan være utvidet ordinær eller utvidet uttømmende.

Det er ikke behov for å innhente politiattest ved alle tilsetninger i Tolletaten. Tollmyndighetene må derfor for hver type stilling vurdere både om politiattest skal kreves fremlagt, og i tilfelle hvilken type politiattest som skal kreves. Ved vurderingen skal myndighetene blant annet ta hensyn til stillingens art, hvilke rettigheter og plikter som ligger til stillingen, hvilke oppgaver som skal utføres, samt omfanget og varigheten av stillingen. Departementet foreslår at dette fremgår direkte av lovbestemmelsen, og opprettholder dermed forslaget om å flytte bestemmelsen fra tollforskriften til tolloven. Departementet legger til grunn at tollmyndighetene utarbeider retningslinjer for bruk av politiattest ved tilsetninger i ulike typer stillinger i etaten.

Hovedregelen, hvis politiattest skal kreves, vil fortsatt være ordinær attest. I tråd med høringsforslaget foreslår departementet at utvidet og uttømmende politiattest bare skal kunne kreves fremlagt i forbindelse med tilsetninger i «særskilte stillinger». Dette vil først og fremst være tollfaglige stillinger og stillinger i Tolletatens nye etterretningssenter. Ansatte i tollfaglige stillinger utdannes særskilt for å utføre kontrollopgaver på grensen, herunder fysisk kontroll av varer og personer. Tollfaglige ansatte kan også ha tilgang til

Tolletatens systemer med sensitiv informasjon om etatens utvelgelses- og etterretningspraksis. Tilsvarende gjelder ansatte i Tolletatens nye etterretningssenter som gjennom sitt arbeid kan få tilgang til opplysninger om fremtidige kontrollaksjoner, satsningsområder og etterretningsmetoder.

Ved straffbare forhold er utgangspunktet at man har gjort opp for seg etter endt soning, eller når man har betalt sin bot. Et krav om uttømmende politiattest kan føre til at enkelte personer, etter en konkret vurdering, ikke tilsettes i Tolletaten som følge av mindre straffbare forhold som ligger langt tilbake i tid. Som påpekt av *Politidirektoratet* og *Kripas* er det derfor viktig at tollmyndighetene har en bevisst og restriktiv praktisering av adgangen til å kreve fremlagt politiattest, og foretar en konkret vurdering av det reelle behovet for å kreve politiattest. Departementet viser til forslag til endringer i tolloven § 12-15.

20.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning.

20.7 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene trer i kraft fra 1. januar 2018.

21 Endringer i opplysningsplikten om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere

21.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i reglene for næringsdrivende og offentlige organers opplysningsplikt om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere til skattemyndighetene. Formålet med endringene er å bedre ivareta balansen mellom hensynet til korrekt fastsettelse og innkreving av skatt, og hensynet til å holde de administrative kostnadene for de opplysningspliktige og Skatteetaten så lave som mulig. Samlet sett vil endringene redusere omfanget av opplysningsplikten.

Departementet foreslår at opplysningsplikten begrenses slik at oppdragsgivere bare skal gi opplysninger om to ledd nedover i kontraktskjeden (oppdragstaker og én underoppdragstaker), og ett ledd oppover (oppdragsgivers oppdragsgiver) i tillegg til opplysninger om hovedoppdragsgiver. Dagens unntak for oppdrag som utføres på et sted som ikke står under oppdragsgivers kontroll foreslås opphevet, og grensen for unntak fra opplysningsplikten for små oppdrag, foreslås hevet fra 10 000 kroner til 20 000 kroner. Departementet foreslår videre å begrense opplysningsplikten om utenlandske arbeidstakere til bare å gjelde egne arbeidstakere. Endelig foreslår departementet å oppheve regelen om at oppdragsgivere ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten, kan bli ansvarlig for oppdragstakers forfalte skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og forskuddstrekk.

Forslagene innebærer ikke endringer i de materielle skattereglene og har dermed ingen direkte provenymessige konsekvenser. Samlet sett vil endringene redusere de administrative kostnadene for de opplysningspliktige. For Skatteetaten vil endringene føre til noe økt ressursbruk.

Departementet viser til endringer i skatteforvaltningsloven § 7-6, og opphevelse av skattebetalingsloven § 16-51. Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2018.

21.2 Gjeldende rett

Skatteforvaltningsloven kapittel 7 har regler om tredjeparters plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene av eget tiltak. Tredjepartsopplysninger utgjør hoveddelen av de grunndata som er en nødvendig forutsetning for blant annet forhåndsutfylling av skattemeldingen og fastsettelse av riktig skatt. Dersom opplysningsplikten ikke overholdes, kan skattemyndighetene anvende reaksjoner etter skatteforvaltningsloven kapittel 14, herunder ilegge tvangsmulkt og overtredelsesgebyr.

Skatteforvaltningsloven § 7-6 regulerer opplysningsplikt for næringsdrivende og offentlige organer som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen. Opplysningsplikten gjelder ikke for oppdrag som utføres på Svalbard, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-6-4 bokstav b). Bestemmelsen skiller seg fra de øvrige bestemmelsene om tredjepartsopplysninger, fordi den ikke bare gjelder opplysninger om tredjeparter den opplysningspliktige har et kontraktsforhold med, men også opplysninger om dennes underkontrakter.

Opplysningsplikten gjelder bare dersom oppdraget, eller eventuelle underoppdrag, 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), eventuelle underoppdrag samt egne og underoppdragstakeres arbeidstakere som benyttes for å utføre oppdraget. Skatteforvaltningsforskriften §§ 7-6-1 til 7-6-6 inneholder nærmere regler om hvilke opplysninger som skal gis, krav til dokumentasjon, hvem som skal gi opplysninger, leveringsfrist og leveringsmåte.

I tillegg til opplysninger om hovedoppdragsgiver, eventuelle underoppdragstakere og arbeidstakere, skal det gis opplysninger om oppdragets antatte starts- og avslutningstidspunkt, stedet hvor oppdraget skal utføres, kontraktstype og kontraktsbeløp. Med «oppdrag» siktes det til

enhver tilvirkningskontrakt eller tjenestekontrakt, herunder inn- og utleie av arbeidskraft. Rene varekjøp omfattes ikke av opplysningsplikten. Skatteforvaltningsloven § 7-6 tredje ledd oppstiller egne frister for opplysningsplikt etter bestemmelsen. 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 i utgangspunktet alle typer bransjer, og uavhengig av hvor oppdraget skal utføres. I skatteforvaltningsforskriften § 7-6-4 gjøres det imidlertid unntak fra opplysningsplikten, når avtalt vederlag ved tildeling av oppdraget er under 10 000 kroner. I skatteforvaltningsloven § 7-6 annet ledd gjøres det også unntak fra opplysningsplikten for oppdrag som ikke utføres på plass for bygge- og monteringsvirksomhet, forutsatt at oppdraget ikke utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll. Dette vil være oppdrag som ikke utføres i oppdragsgivers egne lokaler, eller oppdrag som utføres på et sted som oppdragsgiver ikke disponerer. For eksempel vil oppdrag som utføres i oppdragstakers egne lokaler eller andre steder oppdragsgiver ikke har tilgang til, være omfattet av unntaket.

For oppdrag som har flere underkontrakter, innebærer reglene at flere aktører i kontraktskjeden er pliktige til å gi de samme opplysningene. Hovedoppdragsgiver og underoppdragsgivere vil ha opplysningsplikt om oppdragene under i kjeden (alle ledd nedover). Oppdragstakere i kjeden vil ha opplysningsplikt om oppdragstakere under seg, hvem som er hovedoppdragsgiver, samt egne arbeidstakere og underoppdragstakers arbeidstakere. Det er tilstrekkelig at en av aktørene oppfyller opplysningsplikten når flere aktører har opplysningsplikt om de samme opplysningene i en kontraktskjede. Aktørene kan inngå avtale om hvem som skal gi opplysninger til skattemyndighetene. En slik avtale fritar imidlertid ikke aktørene fra opplysningsplikten, dersom avtalen ikke overholdes.

Dersom opplysningsplikten ikke overholdes, kan skattemyndighetene ilegge tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven § 14-1, og overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven § 14-7. Den opplysningspliktige kan også bli ansvarlig for oppdragstakers forfalte skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 16-51, dersom oppdragsgiveren forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å gi pliktige opplysninger til skattemyndighetene.

Opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6 kommer i tillegg til opplysningsplikt om egne forhold til skattemyndighetene, jf. lovens kapittel 8. I tillegg kommer plikter til andre myndigheter enn skattemyndighetene, som for eksempel plikt for utenlandsk virksomhet til å registrere seg i Foretaks- og/eller Enhetsregisteret. Det gjøres unntak fra den alminnelige meldeplikten om arbeidstakere til NAVs arbeidsgiver- og arbeidstakerregister, når det er gitt opplysninger om arbeidstaker etter skatteforvaltningsloven § 7-6, jf. forskrift om aa-registeret § 5 nr. 2 bokstav d.

21.3 Høringen

21.3.1 Bakgrunn for høringen

Opplysningsplikten om utenlandske oppdragstakere ble først innført på slutten av 1970-tallet, og er senere endret flere ganger. I 2004 ble ordningen utvidet fra å gjelde oppdrag på plass for bygge- og monteringsvirksomhet og kontinental-sokkelen, 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.

Våren 2015 mottok EFTAs overvåkningsorgan (ESA) 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 «tvingende allmenne hensyn». Restriksjonen kan ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å ivareta disse hensynene. Sakene er fremdeles til behandling. ESA har i åpningsbrev 13. januar 2016 uttalt at deres foreløpige oppfatning er at reglene er i strid med EØS-avtalen.

På denne bakgrunn ga departementet i februar 2016 Skattedirektoratet i oppdrag, å utrede forholdet mellom gjeldende ordning og EØS-regelverket. Direktoratet ble også bedt om å vurdere om det burde gjøres endringer i regelverket, herunder begrense opplysningsplikten. Direktoratet oversendte sin utredning og sine endringsforslag til departementet i juli 2016. I rapporten konkluderte direktoratet med at gjeldende ordning ikke er i strid med EØS-regelverket, men at regelverket likevel kan forenkles slik at byrden for de opplysningspliktige lettes samtidig som

skattemyndighetenes behov for opplysninger ivaretas tilstrekkelig.

21.3.2 Høringsforslaget

Den 11. oktober 2016 sendte departementet på høring forslag til endringer i opplysningsplikten om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Høringsforslaget bygget på forslagene i Skattedirektoratets rapport fra juli 2016, og denne var vedlagt høringsnotatet.

Departementet foreslo å erstatte unntaket fra opplysningsplikten for oppdrag som utføres på et sted som ikke står under oppdragsgivers kontroll med en generell begrensning. Begrensningen innebar at oppdragsgivere bare skulle ha opplysningsplikt om to ledd nedover i en kontraktskjede (oppdragstaker og dennes underoppdragstaker) og ett ledd oppover (oppdragsgivers egen oppdragsgiver). Videre foreslo departementet å heve grensen for unntak fra opplysningsplikten for små oppdrag, fra 10 000 kroner til 50 000 kroner. Det primære ansvaret for å gi opplysninger om oppdragstakers arbeidstakere ble foreslått å pålegge oppdragstaker (arbeidstakerens arbeidsgiver), men slik at oppdragsgiver skulle få en sekundær plikt til å gi opplysninger om arbeidstakere dersom oppdragstaker ikke oppfylte opplysningsplikten. Endelig foreslo departementet å oppheve regelen om at oppdragsgiver kan bli ansvarlig for oppdragstakers forfalte skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 16-51, dersom oppdragsgiveren forsettlig eller grovt uaktsomt har unnlatt å gi pliktige opplysninger til skattemyndighetene.

Departementet ba høringsinstansene om å uttale seg om det også burde gjøres andre endringer i opplysningsplikten. Høringsinstansene ble bedt om å uttale seg om opplysningsplikten burde begrenses for bestemte bransjer eller bestemte typer oppdrag, og om det burde innføres unntak fra opplysningsplikten for oppdrag med kort varighet eller oppdrag som utføres av oppdragstakere som har en form for tilstedeværelse i Norge. Endelig ble høringsinstansene bedt om å uttale seg om reglene for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr.

Høringsforslaget ble sendt til 45 instanser, og fristen for å avgi merknader var 11. januar 2017.

21.3.3 Merknader fra høringsinstansene

Departementet mottok svar fra 27 instanser innen høringsfristen. Følgende instanser har avgitt realitetsuttalelse til forslaget:

- Agder politidistrikt
- Arbeids- og velferdsdirektoratet
- Arbeidstilsynet
- Byggenæringens landsforbund
- Den norske Revisorforeningen
- Get AS
- Hovedorganisasjonen Virke
- IKT-Norge
- Justis- og beredskapsdepartementet
- Landsorganisasjonen i Norge
- NHO
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- Norsk olje og gass
- Politidirektoratet
- Regelrådet
- Regnskap Norge
- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå
- Utenlandsforum
- Øystein Sundsbø (privatperson)

Arbeids- og sosialdepartementet, Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Klima- og miljødepartementet, Kunnskapsdepartementet, Utenriksdepartementet og Utenlandsforum har svart at de ikke har merknader til forslaget.

Arbeids- og velferdsdirektoratet, Den norske Revisorforeningen, Get AS, NHO og Norsk olje og gass støtter de foreslåtte endringene eller stiller seg positiv til dem. Særlig fremheves at det er positivt at opplysningsplikten forenkles og begrenses for næringslivet som benytter seg av utenlandsk arbeidskraft. *Byggenæringens Landsforening* er grunnleggende positiv til forslaget, men påpeker samtidig at det er viktig at det ikke innføres endringer som bidrar til å forsterke problemet med manglende innrapportering til skattemyndighetene.

Hovedorganisasjonen Virke mener både de gjeldende og de foreslåtte reglene i for stor grad rammer virksomheter som ønsker å være seriøse og overholde regelverket. *Landsorganisasjonen i Norge* fremhever at reglene i for liten grad settes i sammenheng med behovet for tverrfaglig samarbeid for å bekjempe arbeidslivskriminalitet.

Politidirektoratet mener det må foretas en vurdering av om de foreslåtte endringene vil ha en negativ effekt i bekjempelsen av arbeidslivskriminalitet og økonomisk kriminalitet.

Flere instanser, herunder *Den norske Revisorforeningen, Get AS, Hovedorganisasjonen Virke og Norsk olje og gass*, er i tvil om forslaget går langt nok for å overholde Norges EØS-rettslige forpliktelser.

Det nærmere innholdet i høringsinstansenes merknader vil bli behandlet løpende i tilknytning til de enkelte forslagene.

21.4 Vurderinger og forslag

21.4.1 Generell begrensning av opplysningsplikten

For å redusere omfanget av opplysningsplikten ble det i høringsforslaget foreslått en generell begrensning av hvor mange ledd i en kontraktskjede aktørene skal gi opplysninger om. Forslaget innebar at en oppdragsgiver bare skal gi opplysninger om oppdragstakere han selv inngår kontrakt med og eventuelt dennes underoppdragstaker (to ledd nedover i en kontraktskjede). Oppdragsgiver skulle etter forslaget også gi opplysninger om sin egen oppdragsgiver. Begrensningen ble foreslått å gjelde uavhengig av type oppdrag, også for oppdrag på kontinentalsokkelen og for oppdrag som utføres på plass for bygge- og monteringsvirksomhet. Forslaget ble begrunnet med at en generell begrensning uavhengig av bransje, vil forenkle regelverket i tillegg til at byrden for de opplysningspliktige reduseres. Samtidig vil skattemyndighetene fremdeles ha flere opplysningspliktige å forholde seg til, dersom en aktør ikke overholder opplysningsplikten.

Norsk olje og gass er positiv til den generelle begrensningen i opplysningsplikten, særlig den foreslåtte begrensningen til to ledd nedover i kontraktskjeden. *Byggenæringens Landsforening* er også positiv til å begrense opplysningsplikten til ett ledd oppover i kjeden, men støtter ikke begrensningen nedover til to ledd. Etter landsforeningens oppfatning vil ikke den foreslåtte begrensningen gi bedre sammenheng i regelverket (anskaffelsesregelverket), og man vil heller ikke få lettere oversikt over kontraktskjeden. *Landsorganisasjonen i Norge* er også imot denne begrensningen, og viser til at erfaring og praksis viser viktigheten av opplysningsplikt gjennom hele kontraktskjeden. *Arbeidstilsynet* fremhever at erfaringer viser at det er i de ytterste leddene det foregår mest lovbrudd, herunder arbeidsmarkeds-kriminalitet og sosial dumping. Dersom opplysningsplikten begrenses ytterligere, vil det etter tilsynets vurdering bli vanskeligere å oppdage lovbrudd.

Departementet opprettholder den generelle begrensningen i opplysningsplikten som ble foreslått i høringsnotatet, slik at det bare skal gis opplysninger om egen oppdragsgiver (ett ledd oppover), oppdragstaker og eventuelt én

underoppdragstaker (to ledd nedover). Gjeldende ordning om at det skal gis opplysninger om hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden fastholdes. Hovedoppdragsgiver vil være den oppdragsgiveren i en kontraktskjede som først gir et oppdrag til en utenlandsk oppdragstaker.

Opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6 knytter seg isolert sett kun til det enkelte oppdraget. Dersom oppdraget inngår som et ledd i en kontraktskjede, vil imidlertid både omstendigheter over og under det aktuelle oppdraget kunne være av betydning for vurderingen av om det foreligger skatteplikt. Gjeldende regelverk innebærer at skattemyndighetene ved manglende oppfyllelse hos et ledd i kontraktskjeden, kan innhente opplysningene fra aktørene over vedkommende i kjeden, og på denne måten sikre seg nødvendige opplysninger og oversikt. Etter departementets vurdering er det viktig at en begrensning i opplysningsplikten ikke medfører at skattemyndighetene mister denne muligheten.

Ved å begrense opplysningsplikten til to ledd nedover og et ledd oppover i kjeden, vil skattemyndighetene fremdeles få nødvendig oversikt over kontaktleddene under og over det aktuelle oppdraget. Ved å fastholde gjeldende ordning hvor det også skal gis opplysninger om hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden, vil skattemyndighetene sikres adgangen til å kunne følge kontraktleddene nedover, og på denne måten skaffe seg nødvendig oversikt over kjeden. Som følge av begrensningen må skattemyndighetene imidlertid forholde seg til flere ledd i kontraktskjeden, og må også samordne informasjonen fra de ulike aktørene. Dette vil innebære økt ressursbruk i Skatteetaten. For de opplysningspliktige vil begrensningen redusere den administrative byrden ved å måtte skaffe informasjon om underoppdrag som kan være vanskelig tilgjengelig.

Etter departementets vurdering vil den foreslåtte begrensningen forenkle regelverket og skape økt forutberegnelighet for de opplysningspliktige, samtidig som skattemyndighetenes behov for opplysninger og oversikt ivaretas.

Departementet viser til endringer i skatteforvaltningsloven § 7-6 første ledd.

21.4.2 Oppheving av unntaket for oppdrag som utføres på et sted som ikke står under oppdragsgivers kontroll

Departementet foreslo i høringsnotatet å oppheve unntaket for oppdrag i riket som ikke utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll. Unntaket gjelder ikke på sokkelen eller for oppdrag på

plass for bygge- og monteringsvirksomhet. Unntaket ble innført i 2008 fordi opplysningsplikten var vanskelig å oppfylle, når et oppdrag ble utført på et sted som oppdragsgiveren ikke hadde tilgang til eller kunne utøve annen kontroll over, se Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) punkt 7.5.3. Etter innføringen har det vist seg at unntaket har vært vanskelig å praktisere, da det har skapt tolkningstvil både for skattemyndighetene og for de opplysningspliktige. Fordi forslaget isolert sett innebærer en utvidelse, foreslo departementet andre generelle begrensninger i opplysningsplikten for å veie opp for dette.

Byggenæringens Landsforening og Landsorganisasjonen i Norge støtter at unntaket oppheves. *Arbeidstilsynet* er usikker på hvilke konsekvenser opphevelsen vil medføre, og mener dette bør utredes nærmere. *Norsk olje og gass* påpeker enkelte utfordringer ved at unntaket oppheves. Det vises til at oppdragsgiver vil pålegges opplysningsplikt om oppdrag det ikke er mulig å føre tilsyn eller kontroll med, og at det er betenkelig at oppdragsgiver kan ilegges sanksjoner i disse tilfellene. Forutsatt at unntaket oppheves, mener *Norsk olje og gass* at det bør vurderes å innføre egne sanksjonsregler for dette. *Norsk olje og gass* ser behovet for å unnta særskilte bransjer, for eksempel transportbransjen, fra opplysningsplikten, da det vil være tilnærmet umulig å føre kontroll med oppdragstakerne innenfor enkelte bransjer.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at unntaket blir opphevet. Selv om en opphevelse av unntaket vil utvide opplysningsplikten sammenlignet med gjeldende rett, mener departementet dette vil veies opp ved at omfanget av opplysningsplikten generelt begrenses. Etter departementets vurdering er det svært uheldig med et unntak i regelverket som skaper usikkerhet både for de opplysningspliktige og for skattemyndighetene. Når det gjelder bekymringen om at oppdragsgivere vil bli pålagt opplysningsplikt om oppdrag det ikke vil være mulig å føre tilsyn eller kontroll med, vil dette etter departementets vurdering avhjelpest ved at det samtidig innføres en generell begrensning om at opplysningsplikten bare skal gjelde to ledd nedover i en kontraktskjede. Departementet ser at det kan være behov for å gjøre unntak fra opplysningsplikten. Dette vil for eksempel kunne være aktuelt for enkelte bransjer det er særlig vanskelig for oppdragsgiver å føre kontroll over, og som faller utenfor den type oppdrag skattemyndighetene har et behov for opplysninger om. Eksempler på dette kan være oppdrag innenfor transportbransjen (kabotasjeoppdrag) og IKT-bransjen. Etter depar-

tementets vurdering vil slike unntak kunne gjennomføres i forskrift til skatteforvaltningsloven. Hjemmel til å fastsette fritak fra opplysningsplikten etter skatteforvaltningslovens kapittel 7, er gitt i skatteforvaltningsloven § 7-13 første ledd.

Departementet viser til forslag til opphevelse av skatteforvaltningsloven § 7-6 annet ledd.

21.4.3 Unntak fra opplysningsplikt for små oppdrag

Departementet foreslo i høringsnotatet å øke grensen for unntaket fra opplysningsplikten for små oppdrag, fra 10 000 kroner til 50 000 kroner. Økningen ble begrunnet med at de administrative kostnadene ved å oppfylle opplysningsplikten ved slike oppdrag, er relativt store sammenlignet med nytteverdien Skatteetaten har av å få opplysningene. Det ble vist til at å øke grensen både vil innebære at oppdrag som er opplysningspliktige etter gjeldende rett vil falle utenfor ordningen, og at dette særlig vil gjelde for oppdrag med kort varighet. For slike oppdrag oppleves opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6 som særlig byrdefull. En grense på 50 000 kroner ble ansett hensiktsmessig, da den er sammenfallende med grensen for registrering i merverdiavgiftsregisteret etter merverdiavgiftsloven § 2-1.

Landsorganisasjonen i Norge er imot forslaget og ser ikke noen god begrunnelse for å øke grensen på 10 000 kroner. Det vises til at privatmarkedet er en stor arena for svart arbeid og skatteundragelser, og at opplysningsplikten for aktører i dette markedet, samt for småoppdrag generelt, bør skjerpes og ikke svekkes. *Hovedorganisasjonen Virke* mener det bør være fritak for oppdrag som innebærer kortere opphold enn 10 dager i Norge. Videre bør grensen for oppdrag som skal innrapporteres økes til 100 000 kroner. *Øystein Sundsbø* fremhever at det kan være grunn til å fastsette unntak for enkeltstående oppdrag av kort varighet. *Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund* mener opplysningsplikten ikke bør begrenses til korte oppdrag i seg selv, ettersom en økning av beløpsgrensen til 50 000 kroner vil avgrense tilstrekkelig mot denne typen oppdrag.

Etter departementets vurdering er det gode grunner for å øke den gjeldende grensen på 10 000 kroner. Å øke grensen vil være administrativt besparende både for Skatteetaten og for de opplysningspliktige som faller under grensen. Etter departementets vurdering vil det imidlertid være tilstrekkelig å øke beløpsgrensen til 20 000 kroner. Fordi grensen er lavere enn beløpsgrensen for registrering i merverdiavgiftsregisteret,

vil man fremdeles kunne fange opp foretak som ikke er registrert.

Når det gjelder bekymringen rundt svart arbeid og skatteundragelser i privatmarkedet, viser departementet til at privatpersoner som gir utenlandske arbeidstakere oppdrag, ikke vil være omfattet av opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven § 7-6.

Unntaket fra opplysningsplikten for små oppdrag er etter gjeldende regelverk fastsatt i skatteforvaltningsforskriften § 7-6-4, med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 7-13 første ledd. Departementet tar sikte på at en økning av beløpsgrensen vil kunne fastsettes med samme ikrafttredelse som de foreslåtte endringene i skatteforvaltningsloven § 7-6.

21.4.4 Endring i opplysningsplikten om arbeidstakere

Departementet foreslo i høringsnotatet at oppdragsgivers opplysningsplikt om oppdragstakers arbeidstakere skal være av sekundær karakter, slik at opplysningsplikten for oppdragsgiver først vil inntre dersom det viser seg at oppdragstaker ikke har gitt nødvendige opplysninger. Høringsforslaget medfører at oppdragsgiver i første omgang bare trenger å forsikre seg om at oppdragstaker har gitt opplysningene som omfattes av opplysningsplikten. Forslaget ble begrunnet med at slik gjeldende regel er utformet, hvor oppdragsgivere har opplysningsplikt om egne og oppdragstakers arbeidstakere, vil opplysningsplikten kunne være vanskelig å oppfylle for oppdragsgiver.

Norsk olje og gass oppfatter ikke den foreslåtte endringen som en lemping for oppdragsgiver, ettersom denne fortsatt vil ha en sekundær opplysningsplikt. *Norsk olje og gass* foreslår at oppdragsgiver heller kan pålegges en generell plikt til å bistå skattemyndighetene med opplysninger man har tilgjengelig eller med rimelighet kan fremskaffe. Skattemyndighetene bør videre ha tilstrekkelige pressmidler, som gjennomføring av skjønnslikning, basert på informasjonen man med rimelighet kan få fra en oppdragsgiver.

Landsorganisasjonen i Norge frykter at en endring vil svekke oppdragsgivers ansvar for, og kontroll med, at regelverket etterleves nedover i kontraktskjeden.

Departementet foreslår at opplysningsplikten om arbeidstakere skal begrenses til bare å gjelde egne arbeidstakere. Det er først og fremst arbeidstakerens arbeidsgiver som har tilgjengelig, eller som lett kan fremskaffe, de opplysningene

som skal meldes til skattemyndighetene. Opplysningene som skal gis om en arbeidstaker fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 7-6-1 annet ledd, og innebærer opplysningsplikt om navn, fødselsdato, norsk og/eller utenlandsk identifikasjonsnummer og adresse i Norge og i utlandet. Dersom arbeidstaker ikke har norsk identifikasjonsnummer, skal det i tillegg gis opplysninger om kjønn, nasjonalitet og sivilstand. I tillegg kommer opplysninger om arbeidsforholdet, herunder opplysninger om oppdraget og tid og sted for utførelse av arbeid. Dette er opplysninger som departementet antar kan være vanskelig tilgjengelig for aktører som ikke er i et direkte kontraktsforhold med arbeidstakeren. Ved å innføre en sekundær opplysningsplikt for oppdragsgiver, vil opplysningsplikten først inntre når oppdragstaker ikke oppfyller sin opplysningsplikt. Opplysningsplikten vil da gjelde uavhengig av om oppdragsgiver har opplysningene tilgjengelig, og manglende oppfyllelse vil kunne sanksjoneres etter skatteforvaltningslovens kapittel 14. Dersom oppdragsgiver ikke har opplysningene om oppdragstakers arbeidstakere tilgjengelig, må oppdragsgiver skaffe disse til veie enten ved å få opplysningene fra oppdragstaker eller fra arbeidstakerne. Når forutsetningen for at den sekundære opplysningsplikten skal inntre, er at oppdragstaker ikke selv har gitt opplysningene til skattemyndighetene, vil det også kunne bli vanskelig for oppdragsgiver å innhente disse opplysningene fra oppdragstaker.

Norsk olje og gass foreslår at man innfører en plikt til å bistå skattemyndighetene med de opplysningene man har tilgjengelig eller lett kan fremskaffe. Etter departementets vurdering vil en slik bistand være omfattet av skatteforvaltningsloven § 10-2. Etter denne bestemmelsen kan skattemyndighetene innhente opplysninger fra tredjeparter, når den skattepliktige ikke oppfyller sin opplysningsplikt. Tredjepart plikter å gi skattemyndighetene opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt, men gjelder bare opplysninger tredjeparten har tilgjengelig, jf. Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5.1.6. Etter departementets vurdering vil bestemmelsen kunne gi skattemyndighetene adgang til ved behov å innhente opplysninger om oppdragstakers arbeidstakere fra oppdragsgiver, dersom oppdragsgiver har denne informasjonen tilgjengelig. Departementet legger til grunn at dette vil ivareta skattemyndighetenes behov for å innhente opplysninger fra oppdragsgiver, ved manglende oppfyllelse fra oppdragstaker.

Departementet viser til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 7-6 første ledd.

21.4.5 Oppheving av ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51

Departementet foreslo i høringsnotatet å oppheve ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51. Regelen innebærer at den opplysningspliktige kan bli ansvarlig for oppdragstakers forfalte skatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og forskuddstrekk, dersom oppdragsgiveren forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å gi pliktige opplysninger til skattemyndighetene. Opphevelsen ble begrunnet med at regelen er lite brukt i praksis.

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, Politidirektoratet og Landsorganisasjonen i Norge er imot forslaget, og viser til at regelen kan ha en viss betydning for å sikre etterlevelse av opplysningsplikten.

Etter departementets vurdering er sanksjonsreglene i skatteforvaltningsloven tilstrekkelige for å sikre etterlevelse av opplysningsplikten. Ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51 brukes i praksis ikke, ettersom det er mer hensiktsmessig å anvende tvangsmulkt og eventuelt overtredelsesgebyr for å sikre etterlevelse av opplysningsplikten. Departementet opprettholder på denne bakgrunn forslaget om å oppheve ansvarsregelen, og viser til forslag om opphevelse av skattebetalingsloven § 16-51.

21.4.6 Reaksjoner ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten

I høringsnotatet ba departementet høringsinstansene om å uttale seg om anvendelsen av reaksjonsreglene i skatteforvaltningsloven kapittel 14, ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten. I Skattedirektoratets rapport fra juli 2016 ble de nye reglene i skatteforvaltningsloven vurdert opp mot opplysningsplikten om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Det ble vist til at særlig regelen om overtredelsesgebyr innebærer ulike tolkningssspørsmål for skattemyndighetene.

Flere høringsinstanser mener det bør vurderes å innføre egne sanksjonsbestemmelser ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6. *Landsorganisasjonen i Norge* fremhever at virkemidlene må utformes slik at de motiverer til oppfyllelse av plikter så raskt som mulig. De bør settes høyt nok og bør i tillegg kunne ilegges progressivt sett opp mot forsinkelsens varighet. *Get AS* mener overtredelser som hovedregel bør sanksjoneres med tvangsmulkt, og at overtredelses-

gebyr kun bør benyttes der tvangsmulkt finnes utilstrekkelig for å oppnå etterlevelse.

Departementet vil ikke på nåværende tidspunkt foreslå egne reaksjonsbestemmelser for manglende oppfyllelse av opplysningsplikten. Departementet viser til at skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1. januar 2017, og at reaksjonsreglene bør praktiseres i noe lenger tid før det vil være aktuelt å vurdere eventuelle tilpasninger. Et eventuelt forslag om tilpassede reaksjonsregler vil bli sendt på alminnelig høring.

21.5 Personvernkonsekvenser

Opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6 omfatter opplysninger om arbeidsoppdrag og arbeidstaker. Dette innebærer behandling av personopplysninger som navn, fødselsdato, norsk fødselsnummer eller d-nummer, utenlandsk identitetsnummer og adresse i Norge og i utlandet. Dersom en arbeidstaker ikke har norsk fødselsnummer eller d-nummer, skal det i tillegg gis opplysninger om kjønn, nasjonalitet og sivilstand. Opplysningene karakteriseres ikke som sensitive. Departementets forslag om endringer i opplysningsplikten innebærer ikke endringer i omfanget av og behandlingen av personopplysninger. Skattemyndighetene vil motta de samme opplysningene som etter gjeldende regelverk, men i noe mindre omfang. Reglene om opplysningsplikt om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere er nødvendige for at Skattemyndighetene skal kunne fastsette riktig skatt for utenlandske skattepliktige. Etter departementets vurdering innebærer ikke forslaget vesentlige personvernkonsekvenser.

21.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer ikke endringer i de materielle skattereglene, og forslaget har dermed ikke provenymessige konsekvenser.

Samlet sett legger departementet til grunn at forslaget vil redusere de administrative kostnadene for de opplysningspliktige. Oppheving av unntaket fra opplysningsplikt for oppdrag i riket som utføres på et sted som ikke står under oppdragsgivers kontroll, innebærer en utvidelse av hvilke oppdrag som vil være omfattet av opplysningsplikten. Isolert sett vil dette øke den administrative byrden for de opplysningspliktige. Etter departementets vurdering vil imidlertid dette

veies opp av de mer generelle begrensningene i opplysningsplikten. Forslaget om å begrense opplysningsplikten til ett ledd oppover og to ledd nedover i en kontraktskjede, begrense opplysningsplikten om arbeidstakere til bare å gjelde egne arbeidstakere, samt å heve den økonomiske grensen for unntak fra opplysningsplikten, vil føre til at det ikke lenger vil være opplysningsplikt om de opplysningene departementet antar vil være mest krevende å oppfylle. Dette vil både redusere de administrative byrdene for de opplysningspliktige, samtidig som det forenkler regelverket. Departementet antar at forslaget om å oppheve ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51, ikke vil ha nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser for hverken de opplysningspliktige eller Skatteetaten, da regelen i liten grad har blitt brukt.

Samlet sett fører forslaget til at skattemyndighetene får færre opplysninger enn etter gjeldende

ordning, ettersom forslaget innebærer at skattemyndigheten ikke vil motta opplysninger fra like mange opplysningspliktige som i dag. For å kompensere for dette må opplysningene skaffes til veie på annen måte, noe som vil føre til økt ressursbruk. Den økte ressursbruken, kan etter departementets vurdering forsvares ved at forslaget innebærer forenklinger for næringslivet og samlet sett reduserer de administrative byrdene for de opplysningspliktige. Den økte ressursbruken vil også kunne reduseres ved at det innføres en ny elektronisk portal som skal legge til rette for en mer effektiv ordning for rapportering.

21.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i skatteforvaltningsloven § 7-6, og opphevelsen av skattebetalingsloven § 16-51, trer i kraft 1. januar 2018.

22 Oppretting og presisering av lovtekst mv.

22.1 Oppretting av begrepsbruk i skatteloven – egenkapitalbevis og eierandelskapital

I enkelte bestemmelser i skatteloven anvendes begrepene «grunnfondsbevis» og «grunnfondsbeviskapital». Ved en endring i den daværende finansieringsvirksomhetsloven i 2009 ble disse begrepene erstattet med henholdsvis «egenkapitalbevis» og «eierandelskapital», jf. lov 19. juni 2009 nr. 46 om endringer i finansieringsvirksomhetsloven og enkelte andre lover (Kapital- og organisasjonsformer i sparebanksektoren mv.). Denne endringen i begrepsbruk bør gjenspeiles i skatteloven.

Departementet foreslår derfor at begrepet «grunnfondsbevis» i skatteloven erstattes med begrepet «egenkapitalbevis», og at begrepet «grunnfondsbeviskapital» erstattes med begrepet «eierandelskapital». Forslaget innebærer ingen realitetsendring.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2-3, § 4-2, § 4-12, § 4-51, § 5-14, § 6-40, § 9-11, § 10-10, § 10-11, § 10-30, § 10-36, § 10-70 og § 19-2. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

22.2 Skatteloven § 10-13

Ved endringslov 18. desember 2015 nr. 115 ble det gjennomført endringer i skatteloven § 10-13 om utbytte til utenlandsk aksjonær. Endringene var ledd i innføringen av nye skatteregler for verdipapirfond og oppjustering av aksjeutbytte mv., jf. Prop. 1 LS (2015–2016) *Skatter, avgifter og toll 2016* punkt 3.1.3 og 7.4.

Ved en inkurie ble de nevnte endringene i skatteloven § 10-13 reversert ved innføringen av skatteforvaltningsloven, jf. Prop. 38 L (2015–2016). Departementet foreslår at feilen rettes. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-13 første ledd. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

22.3 Skatteloven § 10-20

Skatteloven § 10-20 tredje ledd har tre bokstaverpunkter. Ved en inkurie er disse betegnet b, c og d i stedet for a, b og c. Departementet foreslår at feilen rettes. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-20 tredje ledd. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

22.4 Skatteloven § 11-7

Skatteloven § 11-7 om skattemessig kontinuitet ved fusjon og fisjon av selskaper, regulerer i fjerde ledd inngangsverdi og ervervstidspunkt for vederlagsaksjer. Selv om bestemmelsen bare nevner aksjer, er det sikker rett at den også omfatter andeler i selskap med deltakerfastsetting. Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at det fremgår klart at den omfatter «aksjer og andeler». Det vises til forslag til endring i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

22.5 Skattebetalingsloven § 5-11

I skattebetalingsloven § 5-11 om opplysninger om forskuddstrekk er det flere henvisninger til § 5-4 om plikt til å foreta forskuddstrekk.

Paragraf 5-11 første ledd annet punktum viser til § 5-4 tredje ledd som ble flyttet til annet ledd i samme bestemmelse ved lovendring 27. mai 2016. Ved en inkurie ble henvisningen i § 5-11 første ledd annet punktum ikke endret. Departementet foreslår at dette rettes slik at § 5-11 første ledd annet punktum viser til § 5-4 annet ledd.

Paragraf 5-11 første ledd tredje punktum viser til § 5-4 annet ledd. Ved lovendringen 27. mai 2016 ble det som inntil da var § 5-4 annet ledd opphevet som følge av at det ikke lenger skal foretas forskuddstrekk i aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer. Det ble i stedet inntatt en ny bestemmelse i § 5-4a første ledd om at aksjeselskap mv. har plikt til å foreta skattetrekk ved utbytteutdelingen. Ved en inkurie ble henvisningen i § 5-11 første ledd

tredje punktum ikke endret. Departementet foreslår at dette rettes slik at § 5-11 første ledd tredje punktum viser til § 5-4a første ledd.

Overskriften til § 5-11 må endres for å vise at bestemmelsen etter opprettingene gjelder opplys-

ningsplikt ved både forskuddstrekk og skatte-
trekk.

Departementet viser til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 5-11. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

Del IV
Omtalesaker

23 Naturalytelser

Naturalytelser er ytelser som mottas i arbeidsforhold og består av annet enn penger, men gir en privatøkonomisk fordel. Naturalytelser er skattepliktige, og verdien settes som hovedregel til omsetningsverdi med mindre det er gitt skattefritak eller særskilte regler om verdsettelse. Eksempelvis er det fritak for enkelte gaver, rimelige velferdstiltak, overtidsmat og rimelige personalrabatter.

Det er klare svakheter ved gjeldende regler for skattlegging av naturalytelser. Det gjør det krevende å etterleve og håndheve regelverket. Blant annet har noen av skattefritakene svært skjønnsmessige vilkår, som gjør det vanskelig å vite hvor grensen går mellom skattefrie og skattepliktige ytelser. Videre inneholder regelverket noen unntak fra hovedregelen om verdsettelse til omsetningsverdi som kan føre til ulik verdsettelse av samme vare eller tjeneste. I tilfeller der ansatte mottar skattepliktige ytelser fra tredjeparter er det uklart etter gjeldende rett om det er arbeidsgiveren eller tredjeparten som plikter å gi lønnsopplysninger, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift. Sivilombudsmannen har i en konkret klagesak fra 2012 oppfordret lovgiver til å gjennomgå og avklare dette prinsipielle spørsmålet.

Skattedirektoratet hadde på høring forslag til forbedringer av regelverket for skattlegging av naturalytelser første kvartal 2017. Høringsinstansene er gjennomgående enige i at det er behov for forbedringer av regelverket, men har merknader til enkelte av forslagene til løsninger. Særlig var det mange, men relativt sprikende, merknader til forslaget til skattefritaksregler for personalrabatter.

Høringsuttalelsene tilsier at det er behov for å vurdere flere av elementene i de forslagene som var på høring nærmere, herunder personalrabatter. I det videre arbeidet skal det tas utgangspunkt i at arbeidsgiver er ansvarlig for innrapportering, forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift for alle skattepliktige ytelser arbeidstakeren mottar i arbeidsforholdet, også når ytelsen kommer fra/via tredjeparter. Det arbeides videre med forslaget om å oppheve særreglene for verdsettelse av naturalytelser, slik at verdsettelsen i flest mulig tilfeller skal følge hovedregelen om verdsettelse til omsetningsverdi i sluttbrukermarkedet. Det vil bli vurdert om skattleggingen kan innrettes på en måte som forenkler etterlevelsen sammenlignet med høringsforslagene.

24 Skatte- og arbeidsgiveravgiftsfritak for frivillige og ideelle organisasjoner – beløpsgrenser

For veldedige og allmenntilgynnsomme institusjoner gjelder det visse lempelige skatte- og avgiftsregler. For noen av disse reglene er det beløpsgrenser. Finansdepartementet er blitt kjent med at det er noe usikkerhet om hvordan disse beløpsgrensene skal anvendes.

Etter skatteloven § 2-32 første ledd er «[m]ild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål» fritatt for formues- og inntektsskatt. Dersom slike institusjoner driver økonomisk virksomhet, vil de likevel være skattepliktige for slik inntekt og formue dersom inntektene overstiger bestemte beløpsgrenser, jf. bestemmelsens annet ledd. Videre følger det av folketrykklagen § 23-2 åttende ledd at «veldedig eller allmenntilgynnsom institusjon eller organisasjon» er fritatt fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift for lønnsutgifter som ikke er knyttet til organisasjonens næringsvirksomhet, så fremt de totale lønnsutgiftene ikke overstiger bestemte beløpsgrenser.

I desember 2016 avga Skattedirektoratet en fortolkningsuttalelse som fastslo at beløpsgrensene gjelder for hver selvstendige juridiske enhet som utgjør et selvstendig skattesubjekt. Dette innebar at underavdelinger eller -grupper til det selvstendige skattesubjektet ikke kunne nyttig-

gjøre seg hver sine grensebeløp. Det ble lagt til grunn at den rettsforståelse uttalelsen ga uttrykk for, ville bli gjort gjeldende fra 1. januar 2018.

I etterkant av uttalelsen har det vist seg at blant annet mange idrettslag i lengre tid har forstått og praktisert reglene slik at hver underavdeling/-gruppe med eget styre mv. kan benytte seg av hver sine grensebeløp. Denne praksisen har sin bakgrunn i usikkerhet om fortolkningen av gjeldende regelverk, der rettskildet bildet har vært noe uklart.

For de organisasjoner/institusjoner som har lagt til grunn at hver undergruppe er en selvstendig beregningsenhet, innebærer Skattedirektoratets uttalelse i realiteten en skjerpet skatte- og arbeidsgiveravgiftsplikt. Formålet med fortolkningsuttalelsen var imidlertid å avklare rettstilstanden, ikke å endre den.

På denne bakgrunn vil departementet foreta en nærmere vurdering av gjeldende rett på dette området, med sikte på å finne en god løsning. Departementet tar sikte på å sende på høring et forslag til endret regelverk, som i større grad samsvarer med dagens praksis. Departementet legger til grunn at dagens praksis kan videreføres inntil endrede regler er på plass.

25 Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.)

Skatteutvalget foreslo i NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* å stramme inn hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 første ledd ved å endre tilknytningskriteriet slik at selskap registrert i Norge alltid anses hjemmehørende her. Forslaget har til hensikt å sikre at et slikt selskap ikke kan bli skattemessig bostedsløst og således unngå beskatning som bosatt i noe land. Utvalget antok at det var mindre behov for å gjøre endringer i regelen for når selskap registrert i utlandet skal anses hjemmehørende i riket, men ba Finansdepartementet vurdere behovet for endringer for å gjøre regelen mer robust overfor tilpasninger som involverer mobile skattegrunnlag.

Regjeringen fulgte opp Skatteutvalgets forslag i Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt – En skatterefform for omstilling og vekst*. Av punkt 8.6.1 fremgår det at Finansdepartementet mente utvalgets forslag om å endre tilknytningskriteriet i hjemmehørendebegrepet er godt begrunnet, og at departementet vil utrede tilknytningskravet nærmere med sikte på å sende et forslag på høring. I Innst. 273 S (2015–2016) uttalte finanskomiteen at den imøteså et høringsnotat om innstramming i hjemmehørendebegrepet for selskap.

Finansdepartementet sendte 16. mars 2017 på høring et forslag om endring av hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 første ledd. I høringsnotatet ble det foreslått innført en regel om at et selskap stiftet i Norge i utgangspunktet alltid skal anses hjemmehørende i riket. Denne

delen av forslaget fulgte opp Skatteutvalgets forslag, men med den forskjell at stiftelse ble anvendt som tilknytningskriterium i stedet for registrering. For det andre ble det foreslått en noe bredere vurdering av relevante momenter for når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket enn etter gjeldende rett. I høringsnotatet ble det også foreslått innført en regel som medfører at et selskap som i utgangspunktet er hjemmehørende i riket og har alminnelig skatteplikt til Norge, likevel ikke skal anses hjemmehørende her dersom selskapet er bosatt i en annen stat etter en skatteavtale. Formålet er å hindre skattetilpasninger som oppstår hvor et selskap er hjemmehørende i riket iht. skatteloven § 2-2 første ledd, men skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale. Endringene var foreslått gitt virkning fra og med inntektsåret 2018. Departementet viste til at endringene vil medføre at noen flere selskap ville bli ansett hjemmehørende i riket enn i dag og at det derfor kunne forventes at forslagene ville gi økte skatteinntekter. Departementet uttalte videre at provenyvirkningene vil bero på inntekter og fradrag i disse selskapene, og departementet kunne derfor ikke med rimelig grad av sikkerhet anslå størrelsen på økningen av provenyet.

Ved utløpet av høringsfristen 16. juni 2017 hadde Finansdepartementet mottatt en rekke høringsinnspill. Departementet arbeider videre med forslagene og tar sikte på å fremme et lovfor-
slag for Stortinget så snart som mulig.

26 Endringer i rentebegrensingsreglene for selskap

Et flernasjonalt konsern har incentiver til å plassere mye av konsernets gjeld og rentekostnader i de konsernselskapene som er hjemmehørende i land der skattesatsen er relativt sett høy. Motsvarende fordringer og renteinntekter kan kanaliseres til konsernselskap i land med lavere skatteinivå. Slik skattetilpasning svekker skatteinntektene, og fører til en uheldig vridning mellom selskap som har mulighet til å utnytte forskjeller i ulike lands skatteregler, og selskap som ikke har det. For å motvirke flytting av overskudd gjennom rentefradraget innførte Norge i 2014 en regel om begrensning av rentefradraget ved lån til nærstående långiver (interne renter).

Finansdepartementet sendte 4. mai 2017 på høring et forslag om endringer i rentebegrensingsreglene. Forslaget innebærer at gjeldende rentebegrensingsregel utvides til å omfatte renter på lån til ekstern långiver (eksterne renter). Bakgrunnen er at overskuddsflytting i flernasjonale konsern også kan skje gjennom eksterne renter. Samtidig foreslås å innføre unntaksregler for å skjerme ordinære låneforhold. Når eksterne renter omfattes, øker faren for at også renter i ordinære låneforhold ikke kan fradragsføres. Høringsforslaget er en oppfølging av Skattemeldingen og Stortingets enighet om en skattereform, og er i tråd med anbefalinger i OECD/G20s BEPS-prosjekt. Etter høringsforslaget skulle endringene tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Høringsfristen gikk ut 3. august 2017. I høringsrunden er det blant annet pekt på at unn-

taksreglene er kompliserte å anvende, og at reelle låneforhold ikke skjermes i tilstrekkelig grad. Flere høringsinstanser foreslår ytterligere unntaksregler og uttaler at rentefradragsrammen og terskelbeløpet for å anvende rentebegrensingsregelen må økes. Videre fremholdes at utvidelsen til eksterne renter uansett ikke bør tre i kraft før inntektsåret 2019. Det vises til at de skattepliktige bør få tilstrekkelig tid til å innrette seg når også eksterne låneforhold omfattes.

Etter departementets syn er det behov for mer tid til å vurdere synspunktene som er fremkommet i høringsrunden. Departementet vil komme tilbake med forslag til endringer i rentebegrensingsreglene så snart som mulig, med sikte på at nye regler kan tre i kraft fra og med inntektsåret 2019. Det vises for øvrig til punkt 6.5 ovenfor der enkelte mindre forslag i høringsnotatet er fulgt opp.

I en grunnlagt uttalelse 25. oktober 2016 har EFTAs overvåkningsorgan (ESA) konkludert med at gjeldende rentebegrensingsregel er i strid med EØS-avtalen fordi den mangler en unntaksregel («sikkerhetsventil»). I brev 31. januar 2017 til ESA fastholder Finansdepartementet at gjeldende regler er i samsvar med EØS-retten. Departementet informerte samtidig ESA om det pågående arbeidet med endring av rentebegrensingsreglene, jf. over, og at det kunne bli foreslått endringer i budsjettet for 2018 avhengig av utfallet av høringen.

27 Omtale av tiltak som skal motvirke overskuddsflytting mv.

I Stortingets enighet om en skattereform fra mai 2016, jf. Innst. 273 S (2015–2016), ble det i punkt 8 bestemt at det skulle gis en status for arbeidet mot overskuddsflytting mv.:

«Det gis en status for hvordan det norske lovverket er rustet for stadig mer komplekse finansielle instrumenter og selskapsstrukturer, med tanke på inntektsskifting i flernasjonale selskaper.»

Det legges til grunn at det er *overskuddsflytting* flertallet på Stortinget her har tenkt på og ikke *inntektsskifting*.¹ Med overskuddsflytting siktes det til disposisjoner som reduserer skattebelastningen i Norge, men som ikke nødvendigvis har særlig påvirkning på realøkonomiske forhold. Hensikten er å oppnå lavere beskatning av opp-tjent overskudd, og det skjer hovedsakelig gjennom grenseoverskridende disposisjoner. Typisk skjer overskuddsflytting ved gjeldsforskyvning og skattemotivert prising av konserninterne transaksjoner.

Overskuddsflytting er uheldig. Det reduserer skatteinntektene og gir en konkurranseulempe for rene nasjonale aktører som ikke har mulighet til å flytte overskudd til land med lavere skattesatser. Dette kan føre til at tilliten til skattesystemet svekkes. Uthuling av skattegrunnlag kan også skje ved skatteplanlegging som utnytter andre forskjeller i lands skatteregler (enn ulike skattesatser).

Regjeringen har de senere år gjennomført flere tiltak som skal motvirke overskuddsflytting og uthuling av det norske skattegrunnlaget. Det er gitt en bred omtale i Skattemeldingen, jf. Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt*. Selskapsskatten er i flere omganger satt ned og det vil gjøre det mindre lønnsomt å drive overskuddsflytting. Å senke selskapsskatten vil imidlertid ikke være et tilstrekkelig tiltak og annet målrettet regelverksarbeid er derfor viktig.

For å motvirke overskuddsflytting gjennom *rentefradraget* innførte Norge i 2014 en rentebegrensingsregel. Finansdepartementet sendte 4. mai 2017 på høring et forslag om å utvide rentebegrensingsregelen til også å omfatte eksterne renter. Samtidig ble det foreslått unntaksregler for å skjerme ordinære låneforhold. Dette arbeidet følger opp punkt 16 i Stortingets enighet om en skattereform. Det vises til egen omtalesak i kapittel 26.

I OECD og G20-landenes BEPS-prosjekt, som Norge deltok aktivt i, er blant annet retningslinjene for prising av konserninterne transaksjoner styrket for å sikre at inntekt i større grad tilordnes det landet hvor verdiskapingen skjer. Endringene i retningslinjene får direkte virkning i norsk rett gjennom en henvisning til retningslinjene i skatte-loven § 13-1.

I BEPS-prosjektet foreslås videre flere regler som skal motvirke uheldige virkninger av såkalte hybride arrangement. Dette er skatteplanlegging som utnytter forskjeller i landenes skatteregler (utover satsforskjeller) til å oppnå skattefordeler. I skatteopplegget for 2016 ble det gitt en regel som skal motvirke at selskap kan få skattefritak for aksjeutbytte når det utdelende selskapet samtidig har fått fradrag for utdelingen. Departementet sendte 16. mars 2017 på høring et forslag om å stramme inn hjemmehørendebegrepet for selskaper, jf. nærmere omtale i kapittel 25. I dette forslaget er det blant annet inntatt en regel som skal motvirke uheldige utslag av at land kan benytte ulike kriterier for å bestemme hvor et selskap skal anses hjemmehørende for skatteformål.

Det er også innført regler om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene. Reglene hjemler en plikt for store, flernasjonale selskap til å levere en land-for-land-rapport for skatteformål til norske skattemyndigheter. Slik regler vil være nyttige for å kunne kontrollere om priser og vilkår er riktig fastsatt ved konserninterne transaksjoner.

I BEPS-prosjektet er flere av tiltakene som skal motvirke uthuling av skattegrunnlag mv. rettet mot skatteavtalebestemmelser. For å forenkle implementeringen av disse tiltakene er det frem-

¹ Inntektsskifting beskriver det å omdanne arbeidsinntekt til eierinntekt. I et skattesystem kan det være lønnsomt pga. ulik beskatning av arbeidsinntekt og eierinntekt.

forhandlet en multilateral avtale for gjennomføringen av endringer i skatteavtaler. Ved å slutte seg til denne avtalen kan landene endre eksisterende skatteavtaler uten å reforhandle hver enkelt skatteavtale bilateralt. Norge undertegnet den multilaterale avtalen 7. juni 2017. Det tas sikte på å fremme en proposisjon for Stortingets samtykke til å sette avtalen i kraft i 2017/2018.

I skatteretten er det et særskilt ulovfestet rettsgrunnlag som skal motvirke omgåelser av skattereglene. Et forslag fra professor emeritus Frede-

rik Zimmer om å lovfeste regelen ble sendt på høring med høringsfrist 15. juni 2016. Det er kommet inn mange og omfattende merknader under høringen. Forslaget er til behandling i departementet, og det tas sikte på å fremme en proposisjon for Stortinget i 2018.

Regjeringen viser også til at det i tråd med punkt 9 i enigheten om en skattereform, er oppnevnt et utvalg som blant annet skal vurdere om skatterådgiveres opplysningsplikt bør utvides og om taushetsplikten bør begrenses ytterligere.

28 Finanskatt – tiltak mot tilpasning ved fellesregistrering av konsernforetak

I Revidert nasjonalbudsjett 2017 varslet regjeringen at den ville vurdere mulige endringer i reglene om finanskatt for å motvirke uheldige tilpasninger gjennom reglene om fellesregistrering av konsernselskap etter merverdiavgiftsloven. Departementet viser til nærmere omtale i punkt

13.3 i Prop.130 LS (2016–2017) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga.*

Departementet arbeider med den nærmere utformingen av slike regelendringer med sikte på å sende et forslag på høring.

29 Delingsøkonomi og skatt

29.1 Innledning og sammendrag

Delingsøkonomi er ikke et etablert begrep og brukes ulikt i forskjellige sammenhenger. Det er heller ikke et begrep som forekommer i skatteretten. Delingsøkonomiutvalget har i NOU 2017: 4 *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer* benyttet følgende definisjon av begrepet delingsøkonomi:

«Med delingsøkonomi menes økonomisk aktivitet som formidles gjennom digitale plattformen som legger til rette for ytelse eller utveksling av tjenester og kompetanse, eiendeler og eiendom, ressurser eller kapital, uten å overføre eierrettigheter og i hovedsak mellom privatpersoner.»

Departementet har gjennomgått skatte- og avgiftsreglene som særlig berører delingsøkonomien slik den ble definert av utvalget. Slik aktivitet er kjennetegnet av at tjenesteyter/utleier og kjøper/forbruker i hovedsak er privatpersoner, ofte omtalt som person-til-person (P2P), mens eier av den digitale plattformen normalt er et selskap. Disse selskapene går under ulike betegnelser, som også brukes her, herunder delingsøkonomiselskap, formidlingsselskap, delingsplattform, digital plattform og plattform.

Gjennomgangen omfatter rapporteringsregler, inntektsbeskatning, merverdiavgift og særavgifter. I denne sammenheng er også forslagene fra Delingsøkonomiutvalget vurdert. Utvalgets forslag og høringsuttalelsene er bredt redegjort for i Nasjonalbudsjettet 2018, se Meld. St. 1 (2017–2018) punkt 5.2.7.

Målsettingen for departementets gjennomgang har vært å undersøke hvordan skattereglene kan utformes for å bidra til mer effektiv ressursutnyttelse, likere konkurransevilkår mellom tilbydere innenfor og utenfor delingsøkonomien samt sikre skattegrunnlagene og motvirke svart økonomi.

Et sentralt tiltak er å sørge for at det legges til rette for opplysningsplikt ved formidling av utleie og tjenester over digitale plattformer. Departe-

mentet samarbeider med Skattedirektoratet for å få slike regler på plass, men det er fortsatt vesentlige punkter som er uavklart. Det tas sikte på at et høringsnotat skal være klart våren 2018, jf. nærmere omtale i punkt 29.2.

Innenfor inntektsbeskatningen byr delingsøkonomien på problemstillinger knyttet til boligutleie, beskatning av småinntekter og virksomhet samt beskatning av utenlandske delingsøkonomiselskaper.

Som et resultat av gjennomgangen foreslår departementet å avvikle skattefritaket ved korttidsutleie av egen bolig. Forslaget innebærer at utleieinntekter fra leieforhold i egen bolig som varer mindre enn 30 dager, der omfanget ikke er omfattende nok til at inntekten kan anses som virksomhetsinntekt, skal beskattes som kapitalinntekt. Den foreslåtte endringen vil gi likere konkurransevilkår mellom tradisjonell overnattingsvirksomhet som hoteller mv. og private utleiere i delingsøkonomien. Forslaget er nærmere behandlet i punkt 5.6.

Delingsøkonomiutvalget påpekte i sin utredning at utfordringene med å skattlegge tjenester i delingsøkonomien for en stor del skyldes småinntekter som er fordelt på mange kunder. Ut fra hensynet til effektiv ressursutnyttelse og likebehandling er det viktig at slike småinntekter fanges opp av skattesystemet. Departementet vil undersøke mulighetene for å endre skatteregelveverket slik at det blir bedre tilpasset kjøp av tjenester både innenfor og utenfor delingsøkonomien når det ikke foreligger virksomhet. Et alternativ som departementet vil undersøke nærmere, er blant annet å fjerne arbeidsgiverplikter (arbeidsgiveravgift, lønnsopplysningsplikt og forskuddstrekk) for lønn for tjenester utenfor ansettelsesforhold når tjenesten utføres for privatpersoner. Departementet vil også undersøke mulighetene for å tilpasse trygdeavgifter og trygdeytelser til en slik endring, samt mulighetene for å innføre en samlet maksimalgrense for visse skattefrie arbeidsinntekter. Departementet ønsker ikke å foreslå endringer i det alminnelige virksomhetsbegrepet. Det vises til nærmere omtale i punkt 29.4.

Beskatning av internasjonale delingsøkonomiselskaper kan medføre betydelige utfordringer. Dette er imidlertid ikke annerledes enn for andre selskaper som opererer på tvers av land. I likhet med Delingsøkonomiutvalget mener departementet at regelverksutvikling for utenlandske plattformsselskaper bør skje ved internasjonalt samarbeid. Det vises til punkt 29.3.

Delingsøkonomiutvalget peker på enkelte utfordringer som fremveksten av delingsøkonomien aktualiserer i tilknytning til merverdiavgiften. Et av tiltakene som utvalget drøfter er heving av den gjeldende registreringsgrensen på 50 000 kroner. Utvalget viser til at en heving vil kunne innebære forenklinger for små næringsdrivende, men finner ikke at hensynet til delingsøkonomien alene tilsier en økning. Departementet er enig i denne vurderingen. Det vises til omtale i punkt 29.5.

Særavgiftene påvirker i liten grad delingsøkonomien unntatt når det gjelder persontransport med motorvogn. Det vises til omtale i punkt 29.6.

29.2 Plikt til å gi opplysninger mv. for formidlingselskaper

29.2.1 Bakgrunn

Aktiviteter i delingsøkonomien følger de alminnelige forvaltningsreglene på skatteområdet, herunder reglene om opplysningsplikt og kontroll i skatteforvaltningsloven. Den som har skattepliktig inntekt eller merverdiavgiftspliktig omsetning fra delingsaktiviteter, plikter å gi opplysninger om dette i skattemeldingen. Skattemyndighetene kan også kontrollere denne gruppen i medhold av de alminnelige kontrollreglene.

Etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 skal bestemte tredjeparter gi opplysninger om andres inntekts- og formuesforhold automatisk og løpende til skattemyndighetene. Opplysningene som rapporteres inn, brukes blant annet til forhåndsutfylling av skattemeldingen for formues- og inntektsskatt. På merverdiavgiftsområdet er det ikke gitt tilsvarende bestemmelser om løpende opplysningsplikt for tredjeparter, og det er ikke forhåndsutfylling av skattemeldingen for merverdiavgift.

Aktører i delingsøkonomien faller i hovedsak utenfor gjeldende regler om opplysningsplikt for tredjeparter på skatteområdet. Som omtalt i punkt 29.4.1 nedenfor, kan kunder som bestiller tjenester via en formidler, etter regelverket ha plikt til blant annet å gi lønnsopplysninger. Delingsøkonomiutvalget viser til at delingsøkonomiselskapene

for en stor del opererer i markeder der tradisjonelle bedrifter er omfattet av opplysningsplikt for tredjepart. Arbeidsgivere skal innberette lønn og drosjesentraler skal gi opplysninger om løyvehavere som er tilknyttet sentralen.

Delingsøkonomiutvalget uttaler at opplysningsplikten for tredjeparter bør omfatte formidling over digitale plattformer av utleie og betalte tjenester. Utvalget viser til at avgrensningen av en slik plikt må vurderes nærmere, og at innholdet av kravet om nødvendig må tilpasses den enkelte bransje eller tjeneste. I første omgang antar utvalget at det er aktuelt å vurdere en opplysningsplikt for digital oppdragsformidling i bransjer der delingsøkonomien har et visst omfang og tradisjonelle formidlere har en tilsvarende opplysningsplikt. Utvalget viser også til at dersom det kreves en særskilt godkjenning for å formidle en type oppdrag, kan krav om en slik rapporteringsløsning inngå i tillatelsen etter sektorlovgivningen i tillegg til opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven. Som et siste skritt mot en fullstendig automatisering for tjenesteyteren eller utleieren viser utvalget til at det kan tenkes forhåndstrekk av skatt via plattformen.

De høringsinstansene som har kommentert utvalgets uttalelser om opplysningsplikt for tredjepart, er gjennomgående positive til en slik ordning. Blant annet uttaler *Abelia*, *Akademikerne*, *LO*, *NHO*, *NHO Reiseliv*, *Revisorforeningen*, *Skattedirektoratet*, *Skattebetalerforeningen*, *Spekter*, *Statistisk sentralbyrå*, *Uber*, *Virke* og *YS* seg positivt om en slik plikt. Flere høringsinstanser, herunder *Finn.no* og *Abelia*, viser til at dialog med aktørene i delingsøkonomien er viktig ved utformingen av en rapporteringsordning. *Skattebetalerforeningen* uttaler at den nærmere avgrensningen av en plikt må vurderes nærmere, og at et mer konkret forslag uansett bør sendes på høring.

I NOU 2017: 4 punkt 9.3 har Delingsøkonomiutvalget en gjennomgang av arbeidet med delingsøkonomi i andre land, blant annet de nordiske landene. Departementet kjenner ikke til at det er fremmet konkrete forslag til endringer i regelverk i de nordiske landene etter at utvalgets rapport ble levert.

Estland har kommet langt i digitaliseringen av skattebehandlingen. Mot slutten av 2015 inviterte skatteetaten i Estland Uber til et samarbeid om å utnytte plattformens globale betalingsløsning til rapportering for skatteformål. Siktemålet er å utvikle en rapporteringsløsning som kan brukes også av andre selskaper, og som vil forenkle skattebehandlingen for sjåførene og skatteetaten. Både inntektsskatt og merverdiavgift er omfattet

som en frivillig forsøksordning. Det vurderes også om sjåførene kan rapportere kostnader gjennom løsningen (e-faktura). Dette er nærmere omtalt i NOU 2017: 4 punkt 8.2 og 9.3.9.

Belgia har innført forenklinger i skattesystemet og reduserte satser eller fritak for tjenesteytere innenfor delingsøkonomien. Det er innført en gunstigere beskatning av småinntekter, hvor det gis et sjablongfradrag for kostnader. Dette gjelder inntekter fra salg av tjenester mellom personlige skattepliktige via plattform hvor inntekten er en bibeskjeftigelse og ikke ledd i profesjonell næring. De gunstige skattereglene gjelder for inntekter under et indeksregulert beløp, i dag om lag 5 000 euro. De digitale plattformene som omfattes av ordningen, trekker skatt på omsetningen og rapporterer relevante opplysninger til skattemyndighetene. Ordningen i Belgia er nærmere omtalt i NOU 2017: 4 punkt 9.3.8.

29.2.2 Departementets vurdering

Departementet mener at innføring av en opplysningsplikt for formidlingsselskaper om tjenester som formidles over digitale plattformer, vil gi nyttig informasjon til skattemyndighetene. Digital informasjon som plattformene sitter på, vil kunne benyttes av skattemyndighetene og de skattepliktige selv, og dette vil kunne forenkle og effektivisere skatteprosessen.

Det er likevel mange spørsmål som må avklares før et konkret forslag kan fremmes. Det må blant annet avklares hvem som skal ha opplysningsplikt, hvilke opplysninger som skal gis, hvordan rapporteringen skal foregå og hvordan informasjonen skal benyttes av skattemyndighetene.

Et trekk ved delingsøkonomien er at mange av formidlerne er hjemmehørende utenfor Norge. Norske myndigheter vil kunne ha vansker med å håndheve en opplysningsplikt overfor formidlingsselskaper som er hjemmehørende i utlandet. Myndighetene vil også kunne ha begrenset mulighet til å sikre at opplysninger som rapporteres inn, er korrekte. Disse utfordringene gjør seg gjeldende også for andre typer aktiviteter, men kan gjøre seg gjeldende spesielt innen delingsøkonomien på grunn av det potensielle omfanget av denne typen aktiviteter. I medhold av internasjonale avtaler om utveksling av skatteopplysninger kan norske skattemyndigheter be om opplysninger fra land hvor formidlingsselskapet er hjemmehørende. Dette avhenger av at Norge har en slik avtale med det aktuelle landet, og at kontrollhjemlene i det andre landet tillater slik innhenting. Prosessen med å innhente slik informasjon er tidkre-

vende og mindre egnet som et generelt kontrollmiddel ved kontroll av de som driver delingsaktiviteter.

Hvis opplysningspliktens anvendelsesområde defineres til å gjelde all digital formidling av tjenester, vil den favne svært vidt. Opplysningsplikten kan knyttes til spesifikke kjennetegn ved innholdet eller omfanget av formidlingen, for eksempel det at formidlingsselskapet også formidler betaling for tjenesten. Det finnes ulike måter å tilpasse betalingsløsningene på, der formidleren i varierende grad er involvert i betalingstransaksjonen. Dette skaper behov for nærmere avgrensninger.

En mulighet er å avgrense opplysningsplikten til å gjelde formidling innen spesifikke bransjer. I Norge er det i overnattingsmarkedet og innenfor tjenester for persontransport og bildeling/bilutleie at delingsøkonomien har fått sterkest fotfeste, jf. NOU 2017: 4 punkt 1.7. Delingsøkonomiutvalget uttaler at det kan være aktuelt å vurdere en opplysningsplikt i bransjer der delingsøkonomien har et visst omfang og tradisjonelle formidlere har en tilsvarende opplysningsplikt. Utvalget viser også til at dersom det kreves en særskilt godkjenning for å formidle en type oppdrag, kan krav om en slik rapporteringsløsning inngå i tillatelsen etter sektorlovgivningen i tillegg til opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven.

Når det gjelder hvilke opplysninger som skal rapporteres, er det blant annet spørsmål om hvilke krav som skal stilles til den opplysningspliktiges identifikasjon av den skattepliktige. Tredjeparter som i dag er pålagt opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven, skal identifisere den skattepliktige med fødselsnummer, organisasjonsnummer eller d-nummer. Det er stor variasjon i hvilken informasjon formidlingsselskapene sitter på om sine tjenestetilbydere.

Det må også avklares hvordan informasjonen skal benyttes i skatteprosessen. Opplysninger kan tenkes brukt i forbindelse med veiledning, kontroll, forhåndsutfylling av skattemelding og annen støtte i skattefastsettingen. Det er for eksempel ikke klart at opplysningene uten videre kan tas inn i den forhåndsutfylte skattemeldingen, med mulighet for leveringsfritak. Jo høyere ambisjonsnivået for utnyttelsen av tredjepartsinformasjon er, desto større krav må stilles til at informasjonen er nøyaktig og fullstendig. Dette har betydning for kostnadene for de opplysningspliktige og kravene til IT-løsninger hos disse og hos Skatteetaten. Hvis formidlingsselskaper skal pålegges rapporteringsbyrder, er det viktig at nytten av rapporteringen står i forhold til byrdene. Som et ytterligere

skritt i utviklingen av skatteprosessen, kan man se for seg en ordning hvor formidlingsselskapet trekker og innbetaler skatt på omsetningen som formidles.

Departementet har i samarbeid med Skattedirektoratet startet opp et arbeid med å utrede en opplysningsplikt for formidlingsselskaper. Departementet vil fortsette dette arbeidet, og et konkret forslag vil sendes på alminnelig høring. Det tas sikte på at et høringsnotat kan sendes ut våren 2018.

29.3 Beskatning av formidlingsselskaper

29.3.1 Bakgrunn

Delingsøkonomien kjennetegnes ved bruk av digitale plattformer. Dette er typisk applikasjoner på smarttelefoner, nettbrett mv. for bestilling av varer og tjenester og betaling for disse. Slike digitale plattformer er immaterielle eiendeler. Eierskapet er ikke i seg selv gjenstand for beskatning i selskapet. Eiøre og eventuelt rettighetshavere til plattformene vil derimot kunne være skattepliktige for inntekter fra plattformtjenester som for eksempel vare- og tjenesteformidling og betalingsformidling.

Hvis eier eller rettighetshaver – normalt et selskap – er hjemmehørende i Norge, vil inntektene behandles på vanlig måte og selskapsoverskudd skattlegges med 24 pst. (2017). Eventuelt underskudd kan fremføres til senere år med positiv inntekt. Hvis eierselskapet er hjemmehørende i utlandet, kan det også oppstå begrenset skatteplikt til Norge hvis aktiviteten i Norge er tilstrekkelig omfattende. Avgjørende for slik begrenset skatteplikt er om selskapet deltar i eller utøver virksomhet som drives eller bestyres fra Norge – det vil si hvilken tilknytning utøveren og virksomheten har til Norge. Hvorvidt virksomheten anses drevet eller bestyrt fra Norge vil bero på en konkret vurdering. For at vilkåret for skatteplikt skal være oppfylt, må selskapet ha en viss aktivitet av økonomisk karakter i Norge.

Tilknytning er også avgjørende for fordeling av beskatningsrett etter internasjonale regler. I tilfeller der det foreligger skatteavtale med landet hvor eier av den digitale plattformen er hjemmehørende, vil eventuell skatteplikt til Norge bero på om det utenlandske selskapet etablerer såkalt fast driftssted i Norge. Bestemmelser om fast driftssted i skatteavtalene forutsetter som hovedregel fysisk tilstedeværelse, enten ved egne ansatte, underleverandører eller eiendeler. I noen tilfeller

kan andre tilknytningsformer likevel bli regnet som fast driftssted, for eksempel at det utenlandske selskapet har stedlige representanter tilknyttet virksomheten, eller at hele oppdraget er satt ut til uavhengige representanter.

Hvis fast driftssted skulle foreligge, vil det neste spørsmålet være hvordan inntektene fra slike tjenester i Norge skal fordeles mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret. I tilfeller hvor det foreligger skatteavtale, fordeles inntekter og kostnader etter prinsippene fastsatt i skatteavtalen som om det faste driftsstedet og hovedkontoret hadde vært uavhengige parter som handlet med hverandre («armlengdeprinsippet»). På denne måten forsøker man å etablere hvor merverdien av virksomheten faktisk oppstår. Det legges vekt på hvor verdifremmende aktiviteter blir utført. I tillegg ser man på andre faktorer, slik som hvor personer som tar de viktigste avgjørelsene knyttet til å påta seg risiko i virksomheten i det faste driftsstedet, befinner seg.

Tilbydere av plattformer kan benytte seg av ulike metoder for å generere eller flytte overskudd fra normalskatteland til lavskatteland. Dette kan for eksempel skje gjennom å unngå å etablere fast driftssted eller ved feil prising av handel mellom fast driftssted og hovedkontor. Internasjonale tiltak for å motvirke dette ble fremmet i OECD og G20s BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting).¹ Forskjell i beskatning, avhengig av måten likeartet virksomhet utføres på, kan føre til konkurranseulempen for norske virksomheter som ikke kan benytte samme strukturer som utenlandske aktører. Utfordringer knyttet til den digitale økonomien var et av temaene som ble behandlet i BEPS-prosjektet, og det ble utarbeidet en rapport om den digitale økonomien.² Rapporten analyserte en rekke forretningsmodeller og konkluderte med at det ikke er grunnlag for å si at det oppstår særskilte problemstillinger i den digitale økonomien, men denne måten å drive virksomhet på kan forsterke de skattemessige utfordringene som ble identifisert i prosjektet. Det ble ikke foreslått særlige tiltak overfor digitale løsninger. Det vises til nærmere omtale i NOU 2017: 4 av BEPS-prosjektet og arbeid i EU for å motvirke skattetilpasninger.

Delingsøkonomiutvalget peker i NOU 2017: 4 punkt 8.3.1.2 på at beskatning av internasjonale

¹ I 2014 og 2015 gjennomførte OECD og G20-landene et felles internasjonalt prosjekt i den hensikt å styrke internasjonale og nasjonale regler mot overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag.

² Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report.

selskaper som er basert på digitale plattformer eller digitale markeds plasser rettet mot det norske markedet, medfører betydelige utfordringer. Utvalget mener at regelverksutvikling på området bør skje ved internasjonalt samarbeid, og viser til at mye arbeid allerede gjøres på dette området. Utvalget sier at en nærmere utredning av verdiskaping i en slik forretningsmodell som delingselskapene bruker, ligger utenfor utvalgets mandat. Utvalget bemerker videre at problemene med beskatning av utenlandske selskaper ikke er særegne for plattformelskaper, men gjelder alle former for selskaper som opererer på tvers av land. Utvalget understreker at beskatning av de norske aktørene som utfører tjenestene eller utleien, må vurderes uavhengig av om inntektene til plattformelskapet kommer til beskatning i Norge eller utlandet.

Flere av høringsinstansene til NOU 2017: 4 peker på behovet for og utfordringene med å skattlegge utenlandske digitale plattformer. *Unio* og *NITO* sier at en av de største utfordringene med delingsøkonomien lå utenfor utvalgets mandat, og at alle sider av delingsøkonomien bør utredes og følges opp med tiltak for å motvirke svart og skjult økonomi og sikre fremtidig finansiering av velferdsstaten. *Skattebetalerforeningen* uttaler at med hensyn til skatteproveny og faren for konkurransevridning, er det ikke minst viktig å få på plass internasjonale regler slik at en rimelig del av de utenlandske aktørenes verdiskaping skattlegges i Norge. *YS* ønsker at norske skattemyndigheter tar en aktiv rolle i et slik internasjonalt samarbeid, og at det må utvikles modeller for å sikre effektiv skatteinngang og rettferdig fordeling på tvers av landegrensene.

29.3.2 Departementets vurdering

I BEPS-prosjektet ble det som nevnt utarbeidet en rapport om den digitale økonomien, som delingsøkonomien er en del av. Rapporten analyserte en rekke forretningsmodeller og konkluderte med at det ikke er grunnlag for å si at det i den digitale økonomien oppstår særskilte problemstillinger, men den kan forsterke de skattemessige utfordringene som ble identifisert i prosjektet. Det ble derfor ikke foreslått særlige tiltak på dette området utover de øvrige tiltakene i prosjektet. Landene som deltok i prosjektet er enige om å videreføre arbeidet på dette området ved å følge med på utviklingen og se nærmere på om det er nødvendig å endre tilknytningskriteriene for skatteplikt som de internasjonale reglene bygger på. Finans-

departementet vil delta aktivt i det internasjonale samarbeidet på dette området.

29.4 Småinntekter fra tjenester og virksomhetsbegrepet

29.4.1 Bakgrunn

To temaer som delvis griper inn i hverandre, er den skattemessige behandlingen av småinntekter fra tjenester når disse ikke inngår i virksomhetsinntekt, og hva som skal til for at inntekt skal anses som virksomhetsinntekt.

Delingsøkonomiutvalget påpekte at utfordringen med å skattlegge tjenester i delingsøkonomien for en stor del skyldes små inntekter som er fordelt på mange kunder. Beskjedne beløp for den enkelte skattepliktige kan i sum komme opp i betydelige inntekter. Ut fra hensyn til effektiv ressursutnyttelse og likebehandling er det ifølge Delingsøkonomiutvalget viktig at slike småinntekter fanges opp av skattesystemet. Utvalget foreslår at det vurderes en forenklet skattebehandling av småinntekter fra tjenester.

Flere høringsinstanser til NOU 2017: 4 gir uttrykk for at det bør være skattemessig likebehandling mellom aktører i og utenfor delingsøkonomien. Flere støtter utvalgets vurdering av en forenklet behandling av småinntekter og gir uttrykk for at det er uklart for mange av de mindre tjenesteyterne hvilke skatteregler som kommer til anvendelse på deres inntekter. *Regnskap Norge* uttaler blant annet:

«Det som er utfordrende og til dels uklart for mange av de mindre tjenesteyterne, er hva som er skattefritt, hva som er kapitalinntekt og hva som skal behandles som virksomhetsinntekt.»

Advokatfirmaet Steenstrup påpeker som utfordring knyttet til frilansere innen delingsøkonomien, at oppdragsgivere ikke har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om vedkommende har plikt til å trekke skatt og innbetale arbeidsgiveravgift. Betalingsløsninger via delingsplattformer er ikke tilpasset dagens system hvor kjøper av tjenester av frilansere er pliktig til å trekke skatt og betale arbeidsgiveravgift. Det bør tas stilling til hvordan oppdragsgivere skal forholde seg til tilbydere som opptrer som frilansere.

Den norske revisorforeningen uttaler blant annet:

«Frilansere har ofte sporadiske oppdrag, men ikke i et slikt omfang at det er næringsvirksom-

het. Dersom tilbyder av tjenester skattemessig anses som en frilanser, vil kjøper av tjenesten etter gjeldende rett være pliktig til å trekke skatt og betale arbeidsgiveravgift på grunnlag av vederlaget. Kjøper av tjenestene fra frilansere vil sjelden ha grunnlag til å vurdere om man har plikt til å trekke skatt, betale arbeidsgiveravgift eller innberette betalingen. Heller ikke den som driver delingsplattformen vil ha nødvendige opplysninger for å vurdere dette. Det må klargjøres hvordan oppdragsgivere skal behandle frilansere, og om operatøren av delingsplattformen skal tillegges slikt ansvar.»

Skattedirektoratets rapport 12. januar 2017 om delingsøkonomi og skatt påpeker at kunder etter skatteregulverket kan bli arbeidsgivere ved å bestille tjenester via en formidler, men at en kan anta at kunder i begrenset grad er kjent med sine plikter i tilknytning til dette.

Når privatpersoner utfører tjenester mot vederlag i et omfang som er for lite til at det etableres virksomhet, vil det likevel normalt foreligge skatteplikt som arbeidsinntekt i eller utenfor tjenesteforhold. Det er gitt skattefritak for små lønnsutbetalinger under grensen for oppdragsgivers lønnsopplysningsplikt, det vil si 1 000 kroner per arbeidsforhold per år, eventuelt 6 000 kroner ved arbeid i tilknytning til oppdragsgiverens eget hjem eller fritidsbolig. Etter gjeldende regler har arbeidsgiver (begrepet omfatter også oppdragsgiver) arbeidsgiverplikter knyttet til arbeidsgiveravgift, lønnsrapportering og forskuddstrekk for ytelser som overstiger disse beløpsgrensene. Arbeidsgiver er fritatt for arbeidsgiveravgift på lønn inntil 60 000 kroner i året ved arbeid i hjemmet eller på fritidseiendommen til vedkommende. Ved barnepass i arbeidsgivers hjem er det ingen beløpsgrense for fritaket.

Delingsøkonomiutvalget foreslo også en presisering av virksomhetsgrensen som en mulighet for å fange opp småinntekter i skattesystemet. *Skattedirektoratet* gir i sin høringsuttalelse uttrykk for at de er enige med utvalget i at det er viktig at virksomhetsbegrepet er likt for all økonomisk aktivitet i samfunnet, og at det ikke bør gjøres endringer for å tilpasse virksomhetsbegrepet til delingsøkonomien.

29.4.2 Departementets vurdering

Småinntekter fra tjenester

I en del sammenhenger kan det være vanskelig for kundene å vite om tjenesteyter driver virksom-

het eller ikke. Driver tjenesteyter virksomhet, har kunden ingen skattemessige arbeidsgiverplikter. I situasjoner hvor det skjer umiddelbart oppgjør og tjenesteyter ikke driver virksomhet, vil det rent praktisk være vanskelig å oppfylle plikten til forskuddstrekk. Det kan derfor være problematisk for kunder å etterleve de skattemessige pliktene de kan ha som arbeidsgivere når tjenesteyter ikke er i et ansettelsesforhold hos kunden (oppdragsgiver) og heller ikke driver virksomhet.

Ved utviklingen av regelverket på disse områdene er det flere hensyn som bør ivaretas. Effektiv ressursbruk bør sikres både ved at regelverket er enkelt å forholde seg til for de skattepliktige, og at det ikke åpner for konkurransevridning mellom ulike typer tjenesteytere. En bør videre se til at skatteprovenyet ikke blir negativt påvirket av at delingsøkonomien vokser.

Departementet vil undersøke mulighetene for å endre skatteregulverket slik at det blir bedre tilpasset kjøp av tjenester både innenfor og utenfor delingsøkonomien. Et alternativ som departementet vil vurdere nærmere, er å fjerne arbeidsgiverplikter (arbeidsgiveravgift, lønnsrapportering og forskuddstrekk) for lønn fra tjenester utført for privatpersoner utenfor ansettelsesforhold. Når vurderingen av dette begrenses til tjenester som utføres for privatpersoner, er det fordi skattereglene for tradisjonelle frilanseroppdrag utført overfor foretak anses å fungere tilfredsstillende. Den nevnte løsningen kan imidlertid også tenkes å omfatte nærmere angitte tjenester overfor foretak og institusjoner hvor det kan være vanskelig for tjenesteyter å vite om tjenesten ytes overfor privatperson eller foretak/institusjon, eller hvor kunden ikke oppfattes å stå i et arbeidsgiverforhold til tjenesteutøver.

Departementet vil undersøke mulighetene for å tilpasse reglene for trygdeavgifter og trygdeytelser til en slik endring. Dersom det ikke skal svares arbeidsgiveravgift, kan det være rimelig at trygdeavgiften settes til 11,4 pst., det vil si på samme nivå som trygdeavgiften for selvstendig næringsdrivende. Det er også nærliggende å vurdere om trygdeytelsene basert på denne typen inntekter blir på nivå med ytelsene overfor selvstendig næringsdrivende. Dette ville bidra til balanse mellom rettigheter og plikter i folketrygden, og det ville bidra til at etterspørselen etter tjenester ikke vris mot denne gruppen tjenesteytere av skattemessige grunner.

Det kan være aktuelt å vurdere en årlig maksimumsgrense for den enkelte skattepliktige på hvor store skattefrie inntekter vedkommende kan

ha. Hvis maksimumsgrensen overskrides, blir hele lønnsinntekten skattepliktig.

Departementet vil også vurdere fradragsregler. Som utgangspunkt bør det være fradrag for faktiske kostnader. I tilfeller hvor den skattepliktige bruker private eiendeler til å erverve arbeidsinntekter fra tjenester utenfor ansettelsesforhold, kan det være hensiktsmessig å etablere sjablongfradrag.

Eventuelle endringsforslag sendes på høring på vanlig måte.

Departementet vil i samarbeid med Skattedirektoratet vurdere om veiledningen knyttet til skillet mellom skattefri inntekt fra ikke-økonomisk aktivitet og skattepliktig inntekt i Skatteetatens veiledningsmateriale kan gjøres klarere.

Virksomhetsbegrepet

Virksomhetsbegrepet er ikke definert i skatteloven, men utviklet gjennom blant annet rettspraksis og juridisk teori. Om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet avgjøres etter en skjønnsmessig helhetsvurdering. Sentrale momenter i vurderingen er om aktiviteten er egnet til å gi overskudd, tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang og drives for den skattepliktiges regning og risiko. Begrepet er grundigere omtalt i blant annet Ot.prp. nr. 86 (1997–98) *Ny skattelov* side 48.

Ønsket om å få klare holdepunkter for når en inntektsgivende aktivitet er virksomhet, kan være vanskelig å forene med virksomhetsbegrepets skjønnsmessige karakter. Vilkår som krav om antall oppdrag eller at inntekten eller omsetningen kommer over et visst nivå, anses lite hensiktsmessig. Fordeler med et skjønnsmessig virksomhetsbegrep er at regelverket er fleksibelt med tanke på nye typetilfeller som oppstår, og at det åpner for rettsutvikling. Fastere regler kan medføre at tilfeller som etter en totalvurdering ikke har karakter av å være virksomhet, likevel faller inn under regelverket. Og motsatt kan tilfeller som etter en totalvurdering har karakter av å være virksomhet, falle utenom.

Departementet ønsker ikke å endre det generelle virksomhetsbegrepet for å tilpasse det til delingsøkonomien. Skatteetaten kan vurdere om det er hensiktsmessig å videreutvikle sitt veiledningsmateriale, herunder retningslinjene i Skatte-ABC mv. Blir skattereglene i forbindelse med oppdrag utenfor arbeidsforhold endret som skissert ovenfor, kan det medføre en likere skattemessig behandling av inntekter fra småjobber og inntekter fra virksomhet. I så fall vil betydningen av virksomhetsgrensen for beskatningen reduseres.

29.5 Merverdiavgift

29.5.1 Bakgrunn

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. Den generelle satsen er 25 pst., men det gjelder to lave satser på henholdsvis 10 og 15 pst. for bestemte typer omsetning, se punkt 8.2 om forslag om å øke den lave satsen på 10 pst. til 12 pst. Merverdiavgiften skal betales av registrerte næringsdrivende når omsetningen overstiger 50 000 kroner i løpet av tolv måneder, og oppkreves i hvert omsetningsledd. Beløpsgrensen er dels begrunnet i hensynet til å frita små virksomheter fra de administrative pliktene det følger av å være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Registrerte næringsdrivende har fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. På denne måten gjennomføres merverdiavgiften som en forbruksskatt, ved at endelig beskatning skjer ved salg til forbruker som ikke har fradragsrett.

Delingsøkonomiutvalget peker på enkelte utfordringer som fremveksten av delingsøkonomien aktualiserer i tilknytning til merverdiavgiften. Eksempelvis trekker utvalget frem at flere av de tjenestene som omsettes innenfor delingsøkonomien reiser vanskelige avgrensningsspørsmål. Utvalget drøfter enkelte tiltak på merverdiavgiften, men finner ikke grunnlag for å fremme konkrete forslag til endringer. Et av tiltakene som utvalget drøfter, er heving av den gjeldende registreringsgrensen på 50 000 kroner. Utvalget viser til at en heving vil kunne innebære forenklinger for små næringsdrivende, men finner ikke at hensynet til delingsøkonomien alene tilsier en økning. Det er få høringsinstanser som har kommentert merverdiavgiften, og de som har avgitt uttalelser om denne, er delte i synet på om registreringsgrensen bør heves.

29.5.2 Departementets vurdering

Departementet viser til at typiske tjenester som omsettes innenfor delingsøkonomien, eksempelvis persontransporttjenester og utleie av fritidsbolig, i dag er belagt med lav sats på 10 pst., se punkt 8.2 om forslag om å øke denne satsen til 12 pst. Fordi det først skal betales merverdiavgift når omsetningen overstiger 50 000 kroner i løpet av tolv måneder, og at det er et krav om næringsvirksomhet, vil flere av tilbyderne i delingsøkonomien ikke være merverdiavgiftspliktige. Store deler av den omsetningen som skjer innenfor delingsøko-

nomien er på denne måten utenfor merverdiavgiftssystemet.

Delingsøkonomiutvalget har vurdert en heving av gjeldende registreringsgrense på 50 000 kroner, men konkluderer med at hensynet til delingsøkonomien alene ikke tilsier noen heving. Departementet viser til at bruken av en beløpsgrense delvis er begrunnet i hensynet til å frita små næringsdrivende fra de administrative pliktene som det følger av å være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Departementet slutter seg etter dette til utvalgets konklusjon på dette spørsmålet.

29.6 Særavgifter

29.6.1 Bakgrunn

Særavgiftene påvirker i liten grad delingsøkonomien unntatt når det gjelder persontransport med motorvogn. Selv om flere særavgifter har fritak eller redusert sats for ulik næringsvirksomhet, gjelder det i hovedsak produksjonsprosesser og anvendelser uten konkurranseflater til delingsøkonomien. For eksempel er elektrisk kraft som leveres til et hotell, ilagt samme avgift som strøm til en bolig. Derimot vil motorvogner som privatpersoner bruker til drosjelignende transport (delingskjøring), ikke være omfattet av gjeldende avgiftslettelse for drosjer.

Drosjer har fordeler sammenlignet med private biler i engangsavgift og avgift på trafikksikringer (erstatte tidligere årsavgift). Forskjellen er imidlertid redusert de siste årene fordi en større del av engangsavgiften er lagt på komponenter hvor drosjer ikke har særregler. Omleggingen reflekterer at engangsavgiften har blitt stadig mer et virkemiddel for å endre bilparken i miljøvennlig retning og redusere utslippene fra veitrafikken.

I dag får drosjer et fradrag på 60 pst. fra ordinær vektcomponent i engangsavgiften, og de to øverste trinnene i CO₂-komponenten gjelder ikke for drosjer. Dessuten har drosjer lav årsavgift/trafikkforsikringsavgift. Elbiler påvirkes i liten grad av fordelene for drosjer. De har i dag fritak for engangsavgift og samme sats i årsavgiften/trafikkforsikringsavgiften som for drosjer. Regjeringen foreslår at elbiler får fullt fritak for trafikkforsikringsavgift i 2018, men foreslår samtidig å avvike fritaket i engangsavgiften for elbiler, se punkt 9.4.3.

Delingsøkonomiutvalget la til grunn at private biler er en innsatsfaktor for yrkesmessig persontransport både for ordinære drosjer og delingskjøring, og påpekte at forskjellsbehandlingen i avgiftssammenheng er en konkurranseulemp for

de som vil bruke private biler til delingskjøring. Hvis det ikke lenger skal kreves løyve for å drive persontransport med motorvogn, slik utvalgets flertall foreslår, mener utvalget at det vil være nødvendig å revidere den avgiftsmessige behandlingen av private biler som benyttes yrkesmessig. Utvalget sier videre at det kan bli nødvendig å avgrense eventuelle avgiftsfordeler etter objektive kriterier som tar hensyn til hvor mye bilen brukes til yrkesmessig persontransport. Utvalget gikk ikke nærmere inn på hvordan dette eventuelt skulle gjennomføres. Relativt få høringsinstanser har kommentert avgiftsspørsmål ved omlegging av drosjereguleringene. Disse er i hovedtrekk enige med utvalget i at det vil være nødvendig å revidere avgiftene dersom løyveordningen for drosjer avvikes.

Skattedirektoratet påpeker i sin høringsuttalelse at utvalgets forslag vil medføre endringer av grunnprinsippet engangsavgiften er innrettet etter, og utdyper dette som følger:

«Etter dagens system beregnes og betales engangsavgiften ved første gangs registrering i Norge. Avgiftsnedsettelse gis kun til de kjøretøyene som på registreringstidspunktet oppfyller vilkårene til en tilgodesett avgiftsgruppe. Kjøretøy som ikke oppfyller slike vilkår på registreringstidspunktet havner i avgiftsgruppe A, som er dyrest. Det store flertall av kjøretøy er i avgiftsgruppe A. Det gis ikke refusjon dersom kjøretøy senere kvalifiserer til en mer avgiftsmessig gunstig avgiftsgruppe. Etter førstegangsregistrering konsentrerer Skatteetaten seg hovedsakelig om kjøretøyene som har betalt en nedsatt engangsavgift, ettersom de må betale tillegg i engangsavgiften dersom vilkårene for avgiftsnedsettelse ikke overholdes. Kjøretøy som registreres første gang i Norge på løyveinnehaver til bruk som ordinær drosje, havner i avgiftsgruppe H og får avgiftsnedsettelse ved registrering.

Utvalgets forslag kan potensielt innebære at hele avgiftsgruppe A, på et tidspunkt etter registrering, har krav på en avgiftsnedsettelse (i praksis en refusjon) av allerede innbetalt engangsavgift. Dette vil kunne medføre store endringer i særavgiftsregelverket generelt og motorvognavgiftsregelverket spesielt. Det vil derfor være nødvendig med en grundig utredning av hvordan disse hensynene kan innarbeides i eventuelt nye regler om avgiftsfastsetting for kjøretøy brukt til persontransport. Forslaget vil også kunne få betydning for årsavgiften/trafikkforsikringsavgiften.»

29.6.2 Departementets vurdering

Innenfor særavgiftene er det ifølge Delingsøkonomiutvalget i dag bare drosjefordelene i engangsavgiften og trafikksikringsavgiften som kan ha betydning for utvikling av delingsøkonomien. Departementet er enig i denne vurderingen.

Avgiftsfordelene for drosjer er knyttet til registrering av kjøretøyet på løyvehaver. Av transportregelverket følger det at den som innehar drosjeløyve, har driveplikt og som hovedregel ikke skal ha annet hovedverv eller heldagsstilling. Løyveplikten, kombinert med driveplikt og hovedverv, sikrer at personbiler med redusert engangsavgift og trafikksikringsavgift brukes

på heltid som drosjer. Reservebiler som iblant brukes som drosje, har derimot ingen avgiftsmessige fordeler fremfor privatbiler.

Delingskjøring forutsetter at kjøretøyet kan brukes både privat og til kjøring mot vederlag. Det innebærer en vekslende og uforutsigbar anvendelse av kjøretøyet. Selv om avgiftsfordelen ble knyttet til andre kriterier enn drosjeløyve, er det ikke opplagt at dette vil kunne omfatte typisk delingskjøring. Regjeringen arbeider med endringer i drosjereguleringene. Finansdepartementet vil i den sammenheng vurdere om det også er behov for endringer i særavgiftsregelverket.

30 Fondsordning for jordbruket etter mønster av skogbruket

30.1 Innledning og sammendrag

Meld. St. 11 (2016–2017) *Endring og utvikling – En fremtidsrettet jordbruksproduksjon* ble behandlet av næringskomiteen 6. april 2017. Av Innst. 251 S (2016–2017) punkt 9.12 fremgår det at komiteen merket seg at regjeringen i regjeringsplattformen varslet at den vil åpne for en fondsordning i jordbruket etter modell av skogbruket. Komiteen etterlyste en slik ordning, og mente den vil være viktig for å sikre både investeringer og klimatilstand. Det står videre at komiteen ber regjeringen legge frem en slik ordning. Innstillingen ble behandlet av Stortinget 25. april 2017. Det ble ikke vedtatt noen anmodning om å be regjeringen legge frem en slik ordning.

Regjeringen ønsker ikke å foreslå en fondsordning for jordbruket etter mønster av skogfundsordningen. En fondsordning for jordbruket ville medvirke til dårligere ressursbruk, et mer komplisert skattesystem med mer byråkrati og en usynliggjøring av en støtte som ventelig langt ville overgå provenytapet av dagens skogfundsordning.

30.2 Nærmere om skogfundsordningen

Skogfond, jf. forskrift om skogfond 3. juli 2006 nr. 881, er en tvungen avsetningsordning for skogeiere. Den skal bidra til økt skogproduksjon og økt avvirkning fra skogen. Skogeierne skal avsette et beløp i intervallet 4 til 40 pst. av brutto omsetning av det avvirkede tømmeret.

Det enkelte års avsetning til skogfond kommer til fradrag ved beregning av skattepliktig overskudd. Inntekter fra skog som settes på skogfond, inntektsføres først når disse investeres i skogtiltak, og det er kun 15 pst. av disse inntektene som inntektsføres. Resterende 85 pst. av frigitte midler er endelig skattefrie. Utgiftene som dekkes av skogfondsmidlene, kommer til fradrag med 100 pst. Myndighetene bidrar med tilskudd til ulike skogfondstiltak, og disse tilføres skogfondet. Disse midlene skal inntektsføres med 100 pst.

Midler fra skogfondet kan brukes til en rekke tiltak, herunder skogkultur, bygging og opprustning av skogsveier, sommervedlikehold av skogsbilvei, miljøtiltak og skogbruksplanlegging med miljøregistrering.

Ved utgangen av 2016 var det 1,5 mrd. kroner på skogfondskonti. Skogeiere betalte inn omtrent 490 mill. kroner, det ble gitt omtrent 200 mill. kroner i tilskudd, og det ble utbetalt omtrent 590 mill. kroner i 2016. Ordningen med skogfondskonto anslås å utgjøre en skatteutgift på 125 mill. kroner i 2016. Ordningen med skogfondskonto og gunstige skattevilkår knyttet til denne må ses i sammenheng med det offentliges engasjement for å sikre tilvekst i skogen etter skogsdrifter. Gjennom skogbruksloven er skogeiere pålagt å forynge skogen etter hogst.

30.3 Departementets vurderinger

Skattesystemet hadde tidligere en rekke ulike avsetningsordninger. De aller fleste av disse ble avvirket i forbindelse med skattereformen i 1992. Reformen hadde som mål å oppnå lavere skattesatser og bredere skattegrunnlag og slik bidra til et enklere skattesystem og mer effektiv ressursbruk. Det gis likevel skattefordeler i skogfundsordningen.

Skogfundsordningen skal bidra til økt skogproduksjon og økt avvirkning fra skogen. Det må ses i sammenheng med at det gjerne tar 80 år fra skogen plantes til den kan høstes. Inntektene fra skog kan dermed komme sjelden, men kan være betydelige når de kommer. Skogfundsordningen bidrar til at skogeier har tilgjengelige midler for skogpleie når behovet for dette oppstår. Skattefordelene kan også ses i sammenheng med at skogeierne er pålagt å avsette til skogfondet ved salg av skogsvirke. I jordbruket er det ikke en tilsvarende venteperiode mellom såing og høsting.

En fondsordning for jordbruket ville ha flere av de problematiske sidene som skogfundsordningen har. Den ville bidra til ytterligere skattefavorisering av jordbruket og manglende skattemessig likebehandling av utgifter og inntekter. Den ville

også bidra til ytterligere innlåsing av avkastningen på gårdsbruket til fortsatt investering i gårdsbruket.

Økt støtte gjennom skattesystemet fører til at deler av den samlede støtten gjøres mindre synlig, og dette gjør det vanskeligere å prioritere jordbruksstøtte opp mot andre formål på statsbudsjettet. I tillegg ville en fondsordning for jordbruket etter modell av skogfondsordningen gjøre skatteregelverket for jordbruksvirksomhet enda mer komplisert og påføre Skatteetaten og skattyter merarbeid. En slik fondsordning ville kunne vri bruken av innsatsfaktorer i produksjonen, og for øvrig kunne medføre et langt større provenytap enn dagens skogfondsordning.

Finansdepartementet vurderte mer generelt en fondsordning for enkeltpersonforetak i Meld. St. 11 (2010–2011) *Evaluering av skattereformen 2006* og konkluderte da med at dette ikke bør etableres. Forskjellene i beskatningen mellom enkeltpersonforetak og aksjeselskap gir ikke grunnlag for en slik avsetningsordning. En avsetningsordning med sikte på å utsette skatten på beregnet personinntekt ville være et lite treffsikkert tiltak for å gjøre mer kapital tilgjengelig for jordbruket.

Regjeringen ønsker etter dette ikke å foreslå en fondsordning for jordbruket etter mønster av skogbruket.

31 Skattekredittordning for skogeiere – anmodningsvedtak nr. 446 (2016–2017)

Ved behandlingen av Meld. St. 6 (2016–2017) *Verdier i vekst – Konkurransedyktig skog- og trenæring* (Skogmeldingen) og tilhørende Innst. 162 S (2016–2017) fattet Stortinget 31. januar 2017 følgende anmodningsvedtak nr. 446:

«Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2018 legge frem et forslag til en skattekredittordning for skogeiere som investerer i skogindustri.»

Flertallet i næringskomiteen, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, viste til at det i regjeringsplattformen tas til orde for en skattekredittordning for skogeiere som investerer i skogsindustri. Flertallet mente dette var et fornuftig forslag fordi skogen har en langt mindre verdi, både for den enkelte skogeier og for samfunnet, uten en sterk industri. Flertallet viste også til ansvaret og evnen norske skogeiere har vist for å få reist og utviklet industri i Norge.

Regjeringen legger vekt på å fremme et vekstkraftig og levedyktig norsk næringsliv. Derfor er de generelle rammevilkårene for næringsvirksomhet betydelig bedret under denne regjeringen. På skatteområdet er selskapsskatten og formuesskatten redusert for å stimulere investeringer og styrke norsk, privat eierskap. Disse skattene foreslås redusert ytterligere i 2018 i tråd med skatteforliket, og de kommer også skogsindustrien og eiere av denne industrien til gode. En bedring i de generelle rammevilkårene for all næringsvirksomhet gir positive virkninger på bred basis.

Stortingets anmodningsvedtak gjelder skatte tiltak overfor en bestemt gruppe, skogeierne, for å gi disse insentiver til å investere i en bestemt næring, skogsindustrien. På bakgrunn av henvisningen til regjeringsplattformen i innstillingen legges det til grunn at vedtaket gjelder forslag til en skattekredittordning basert på skogfondsordningen, ettersom dette var den eneste skattekredittordningen som var nevnt i regjeringsplattformen.

Skogfond, jf. forskrift om skogfond 3. juli 2006 nr. 881, er en tvungen avsetningsordning for skog-

eiere. Den skal bidra til økt skogproduksjon og økt avvirkning fra skogen. Skogeierne skal avsette et beløp i intervallet 4 til 40 pst. av brutto omsetning av det avvirkede tømmeret.

Det enkelte års avsetning til skogfond kommer til fradrag ved beregning av skattepliktig overskudd. Inntekter fra skog som settes på skogfond, inntektsføres først når disse investeres i skogtiltak, og det er kun 15 pst. av disse inntektene som inntektsføres. Resterende 85 pst. av frigitte midler er endelig skattefrie. Utgiftene som dekkes av skogfondsmidlene, kommer til fradrag med 100 pst. Myndighetene bidrar med tilskudd til ulike skogfondstiltak, og disse tilføres skogfondet. Disse midlene skal inntektsføres med 100 pst.

Midler fra skogfondet kan brukes til en rekke tiltak, herunder skogkultur, bygging og opprustning av skogsveier, sommervedlikehold av skogsbilvei, miljøtiltak og skogbruksplanlegging med miljøregistrering.

Ved utgangen av 2016 var det 1,5 mrd. kroner på skogfondskonti. Skogeiere betalte inn om lag 490 mill. kroner, det ble gitt om lag 200 mill. kroner i tilskudd, og det ble utbetalt om lag 590 mill. kroner i 2016. Ordningen med skogfondskonto anslås å utgjøre en skatteutgift på 125 mill. kroner i 2016.

Skogsindustri omfatter både treforedlingsindustri og tremekanisk industri. I tremekanisk industri inngår sagbruk og produsenter av bygningsdeler basert på tre. Møbelindustri basert på trevarer må imidlertid antas å falle utenfor. Uansett vil en skattekredittordning for skogeiere som investerer i skogsindustri medføre økte skatteutgifter og store administrative utfordringer.

Utforming av en skattekredittordning som Stortinget har anmodet om, reiser flere problemstillinger. Det gjelder for eksempel hvilke typer investeringer en slik ordning skal omfatte, hvilke krav som skal settes til slike investeringer, og hvilke skattefordeler ordningen skal ha. For å motvirke skattetilpasninger som ikke er forenlig med ordningens intensjon, må det settes krav til investeringenes varighet. Antakelig må det også

etableres godkjennings- og kontrollordninger knyttet til skogeieres kjøp og salg av aksjer og andeler i skogsindustrien. Godkjenning av bruk av skogfondsmidler ligger i dag under kommunenes og fylkesmennenes landbruksavdelinger. En slik ordning vil også komplisere skattereglene og føring av skogfondsmidler i skatteskjemaene og medføre økte administrative byrder for skogeierne og Skatteetaten.

Landbruket er i utgangspunktet unntatt fra EØS. Det gjelder imidlertid bare primærjordbruk og primærskogbruk. Støtte til bearbejdede jordbruksprodukter og skogbruks- og skogsindustriprodukter omfattes av statsstøttereglene (EØS-avtalen artikkel 61). En skattekredittordning for skogeiere som investerer i skogsindustrien, reiser EØS-rettslige problemstillinger.

Skattefordeler for skogeier ved uttak av skogfondskonto vil i utgangspunktet ikke omfattes av EØS-avtalen. Koblingen av skattefordeler for skogeiere mot at uttaket nyttes til investering i skogsindustri, som er omfattet av EØS-avtalen, vil likevel mest sannsynlig innebære ulovlig indirekte statsstøtte til skogsindustrien. Det skyldes at denne industrien, gjennom ordningen med skattefordeler for skogeier, får bedre tilgang til kapital enn tilsvarende industri i andre EØS-land og andre typer industri både i Norge og andre EØS-land. På grunn av skogeiers skattefordel vil avkastningskravet, alt annet likt, være lavere enn ved investeringer i andre sektorer.

Departementet vil også peke på at hvis det åpnes for investeringer av skogfondsmidler utenfor skogen, vil dette mest sannsynlig føre til at færre skogfondsmidler vil bli investert i skogen. Endringen kan dermed være egnet til å svekke

skogfundsordningen som instrument for å øke tilvekst og avvirkning i skogen.

Det kan tenkes andre skattekredittordninger for skogeiere som vil investere i skogsindustri enn å åpne for at skogfondsmidler kan benyttes til slike investeringer. Det kan for eksempel være ordninger knyttet til salg av tømmer eller knyttet til den skattemessige tømmerkontoen. Felles for slike alternativer er at de er beheftet med mange av de samme utfordringene og svakhetene som en ordning bygget på skogfondet, og som det er redegjort nærmere for ovenfor.

Skattekredittordninger bidrar generelt til dårligere ressursbruk. Derfor ble en rekke skatteordninger som favoriserte bestemte investeringer eller næringer, fjernet gjennom skattereformen av 1992. Det bidro til bedre investeringer for samfunnet og økt avkastning.

Det er ikke gitt at skogsindustrien og skogeierne er best tjent med at det er skogeiere som investerer i skogsindustrien. Andre typer investorer kan ha mye å tilføre skogsindustrien, og skogeierne kan ha nytte av å spre risikoen ved å investere i andre sektorer enn skogsindustrien.

Departementet legger til grunn at en skattekredittordning som skal legge til rette for at skogeier kan investere i skogsindustri, mest sannsynlig vil stride mot EØS-regelverket om statsstøtte. Da det i tillegg er en rekke prinsipielle innvendinger, lovtekniske utfordringer og uoversiktlige administrative og økonomiske konsekvenser, vil regjeringen ikke fremme forslag om en slik ordning nå.

Anmodningsvedtaket anses utkvittert gjennom denne vurderingen.

32 Skattlegging av forsikrings- og pensjonsforetak

I høst vil departementet sende på høring et forslag til endringer i skattleggingen av forsikrings- og pensjonsforetak. De vesentligste endringene innebærer nye regler for fradrag for avsetninger til dekning av forsikringsforpliktelser. Regjeringen tar sikte på å fremme forslag til Stortinget om regelendringer etter høringsrunden.

Forsikrings- og pensjonsforetak kan etter gjeldende regler kreve fradrag for «avsetning til forsikringsfond eller annet fond som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelser overfor de forsikrede», jf. skatteloven § 8-5 første ledd første punktum.

Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/138/EF (Solvens II) samler alle EUs forsikringsdirektiver i ett direktiv. Solvens II-regelverket innebærer nye krav til forsikringsselskapenes kapital og avsetninger mv. Regelverket ble gjennomført i norsk rett 1. januar 2016. I et høringsnotat av 21. mai 2015 foreslo departementet en regel om at inntektsfradraget for avsetninger i forsikrings- og pensjonsforetak ved skattefastsettingen skulle baseres på forsikringstekniske avsetninger etter Solvens II-reglene. Dette skulle implementeres med virkning fra og med 2016. Bakgrunnen for forslaget var blant annet at fradrag basert på Solvens II-reglene gir et riktigere skattemessig kostnadsfradrag enn tidligere forsikringsavsetninger.

Departementet kom etter å ha vurdert høringsinnspillene til at det var behov for mer tid til å utrede endringsforslaget. I Prop. 1 LS (2015–2016) varslet departementet at en vil arbeide videre med å utrede et forslag til nye avsetningsregler som kan tre i kraft tidligst i 2017.

Etter departementets oppfatning er gjeldende regler for skattleggingen av forsikrings- og pensjonsforetak ikke hensiktsmessig utformet. Det er to hovedproblemer ved reglene.

For det første gis det for skadeforsikringsforetak fradrag for avsetninger til kostnader som påløper på et senere tidspunkt enn i den aktuelle skattleggingsperioden og som det i noen tilfeller er lav sannsynlighet for at vil påløpe. Dette innebærer et brudd med skattelovens generelle tidfestingsprinsipper, og har i praksis ført til store og økende skattekreditter i skadeforsikringsforetak. Etter departementets syn bør skattemessige avsetninger for skadeforsikringsforetak svare til forventede fremtidige kostnader. Dette kan gjennomføres ved at fradraget begrenses til bestemte regnskapsmessige størrelser. Det vil foreslås overgangsordninger slik at inntektsføringen av tidligere avsetninger skjer over en viss periode. For reelt gjensidige sjøforsikringsforetak som opererer i et internasjonalt marked, vil det foreslås særlige regler.

For det andre oppstår det utilsiktede effekter i forbindelse med avsetningsfradrag i livsforsikrings- og pensjonsforetak. Effektene knytter seg særlig til urealiserte aksjegevinster i kursreguleringsfond mv. Fordelene som oppstår er ikke i tråd med prinsippet om å skille mellom kundemidler og foretakets midler. Denne svakheten ved regelverket vil også føre til at innføringen av finansskatt på overskudd har liten effekt, noe som bryter med Stortingets forutsetninger for finansskatten, jf. finanskomiteens merknader i Innst. 4 L (2016–2017).

33 Utvidelse av Skattefunn for selskaper som er yngre enn åtte år – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 59 (2016–2017)

Ved behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak (vedtak nr. 108 punkt 59 av 5. desember 2016):

«Stortinget ber regjeringen vurdere å endre Skattefunn-ordningen slik at en større andel går til bedrifter som (er) yngre enn 8 år.»

Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom denne vurderingen.

Skattefunn er en ordning som gir foretak rett til skattefradrag for en andel av kvalifiserte kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt. Prosjektene må godkjennes av Norges forskningsråd. Dersom fradraget overstiger utlignet skatt, utbetales overskytende beløp direkte til foretaket. Erfaringsmessig utbetales om lag 80 pst. av den samlede støtten gjennom Skattefunn direkte til foretakene. Ordningen er rettighetsbasert. Dette innebærer at skattyteren har krav på støtte dersom nærmere vilkår er oppfylt. Støtte kan gis både til prosjekter utført av foretaket selv, til kjøp av FoU-prosjekt fra godkjent forskningsinstitusjon og en kombinasjon av dette. Ordningen stiller ikke krav til foretaksform og omfatter alle typer næringer.

Det er ikke spesifisert i anmodningsvedtaket hvordan ordningen eventuelt skal endres for å oppnå at en større andel av støtten fra Skattefunn-ordningen går til foretak som er yngre enn åtte år, eller hva som er bakgrunnen for ønsket om økt støtte til nettopp disse bedriftene. Den mest nærliggende forståelsen synes imidlertid å være at man ønsker å innføre en egen, høyere fradragssats for slike foretak.

Hovedmålet med Skattefunn er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats. Støtten skal stimulere til samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer ved at foretakene internaliserer de positive eksterne effektene ved slike investeringer. Det er imidlertid få holdepunkter for å si at denne effekten er større i yngre enn i eldre bedrifter. Utgangspunktet bør derfor være at FoU-investe-

ringer innenfor Skattefunn-ordningen behandles likt, uavhengig av bedriftens alder.

Allerede i dag går en vesentlig del av støtten gjennom Skattefunn-ordningen til små og unge foretak. Små og mellomstore bedrifter (SMB) har en høyere fradragssats enn øvrige foretak, og mottar også mesteparten, omtrent 70 pst., av den totale støtten fra Skattefunn. Tall fra Statistisk sentralbyrås evaluering av næringspolitiske virkemidler tyder på at omtrent 40 pst. av Skattefunn-støtten går til såkalte gründerforetak, som er foretak under tre år.

Skattefunn er en generell, rettighetsbasert ordning som i liten grad egner seg for støtte til utvalgte typer selskaper. Dersom en ønsker å støtte foretak i oppstartsfasen, er det trolig bedre å gjøre dette gjennom mer direkte, målrettede ordninger. For øvrig vises det til at det ble innført en skatteinsentivordning for investeringer i oppstartsselskaper fra 1. juli 2017, se omtale i Prop. 130 LS (2016–2017). Denne ordningen vil redusere behovet for annen støtte til oppstartsselskaper, for eksempel gjennom Skattefunn-ordningen.

Innføring av en egen sats i Skattefunn-ordningen for foretak yngre enn åtte år vil føre til nye avgrensninger som vil gjøre ordningen betydelig mer komplisert og byråkratisk. Muligheten for økt støtte dersom en kommer innenfor de nye avgrensningene gir en risiko for tilpasninger og omgørelser. En endring i tråd med forslaget vil kunne gi et økt behov for kontroll med ordningen, noe som vil være ressurskrevende. Samfunnsøkonomisk analyse gjennomfører for tiden en evaluering av Skattefunn-ordningen på oppdrag fra Finansdepartementet. Det kan være hensiktsmessig å avvente evalueringen før en vurderer eventuelle endringer av ordningen.

Endelig viser departementet til at Skattefunn-ordningen innebærer statsstøtte, som i utgangspunktet er forbudt etter EØS-avtalen. Den såkalte Gruppeunntaksforordningen inneholder likevel ulike former for statsstøtte som er forhåndsgodkjent. Skattefunn-ordningen er meldt inn under denne forordningen, som samtidig setter grenser

for eventuelle endringer i Skattefunn-reglene. Dette gjelder blant annet med hensyn til såkalt støtteintensitet (hvor stor del av kostnadene som dekkes gjennom støtte fra staten). Innenfor rammen av statsstøtte-regelverket er det anledning til å øke støtten i Skattefunn med henholdsvis 1,25 prosentenheter for store bedrifter og 6,95 prosen-

tenheter for SMB med en skattesats på 23 pst. (fra 2018). Etter departementets vurdering er det derfor relativt beskjedent hva man kunne oppnå med et slikt forslag. På bakgrunn av de innvendingene mot forslaget som er omtalt ovenfor, fraråder departementet å gå videre med forslaget.

34 Eiendomsskatten på kraftanlegg – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 36 og nr. 305 (2016–2017)

34.1 Innledning og sammendrag

Ved behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak (vedtak nr. 108 punkt 36 av 5. desember 2016):

«Stortinget ber regjeringen vurdere kapitaliseringsrenten i eiendomsskatten på kraftanlegg.»

Ved behandlingen av Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017*, Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 3 S (2016–2017) gjorde et flertall i finanskomiteen, alle unntatt medlemmene fra Høyre og Fremskrittspartiet, ytterligere et anmodningsvedtak (vedtak nr. 305 av 17. desember 2016, jf. Innst. 3 S (2016–2017)):

«Stortinget ber regjeringen foreta en vurdering av å utvide antall år som danner grunnlag for beregning av vannkraftverkenes verdi, for å redusere risikoen for store svingninger i eiendomsskattegrunnlaget.»

Anmodningsvedtaket om kapitaliseringsrenten behandles i punkt 34.3 og anmodningsvedtaket om antall år i beregningsgrunnlaget i eiendomsskatten behandles i punkt 34.4. Etter en samlet vurdering foreslås det ikke endringer i kapitaliseringsrenten eller antall år i beregningsgrunnlaget for eiendomsskatten på kraftanlegg. Anmodningsvedtakene anses fulgt opp gjennom denne vurderingen.

34.2 Gjeldende rett

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på kraftanlegg. Eiendomsskatt skrives ut med inn-til 0,7 pst. av eiendomsskattegrunnlaget. Eiendomsskatten på kraftanlegg skrives ut og betales to år etter skatteleggingsperioden. Kommunenes inntekter fra eiendomsskatten for 2017 er altså

basert på skattefastsettingen som er foretatt for skatteleggingsperioden 2015.

Eiendomsskattegrunnlaget for vannkraftanlegg skal tilsvare markedsverdien av anlegget. For kraftanlegg med en påstemplet merkeytelse over 10 000 kVA beregnes eiendomsskattegrunnlaget (markedsverdien) 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. Skattegrunnlaget kan imidlertid ikke være lavere eller høyere enn henholdsvis 0,95 kroner per kWh og 2,74 kroner per kWh av anleggets gjennomsnittlige produksjon over en periode på syv år (minimums- og maksimumsreglene). Dersom kraftverket har vært i drift i færre enn syv år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn.

For kraftanlegg under 10 000 kVA (småkraftverk) beregnes eiendomsskatten på grunnlag av skattemessig nedskrevet verdi av investeringene, dvs. skattemessig verdi per 1. januar i skattefastsettingsåret. Minimums- og maksimumsreglene gjelder ikke for småkraftverk.

Finansdepartementet er i skatteloven § 18-5 niende ledd gitt hjemmel til å fastsette diskonteringsrenten som benyttes i nåverdiregningen ved verdsettelsen av kraftanleggene (kapitaliseringsrenten). Siden 2011 har renten vært fastsatt til 4,5 pst., jf. FSFIN § 18-8-4.

34.3 Kapitaliseringsrenten

34.3.1 Bakgrunn

I forkant av Stortingets anmodningsvedtak om å legge frem en vurdering av kapitaliseringsrenten var det flere kraftkommuner som pekte på at inntektene fra eiendomsskatten på kraftanlegg ble redusert med om lag 380 mill. kroner fra 2016 til 2017. I brev fra Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) til Finansdepartementet av 8. november 2016 ble det blant annet hevdet at

skattebortfallet for kommunene var utilsiktet og svært utfordrende for mange av LVKs medlemskommuner. Videre mente LVK at kapitaliseringsrenten som benyttes ved beregning av grunnlaget for kommunenes eiendomsskatt, er for høy og ba departementet vurdere å sette ned kapitaliseringsrenten til 3 pst.

I brev fra finansministeren til LVK av 17. november 2016 ble det vist til følgende:

«Kommunenes inntekter fra eiendomsskatt på kraftanlegg øker fra om lag 1 mrd. kroner i 1999 til om lag 1,8 mrd. kroner i 2017. I all hovedsak skyldes økningen økte kraftpriser. Utbygging av ny vannkraft har også bidratt til økte eiendomskatteinntekter for enkelte kommuner, men bidraget har samlet sett vært beskjedent sammenlignet med effekten av prisstigningen på kraft.

(...)

Økte kraftpriser har gradvis økt eiendomskatteinntektene til kommunene. Når prisene faller, vil eiendomskatteinntektene falle med et etterslep. Hovedårsaken til at eiendomskatteinntektene faller fra 2016 til 2017 er nettopp reduserte kraftpriser. I skattegrunnlaget for 2017 er høyprisåret 2010 byttet ut med året 2015 da kraftprisene var lavere. Ettersom eiendomsskatten beregnes på grunnlag av likningen fastsatt to år tidligere, har kraftkommunene hatt mulighet til å ta inn over seg endringen i kraftprisene. Priseffekten for kraftkommunene blir dempet ved at grunnlaget er basert på et fem års rullerende gjennomsnitt og ved at minimumsverdien danner et gulv for hvor lavt eiendomsskattegrunnlaget for et enkelt kraftanlegg kan bli.»

Finansministeren har også redegjort for saken i svar av 3. november 2016 og 27. januar 2017 på spørsmål fra stortingsrepresentant Juvik. I det sistnevnte svarbrevet skriver finansministeren følgende:

«Basert på tilgjengelig informasjon er det ikke urimelig å legge til grunn et risikotillegg i størrelsesorden 4–5 pst. Videre er det på lang sikt rimelig å legge en positiv realrente til grunn. Med et risikotillegg på 4–5 pst. og en positiv realrente vil en faglig, riktig fastsatt kapitaliseringsrente snarere ligge *over* 4,5 pst. enn under. Basert på denne foreløpige vurderingen er det derfor ikke grunnlag for at kapitaliseringsrenten skal reduseres. Nivået på kapitaliseringsrenten vil bli vurdert nærmere, og jeg

vil komme tilbake til Stortinget med en vurdering i tråd med anmodningsvedtaket.»

I svarbrevet ble det også vist til at inntektene fra kraftforetak er svært skjevt fordelt mellom kommunene. Eksempelvis går 90 pst. av de samlede inntektene fra eiendomsskatt på vannkraftanlegg til kommuner med frie inntekter (inkludert eiendomsskatt og konsesjonskraft) over landsgjennomsnittet. I tillegg har mange av kraftkommunene få innbyggere og dermed særlig høye inntekter per innbygger.

Videre har LVK i brev til Finansdepartementet av 13. september 2017 bedt om følgende:

«Ved Finansdepartementets vurdering og utredning av kapitaliseringsrenten for eiendomsskatt på kraftanlegg, fremhever LVK at departementet må ta i betraktning de særlige forhold som gjør seg gjeldende for vannkraftproduksjonen, hvor det fastsettes et bransjespesifikt risikoelement.»

For en vurdering av dette vises det til punkt 34.3.3.

34.3.2 Nærmere om verdsettelsesmetoden for store kraftanlegg og kapitaliseringsrenten

Metoden for å verdsette kraftanlegg over 10 000 kVA har som mål å treffe markedsverdien av kraftanlegget. I beregningene av nåverdien av vannkraftanleggene brukes det en kapitaliseringsrente. Med gjeldende verdsettelsesmetode der eiendomsskattegrunnlaget skal tilsvare markedsverdien av anlegget, skal kapitaliseringsrenten være en realrente før skatt og bør tilsvare et markedsbasert avkastningskrav. Kapitaliseringsrenten kan ses på som alternativkostnaden for den investerte kapitalen. Avkastningskravet (kapitaliseringsrenten) bør fastsettes som summen av en risikofri realrente og et risikotillegg som reflekterer risikoen ved investeringer i vannkraftanlegg.

Kapitaliseringsrenten har siden 2011 vært fastsatt til 4,5 pst. Det er ikke angitt en konkret metode for hvordan renten skal fastsettes. Frem til og med inntektsåret 2010 ble kapitaliseringsrenten fastsatt som summen av en nominell risikofri rente og et risikotillegg, justert for faktisk inflasjon over en treårsperiode. Den risikofrie renten ble i inntektsårene 2007 til 2010 fastsatt på grunnlag av statskasseveksler med 12 måneders løpetid målt som gjennomsnittet over siste tre år, mens den frem til og med inntektsåret 2006 ble

fastsatt som gjennomsnittet over siste tre år av renten på statsobligasjoner med tre års løpetid. Risikotillegget ble opprinnelig foreslått satt til 4 pst., og skulle reflektere risikoen ved investeringer i vannkraftanlegg. Fordi det i liten grad forelå opplysninger om oppnådd avkastning i kraftmarkedene, ble prisen på risiko i kraftmarkedet fastsatt ut fra informasjon om gjennomsnittlig avkastningskrav på Oslo Børs. Med virkning fra innlektsåret 2000 ble risikotillegget fastsatt til 3 pst., jf. omtale i Ot.prp. nr. 47 (1999–2000). Bakgrunnen var et ønske om å øke eiendomsskatten til kommunene til 1 mrd. kroner, i tråd med en anmodning fra Stortinget.

Kapitaliseringsrenten har stor betydning for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg som skattlegges etter ordinære regler, dvs. ikke småkraftverk eller kraftverk som er begrenset av minimums- eller maksimumsreglene. En lavere kapitaliseringsrente gir høyere skattegrunnlag og dermed høyere inntekter til kommunene.

I en rapport utarbeidet av konsulentselskapet Thema på oppdrag fra Energi Norge argumenteres det for at risikotillegget bør være i størrelsesorden 5 pst.¹ I en rapport av professorene Gjølborg og Johnsen fra 2007 legges det til grunn at risikotillegget for vannkraft er 5,7 pst.² I 2016 argumenterer professor Bjarne Jensen i et notat skrevet på oppdrag fra Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar at risikotillegget bør fastsettes til 2 pst.³

De analyser som departementet kjenner til, kommer frem til noe ulike svar når det gjelder nivået på risikotillegget i kapitaliseringsrenten som skal brukes ved verdsettelse av vannkraftanlegg for eiendomsskatteformål. Departementet har derfor ønsket en oppdatert faglig vurdering og har innhentet bistand fra to fagpersoner.

34.3.3 Vurderinger fra uavhengige fagpersoner

Departementet inngikk i mai 2017 avtale med professor emeritus Thore Johnsen ved Norges Handelshøyskole og professor Øyvind Norli ved Handelshøyskolen BI om vurdering av risikotillegget i kapitaliseringsrenten i eiendomsskatten på vann-

kraftanlegg. Departementet mottok rapportene fra Johnsen⁴ og Norli⁵ i august 2017.

Johnsen og Norli har beregnet kapitaliseringsrenten basert på børsdata om avkastning og risiko for europeiske kraftselskap samt forutsetninger om blant annet markedspremie, gjeldsgrad og risikofri realrente. Metoden er nærmere beskrevet i boks 34.1.

Johnsen anbefaler en kapitaliseringsrente på om lag 7 pst., bestående av et risikotillegg på om lag 6 pst. og en risikofri realrente på 1 pst. Norli anbefaler en kapitaliseringsrente på 4 pst., bestående av et risikotillegg på om lag 5 pst. og en risikofri realrente på om lag -1 pst. Hovedforskjellen mellom de to rapportene er at Norli legger til grunn en langt lavere realrente enn Johnsen. Øvrige parametere som ligger til grunn for beregningen av risikotillegget, er mer sammenfallende i de to rapportene, og forskjellene gir ikke store utslag i anslått risikotillegg og kapitaliseringsrente.

Både risikotillegget og realrenten vil kunne variere med markedsforhold. Johnsen argumenterer for at disse størrelsene varierer i utakt (negativt korrelert), slik at lave realrenter gir høyere risikotillegg og motsatt. Summen av størrelsene vil være mer stabil over tid.

34.3.4 Departementets vurderinger

I rapportene fra Johnsen og Norli anslås risikotillegget i kapitaliseringsrenten til om lag 5–6 pst. Dette er også på linje med det en finner i rapportene fra Thema (2017) på oppdrag fra Energi Norge og Gjølborg og Johnsen (2007) på oppdrag fra Enova. Departementet deler Johnsens vurderinger om at avkastningskravet bør kompensere kostnaden ved profesjonelt, internasjonalt diversifisert eierskap. Departementet legger på denne bakgrunn til grunn at risikotillegget bør ligge i intervallet 5–6 pst.

Rapportene legger imidlertid til grunn ulik risikofri realrente. Risikofri realrente er vurdert i flere sammenhenger. I NOU 2012: 16 *Samfunnsøkonomiske analyser* fremgår det at det under normale markedsforhold kan være rimelig å anta at det innenfor et tidsspenn på 40 år er mulig å sikre en risikofri realrente på 2,5 pst. ved plasseringer i det internasjonale finansmarkedet. De siste årene

¹ Thema (2017): Kapitaliseringsrenten i formuesverdiregningen, THEMA Rapport 2017-3.

² Gjølborg og Johnsen (2007): Investeringer i produksjon av fornybar energi: Hvilket avkastningskrav bør Enova SF legge til grunn?

³ Jensen (2016): Vannkraftverk – kalkulasjonsrente, verddivurdering og eiendomsskatt.

⁴ Johnsen (2017): Risikotillegget i kapitaliseringsrenten i eiendomsskatten for vannkraftverk. Rapport til Finansdepartementet.

⁵ Norli (2017): Vurdering av risikotillegget i kapitaliseringsrenten i eiendomsskatten for vannkraftverk.

Boks 34.1 Beregninger av risikotillegget i kapitaliseringsrenten i eiendomsskatten på vannkraftanlegg

Professor emeritus Thore Johnsen ved Norges Handelshøyskole og professor Øyvind Norli ved Handelshøyskolen BI har på oppdrag fra Finansdepartementet gjort vurderinger av risikotillegget i kapitaliseringsrenten i eiendomsskatten på vannkraftanlegg.

Johnsen og Norli har beregnet kapitaliseringsrenten basert på et risikojustert avkastningskrav, dvs. vektet avkastningskrav for egenkapitalen og rentebærende gjeld, det såkalte WACC-kravet («*Weighted Average Cost of Capital*»). Dette kravet er definert som markedsverdivektet gjennomsnitt av selskapets egenkapitalkrav og skattejusterte marginale lånerente. Ifølge Johnsen kan det alternativt ses på som summen av en risikofri rente, et risikotillegg for konjunkturell forretningsrisiko og en justering for kredittpåslaget i gjeldskostnaden.

Johnsen har beregnet kapitaliseringsrenten basert på et markedsbasert avkastningskrav der det representative kraftanlegget er et børsnotert selskap med en normalt likvid aksje og med internasjonalt diversifiserte hovedeiere. Forretningsbeta for kraftverk er anslått basert på børsdata og er avledet fra avkastning og risiko for europeiske kraftvirksomheter. Johnsen har benyttet en realrente basert på en antakelse om relativt lavt, men etter hvert mer normalt rentenivå for de kommende 5–10 år. Johnsen har satt markedspremien ut fra en langsiktig realrente og viser til at dersom man velger å bruke en mer kortsiktig, konjunkturelt tilpasset realrente, bør markedspremien justeres tilsvarende.

Norli har beregnet forretningsbeta ved hjelp av en regresjon med utgangspunkt i visse europeiske børsnoterte selskap som produserer fornybar energi. Markedspremien er fastsatt med

utgangspunkt i relevant litteratur. Som realrente har Norli benyttet effektiv rente på statsobligasjoner med 10 års løpetid per 30. juni 2017. Norli viser til at fordi effektiv rente varierer over tid, vil risikofri rente variere med tidspunktet for fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget.

Tabell 34.1 viser parametere i rapportene fra Johnsen og Norli og deres anslag på risikotillegg og kapitaliseringsrente. Tabellen viser at parameterverdiene i de to rapportene er relativt sammenfallende, med unntak av risikofri realrente.

Tabell 34.1 Parametere i rapportene fra Johnsen og Norli

Parameter	Johnsen	Norli
Risikofri rente	3,5 pst.	1,6 pst.
Inflasjon	2,5 pst.	2,5 pst.
Risikofri realrente	1,0 pst.	-0,9 pst.
Egenkapitalandel	50 pst.	60 pst.
Markedets risikopremie	5 pst.	5 pst.
Kredittpremie	1,75 pst.	1,5 pst.
Forretningsbeta ¹	0,80	0,73
Risikotillegg	6,1 pst.	4,9 pst.
Kapitaliseringsrente	7,1 pst.	4,0 pst.

¹ Forretningsbeta er et mål på hvordan prosjektets (selskaps) ikke-diversifiserbare (systematiske) risiko samvarierer med en markedsportefølje. Beta lik 1 vil si at prosjektets systematiske risiko tilsvarer markedsporteføljen.

Beta lavere enn 1 betyr at prosjektet har lavere systematisk risiko enn markedsporteføljen, mens beta høyere enn 1 tilsier høyere systematisk risiko.

Kilder: Johnsen (2017) og Norli (2017).

har vi hatt fallende renter. I Meld. St. 26 (2016–2017) *Forvaltningen av Statens pensjonsfond i 2016* (Fondsmeldingen) ble det lagt til grunn en langsiktig forventet realavkastning av obligasjonsindeksen for Statens pensjonsfond utland på 0,5–1,0 pst. som et årlig gjennomsnitt. I Fondsmeldingen viser også departementet til at Norges Banks anslag for forventet realavkastning i obligasjoner i Statens pensjonsfond utland ligger rundt 0,75 pst., mens Mork-utvalget (NOU 2016: 20 *Aksjeandelen i*

Statens pensjonsfond utland) la til grunn 0–1 pst. Departementet mener det på lang sikt vil være rimelig å legge en positiv realrente til grunn ved fastsettelsen av kapitaliseringsrenten.

Dersom renten skal være markedsbasert, slik Norli har lagt til grunn i sin rapport, må også risikotillegget oppdateres hyppig. Departementet vil peke på at det er krevende med hyppige oppdateringer av risikotillegget, og det kan også gi mer ustabilitet for kommunene. Med et fast risikotil-

legg er det derfor rimelig også å legge en fast realrente til grunn. Investeringer i vannkraftanlegg har dessuten lang tidshorisont. Departementet mener derfor at kapitaliseringsrenten bør reflektere en langsiktig rente. En fast risikofri realrente og et fast risikotillegg vil imøtekomme dette.

Med en risikofri realrente på nivå med det som ble lagt til grunn i Fondsmeldingen, og et gjennomsnitt av Johnsen og Norlis øvrige parametere, vil det gi en kapitaliseringsrente på i underkant av 6,5 pst. Departementet mener at det faglig sett er rimelig å anta at et markedsbasert avkastningskrav for vannkraftinvesteringer er om lag 6,5 pst., og at kapitaliseringsrenten dermed også burde vært 6,5 pst. En kapitaliseringsrente på 6,5 pst. i grunnlagsåret 2017 ville gitt reduserte inntekter fra eiendomsskatten på om lag 450 mill. kroner i 2019. Redusert eiendomsskatt ville bedret investeringsinsentivene i kraftnæringen.

Regjeringen foreslår ikke å endre kapitaliseringsrenten nå. Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom denne vurderingen.

34.4 Antall år i beregningsgrunnlaget

34.4.1 Bakgrunn

For å komme frem til markedsverdien (eiendomsskattegrunnlaget) av store kraftanlegg tas det utgangspunkt i en sjablongmessig anslått nettoinntekt. Nettoinntekten fastsettes som et rullerende gjennomsnitt over de siste fem årene. I Stortingets anmodningsvedtak nr. 305 av 17. desember 2016 ble det bedt om en vurdering av å utvide antall år i beregningsgrunnlaget for å redu-

sere risikoen for store svingninger i eiendomsskattegrunnlaget.

34.4.2 Departementets vurderinger

Inntektene til kommunene fra eiendomsskatten på vannkraftanlegg varierer med kraftprisen. Metoden med det rullerende gjennomsnittet av nettoinntekten gjør at utslaget av endrede kraftpriser fases gradvis inn i grunnlaget for eiendomsskatten. Å utvide antall år vil stabilisere eiendomsskatteinntektene ytterligere, men da vil eiendomsskatten i mindre grad følge endringer i markedsverdien. Dersom antall år i beregningen av gjennomsnittlig nettoinntekt ble økt fra fem til eksempelvis syv år, fra grunnlagsåret 2017, ville det isolert sett øke eiendomsskatten med anslagsvis 170 mill. kroner i 2019. Fremover vil provenyvirkingen variere, og det vil være usikkert om den totale virkingen er en fordel eller ulempe for kommunene.

Minimums- og maksimumsreglene danner videre et tak og gulv for eiendomsskattegrunnlaget. Eiendomsskattegrunnlaget bygger dessuten på formuesverdien to år tidligere. Kraftkommunene har dermed allerede flere avdempende regler og bør ha gode muligheter til å forutse endringer i eiendomsskatteinntektene.

Regjeringen foreslår ikke endringer i fastsettelsen av eiendomsskattegrunnlaget. Fem år anses å være en rimelig balanse mellom hensynet til kraftkommunenes ønske om stabile inntekter og hensynet til at eiendomsskattegrunnlaget skal fange opp endringer i markedsforhold. Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom denne vurderingen.

35 Eksportavgift for oppdrettsfisk – anmodningsvedtak nr. 854 (2016–2017)

Ved behandlingen av Dokument 8:103 S (2016–2017) og tilhørende Innst. 348 S (2016–2017) gjorde Stortinget 8. juni 2017 følgende anmodningsvedtak (vedtak nr. 854 (2016–2017)):

«Stortinget ber regjeringen sette i gang et arbeid med å utrede en avgift pr. kilo eksportert ubearbeidet fisk og komme tilbake til Stortinget i statsbudsjettet for 2018, slik at vederlaget kan tre i kraft senest 1. juli 2018.»

Flertallet uttalte også at:

«...det bør innføres en avgift per kilo eksportert ubearbeidet fisk. Denne avgiften skal tilføres Havbruksfondet for så å fordeles ut til kommunene i henhold til andel av MTB/lokalitetskapasitet hver kommune har. Flertallet mener også at det må utredes og vurderes om det er rett å gi fritak for å betale avgift for eksempel når bedrifter går med underskudd.»

Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom denne vurderingen.

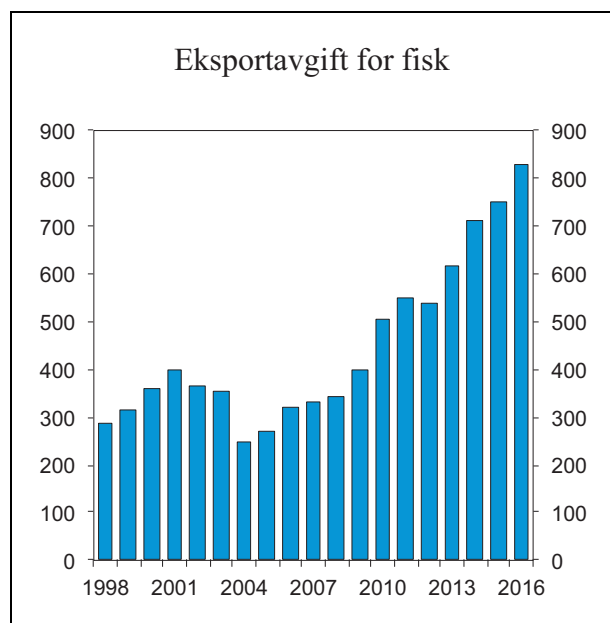
35.1 Gjeldende rett

Oppdrettsnæringen betaler i likhet med andre næringer inntektsskatt av overskuddet. Fra skatteåret 2009 ble det innført en særskilt adgang til å skrive ut eiendomsskatt på frittflytende oppdrettsanlegg i sjø. Ordningen fastsetter at flytende anlegg i sjø for oppdrett av fisk mv. likestilles med verk og bruk når anlegget har vært stasjonert i kommunen i over seks måneder i året før skatteåret. Skattegrunnlaget er de fysiske installasjonene verdsatt til omsetningsverdi. Verdien av oppdrettsfisken omfattes ikke av takseringsgrunnlaget. Det foreligger ikke noen samlet oversikt over kommunenes inntekter av eiendomsskatt på flytende anlegg i sjø.

I tillegg betaler oppdrettsnæringen markedsavgift og forskningsavgift på eksport av fisk- og

fiskevarer. I praksis fremstår disse avgiftene som én avgift. Avgiftsnivået er fastsatt i forskrift om regulering av eksporten av fisk og fiskevarer. Avgiftene beregnes av verdien av varen som eksporteres og varierer mellom ulike arter og produktkategorier. Avgiftene er øremerket finansiering av de ulike aktivitetene som Norges sjømatråd (markedsavgiften) og Fiskeri- og havbruksnæringens forskningsfond (forskningsavgiften) gjennomfører. Figur 35.1 viser utviklingen i de eksisterende avgiftene over tid.

Avgiftene beregnes på grunnlag som er fastsatt i tolldeklarasjonen. Dagens avgifter på eksportverdien av fisk har relativt lave administrasjonskostnader. Markedsavgiften er justert ved flere anledninger. Gjeldende avgift er på 0,75 pst. for hvitfisk og reker og 0,3 pst. for laks, ørret og pelagisk fisk. Avgiften på laks, ørret og pelagisk fisk ble nedjustert fra 1. januar 2017 for å redusere inntektene til Sjømatrådet i takt med økning i



Figur 35.1 Utvikling i eksisterende eksportavgift. Mill. kroner

Kilde: Tolletaten.

eksportverdien på fisk og fiskevarer. Nivået på avgiften vurderes med jevne mellomrom. Generelt sett vil det være samfunnsøkonomiske kostnader ved å ilegge avgifter på bruttoverdien av omsetningen, uavhengig av lønnsomheten til det enkelte selskap.

35.2 Departementets vurderinger

35.2.1 Innledning

En ny eksportavgift på ubearbeidet fisk kan ikke anses som et gebyr eller en sektoravgift. Avgiften vil ikke ha til formål å finansiere en myndighetsbestemt tjeneste, og inntektene er ikke ment å skulle brukes til å finansiere fellestiltak overfor en næring eller sektor. I stedet vil formålet med avgiften være å skattlegge ressursrenten knyttet til arealdisponeringen, og via Havbruksfondet skal inntektene overføres og øremerkes til kommunene.

Etter Grunnloven § 75 bokstav a tilkommer det Stortinget å pålegge skatter og avgifter til statskassen. Det er ut fra styrings- og budsjettmessige hensyn hensiktsmessig at inntekter fra skatter og avgifter årlig blir vurdert samlet og vedtatt av Stortinget. Videre er det hensiktsmessig at bruken av disse på vanlig måte skjer på budsjettets utgiftsside, hvor de forskjellige formål prioriteres opp mot hverandre som ledd i en helhetlig budsjettprosess.

Øremerking av skatteinntekter til bestemte formål innebærer at disse formålene unndrar seg prioritering opp mot andre formål. Dermed svekkes statsbudsjettet som styringsverktøy for offentlige utgifter. Resultatet kan bli behov for ytterligere beskatning, og dermed samlet sett et høyere skattenivå.

Lokale miljøer kan ønske å få overført beskatningsrett eller økt beskatningsrett og få lokal disponering av inntekter for eksempel knyttet til kraft, turisme eller miljø. Overføring av beskatningsrett kan uthule Stortingets eksplisitte beskatningsrett etter Grunnloven og ha uheldige konsekvenser.

35.2.2 Vareomfang

Det følger av Stortingets anmodning at det er «eksportert ubearbeidet fisk» som skal være gjenstand for avgift. Det er ulike definisjoner av «bearbeiding» i forskjellige regelverk. Filetering anses for eksempel ikke som bearbeiding etter tollregelverket, og er dermed ilagt en annen sats enn mer

foredledede produkter (røking, graving). Innenfor ordningen med interregionalt biomassetak innen havbruk er imidlertid filetering ansett som bearbeiding.

Etter ordlyden i anmodningsvedtaket vil både villfisk og oppdrettsfisk i prinsippet være omfattet av eksportavgiften. Begrunnelsen og bakgrunnen for vedtaket tilsier imidlertid at det er fisk fra oppdrettsanlegg som skal være avgiftsbelagt. Departementet antar ut fra dette at Stortingets intensjon kun er å avgiftslegge fisk fra oppdrettsanlegg.

Departementet antar videre at Stortingets intensjon kun er å avgiftslegge oppdrett av laks, ørret og regnbueørret, mens andre arter skal unntas. Anmodningsvedtaket skiller ikke mellom oppdrett av fisk i sjø eller på land. Landbasert oppdrett benytter ikke fellesskapets areal på samme måte som oppdrett i sjø, og det må derfor også tas stilling til om landbasert oppdrett eventuelt skal unntas fra eksportavgiften. Tolltariffen skiller ikke mellom fisk som er oppdrettet i sjø og på land, og det kan bli krevende å eventuelt holde landbasert oppdrettsfisk utenfor.

Tolltariffens posisjon 03.01 omfatter levende fisk. Tolltariffens posisjon 03.02 (fersk eller kjølt fisk) og posisjon 03.03 (frost fisk) har varenummer på 6- og 8-sifret nivå som skiller det meste av oppdrettsfisk fra villfanget fisk. Det antas at Stortingets intensjon er at også fisk i posisjon 03.02 og 03.03 skal omfattes, selv om den er bearbeidet i form av hodekapping, sløyning, kjøling eller frysing.

35.2.3 Beregningsgrunnlag

Det må tas stilling til hva som skal være beregningsgrunnlaget for en slik avgift. En avgift som er basert på varens nettovekt på utførselstidspunktet, vil være relativt enkel å håndtere. Nødvendige opplysninger for å kunne beregne avgiften blir allerede deklarerert i TVINN (Tolletatens elektroniske fortollingssystem) ved utførsel. Imidlertid tyder bakgrunnen for forslaget på at det ikke er denne vekten som skal være utgangspunktet, jf. «ubearbeidet». Hvis slakteverdien skal være avgiftsgrunnlag, er det opplysninger som i utgangspunktet ikke blir deklarerert i dag. Dersom det skal kreves at slakteverdien skal deklarerer, kan det by på store utfordringer for eksportøren å beregne og dokumentere avgiftsgrunnlaget. Manuelle rutiner vil kunne påføre så vel produsenter som eksportører og det offentlige ekstra kostnader.

35.2.4 Administrative kostnader

De administrative kostnadene vil avhenge av hvilke løsninger som velges blant annet for avgrensning av vareomgang og beregningsgrunnlaget. Etter forslaget synes det å være to forskjellige karakteristika som til sammen utløser avgiftsplikten, produksjon og eksport. Jo mer beregningen av avgiften knyttes til eksporten, jo enklere vil det være å administrere den ved hjelp av automatiserte kontroller på eksporttidspunktet. Hvis hovedvekten av avgiftsutformingen legges på produksjonen, må det gjøres tilpasninger for å sikre sporbarhet bakover i tid fra eksporttidspunktet.

En slik avgift vil innebære et kontrollbehov. Et troverdig kontrollregime er avhengig av at det tilføres nye ressurser eller at ressurser omdisponeres fra oppgaver som er prioritert i dag. En løsning som innebærer at dagens ekspedisjonsrutiner ikke kan benyttes til å administrere avgiften, vil kreve utviklingstiltak.

35.2.5 Økonomiske konsekvenser

En ny eksportavgift vil forverre oppdrettsnæringens posisjon i det globale markedet. En eksportavgift på oppdrettsnæringen vil påvirke investeringsbeslutningene. Investeringer som er lønnsomme for samfunnet, kan bli ulønnsomme for private aktører som får inntekten redusert med avgiften. I motsetning til inntektsskatter må en bruttoavgift betales uavhengig av om virksomheten går med overskudd eller underskudd. Om avgiften bare blir pålagt virksomheter som går med overskudd, ville det komplisere skattesystemet betydelig. Det antas at det med forslaget om et fritak for bedrifter som går med underskudd, siktes til selve oppdrettsbedriften. Det vil være krevende å tillegge lønnsomheten i et primærledd som en premiss for å ilegge en avgift på et eksportledd. Det vil også være administrativt krevende dersom eksportpartier består av fisk fra flere oppdrettsselskap med ulik lønnsomhet. Sannsynligvis må en da ha en ordening hvor alle oppdrettsselskaper betaler avgiften, men hvor de virksomhetene som viser seg å gå med underskudd, får tilbakebetalt avgiften i ettertid.

Når selskapet har inntekter fra virksomhet eller omsetning som ikke skal være avgiftsbelagt, må en lage et eget beregningsgrunnlag for å skille ut over- eller underskudd som knytter seg til oppdrettsvirksomheten. Det vil gi ytterligere administrative kostnader og en enda mer komplisert ordening. Dersom en ikke skiller ut et eget beregningsgrunnlag for underskudd, vil det skape uhel-

dige insentiver og forskjellsbehandling avhengig av hva som ellers inngår i beregning av skattepliktig inntekt hos det enkelte oppdrettsselskap.

Når formålet er å skaffe kommunene ytterligere inntekter fra oppdrettsvirksomhet, er det vanskelig å se grunner til at oppdrettere som ikke eksporterer fisken skal unntas fra avgift. Dersom en ønsker å trekke inn deler av meravkastningen i oppdrettsnæringen, vil et bedre alternativ være en form for ressursrenteskatt, eksempelvis slik en har på kraftanlegg. En riktig utformet ressursrenteskatt har den gunstige egenskapen at den virker nøytralt. Det vil si at den ikke påvirker investeringsbeslutningene. Skatteutvalget (NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*) anbefalte at det blant annet burde vurderes å innføre ressursrenteskatter på fiskeri- og havbrukssektoren. I likhet med havbruk betaler heller ikke fiskerinæringen ressursrenteskatt etter gjeldende regler. En overskuddsbasert ressursrenteskatt ble imidlertid anbefalt av flertallet i Kvoteutvalget (NOU 2016: 26 *Et fremtidsrettet kvotesystem*). Regjeringen vurderer nå oppfølgingen av Kvoteutvalget.

35.2.6 Internasjonale rammebetingelser

Den foreslåtte avgiften har et annet formål enn dagens eksportavgift. Den skal gå til Havbruksfondet og overføres til berørte kommuner. I motsetning til dagens avgiftsordning skal altså ikke midlene tilbakeføres til næringen i form av støtte til virksomheten til Norges sjømatråd og Fiskeri- og havbruksnæringens forskningsfond.

En avgift på ubearbeidet fisk vil gi en fordel til aktører som velger å videreforedle fisken i Norge, og på denne måten kan det hevdes at avgiften vil støtte egen fiskeforedlingsindustri på bekostning av andre lands aktører. Avgiftens konkurransevridende effekt vil bero på hvordan avgiften innrettes og avgrenses. *WTO-regelverket* inneholder ikke et direkte forbud mot eksportavgifter, og departementet viser til at mange WTO-land per i dag ilegger eksportskatter på en rekke produkter, og at en ny norsk eksportavgift ikke vil stride mot gjeldende WTO-avtale. Imidlertid vises det til at spørsmålet om å innføre et forbud mot eksportskatter i WTO-regelverket har vært en del av WTO-forhandlingene, og er et uttalt ønske fra mange parter. Selv om et forbud mot eksportskatter foreløpig ikke er vedtatt, må det forventes at dette spørsmålet fortsatt vil være en aktuell problemstilling i WTO.

Det følger av artikkel 3 i *EFTA-konvensjonen* at <toll på import og eksport, og avgifter med tilsva-

rende virkning, skal være forbudt mellom medlemsstatene». Konvensjonen kommer til anvendelse for fisk og andre marine produkter. Departementet anser det ikke som tvilsomt at den avgiften som angitt i Stortingets anmodning, vil være en «avgift med tilsvarende virkning» som toll på eksport. Avgiften vil dermed falle inn under forbudet og være i strid med Norges forpliktelser under EFTA-konvensjonen.

Norge har inngått 27 EFTA-frihandelsavtaler med 38 land. Alle avtalene inneholder bestemmelser som regulerer adgangen til å innføre avgifter på eksport. Formuleringer som benyttes i flere av avtalene, og som innebærer et klart forbud, er:

«Partene skal ikke innføre nye eksportavgifter eller avgifter med tilsvarende virkning ... Ingen ny eksporttoll eller avgift med tilsvarende virkning skal innføres i handelen mellom EFTA-statene og [avtaleparten].»

Den foreslåtte nye avgiften vil følgelig være i strid med de fleste EFTA-frihandelsavtalene.

Det er uavklart hvorvidt avgiften vil være forenlig eller ikke med EØS-avtalen. I lys av de mange saker som har angått EØS-avtalens forhold til reguleringer innen fiskerinæringen siden EØS-avtalens ikrafttredelse, anser imidlertid departementet det som sannsynlig at en slik avgift kan bli bragt inn for en norsk domstol eller klages inn for EFTAs overvåkingsorgan (ESA).

35.3 Kystkommunene

Lønnsomheten i oppdrettsnæringen har vært svært god de siste årene. Driftsmarginen har i perioden 2013–2015 ligget på mellom 19 og 26 pst. i gjennomsnitt per selskap.

I forbindelse med Stortingets behandling av havbruksmeldingen (Meld. St. 16 (2014–2015) *Forutsigbar og miljømessig bærekraftig vekst i norsk lakse- og ørretoppdrett*) ble spørsmålet om en areal-

eller produksjonsavgift for oppdrettsnæringen vurdert på nytt. Stortinget vedtok å ikke innføre en slik avgift. I stedet besluttet Stortinget at fremtidige inntekter fra salg av nye konsesjoner i havbruksnæringen skal fordeles med 20 pst. til staten og 80 pst. til kommunal sektor. Det er en dobbelt så stor andel som kommunene mottok ved forrige utlysning. Kommunal sektors andel fordeles gjennom Havbruksfondet. Fordelingen mellom kommuner og fylkeskommuner utgjør henholdsvis 87,5 pst. og 12,5 pst. av fondet. En del av kommunenes andel fordeles mellom alle kommuner med oppdrettsvirksomhet, mens noe fordeles på kommuner som har klarert nye lokaliteter innenfor siste toårsperiode.

Det nye systemet for regulering av produksjonskapasiteten i lakse- og ørretoppdrett trer i kraft i oktober 2017. Inntektene fra vekst i havbruksnæringen er vanskelige å anslå som følge av usikkerhet om hvilken vekst det nye systemet vil tillate og hvilke priser som oppnås. Den første vurderingen skal gjøres i år med sikte på å tilby vekst i 2018. Med god lønnsomhet i næringen og kapasitetsjusteringer hvert annet år, vil Havbruksfondet kunne bidra med betydelige inntekter til oppdrettskommunene.

35.4 Konklusjon

En eksportavgift på ubearbeidet oppdrettsfisk innebærer en rekke prinsipielle, økonomiske, rettslige og administrative utfordringer. En slik bruttoavgift vil bryte klart med prinsippene for et vekstfremmende skattesystem. I tillegg vil en ny eksportavgift på ubearbeidet laks, ørret og regnbueørret være i strid med Norges forpliktelser under EFTA-konvensjonen. En eksportavgift vil også være i strid med de fleste EFTA-frihandelsavtalene. Regjeringen vil derfor ikke foreslå en særskilt eksportavgift for oppdrettsnæringen. Anmodningsvedtak nr. 854 (2016–2017) anses fulgt opp gjennom denne vurderingen.

36 Anmodningsvedtak om grønn omlegging av saldoavskrivningssystemet – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 14 (2016–2017)

36.1 Innledning og sammendrag

Ved behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak (vedtak nr. 108 punkt 14 av 5. desember 2016):

«Stortinget ber regjeringen vurdere en grønn omlegging av det skattemessige saldoavskrivningssystemet der det innføres økt avskrivningssats for nye kjøretøy med nullutslipp (saldogruppe c, d og e). Stortinget ber regjeringen i denne forbindelse vurdere om forslaget innebærer statsstøtte og eventuelt notifisere før et forslag fremmes.»

Departementet har vurdert støtte av nullutslippskjøretøy i næring gjennom økte avskrivningssatser. Forslaget vil være et lite effektivt virkemiddel for å fremme økte anskaffelser av nullutslippskjøretøy, og det vil bryte med det grunnleggende prinsippet i avskrivningssystemet om at skattemessige avskrivninger bør samsvare med faktisk økonomisk verdifall. Særskilt høye avskrivningssatser for nullutslippskjøretøy vil også på lengre sikt kunne medføre et betydelig provenytnap for staten. Forslaget vil også føre til økte administrative byrder. Departementet vil derfor ikke foreslå at det innføres økte avskrivningssatser for nullutslippskjøretøy og -fartøy.

Departementet har også vurdert de EØS-rettslige sidene ved slike tiltak. Anmodningsvedtaket medfører at nullutslippskjøretøy blir favorisert fremfor andre kjøretøy. Det er sannsynlig at tiltaket er å anse som statsstøtte, og krever godkjenning av EFTA sitt overvåkingsorgan (ESA) for å være lovlig. Ettersom departementet ikke fremmer forslag om nye økninger i avskrivningssatser for nullutslippskjøretøy, har ikke departementet notifisert slike tiltak overfor ESA.

Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom disse vurderingene.

36.2 Om avskrivningssystemet

Systemet for skattemessige avskrivninger ble grundig gjennomgått av Skatteutvalget, se NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*, kapittel 10. For å redusere vridningene i selskapsskatten mente Skatteutvalget at det er viktig at de skattemessige avskrivningene i størst mulig grad avspeiler det økonomiske verdifallet til driftsmidlene. Dette har vært et grunnleggende prinsipp i det norske skattesystemet siden skattereformen i 1992. Avskrivningssatser som avviker fra økonomisk verdifall fører til vridninger i investeringene. Riktige avskrivningssatser motvirker at det bygges opp skattekreditter av betydning og sikrer at skattepliktige får fradrag for det faktiske verdifallet. Utvalget pekte på at enkelte land benytter avskrivningssatsene til å redusere effektene av høye nominelle skattesatser eller til å stimulere visse investeringsformer. Etter utvalgets vurdering er dette svært uheldig.

Utvalget foretok også en grundig gjennomgang av avskrivningssatser og gruppering av driftsmidler i avskrivningssystemet. Vurderingene tok utgangspunkt i en SSB-studie utført etter oppdrag fra utvalget, samt internasjonale studier av økonomisk verdifall og tidligere gjennomganger foretatt av utvalg og av Finansdepartementet. Gjennomgangen viste at det i stor grad er samsvar mellom skattemessige avskrivningssatser og økonomisk verdifall. Utvalget anbefalte imidlertid at avskrivningssatser ble justert ned for visse driftsmidler, ettersom sammenstilt informasjon indikerte at gjeldende satser ikke samsvarte med økonomisk verdifall. Utvalget foreslo å avvikle startavskrivningene for maskiner og inventar og å redusere avskrivningssatsene for personbiler, skip, rigger, husdyrbygg, hoteller og bevertningssteder.

I Skattemeldingen har regjeringen foretatt en egen, grundig vurdering av avskrivningssystemet basert på Skatteutvalgets utredning, se Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt*, kapittel 10. Regjeringen konkluderte, i likhet med Skatteutvalget, med at

skattemessige avskrivninger bør samsvare med faktisk økonomisk verdifall. Å favorisere utvalgte næringer eller driftsmidler gjennom høye avskrivningssatser vil skape vridninger mot mindre lønnsomme investeringer. Det vil redusere den samlede avkastningen og konkurransekraften i norsk økonomi. Et bredt og mest mulig korrekt fastsatt skattegrunnlag gjør det enklere å redusere det generelle skattenivået, noe som vil bidra til å skape økt vekstevne i økonomien på sikt og være i tråd med regjeringens ønske om konkurranse-dyktige skattebetingelser. Videre taler hensyn til enkelhet og forutsigbarhet imot å splitte opp saldogrupper for å tilgodese spesifikke driftsmidler med særskilt høy avskrivningssats. Flere avgrensninger mellom driftsmidler gjør systemet mer komplisert og krevende å håndtere både for skattyter og skattemyndighetene. Departementet støttet de fleste av utvalgets forslag om endrede avskrivningssatser og fremmet forslagene i Skattemeldingen. Under Stortingets behandling av Skattemeldingen ga et bredt flertall av partiene støtte til prinsippet om at skattemessige avskrivninger skal samsvare med økonomisk verdifall, se Innst. 273 S (2015–2016).

36.3 En eventuell grønn omlegging av avskrivningssystemet

Anmodningsvedtaket viser til «kjøretøy» i tre ulike saldogrupper: saldogruppene c, d og e. I det videre redegjøres det for hvordan en eventuell «grønn omlegging av det skattemessige saldoavskrivningssystemet» kunne blitt gjennomført for driftsmidler i de ulike saldogruppene.

Saldogruppe c

Saldogruppe c omfatter bare kjøretøy, herunder vogntog, lastebiler, varebiler, busser og drosjebiler. På tidspunktet for Skatteutvalgets utredning var maksimal avskrivningssats i saldogruppe c 20 pst. Utvalget mente at flere forhold kunne tale for at avskrivningssatsen burde vært lavere enn 20 pst. Av hensyn til stort spenn i levetiden for ulike kjøretøy i saldogruppen, foreslo utvalget likevel ikke å redusere avskrivningssatsen. Som følge av avtale mellom regjeringspartiene, Venstre og Kristelig Folkeparti om statsbudsjettet for 2015 ble det innført forhøyet avskrivningssats for lastebiler, vogntog og busser på 22 pst. I 2017 ble avskrivningssatsen hevet til 24 pst. for alle typer kjøretøy i saldogruppen. Økt avskrivningssats ble gitt som kompensasjon for økte drivstoffavgifter.

Økningen i avskrivningssats gjelder alle kjøretøy i saldogruppen, også nullutslippskjøretøy som ikke ble berørt av økningen i drivstoffavgifter i 2017.

Som følge av avtale mellom regjeringspartiene, Venstre og Kristelig Folkeparti om statsbudsjettet for 2017 ble det i tillegg innført forhøyet avskrivningssats på 30 pst. for elvarebiler. I den nye bestemmelsen er elvarebiler definert som «varebiler som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder varebil hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller». Forhøyet avskrivningssats omfatter likevel ikke «varebil hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor», jf. skatteloven § 14-43 fjerde ledd.

Ettersom elvarebiler allerede har forhøyet avskrivningssats, bør en eventuell økt avskrivningssats for nullutslippskjøretøy i saldogruppe c bare omfatte øvrige typer kjøretøy i saldogruppen, herunder lastebiler, vogntog og busser. Det vil være nærliggende å benytte samme definisjon av nullutslipp som i den vedtatte bestemmelsen om forhøyet avskrivningssats for elvarebiler.

Saldogruppe d

Saldogruppe d omfatter alt løsøre som ikke inngår i de øvrige saldogruppene. Driftsmidler i saldogruppen avskrives med maksimalt 20 pst., som er i tråd med antatt økonomisk verdifall for de aktuelle driftsmidlene. Kjøretøy som skal føres på saldogruppe d, er personbiler, traktorer, snøscootere og visse maskiner. Ved en eventuell økt avskrivningssats for nullutslippskjøretøy i saldogruppe d vil det være nærliggende å benytte samme definisjon av nullutslipp som for saldogruppe c.

Saldogruppe e

Saldogruppe e omfatter skip, fiske- og fangstfartøy, flytedokker, rigger mv. Saldogruppen omfatter ikke kjøretøy. Ettersom det aktuelle anmodningsvedtaket angir saldogruppe e, legger departementet til grunn at Stortinget har ment at skip, fiske- og fangstfartøy skal inngå i vurderingen av en grønn omlegging av saldoavskrivningssystemet. Øvrige driftsmidler i saldogruppe e, som flytedokker og rigger mv., vil ikke berøres av forslaget.

Driftsmidler i saldogruppen avskrives maksimalt med 14 pst. Tidligere gjennomganger av avskrivningssystemet har konkludert med at en avskrivningssats på 10 pst. vil samsvare bedre med økonomisk verdifall, se NOU 1989: 14 *Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform*, Ot.prp. nr.

1 (2001–2002) og NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Den høye avskrivnings-satsen på 14 pst. var opprinnelig begrunnet med skipsfartens internasjonale karakter, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91). Siden har skip i internasjonal skipsfart i hovedsak blitt skattefritt gjennom rederi-skatteordningen, og det gis ikke fradrag for avskrivninger. Den høye satsen har først og fremst betydning for øvrige fartøy. I Skattemeldingen foreslo regjeringen å redusere avskrivningssatsen til 10 pst., se Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt*, men lovforslag har ikke blitt fremmet for Stortinget.

Det vil være krevende å finne en egnet nullutslippsdefinisjon for en eventuell bestemmelse om høyere avskrivningssats for nullutslippsfartøy til sjøs. Nullutslippsdefinisjonen som benyttes i bestemmelsen om forhøyet avskrivningssats for elvarebiler, vil trolig bare oppfylles av et svært lavt antall nye fartøy. Grunnen til dette er at batteridrevne skip og ferger normalt vil være hybrider med diesel- eller gassdrevne forbrenningsmotorer. I årene fremover vil det bli investert i et betydelig antall lav- og nullutslippsferger i Norge som i hovedsak vil være batteridrevne, men som delvis vil benytte diesel- eller gassmotorer med utslipp. Andelen av fergenes energibehov som blir dekket gjennom elektrisk kraft fra strømmettet, vil kunne være alt i fra 20 til 100 pst. Også fartøy som vil være 100 pst. batteridrevne under normal drift, vil som oftest ha montert forbrenningsmotor som kan benyttes unntaksvis av sikkerhetshensyn, for eksempel under krevende værforhold.

Enkelte ferger vil bli drevet med biodrivstoff etter kontraktsfestede vilkår fra offentlig oppdragsgiver og vil kunne anses som nullutslippsfartøy i kontraktsperioden. Det er uheldig å la avskrivningssatser i skattesystemet avhenge av valg av drivstoff, enten drivstofftype er fastsatt i anbudskontrakt eller valgt av andre årsaker.

Dersom en ønsker å benytte en videre definisjon av nullutslipp for skip og ferger, må det for eksempel fastsettes krav til en gitt andel av energibehovet som blir dekket gjennom elektrisk kraft fra strømmettet. Fastsettelse av denne andelen vil måtte bero på tekniske beregninger som Skatte-taten ikke har kompetanse til å vurdere eller kontrollere.

Økonomiske og administrative konsekvenser

For driftsmidler som faller i verdi, vil investeringsutgiften før eller senere komme til fradrag i sin helhet, så lenge avskrivningssatsen er større enn null. Verdien av fradragene avhenger av tidspunktet for fradragføringen. Økt avskrivningssats

framskynder avskrivningene og øker nåverdien av fradragene.

Departementets utgangspunkt er at det ikke bør innføres økte avskrivningssatser for nullutslippskjøretøy. Dersom slike støttetiltak likevel skal innføres, må det tas stilling til hvor mye avskrivningssatsene skal øke.

Et alternativ vil være å gi en støtte til nullutslippskjøretøy og -fartøy med samme virkning som den allerede vedtatte avskrivningssubsidien for elvarebiler. Ifølge departementets beregning vil den økte avskrivningssatsen for elvarebiler fra 24 til 30 pst. øke nåverdien av framtidige avskrivninger tilsvarende 0,81 pst. av investeringsutgiften for en etterskuddspliktig skattyter (selskap). Det forutsettes at skattyters saldo aldri kommer ned til grensen for full fradragføring av restsaldo (15 000 kroner) og at skattyter alltid er i skatteposisjon slik at avskrivningene kommer til fradrag i utlignet skatt. En selskapsskattesats på 23 pst. og en diskonteringsrente på 6,6 pst. ligger til grunn for beregningen. Den beregnede støtten kommer i tillegg til den generelle støtten for alle kjøretøy i saldogruppe c ved at avskrivningssatsen overstiger antatt verdifall på 20 pst.

For saldogruppe c vil forhøyet avskrivningssats på 30 pst. for øvrige nullutslippskjøretøy enn varebiler (dvs. lastebiler, vogntog, busser mv.) gi om lag tilsvarende støtte som for elvarebiler.

For saldogruppe d vil en økt avskrivningssats fra 20 til 24 pst. for nullutslippskjøretøy gi om lag tilsvarende støtte, mens tilsvarende støtte for saldogruppe e vil kreve at avskrivningssatsen øker fra 14 til 17 pst.

Å øke avskrivningssatsene til 30 pst. for nye nullutslippskjøretøy i saldogruppe c og 24 pst. for nye nullutslippskjøretøy i saldogruppe d, vil føre til et provenytap på omtrent 10 mill. kroner påløpt og 1 mill. kroner bokført i det første året bestemmelsene eventuelt innføres. Anslagene er svært usikre. Størstedelen av det kortsiktige provenytapet vil knytte seg til personbiler. For tyngre kjøretøy antas forslaget å berøre et svært begrenset antall virksomheter på kort sikt. Store deler av tyngre nullutslippskjøretøy som anskaffes det første året en eventuell bestemmelse trer i kraft, vil trolig ikke kunne omfattes av forslaget ettersom investeringsbeslutningen ofte vil være tatt før lovvedtaket om økt avskrivningssats. Det kan imidlertid forventes at investeringene i nullutslippskjøretøy vil vokse betydelig i årene framover. Støttetiltak gjennom avskrivningssystemet kan derfor medføre vesentlig større provenytap på sikt enn provenytapet det første året ved en eventuell innføring i 2018 eller 2019.

Provenyvirkningene av økte avskrivningssatser for nullutslippsfartøy i saldogruppe e vil avhenge av hvilke typer fartøy som defineres som nullutslipp. Definisjonen vil ha stor betydning for virkningen av forslaget og må eventuelt utredes nærmere. Departementet har ikke forsøkt å anslå provenyvirkninger av forslaget knyttet til saldogruppe e, ettersom provenyet vil bero på endelig utforming av bestemmelsen og fordi forslaget uansett trolig ikke vil kunne gjennomføres i 2018.

Økte avskrivningssatser for nullutslippskjøretøy i saldogruppene c og d vil være gjennomførbart med eksisterende systemer i Skatteetaten. Tiltaket vil imidlertid skape behov for nye undergrupper i saldoavskrivningssystemet og dermed gjøre skattesystemet mer komplisert. Flere grupperinger av driftsmidler vil skape flere problemer knyttet til avgrensning mellom grupperingene.

Dersom en skal oppfylle kravet til insentiveffekt i ESA sine retningslinjer for miljøstøtte, kan ikke forhøyet avskrivningssats gis til kjøretøy med nullutslipp som er ervervet før de nye bestemmelsene formelt vedtas, eller der investeringsbeslutningen er tatt før dette tidspunktet. Dette gjelder for eksempel for nullutslippskjøretøy eller -fartøy som allerede er i bestilling. Bestemmelsen om forhøyet avskrivningssats for elvarebiler som Stortinget vedtok i forbindelse med statsbudsjettet for 2017, omfatter elvarebiler ervervet både før og etter at bestemmelsen ble vedtatt av Stortinget, 20. desember 2016. For at bestemmelsen skal oppfylle kravet til insentiveffekt i ESA sine retningslinjer for miljøstøtte, foreslår departementet at bestemmelsen endres slik at den bare skal gjelde varebiler ervervet etter at loven ble vedtatt 20. desember 2016, se kapittel 6.2.

Ved en eventuell forhøyet avskrivningssats for nullutslippskjøretøy og -fartøy kan det være et betydelig antall enkeltinvesteringer i nullutslippskjøretøy som leveres etter at bestemmelsen er vedtatt, men hvor investeringen er besluttet tidligere. Dette vil kunne være særlig aktuelt for yngre kjøretøy, skip og ferger, hvor det kan gå lang tid fra investeringsbeslutningen tas til driftsmidlet leveres til skattyter. Eksempelvis vil det kunne være investeringer der det har blitt innvilget støtte til de aktuelle prosjektene før en bestemmelse om økte avskrivningssatser vedtas, mens investeringsobjektene leveres til skattyter og føres på saldo i årene etter den aktuelle datoen. Problemstillingen blir også aktuell der investeringer i nullutslippskjøretøy og -fartøy er fastsatt i anbudsutlysninger eller anbudskontrakter fra før bestemmelsen ble vedtatt, og hvor tjenesteleverandør

erhverver de aktuelle driftsmidlene etter bestemmelsen blir vedtatt. Det vil kunne medføre betydelige administrative utfordringer for skattemyndighetene å fastslå tidspunktet for når investeringsbeslutningene har blitt tatt for hver enkelt investering som potensielt berøres av forslaget.

Egne avskrivningsregler for driftsmidler anskaffet etter en gitt dato vil videre skape en omgåelsesmulighet gjennom internsalg av tidligere anskaffede driftsmidler for å oppnå høyere avskrivninger. De uheldige virkningene av at bestemmelsene vil gjelde driftsmidler anskaffet etter at bestemmelsene vedtas, vil få mindre betydning når gamle driftsmidler etter hvert utranteres. Samlet vil tiltaket øke de administrative byrdene for skattyter og skattemyndighetene og skape mer byråkrati.

36.4 Departementets vurdering

En «grønn omlegging av det skattemessige saldoavskrivningssystemet» rettet mot kjøretøy og fartøy i saldogruppe c, d og e vil bryte med prinsippet om at avskrivningssatser skal samsvare med driftsmidlenes verdifall. Avskrivningssystemet bør være forutsigbart, enkelt og nøytralt med hensyn til ulike driftsmidler og næringer.

I tillegg er forslaget av flere årsaker et lite treffsikkert virkemiddel. For det første avhenger støtten som gis med tiltaket bare av valg av driftsmiddel og investeringskostnad, ikke av hvor mye utslipp som faktisk reduseres. For eksempel vil økte avskrivninger for ferger som bare bruker elektrisitet til fremdrift, innebære en favorisering av batteridrevne ferger på korte fergestrekninger med lite krevende værforhold. Hybridferger som opererer på lengre fergestrekninger, og i større grad vil trenge innslag av diesel- og gassmotor, vil ikke treffes av tiltaket, selv om elektrifisering av disse fergene vil kunne medføre større utslippsreduksjoner.

Ettersom tiltaket avhenger av investeringskostnad, vil tiltaket innebære vesentlig større støtte for nybygde nullutslippsfartøy enn for fartøy som ombygges fra diesel- til batteridrift, selv om utslippseffekten ved de to ulike tilfellene vil være den samme. For rederier som bygger om fossildrevne skip til batteridrift, vil økt avskrivningssats ha mindre betydning ettersom store deler av avskrivningene allerede er foretatt.

Videre vil tiltaket ikke ha virkning for virksomhet som av ulike årsaker er unntatt skatteplikt, og tiltaket vil ha mindre insentivvirkning for virksomhet som er utenfor skatteposisjon, for eksempel

som følge av store fremførbare underskudd eller lav lønnsomhet i oppstartsfasen.

Det brukes allerede kraftfulle og treffsikre virkemidler for å stimulere til miljøvennlig transport, hvorav de viktigste virkemidlene er avgifter på fossilt drivstoff som reflekterer miljøkostnadene ved utslipp. Det stimulerer til å velge nullutslippskjøretøy fremfor fossildrevne kjøretøy.

Nullutslippskjøretøy og -fartøy som berøres av forslaget, mottar også betydelig direkte støtte gjennom andre tiltak. Det er grunn til å tro at størstedelen av nullutslippspersonbiler i næring utgjør biler som eies av leasingselskaper og som leases ut til husholdninger. Leasing av elbiler ble fritatt fra merverdiavgift i 2015. Merverdiavgiftsfritaket utgjør et betydelig støttetiltak for slike driftsmidler som langt overgår verdien av økte avskrivningssatser.

Øvrige driftsmidler som ville blitt støttet ved en «grønn omlegging» av avskrivningssystemet, er nullutslippsmoeller av tyngre kjøretøy, herunder busser og lastebiler, samt ferger. Det antas at langt på vei de fleste investeringer i slike driftsmidler allerede støttes av det offentlige, enten gjennom tilskudd fra Enova, eller ved krav i for-

bindelse med offentlige anbud der merkostnader for nullutslippsteknologi dekkes gjennom høyere anbudspriser. Store deler av investeringene som vil bli foretatt i nullutslippskjøretøy og -fartøy de neste årene, vil få dekket merkostnader ved utslippsreducerende teknologi enten gjennom allerede tildelte tilskudd eller indirekte gjennom høyere anbudspriser. Der merkostnader ved utslippsreducerende tiltak helt eller delvis er dekket gjennom eksisterende støtteordninger, er det usikkert om ytterligere støtte i form av økte avskrivningssatser har noen insentiveffekt. Tiltakene må ha insentiveffekt for å være i tråd med ESAs retningslinjer for miljøstøtte.

Det vises også til regjeringens arbeid med et CO₂-fond for næringstransport, se punkt 9.8.2.

Omfanget av eksisterende og planlagte støtteordninger taler mot å innføre nye tiltak gjennom avskrivningssystemet. Tiltaket vil være lite treffsikkert og bidra til å gjøre støtteregimet komplisert og uoversiktlig. Det foreslås derfor ikke å gjennomføre en omlegging av saldoavskrivningssystemet der det innføres økt avskrivningssats for nullutslippskjøretøy og -fartøy.

37 Digital journalistikk – anmodningsvedtak nr. 108 punkt 44 (2016–2017)

Ved behandlingen av Prop. 1 S (2016–2017) *Statsbudsjettet 2017* og tilhørende Innst. 2 S (2016–2017) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak (vedtak nr. 108 punkt 44 av 5. desember 2016):

«Stortinget ber regjeringen vurdere utvidelse av moms fritaket for medier til å gjelde all digital journalistikk og komme tilbake i RNB 2017».

Anmodningsvedtaket anses utkvittert gjennom denne vurderingen.

I Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017* ble det vist til at Mediemangfoldsutvalgets utredning (NOU 2017: 7 *Det norske mediemangfoldet – En styrket politikk for borgerne*) var på høring, og regjeringen varslet at den ville komme tilbake til saken i budsjettet for 2018.

Etter merverdiavgiftsloven § 6-2 er elektroniske nyhetstjenester fritatt for merverdiavgift. Fritaket ble innført 1. mars 2016 og er godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) frem til 1. mars 2022. Fritaket er ment å sikre avgiftsmessig likebehandling slik at nyhets- og aktualitetsstoff er fritatt for avgift uavhengig av plattform. Det ble derfor forutsatt at fritaket i størst mulig grad skal avgrenses i tråd med fritaket for papiraviser, jf. merverdiavgiftsloven § 6-1. På denne bakgrunn er det krav om at nyhetstjenesten inneholder en bred dekning av nyhets- og aktualitetsstoff, er rettet mot allmennheten, har en ansvarlig redaktør og publiseres ukentlig eller oftere. Kravet til bredde innebærer at omsetning av enkeltartikler og tidsskrift ikke er omfattet av fritaket.

Omsetning av trykte tidsskrift er fritatt for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 6-1. Fritaket omfatter både tidsskrift som hovedsakelig omsettes til faste abonnenter mv., og tidsskrift med overveiende politisk, litterært eller religiøst innhold. Elektroniske tidsskrift omfattes ikke av fritaket.

Mediemangfoldsutvalget foreslo å utvide dagens merverdiavgiftsfritak for elektroniske nyhetstjenester til å gjelde alle nyhets- og aktuali-

tetsmedier slik at også medier som dekker få stoffområder i dybden, men ikke oppfyller kravet til bredde, omfattes. I tillegg foreslo utvalget at salg av enkeltartikler fra aktører med omsetning som i dag allerede er omfattet av merverdiavgiftsfritaket, skal fritas for merverdiavgift.

Mediemangfoldsutvalgets utredning har vært på høring. Kulturdepartementet mottok 66 høringsvar med merknader. Om lag en fjerdedel av høringsinstansene trekker særlig frem utvidelse av merverdiavgiftsfritaket. Det er særlig aktører med omsetning som i dag faller utenfor merverdiavgiftsfritaket som ønsker at fritaket utvides til tidsskrifter (fag- og ukepresse). Det vises blant annet til at dagens regelverk innebærer en forskjellsbehandling av publiseringsplattform som kan virke innovasjonshemmende, og at den mer nisjepregede delen av mediebransjen også har en viktig funksjon i den offentlige samtalen. De fleste avisaktørene mener også at fritaket bør utvides til å omfatte salg av enkeltartikler, men det er få andre høringsinstanser som trekker frem dette forslaget.

Formålet med merverdiavgiften er å skaffe inntekter til staten. Det gjøres mest effektivt når merverdiavgiften omfatter alle varer og tjenester med en generell sats. Reduserte satser og fritak fra merverdiavgift reduserer inntektene til staten og øker de administrative kostnadene både for de næringsdrivende og myndighetene. Omfanget av særordninger som fritak og reduserte satser bør derfor begrenses. Merverdiavgiftssystemet er lite egnet for å støtte enkeltgrupper eller formål. Generelt er det mer effektivt å gi direkte støtte på budsjettets utgiftsside enn gjennom særordninger i merverdiavgiftssystemet.

Merverdiavgiftsfritak for elektroniske tidsskrift basert på dagens fritak for trykte tidsskrift antas å være avgiftsteknisk håndterbart, men vil medføre økte administrative kostnader både for de næringsdrivende og avgiftsmyndighetene.

Et merverdiavgiftsfritak for enkeltartikler kan ikke, slik Mediemangfoldsutvalget foreslo, kun omfatte omsetning av enkeltartikler fra aktører med omsetning som i dag er fritatt for merverdiav-

gift. Fritak for enkeltartikler må av likebehandlingshensyn knyttes til kriterier ved selve tjenesten og gjelde alle som omsetter slike tjenester, herunder utenlandske tilbydere. Et slikt fritak vil dermed omfatte ikke bare etablerte mediehus mv., men også andre aktører som frilansere og eksterne produksjonsselskaper, samt mindre aktører med aktivitet på grensen mot hobbyvirksomhet. I tillegg til at et slikt fritak vil omfatte mange aktører, vil det bli krevende å avgrense hvilket innhold/tekster som skal være omfattet. Et merverdiavgiftsfritak for omsetning av enkeltartikler vil dermed ha store administrative konsekvenser både for de næringsdrivende og Skatteetaten.

Merverdiavgiftsfritak for elektroniske tidsskrift og enkeltartikler må anses som statsstøtte som eventuelt må notiseres til og godkjennes av ESA før det kan tre i kraft.

De senere år har forbruket dreiet i retning av økt forbruk av digitale tjenester, og denne utviklingen må forventes å fortsette i årene fremover. Flere avgiftsfritak for elektroniske tjenester vil

dermed undergrave merverdiavgiftens rolle som forbruksskatt og inntektskilde for staten. Merverdiavgiftsfritak for tidsskrift og enkeltartikler vil medføre press for merverdiavgiftsfritak for andre elektroniske tjenester, for eksempel e-bøker. Regjeringen mener derfor at det ikke bør innføres merverdiavgiftsfritak for elektroniske tidsskrift og enkeltartikler.

Et merverdiavgiftsfritak for elektroniske tidsskrift som avgrenses i tråd med fritaket for trykte tidsskrift, kan anslås å gi et årlig provenytap på 10–30 mill. kroner på kort sikt. Forbruket av elektroniske tidsskrift må forventes å øke i årene fremover, og på lengre sikt kan et fritak for elektroniske tidsskrift dermed medføre et betydelig provenytap for staten.

Provenytapet ved eventuelt å innføre merverdiavgiftsfritak for enkeltartikler vil trolig være begrenset på kort sikt. På lengre sikt kan man forvente at det skjer tilpasninger, og at salget av avgiftsfrie enkeltartikler øker. Dermed kan provenytapet øke over tid og bli betydelig.

38 Merverdiavgiftskompensasjon for rus- og psykiatriboliger – anmodningsvedtak nr. 1107 (2016–2017)

38.1 Bakgrunn

I forbindelse med behandlingen av Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017* og tilhørende Innst. 401 S (2016–2017) vedtok Stortinget 21. juni 2017 følgende anmodningsvedtak, jf. vedtak nr. 1107 (2016–2017):

«Stortinget ber regjeringen gjennomgå forståelsen og praktiseringen av merverdiavgiftskompensasjonsregelverket for rus- og psykiatriboliger for å vurdere om det er grunnlag for å fastsette nye retningslinjer for når slike boliger kan defineres som boliger «med helse- og sosialformål».»

Kommunal forvaltning er i utgangspunktet utenfor merverdiavgiftssystemet og har derfor ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester. Dette gir kommuner og fylkeskommuner et økonomisk insentiv til egenproduksjon av varer og tjenester (uten avgift). Merverdiavgiften kan dermed være et hinder for å kjøpe varer og tjenester fra andre (med avgift).

Den generelle kompensasjonsordningen for kommunesektoren er fastsatt i merverdiavgiftskompensasjonsloven. Formålet med merverdiavgiftskompensasjonsordningen er å motvirke den nevnte konkurransevidningen som følge av merverdiavgiftssystemet gjennom at det ytes kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner og visse private og ideelle virksomheter. Ordningen innebærer at kommunene i utgangspunktet får kompensert merverdiavgiften på anskaffelser av alle varer og tjenester. Gjennom merverdiavgiftskompensasjonsordningen vil kjøp og egenproduksjon avgiftsmessig likestilles.

Merverdiavgiftskompensasjonsordningen er ingen støtteordning for kommunesektoren. Da ordningen ble innført, ble den finansiert ved at de statlige overføringene til kommunesektoren ble redusert tilsvarende omfanget av merverdiavgiftspliktige kjøp. Utvidelser av merverdiavgiftskom-

pensasjonsordningen finansieres gjennom tilsvarende trekk i de samlede overføringene til kommunene (de frie inntektene).

Kommuner har som et utgangspunkt rett til kompensasjon for merverdiavgift på byggekostnader til kommunale bygg. Anskaffelser ved oppføring av bygg, anlegg eller annen fast eiendom gir som hovedregel ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. Dersom kommuner skulle få kompensasjon av merverdiavgift ved salg og utleie av fast eiendom, ville kommunene fått en betydelig konkurransemessig fordel overfor andre aktører i dette markedet. Retten til kompensasjon er derfor avskåret for anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 3.

Det gis likevel kompensasjon for merverdiavgift ved anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 4 tredje ledd. I Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) *Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer* punkt 20.10 er dette eksemplifisert som «omsorgsboliger og tilrettelagte boliger for personer med funksjonsnedsettelse». Hva som menes med boliger med helseformål eller sosiale formål er nærmere regulert i forskrift til merverdiavgiftskompensasjonsloven. Etter forskriften § 7 første ledd er dette boliger som er «særskilt tilrettelagt» for slike formål. I Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017* punkt 9.3.5 er det uttalt følgende om begrepet:

«(...) Avgiftsmyndighetene legger i sin praksis til grunn at uttrykket særskilt tilrettelagt i forskriften § 7 henspiller på boligens beskaffenhet, og at selve tilretteleggingen må begrunne at man får akkurat denne type bolig. Dette vil typisk gjelde utleieenheter med beboere som har behov for boliger med livsløpsstandard, tilpasset hjemmebasert omsorg som spesialinnredede bad og toalett, seng, brede dører, ingen terskel mv. Det legges videre til grunn at særskilt tilrettelegging også kan bestå i tilknyttet

vaktjeneste ved at det i boligkomplekset er personalbase for omsorgspersonell eller nærhet og tilgang til personell som kan yte hjembaserte helse- og omsorgstjenester. For all annen boligbygging i kommunal eller privat regi gis det ikke kompensasjon for merverdiavgift. For eksempel gis det ikke kompensasjon for anskaffelser til oppføring og drift av vanlige boliger som leies ut til beboere med særskilte behov på helse- og sosialområdet.»

38.2 Departementets vurderinger

Spørsmål om den generelle merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren og boliger har vært omtalt både i Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017* punkt 9.3.6 og Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017* punkt 4.6. Anmodningsvedtaket som ble fremsatt i forbindelse med behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett 2017 tar opp rus- og psykiatriboliger særskilt.

I forvaltningspraksis er det lagt til grunn at uttrykket «særskilt tilrettelagt» stiller krav til boligens beskaffenhet, og at selve tilretteleggingen må begrunne den konkrete tildelingen av boligen. I dette ligger at det stilles krav både til bolig og beboer. Det må foreligge en sammenheng mellom den særskilte tilretteleggingen av boligen og funksjonsnedsettelsen til beboeren. Kommunens tilbud om bolig til andre grupper vanskeligstilte faller utenom kompensasjonsordningen.

Departementet finner grunn til å klargjøre at det er krav om funksjonsnedsettelse som nødvendiggjør en særskilt tilrettelegging av boligen. Ut fra foreliggende rettskildemateriale må det etter departementets mening legges til grunn at det ikke skiller mellom ulike former for funksjonsnedsettelse. Dette betyr at både fysiske, psykiske og kognitive funksjonsnedsettelse vil kunne omfattes. Når det gjelder hvilke krav som stilles til boligen, kan dette være fysisk tilrettelegging av boligen. Det kan videre være tale om tilretteleg-

ginger i form av at bolig er tilknyttet personalbase for å yte helse- og omsorgstjenester som avhjelper beboers funksjonsnedsettelse.

Dette innebærer etter departementets mening at særskilt tilrettelagte boliger for personer med funksjonsnedsettelse som følge av for eksempel psykiske lidelser vil kunne være kompensasjonsberettiget. For denne gruppen kan særskilt tilrettelegging typisk bestå i at boligen har en tilknyttet personalbase som yter hjembaserte helse- og omsorgstjenester. Kommunen må også her ha foretatt en behovsprøving av om det er den særskilte tilretteleggingen som gjør at beboer er innvilget boligen. Det må være nødvendig at beboer har en slik bolig i stedet for en ordinær bolig uten særskilte tilrettelegginger. Det innebærer at den særskilte tilretteleggingen ved boligen som er rettet inn mot deres utfordringer, må være grunnlaget for tildelingen av boligen fra kommunen.

Det psykiske helsearbeidet i kommunen omfatter en rekke tilbud. Personer med psykiske lidelser kan for eksempel motta ulike behandlingstilbud og rådgivning via samtalegrupper og oppsøkende team. Departementet finner grunn til å presisere at det ikke har vært meningen at det foreligger kompensasjonsrett dersom slike tilbud ikke nødvendiggjør særskilt tilrettelegging av boligen. Formålet med merverdiavgiftskompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevridninger. Dersom vanlige kommunale boliger er kompensasjonsberettiget, vil det innebære å gå utenfor formålet med ordningen og dessuten innebære en konkurranseulempe for private utleiere i boligmarkedet, som ikke mottar kompensasjon. Dette er ikke ønskelig, og departementet finner grunn til å påpeke at de vurderinger som ble gjort i Prop. 1 LS (2016–2017) *Skatter, avgifter og toll 2017* og Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017* ligger fast.

Departementet vil be Skattedirektoratet påse at de rammer som er trukket opp ovenfor blir lagt til grunn i forvaltningspraksis. Departementet vil løpende vurdere om det er behov for en ytterligere klargjøring av regelverket.

39 Innføring av ny personidentifikator

39.1 Innledning og sammendrag

Fødselsnummeret er en unik personidentifikator som offentlige og private virksomheter bruker til å knytte opplysninger til én bestemt person. Kapasiteten i dagens fødselsnummer er i ferd med å brukes opp, og det er nødvendig å innføre en nummerserie med større kapasitet senest innen 2040. Svært mange it-systemer i offentlig og privat sektor må endres som følge av dette. Det er behov for lang innføringstid for å gjennomføre endringer og for å redusere risiko og kostnader. Finansdepartementet tar derfor sikte på allerede nå å fastsette nødvendige regler i folkeregisterforskriften om hvordan endringer av personidentifikatoren skal være. Det må gjøres tilsvarende endringer i d-nummeret.

Departementet legger opp til at det nye fødselsnummeret i hovedsak er en videreføring av dagens fødselsnummer på elleve sifre, men med en endring i den innebygde kontrollfunksjonen i nummeret. Det legges videre opp til at kjønn ikke lenger skal fremgå av fødselsnummeret. Endringen settes i kraft fra 2032.

Kostnadene ved endringen er beregnet til 2,9 mrd. kroner frem mot 2032. Skattedirektoratets utredning har lagt til grunn de estimerer som ulike virksomheter og sektorer har spilt inn. Det er nødvendigvis usikkerhet ved beregninger av kostnader som skal tas hos mange aktører over en lang tidsperiode. Kostnadene fordeles over innføringsperioden fra 2018 til 2032 og påløper når offentlige og private virksomheter må endre sine it-systemer. Endringen innebærer ikke praktiske konsekvenser for den enkelte borger, med unntak av personer som skifter kjønn, som vil slippe å måtte endre fødselsnummeret. Departementet legger opp til at Skattedirektoratet i 2018 etablerer et sekretariat som vil kartlegge og veilede virksomhetene i innføringen av ny personidentifikator.

39.2 Bakgrunnen for forslaget

Kapasiteten i dagens fødselsnummerserie er i ferd med å brukes opp, og det er nødvendig å innføre en nummerserie med større kapasitet senest innen 2040. Skattedirektoratet har derfor gjennomført en konseptvalgutredning om ny personidentifikator, med bred involvering av sentrale interessenter. I konseptvalgutredningen vurderte direktoratet flere alternativer, både en informasjonsbærende identifikator, som inneholder personopplysninger som fødselsdato, slik som dagens fødselsnummer, og ulike informasjonsløse identifikatorer, hvor nummeret i seg selv ikke inneholder opplysninger om for eksempel alder eller kjønn.

Direktoratet vurderte disse alternativene ut fra samfunnsmessige kostnader og vektning av ikke-prissatte effekter som personvern, robusthet mot endringer av personopplysninger og brukervenlighet. I sin tilrådning foreslo direktoratet at fødselsnummeret i hovedsak skal bygges opp som i dag, men med endret bruk av kontrollcifre, og uten informasjon om kjønn.

Dagens fødselsnummer har elleve sifre. De seks første er personens fødselsdato. I de fem siste sifrene ligger det blant annet informasjon om personens kjønn (niende siffer i fødselsnummeret er partall for kvinner og oddetall for menn), og to av sifrene utgjør en kontrollfunksjon. Forslaget fra Skattedirektoratet til nytt fødselsnummer er i hovedsak bygget opp på samme måte. Den viktigste endringen er omlegging av kontrollfunksjonen i nestsiste siffer, noe som frigjør tilstrekkelig kapasitet til at nummerserien vil dekke behovet frem til år 2150. I tillegg utgår informasjonen om kjønn. Endringene vil gjelde for fødselsnumre som tildeles etter innføringstidspunktet, fødselsnummer tildelt før 2032 vil forbli uforandret. Tilsvarende endringer vil gjennomføres for d-nummeret.

Utredningen er kvalitetssikret av Dovre Group og Transportøkonomisk institutt, som mente at innføringen kan utsettes noe i tid dersom kompenserende tiltak blir iverksatt. De mente også at det var opp til beslutningstaker å vekte kostnadene av

å ta ut informasjon om kjønn mot de ikke-prissatte virkningene av dette.

39.3 Høring

Finansdepartementet sendte forslaget på høring 23. mars 2017 med høringsfrist 22. juni 2017. Departementet har mottatt 45 hørings svar. Følgende har avgitt hørings svar med merknader:

- Helse- og omsorgsdepartementet
- Samferdselsdepartementet
- Arbeids- og velferdsdirektoratet
- Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet
- Brønnøysundregistrene
- Datatilsynet
- Direktoratet for e-helse
- Direktoratet for forvaltning og IKT
- Direktoratet for økonomistyring
- Folkehelseinstituttet
- Helsedirektoratet
- KRIPOS
- Likestillings- og diskrimineringsombudet
- Politidirektoratet
- Politidirektoratet – IKT
- Statens vegvesen
- Statistisk sentralbyrå
- Tolletaten
- Den Norske Aktuarforening
- Elektronisk Forpost Norge
- Finans Norge
- Foreningen Norden
- FRI – Foreningen for kjønns- og seksualitetsmangfold
- Norsk Journalistlag, Norsk Presseforbund og Norsk Redaktørforening
- Norsk Tjenestemannslag
- Pensjonskasseforeningen
- Økonomiforbundet

Departementet mottok også tre anonyme høringsuttalelser.

De fleste av høringsinstansene støtter hovedtrekkene i forslaget. *Barne- og familiedirektoratet, Brønnøysundregistrene, Direktoratet for e-helse, Direktoratet for forvaltning og ikt, Direktoratet for økonomistyring, Finans Norge, Folkehelseinstituttet, FRI – foreningen for kjønns- og seksualitetsmangfold, Helsedirektoratet, Helse- og omsorgsdepartementet, Likestillings- og diskrimineringsombudet, Norsk tjenestemannslag, Politidirektoratet, Politidirektoratet – IKT, KRIPOS, Statistisk sentralbyrå og Økonomiforbundet* støtter departementets forslag.

Datatilsynet, Elektronisk Forpost Norge og Statens vegvesen støtter ikke forslaget, men foreslår å

innføre en informasjonsløs identifikator. *Den Norske Aktuarforening, Pensjonskasseforeningen og Tolletaten* foreslår å beholde informasjon om kjønn i identifikatoren.

Arbeids- og sosialdepartementet, Domstoladministrasjonen, Forsvarsdepartementet, Justis- og beredskapsdepartementet, Kartverket, Klima- og miljødepartementet, Kunnskapsdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Skatteetaten, Statens legemiddelverk, Stiftelsesforeningen og Utenriksdepartementet svarte på høringen, men hadde ikke merknader.

Regelrådet uttaler at forslaget er relevant for næringslivet, men at det ikke er innenfor rådets mandat å vurdere forslaget på nåværende tidspunkt.

De konkrete merknadene til ulike sider av forslaget er omtalt nedenfor.

39.4 Departementets vurderinger

Departementet foreslo i høringen å videreføre dagens løsning for fødselsnummer (og d-nummer), men slik at kontrollberegningen i nest siste siffer endres og opplysningen om kjønn utgår. Basert på både ikke-prissatte effekter og den forventede kostnaden av de ulike alternativene la departementet opp til å innføre dette fra 2032.

Et av alternativene til forslaget om å bygge på dagens fødselsnummer var å innføre en personidentifikator som ikke inneholdt personopplysninger og som var satt sammen av tilfeldig valgte siffer eller bokstaver. *Datatilsynet* tilrår en slik informasjonsløs personidentifikator. Tilsynet viser blant annet til den nye personvernforordningen, der et av grunnkravene er at personopplysninger ikke skal behandles med mindre det er nødvendig for bestemte, lovlige formål. *Datatilsynet* mener videre at en personidentifikator som inneholder unødvendig personinformasjon ikke vil oppfylle grunnkravene i personopplysningsregelverket. Tilsynet mener også en informasjonsløs identifikator vil forebygge id-tyverier og stiller spørsmål ved den store forskjellen i forventet kostnad mellom departementets forslag og *Datatilsynets* forslag. *Statens vegvesen* og *Elektronisk Forpost Norge* foreslår også en informasjonsløs personidentifikator (uten opplysninger om kjønn og fødselsdato). *Statens vegvesen* viser til at fødselsdato i fødselsnummer tvinger personer til å oppgi sin alder i sammenhenger der dette ikke burde være nødvendig og at opplysningen om alder kan påvirke saksbehandlingen i enkelte saker. *Elektronisk Forpost Norge* peker på at det av personvernhen-

syn også bør bli innført ulike sektorvise identifikatorer.

Departementet deler tilsynets oppfatning av at personvern er et viktig hensyn. Departementet mener imidlertid Datatilsynet har en for streng tolkning av personvernregelverket når tilsynet hevder fødselsdato ikke kan fremgå av identifikatoren. Etter personvernforordningen art. 87 er det ikke angitt spesifikke krav eller anbefalinger til utformingen av nasjonale identifikasjonsnumre og dette er heller ikke lagt til grunn av Justis- og beredskapsdepartementet i den pågående høring om ny personopplysningslov. Fødselsdato er heller ikke en sensitiv eller taushetsbelagt opplysning, og skal heller ikke være grunnlag for å påvirke et utfall av saksbehandling med mindre det er saklig grunn til dette. Departementet mener derfor at forordningen ikke medfører endringer i gjeldende rett når det gjelder anledningen til å velge en personidentifikator inneholdende fødselsdato.

Departementet mener også andre tungtveiende hensyn, som forventede kostnader og hensiktsmessighet, må vektlegges i vurderingen av ny identifikator. En informasjonsløs personidentifikator slik Datatilsynet foreslår, innebærer at alle innbyggere må bytte fra dagens fødselsnummer. IT-systemer i privat og offentlig sektor må bygges vesentlig om. I følge Skattedirektoratet innebærer en informasjonsløs identifikator høyere kostnader fordi mange virksomheter fremdeles bruker stor-maskinteknologi som ikke er tilrettelagt for en slik identifikator. Dette gjelder blant annet i finansnæringen. Et informasjonsløst nummer etter Datatilsynets forslag innebærer dermed betydelig større behov for å endre svært mange datasystemer, med vesentlig større overgangskostnader og betydelig høyere gjennomføringsrisiko. Datatilsynets foretrukne alternativ har en beregnet forventet kostnad på 26,8 mrd. kroner. Departementet mener denne kostnaden er uforholdsmessig stor sammenliknet med det forslaget departementet sendte på høring, som har en beregnet kostnad på 2,9 mrd. kroner. Også *Økonomiforbundet* peker på at det vil medføre uforholdsmessig mye unødvendig arbeid om alle registre som inneholder personopplysninger må endres, slik det vil være med en informasjonsløs identifikator.

Departementet deler Datatilsynets og Elektronisk Forpost Norges syn om at virksomheter ikke skal identifisere personer kun basert på opplysninger fra personidentifikatoren. Imidlertid mener departementet en informasjonsløs identifikator ikke vil forbygge omfanget av id-tyverier.

Personidentifikatoren vil i mange situasjoner fortsatt være alminnelig kjent, og kan dermed misbrukes om virksomheter anvender dette til autentisering alene. Etter departementets vurdering vil et fødselsnummer som inneholder opplysning om fødselsdato ikke øke risikoen for id-tyverier, sammenliknet med et informasjonsløst nummer. Finansdepartementet mener derfor at valget av ny personidentifikator i liten grad påvirker risikoen for id-tyveri, men at det fremdeles er behov for målrettet innsats på området. Departementet viser derfor til regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet, der flere tiltak er iverksatt for å gi sikrere identitetsforvaltning.

Elektronisk Forpost Norge mener det bør innføres sektorvis personidentifikator. Departementet viser til Skattedirektoratets konseptvalgutredning, der det fremgår at en modell for sektorvis identifikator er blitt avvist av viktige interessenter i direktoratets referansegruppe. Det fremgår at det er store fordeler ved dagens ordning med én felles identifikator mellom virksomheter på tvers av sektorer, siden dette blant annet bidrar til effektivisering av offentlig forvaltning.

Barne- og familiedirektoratet, Brønnøysundregistrene, Direktoratet for e-helse, Direktoratet for forvaltning og ikt, Direktoratet for økonomistyring, Finans Norge, Folkehelseinstituttet, FRI – foreningen for kjønns- og seksualitetsmangfold, Helsedirektoratet, Helse- og omsorgsdepartementet, Likestillings- og diskrimineringsombudet, Norsk tjenestemannslag, Politidirektoratet, Politidirektoratet – IKT, KRIPOS, Statistisk sentralbyrå og Økonomiforbundet støtter departementets forslag om å ta ut opplysninger om kjønn av fødselsnummeret.

Tolletaten, Den norske aktuarforening og Pensjonskasseforeningen vil derimot beholde dagens opplysning om kjønn. Tolletaten viser til at opplysningen om kjønn nyttes til kontrollformål. Den norske aktuarforening og Pensjonskasseforeningene kommenterer at opplysningen om kjønn benyttes til prising av forsikringer. *Folkehelseinstituttet* støtter departementets forslag, men presiserer at opplysningen om korrekt kjønn må fremgå av et modernisert folkeregister i god tid før 2032.

Departementet viser til at opplysning om kjønn skal fremgå i et eget informasjonsfelt i et modernisert folkeregister, slik at virksomheter som har bruk for å vite kjønn på en person fortsatt vil ha tilgang til denne opplysningen.

Å fjerne opplysningen om kjønn vil øke de forventede kostnadene noe (om lag 340 mill. kroner), men ikke vesentlig. Eksposering av denne opplysningen gjennom fødselsnummeret oppleves imidlertid som belastende for enkelte grupper i

samfunnet. Departementet mener dette bør veie tungt når det nå skal tas stilling til en ny identifikator. Departementet fastholder derfor at ny personidentifikator ikke skal inneholde opplysninger om kjønn.

Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet og FRI – foreningen for kjønns- og seksualitetsmangfold foreslår videre at personer som er registrert med dagens fødselsnummer, og som endrer juridisk kjønn etter innføring av nytt fødselsnummer, må kunne endre fødselsnummer dersom de ønsker dette. Også *Statens vegvesen* kommenterer dette. Frem til det nye fødselsnummeret innføres vil dagens praksis med endring av fødselsnummer ved skifte av juridisk kjønn opprettholdes, og problemstillingen vil således ikke være aktuell før fra 2032. Departementet har merket seg dette innspillet, men har ikke nå tatt stilling til behovet for en slik ordning fra 2032.

I departementets forslag vil som nevnt fødselsdato fremdeles fremgå av fødselsnummeret. *Difi* påpeker at identifikatoren ikke er autoritativ bærer av informasjon om fødselsdato og bør ikke anbefales brukt som informasjonskilde. *Brønnøysundregistrene* uttaler at det er usikkerhet knyttet til om de seks første siffer i fødselsnummeret uttrykker den reelle fødselsdato da det i enkelte tilfeller settes en annen dato enn fødselsdato. *Brønnøysundregistrene* kommenterer at etaten ikke vil legge til grunn informasjon om fødselsdato fra fødselsnummeret i fremtidige løsninger. *Statens vegvesen* tar også opp dette temaet. *Finansdepartementet* vil peke på at et modernisert folkeregister vil inneholde et eget felt for korrekt og gyldig (autoritativ) fødselsdato, også for personer som får tildelt personidentifikator utfra tildelingsdato og ikke fødselsdato. Et modernisert folkeregister vil derfor legge til rette for at virksomhetene ikke trenger å hente fødselsdato fra fødselsnummeret.

Foreningen Norden støtter et nytt system for personidentifikasjon, men mener dagens ordning for tildeling av identifikasjonsnummer ved flytting internt i Norden er for omstendelig. Foreningen mener nytt forslag til personidentifikator i fremtiden bør kunne synkroniseres med tilsvarende systemer i andre land. Departementet mener det ikke er aktuelt å innføre en felles nordisk personidentifikator. Innføring av fellesnordisk personidentifikator vil kreve omfattende utredninger av tekniske, personvernrettslige og andre rettslige konsekvenser, og medføre svært store økonomiske konsekvenser for en rekke aktører i de nordiske landene. Departementet viser også til den kommende eIDAS-forordningen,

som skal legge til rette for gjenbruk av elektroniske ID-er på tvers av landegrensene innenfor visse land i EU/EØS-området. Dette gjelder også innenfor de nordiske landene. Forordning vil på sikt kunne legge til rette for bedre samspill mellom de nordiske landenes personidentifikatorer.

Departementet foreslo i høringen at Skattedirektoratet gis i oppdrag å etablere et sekretariat i innføringsperioden som kan gi informasjon og koordinere innføringen. *Direktoratet for økonomistyring* støtter dette, og viser til at det er viktig at sekretariatet gir virksomheter god informasjon og at sekretariatet også kan håndtere problemstillinger fra virksomhetene. Departementet deler direktoratets oppfatning, og mener det er viktig å etablere et slikt sekretariat i 2018. Etablering av et sekretariat kan bidra til at virksomhetene får god informasjon og et forutsigbart innførløp frem til 2032.

Norsk presseforbund, Norsk Journalistlag og Norsk Redaktørforening uttaler at det er behov for å vurdere dagens bestemmelser som regulerer tilgangen til og bruken av personidentifikatoren (fødselsnummer og d-nummer), samt andre opplysninger fra Folkeregisteret. De mener opplysninger om personidentifikatoren aldri skal unntas offentlighet når en journalist ber om innsyn i dette til bruk i journalistisk virksomhet. *Likestillings- og diskrimineringsombudet* påpeker at for personer som har endret juridisk kjønn, vil opplysninger om kjønn kunne være taushetsbelagte opplysninger. Ombudet påpeker at departementet i forkant av innføringen av ny løsning må utrede og vurdere hvordan personvernet til personene dette gjelder kan ivaretas. *Elektronisk Forpost Norge* mener fødselsdato og fødselsnummer bør defineres i lovverket som sensitive personopplysninger, og bare oppgis når personen selv har gitt samtykke til det.

Departementet viser til at tilgang til opplysninger i Folkeregisteret reguleres av folkeregisterloven med tilhørende forskrifter, og at spørsmål knyttet til utlevering av opplysninger ikke har vært vurdert eller foreslått endret i Skattedirektoratets utredning eller i departementets høringsnotatet. Etter departementets vurdering tilsier heller ikke endringene i oppbyggingen av fødselsnummeret endringer i dette.

39.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Skattedirektoratet har beregnet at forventede kostnader for tiltaket er om lag 2,9 mrd. kroner.

Kostnadene vil oppstå hos de ulike virksomhetene som bruker Folkeregisteret, som må gjennomføre nødvendige tilpasninger i sine it-systemer. Helse- og omsorgsdepartementet og Helsedirektoratet kommenterer at det er usikkerhet i beregningene av kostnadene. Også Datatilsynet kommenterer usikkerheten i beregningene og forskjellen i kostnadene mellom de ulike alternativene.

Departementet viser til at Skattedirektoratets utredning har lagt til grunn de estimerer som ulike virksomheter og sektorer har spilt inn. Det er nødvendigvis usikkerhet ved beregninger av kostnader som skal tas hos mange aktører over en lang tidsperiode. Blant annet er helsesektoren en stor og kompleks sektor der innføring av en ny identifikator vil medføre mange endringer i it-systemer. Selv om det er usikkerhet i beregningene, gir de etter departementets vurdering et godt grunnlag for å fatte en beslutning.

39.6 Ikrafttredelse

Skattedirektoratet har overfor departementet anbefalt å innføre ny personidentifikator fra 2032.

Departementet støttet dette, men åpnet for å vurdere 2036 basert på tilbakemeldinger i høringen. *Direktoratet for e-helse og Finans Norge* ønsker innføring i 2036. Disse mener samfunnet må få så god tid som mulig til å håndtere ny identifikator. Også andre høringsinstanser peker på at det er behov for god tid til innføring, men mener 2032 er tilstrekkelig. *Difi* mener kostnadene kan reduseres ved å utsette innføringstidspunktet på ubestemt tid. *Departementet* mener både 2032 og 2036 vil gi aktørene god tid til å gjennomføre nødvendige endringer. Departementet mener også det er nødvendig å tidfeste innføringstidspunkt nå, slik at virksomhetene kan planlegge og forberede endringer i it-systemer som følge av ny personidentifikator. Innføringen i 2036 gir økt risiko for at det blir tomt for ledige fødselsnumre på enkelte datoer slik at personer må tildeles fødselsnummer med feil fødselsdato. Departementet legger derfor opp til innføring av ny personidentifikator fra 1. januar 2032.

40 Forenklinger i skatte- og avgiftssystemet

Stortingets flertall sluttet seg i Innst. 273 S (2015–2016) *Innstilling fra finanskomiteen om en skatte-reform for omstilling og vekst* til hovedprinsippene for et effektivt skattesystem. Disse ble utmeislet ved reformen av skattesystemet i 1992 og har ligget til grunn for senere skattereformer. Brede skattegrunnlag, relativt lave satser og stor grad av likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og virksomhetsformer samt symmetrisk behandling av inntekter og kostnader er avgjørende for at investeringene skal kaste mest mulig av seg, og at de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning kan holdes lavest mulig. Samtidig er slike prinsipper grunnlaget for et enklere skattesystem.

Dagens skattesystem inneholder en rekke særordninger i inntektsskatten som er utformet på en slik måte at de er administrativt krevende for næringslivet, personlige skattepliktige og Skatteetaten. Også i regelverket for merverdiavgift og særavgifter er det en rekke særordninger som kompliserer systemet.

Kompliserte regler som skaper administrative kostnader og unødvendig byråkrati, svekker næringslivets konkurransekraft. Det er viktig for de som driver næringsvirksomhet at skatte- og avgiftssystemet er så enkelt som mulig, slik at de kan prioritere verdiskaping fremfor administra-

sjon knyttet til etterlevelse, rapportering og innbetaling av skatter og avgifter. Det er således et forenklingspotensial i regelverket for direkte skatt, særavgifter og merverdiavgift som kan komme næringslivet til gode.

Mange av særordningene er heller ikke tilpasset utviklingen i Skatteetatens arbeidsprosesser og IKT-systemer, som for lønnstakere og pensjonister primært er basert på at inntekter og fradrag skal innrapporteres fra tredjeparter. I stedet må skattepliktige selv føre opp posten på skattemeldingen. Manuell kontroll av inntekter og fradrag er ressurskrevende, og det er i praksis vanskelig for skattemyndighetene å kontrollere alle fradrag- og inntektsposter tilfredsstillende. Dette gjør at skattefastsettingen for mange skattepliktige kan bli avsluttet med feil og mangler, noe som åpner for skatteunndragelser.

Det er behov for å vurdere forenklinger på skatte- og avgiftsområdet nærmere. Finansdepartementet vil sammen med Skatteetaten sette i gang et arbeid for å identifisere og legge grunnlag for forslag om regelforenklinger. Formålet vil være enklere regler for næringslivet og personlige skattepliktige, og et enklere og mer effektivt skatte- og avgiftssystem som er mindre ressurskrevende å forvalte for Skatteetaten.

41 Innsyns-, klage- og søksmålsrett for kommunene i skattesaker om verdsetting av kraftanlegg (anmodningsvedtak nr. 631 (2015–2016))

41.1 Innledning

Ved behandlingen av Prop. 38 L (2015–2016) Lov om skatteforvaltning og tilhørende Innst. 231 L (2015–2016) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak nr. 631 (2015–2016):

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med forslag om innsynsrett og klageadgang for kommunene ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg».

Det følger av vedtaket at regjeringen skal komme tilbake med forslag til regler om innsyns- og klagerett. Det fremgår imidlertid ikke av vedtaket hvordan reglene skal utformes. Blant annet må det tas stilling til hva som skal være klagegjensstanden, hvilket organ som skal være klageinstans, hvor lang klagefristen skal være og hvilke rettigheter den skattepliktige skal ha under saksbehandlingen. Departementet sendte derfor et forslag til nye regler om innsyns- og klagerett på offentlig høring.

Departementet fraråder etter en vurdering av høringsinstansenes merknader at det innføres innsyns- og klagerett.

Departementet redegjør likevel for hvordan innsyns- og klageretten kan utformes dersom Stortinget ønsker å vedta slike regler. Departementet anser anmodningsvedtaket som fulgt opp gjennom dette.

41.2 Bakgrunn

Som begrunnelse for anmodningsvedtaket heter det i Innst. 231 L (2015–2016):

«Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Høyre og Fremskrittspartiet, viser til at kommunene i lovforslaget ikke er gitt formell innsynsrett og klageadgang ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg. Det

bemerkes at dette utgjør en forskjellsbehandling av kraftanlegg i forhold til andre eiendoms typer. På generelt grunnlag mener flertallet det er ønskelig at lovligheten av en underordnet instans' vedtak blir prøvd av overordnede forvaltningsorganer før saken går til domstolene. En retts sak er gjerne kostbar både for myndighetene og motparten; og det er ut fra en samfunnsøkonomisk vurdering ønskelig å unngå unødvendig rettsbehandling. Innføring av klageadgang vil redusere behovet for fordyrende retts saker og motvirke at uriktige avgjørelser blir stående på grunn av at påklagingsmulighetene er for kostbare. Flertallet bemerker ellers at det erfaringsmessig er behov for bedre kontroll med taksering av kraftanlegg, og at innsynsrett for kommunene vil være et viktig tiltak for å sikre mer korrekte skattegrunnlag.»

41.3 Gjeldende rett

Kommunen har etter gjeldende rett en nokså vid rett til *innsyn* i opplysninger om formuesskattegrunnlaget for kraftanlegg. Det følger av eiedoms skattelova § 18 at skattekontoret skal gi eiendoms skattekontoret «*alle opplysninger det ligg inne med og som trengst for utskrivning av eiedomsskatten*». Bestemmelsen er i praksis tolket slik at kommunen kan kreve opplysninger om selve eiendomsskattegrunnlaget, eiendomsskattelistene med oversikt over formues verdien på kraftanlegg i kommunen og opplysninger i skattemeldingen og vedlegg som ligger til grunn for verdsettingen. Dersom skattekontoret har fattet vedtak om å fravike verdien som den skattepliktige har ført opp i skattemeldingen, omfatter innsynsretten også opplysninger om avviket og grunnlaget for dette. De opplysningene skattemyndighetene for øvrig besitter, er derimot ikke omfattet av kommunens innsynsrett. Det innebærer for eksempel at kommunen som hovedregel ikke kan kreve innsyn i korrespondanse mellom skattemyndighetene og den skattepliktige som

ikke har ledet til noe vedtak om endring av skattefastsettingen.

Kommunen kan ikke *klage* på fastsettingen av formuesverdien for kraftanlegg dersom den mener at denne er uriktig.

Kommunen har rett til å gå til *søksmål* for å få prøvd fastsettingen av formuesskattegrunnlaget. Skatteforvaltningsloven § 15-2 tredje ledd slår fast at kommunen kan få prøvd vedtak som gjelder spørsmål av betydning for kraftanlegg og den skattepliktiges fastsetting av skattegrunnlaget for kraftanlegg.

41.4 Høring

Departementet sendte 8. desember 2016 på høring et forslag til nye regler om innsyns- og klagerett for kommunen i saker om verdsetting av kraftanlegg. Det ble også foreslått enkelte presiseringer i reglene om søksmålsadgang i slike saker. Forslaget ble sendt til 24 høringsinstanser.

Følgende høringsinstanser har avgitt uttalelse med merknader:

- Energi Norge
- Justis- og beredskapsdepartementet
- KS
- Landssamanslutninga av vasskraftkommuner (LVK)
- Skattedirektoratet

Statistisk sentralbyrå har uttalt at det ikke har noen merknader.

Departementet har i tillegg mottatt uttalelser med merknader fra over 30 kommuner og regionråd. Alle disse instansene har uttrykt støtte til de synspunktene LVK fremmer i sin uttalelse. Flere av dem utdyper argumentasjonen fra LVK ved å vise til konkrete eksempler fra praksis mv. I den videre fremstillingen vil departementet bare referere til LVKs uttalelse, men presiserer at denne uttalelsen har fått støtte fra et betydelig antall instanser.

Høringsinstansene har ulike oppfatninger om forslaget departementet sendte på høring.

LVK og KS er positive til at det innføres innsyns- og klagerett for kommunen. Disse instansene foreslår flere forslag som gir kommunen utvidede rettigheter sammenlignet med det som følger av høringsnotatet.

LVK støtter forslaget om å innføre innsyns- og klagerett. Denne høringsinstansen mener innsyns- og klagerett må anses som en fundamental rettighet for kommunen som skattekreditor. Instansen mener at begrunnelsen for forslaget,

herunder de hensynene Stortinget la vekt på da det fattet vedtaket 26. april 2016, ikke kommer tilstrekkelig tydelig frem i høringsnotatet.

LVK viser til at hovedregelen i eiendomsskatte-loven er at kommunen selv verdsetter eiendommene gjennom den kommunale takstnemnden. For kraftanlegg er det annerledes. Her må kommunen forholde seg til den verdien skattekontoret har fastsatt etter skatteforvaltningsloven. Denne høringsinstansen uttaler at det i kraftsaker oppstår et trepartsforhold mellom staten som skattemyndighet, den skattepliktige som skattedebitor og kommunene som skattekreditor. Som skattekreditor for eiendomsskatten er kommunen ifølge LVK en part i saken om verdsettelse etter skatte-loven.

LVK uttaler at det er behov for bedre kontroll med verdsetting av kraftanlegg. Denne høringsinstansen anfører at den interessen staten har i å føre kontroll med den skattepliktiges opplysninger, ikke gjør seg gjeldende i like stor grad i kraftbransjen som ellers. Årsakene til dette er at det er kommunen som er skattemottaker og at staten er en stor eier i kraftbransjen. LVK uttaler at staten som mottaker av grunnrenteskatten kan ha motstridende interesser med kommunen.

LVK viser til at kommunen etter eiedoms-skattelova har rett til å klage (kreve overtakst) ved verdsetting av andre objekter enn kraftanlegg. For at det samme skal gjelde for kraftanlegg der skattekontoret foretar verdsettingen i stedet for den kommunale takstnemnda, må kommunen ifølge LVK ha klagerett på skattekontorets verdsetting.

LVK uttaler avslutningsvis at det er hensiktsmessig at gyldigheten av et underordnet organs vedtak kan prøves av overordnet organ før saken går til domstolene. Det er ikke tilfelle i dagens regelverk der kommunen har søksmålsadgang, men ikke klageadgang.

KS uttaler at reglene vil styrke kommunenes mulighet til å ivareta sine interesser som eiendomsskattemyndighet for en eiendomstype som har stor provenymessig betydning.

Energi Norge, som er en interesseorganisasjon for kraftbransjen med omtrent 280 medlemsbedrifter, er negativ til innsyns- og klagerett for kommunen. Denne høringsinstansen argumenterer for at innsyns- og klageretten bør være snevrere enn det som følger av departementets forslag.

Energi Norge viser til at det tre ganger tidligere har blitt vurdert å innføre innsyns- og klagerett, senest i forbindelse med Revidert Nasjonalbudsjett for 2012, og anfører at det heller ikke nå bør innføres slike regler. Instansen uttaler at for-

slaget fremmes uten at det er foretatt noen nye faglige vurderinger.

Energi Norge viser til at skattekontoret fører kontroll med verdsettingen av kraftanlegg på samme måte som det kontrollerer andre skattepliktige. Denne høringsinstansen erfarer at kontrollen fungerer godt og at det ikke er påvist behov for mer kontroll i kraftbransjen sammenlignet med andre bransjer. Instansen viser til at departementet i høringsnotatet har uttalt at det er usikkert om forslaget vil føre til provenyøkning.

Energi Norge uttaler at det er lite effektiv ressursbruk at både skattemyndighetene og kommunen skal gjennomgå og vurdere kraftforetakenes skattepapirer. Etter denne høringsinstansens syn vil kommunens kontrollbehov bli ivaretatt når skattemyndighetene utfører sine kontrolloppgaver.

Energi Norge mener at forslaget høyst sannsynlig vil føre til økt ressursbruk for kraftforetakene fordi det blir flere spørsmål og prosesser om verdsettingsspørsmålet. Instansen mener det er betenkelig å innføre slike regler, tatt i betraktning at det er usikkert om det vil føre til riktigere skattegrunnlag eller provenyendring.

Energi Norge anfører at forslaget vil føre til redusert forutberegnelighet for kraftforetakene ved at en tredjepart kan klage på skattefastsettingen. Denne høringsinstansen viser til at klagerett for tredjepart ikke er vanlig på noe annet område i skatteretten. Instansen uttaler at det bør kreves tungtveiende grunner for å stille ressurssterke kraftkommuner i en særstilling der de har klagerett. Energi Norge mener at verken høringsnotatet eller uavhengige faglige vurderinger gir støtte for at slike grunner finnes.

Energi Norge mener det er feil når det i begrunnelsen for anmodningsvedtaket er påpekt at manglende innsyns- og klagerett i saker om kraftanlegg innebærer en negativ forskjellsbehandling av kraftkommuner. Denne høringsinstansen viser til at kommunen heller ikke for andre eiendommer har innsyns- og klagerett ved verdsetting etter skatteloven. Instansen påpeker at det for kraftanlegg, i motsetning til det som gjelder for andre eiendommer, er lovbestemt at kommunen skal legge skattekontorets verdsetting til grunn for eiendomsskatten. Det at kommunen kan påvirke verdsettingen av kraftanlegg i mindre grad enn andre eiendommer, er ikke et resultat av manglende innsyns- og klagerett i saker etter skatteloven, men en konsekvens av at det i eieoms-skattelova er bestemt at det er skattekontoret – ikke kommunen selv – som skal fastsette verdien.

Skattedirektoratet er negativ til regler om innsyns- og klagerett. Denne høringsinstansen uttaler at forslaget sannsynligvis vil føre til flere innsynssaker. Instansen uttaler videre at forslaget vil få negative konsekvenser for Skatteetaten i den forstand at ressursene som går med til å behandle klager, må tas fra Skatteetatens øvrige kontrollarbeid. Ressursene vil dermed ikke bli brukt på de sakene det ut fra en kontrollfaglig vurdering er mest hensiktsmessig å arbeide med. Direktoratet ser med bekymring på hvilke konsekvenser dette kan få for skatteinngangen. I høringsuttalelsen heter det:

«Skattedirektoratets rolle som kontrollmyndighet vil stå i fare for å bli utvannet dersom klagebehandlingen påvirker hvilke saker som kontoret på selvstendig grunnlag har ressurser til å ta opp. I den forbindelse viser vi særlig til at grunnrenteskattereglene innebærer at kraftforetakene er underlagt et høyskatteregime. I dette ligger et incentiv og en risiko for at en for stor andel av kraftforetakenes kostnader henføres til kraftproduksjon. Videre vil det på inntektssiden være incentiver til å få lagt til grunn faktiske priser og ikke spotmarkedspriser når markedsprisen er høyere enn faktiske priser. [...]

All tid de foreslåtte reglene er forutsatt å være provenymessig nøytrale, ser vi med bekymring på hvilke konsekvenser den dreide ressursbruken vil kunne ha for dette nødvendige kontrollarbeidet, og da indirekte for skatteinngangen.»

Justis- og beredskapsdepartementet har enkelte merknader om klagerettens rekkevidde.

41.5 Departementets vurdering

En generell innsyns- og klagerett for kommunen innebærer at den får videre prosessuelle rettigheter i skattesaker enn det som følger av skatteforvaltningsloven i dag. Stortinget har tre ganger tidligere vurdert og avslått spørsmålet om å innføre slike regler, senest i forbindelse med Revidert Nasjonalbudsjett for 2012, se nærmere om dette i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 11.2 og Innst. O. nr. 3 (2001–2002) punkt 12.2.2, Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) punkt 10.9 og 10.10 og Innst. O. nr. 20 (2003–2004) punkt 10.7 og 10.8 og Prop. 112 L (2011–2012) punkt 3.6 og Innst. 370 L (2011–2012) kapittel 3.

Departementet vil også nå fraråde at det innføres innsyns- og klagerett for kommunen.

LVK, Energi Norge og Skattedirektoratet har fremmet en rekke prinsipielle og praktiske argumenter som taler henholdsvis for og mot utvidet innsyns- og klagerett. Etter departementets vurdering er det argumentene mot utvidet innsyns- og klagerett som bør tillegges mest vekt.

Hovedregelen i skatteforvaltningsloven § 13-1 er at det bare er den skattepliktige eller den som er endelig ansvarlig for skatten som kan klage på skattefastsettingen. Loven har enkelte unntak fra dette utgangspunktet, men de gjelder for private parter med særlig og nær tilknytning til den skattepliktige. Det finnes ingen regler om at skattekreditorene kan klage på skattefastsettingen. En adgang for kommunen til å klage på verdsettingen av kraftanlegg vil være i strid med dette prinsippet.

Hovedregelen i eideomsskattelova er at kommunen selv skal verdsette eiendommer når den skriver ut eiendomsskatt. For eiendomsskatt på kraftanlegg gjelder det et obligatorisk unntak. Her skal kommunen bruke den verdien (taksten) som et kraftanlegg får ved fastsetting av formues- og inntektsskatt i året før skatteåret. Det er Skatteetaten som håndhever skattelovens regler om formues- og inntektsskatt. Det følger dermed av lovens system at kommunen i saker om eiendomsskatt på kraftanlegg skal forholde seg til den verdien som Skatteetaten fastsetter. Departementet er derfor av den oppfatning at den særlige betydningen som formuesverdsettingen av kraftanlegg har for kommunen, ikke kan begrunne at kommunen skal få klagerett.

Kommunen har i dag rett til å gå til søksmål om verdsettingen av kraftanleggene. *LVK* har isolert sett rett i at det er uhensiktsmessig at et overordnet forvaltningsorgan ikke kan prøve verdsettingsspørsmålet før saken går til domstolene. Utgangspunktet i skatteretten er at det er samsvar mellom reglene om klagerett og søksmålsrett, slik at en part kan fremme saken for et klageorgan før den går til en mer ressurskrevende domstolsbehandling. Departementet er likevel av den oppfatning at dette hensynet ikke kan være avgjørende i et tilfelle som dette, der det er andre tungtveiende argumenter mot å innføre klagerett.

Det er også et annet prinsipielt argument som taler mot utvidet innsynsrett for kommunen. Skattemyndighetene har etter loven en streng taushetsplikt som blant annet er begrunnet med at de har behov for tillit hos de skattepliktige. De skattepliktige er pålagt en vidtrekkende opplysningsplikt til skattemyndighetene. Skattepliktige som

opplever at lovgivningen i for stor grad gjør inngrep i taushetsplikten, for eksempel i form av regler om at tredjeparter har rett til innsyn, kan bli mindre tilbøyelige til å oppfylle opplysningsplikten i fremtiden. En slik utvikling vil gjøre det vanskeligere for skattemyndighetene å fastsette riktig skatt.

Reglene vil bli ressurskrevende å håndtere for Skatteetaten.

For det første er det grunn til å tro at skattemyndighetene må bruke mer ressurser på å behandle innsynsforespørsler. Når det kommer et innsynskrav, må Skatteetaten gå gjennom alle dokumentene i saken og skille ut de opplysningene som skal utleveres (opplysninger som gjelder verdsettingen) fra opplysninger som ikke kan utleveres (opplysninger om andre deler av skattefastsettingen).

For det andre innebærer klageretten at skattemyndighetene blir forpliktet til å behandle de klagesakene kommunene fremmer. Ressursene som brukes til dette vil gå på bekostning av de ressursene som til enhver tid er tilgjengelig til annet kontrollarbeid. Skattemyndighetene kan dermed ikke i samme grad som tidligere la kontrollfaglige vurderinger avgjøre hvilke saker de skal arbeide med.

Departementet bemerker i denne forbindelse at reglene om kraftverksbeskatning innebærer at kraftforetakene er underlagt et høyskatteregime. Reglene gir kraftforetak et økonomisk incentiv til at inntekten fra kraftproduksjonen skal bli så lav som mulig. Det er derfor særlig viktig at skattemyndighetene foretar kontroller på dette området. Skattedirektoratet har som nevnt i punkt 41.4 understreket at reglene vil føre til færre faglig begrunnede kontroller og uttalt bekymring for hvilke konsekvenser det vil få for skatteprovenyet.

Regler om utvidet innsynsrett og klagerett for kommunen vil ha negative konsekvenser for de skattepliktige.

For det første innebærer innsynsretten som nevnt at en tredjepart får utvidet adgang til opplysninger om de skattepliktige. Sett fra de skattepliktiges ståsted innebærer dette økt risiko for at bedriftsinterne opplysninger kommer på avveie.

For det andre fører klageretten til mindre forutberegnelighet for de skattepliktige i den forstand at en tredjepart kan klage på skattefastsettingene deres. De skattepliktige kan ikke i samme grad som tidligere basere seg på at den verdsettingen som de selv eller skattemyndighetene har foretatt, vil bli endelig.

For det tredje kommer de skattepliktige til å få økte administrative kostnader som følge av

reglene. De skattepliktige må bruke interne ressurser og engasjere prosessfullmekting for å ivareta sine interesser i klagesakene.

Som følge av at departementet anser at det ikke bør gis utvidet innsynsrett og klagerett til kommunene i saker om verdsetting av kraftanlegg, fremmes det ikke noe forslag til slike regler i denne proposisjonen. I den videre fremstillingen redegjør departementet likevel for ulike spørsmål som oppstår dersom Stortinget vedtar utvidet innsyns- og klagerett. Redegjørelsen tar utgangspunkt i de reglene som ble foreslått i høringsnotatet og høringsinstansenes merknader til disse forslagene.

41.6 Departementets vurdering av hvordan regler om utvidet innsyns- og klagerett mv. kan utformes

41.6.1 Innsynsrett

Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet en bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 5-4 niende ledd om at kommunen kan kreve innsyn i dokumenter som gjelder verdsetting av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.

Høringsinstansenes merknader

LVK støtter forslaget. Denne høringsinstansen presiserer at det er viktig at reglene praktiseres slik at det gis innsyn i alle dokumenter som gjelder verdsettelsen og at innsynsadgangen ikke begrenses i samsvar med tidligere praksis. Instansen understreker at innsyn i alle dokumenter er avgjørende for at kommunen skal kunne vurdere om den skal klage eller ta ut søksmål.

LVK forstår forslaget slik at innsynsretten også omfatter grunnlaget for grunnrenteskatt og ber om at departementet presiserer dette. Høringsinstansen mener kommunen må ha innsyn i dette grunnlaget for å kontrollere at verdsettingen er riktig.

LVK anfører at innsynsretten også bør omfatte opplysninger om grunnlaget for naturressursskatt. Kommunen er skattekreditor for naturressursskatten som beregnes på grunnlag av de siste sju års kraftproduksjon. Denne høringsinstansen viser til at formålet med naturressursskatten er at kommunen skal få sin andel av grunnrenten gjennom utnytting av vannressurser til lokal verdiskapning, og at den er ment å gi kommunen sikre skatteinntekter.

Energi Norge, som i utgangspunktet er negativ til innsynsrett, anfører at innsynsretten ikke bør gjelde grunnlaget for grunnrenteskatt og naturressursskatt. Denne høringsinstansen uttaler at LVKs krav om innsyn i disse opplysningene, illustrerer at lovgiver ved å åpne for innsyn på ett område, blir utsatt for press om å innføre tilsvarende rettigheter på andre områder. Det viser ifølge instansen at kommunen ikke bør få utvidede rettigheter. Energi Norge uttaler at det er en samfunnsøkonomisk riktig rollefordeling at inntektsskatt, formueskatt, særskatt og eiendomsskatt for kraftanlegg fastsettes av skattekontoret, og at skattekreditorene, herunder kommunene og fylkeskommunene, forholder seg til verdsettingen.

Energi Norge understreker at selskapene gir Skatteetaten opplysninger som inneholder forretningshemmeligheter som i minst mulig grad bør spres til andre. Høringsinstansen anfører at den skattepliktige bør involveres i forkant av oversendelsen til kommunen for å sikre at kommunen ikke får innsyn i mer informasjon enn den har rett til. Instansen mener at det bør presiseres i loven at den skattepliktige skal få gjenpart av den oversendte dokumentasjonen.

Justis- og beredskapsdepartementet uttaler at det er uklart om lovforslagets krav om at verdsettingen «må ha betydning for utskrivningen av eiendomsskatt», innebærer en begrensning i retten til innsyn, og at det heller ikke går frem hva som eventuelt ligger i dette vilkåret.

Departementets vurderinger

Hovedregelen i skatteforvaltningsloven § 5-4 er at det bare er den skattepliktige selv som har rett til innsyn i saksdokumentene i sin egen sak. En adgang for kommunen til å kreve innsyn i dokumenter er et unntak fra dette utgangspunktet.

Det fremgår av redegjørelsen i punkt 41.3 at kommunen etter gjeldende rett har en nokså vid rett til innsyn i opplysninger om verdsettingen av kraftanlegg. Enkelte opplysninger faller imidlertid utenfor innsynsretten. Departementet legger til grunn at Stortingets vedtak innebærer at kommunen som hovedregel skal ha innsyn i *alle* dokumenter som etter sitt innhold gjelder verdsettings-spørsmålet.

Etter departementets vurdering bør reglene om innsynsrett for kommunen stå i § 5-4 nytt niende ledd. Leddets første punktum bør fastsette at kommunen skal kunne kreve innsyn i «*dokumenter som gjelder verdsetting av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.*»

Overskriften til § 5-4 bør endres slik at den gjenspeiler at paragrafen omfatter mer enn innsyn for den skattepliktige som er part i saken.

Det bør ikke være av betydning for innsynsretten hvordan og i hvilken sammenheng opplysningene har kommet inn til skattemyndighetene. Innsynsretten bør dermed ikke begrenses til opplysninger i skattemeldingen og vedlegg til denne. Det kan eksempelvis også gis innsyn i senere korrespondanse mellom skattepliktige og skattekontoret.

Innsynsretten bør bare omfatte de dokumenter som til enhver tid finnes om verdsetting av kraftanlegget. I seg selv bør den ikke innebære at skattemyndighetene plikter å fremskaffe andre dokumenter enn dem som allerede foreligger i saken.

Innsynsretten bør bare gjelde når kommunen krever det. Skattemyndighetene vil dermed ikke ha noen plikt til å utlevere opplysninger uoppfordret.

Hensynet til den skattepliktige tilsier at kommunen som har fått innsyn i dokumenter, ikke kan gi disse videre til uvedkommende. Eieendomsskattelova § 29 annet ledd har en bestemmelse om at taushetsplikreglene i skatteforvaltningsloven kapittel 3 gjelder tilsvarende for personer som er med på å skrive ut eiendomsskatt. Departementet legger til grunn at denne bestemmelsen gjelder opplysninger som mottas fra skattemyndighetene etter en eventuell bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 5-4 niende ledd på samme måte som andre opplysninger i eiendomsskattesaker.

Vilkåret om at dokumentene må ha «*betydning for utskrivningen av eiendomsskatt*» vil avgrense innsynsretten på to måter.

For det første er det bare i de tilfellene kommunen skriver ut eiendomsskatt på kraftanlegg at det kan gis ut opplysninger. Opplysninger kan ikke gis til kommuner som ikke benytter seg av utskrivingsadgangen.

For det andre sier vilkåret noe om hvilke dokumenter innsynsretten omfatter. Det kan bare kreves innsyn i dokumenter som helt eller delvis gjelder verdsetting av kraftanlegget.

Opplysninger om andre deler av skattefastsettingen til den skattepliktige omfattes ikke av innsynsretten. *LVK og Energi Norge* har reist spørsmål ved om det kan gis ut opplysninger om grunnlaget for grunnrenteskatt og naturressursskatt. Etter departementets vurdering må løsningen bli forskjellig for disse to skattartene.

Opplysninger om grunnrenteskatten må etter departements oppfatning omfattes av innsynsretten. Årsaken til dette er at grunnrenteskatten som fastsattes etter skatteloven § 18-3, inngår ved verdsettingen av kraftanleggene etter § 18-5. Nærmere bestemt fremkommer verdien som en sum av brutto salgsinntekter etter fradrag for grunnrenteskatt og enkelte andre kostnader. For at kommunen skal få fullstendig innsyn i grunnlaget for verdsetting av anlegget, må den også ha innsyn i opplysningene om grunnrenteskatt. Departementet presiserer at det ikke er kommunens interesse i grunnrenteskatten som sådan som begrunner innsynsretten, men at grunnrenteskatten inngår i beregningen av formuesverdien som kommunen skal bruke når den skriver ut eiendomsskatt.

Opplysninger om grunnlaget for naturressursskatt skal på den annen side ikke omfattes av innsynsretten. Naturressursskatt som er fastsatt etter skatteloven § 18-4, har ingen betydning for verdsettingen av kraftanlegget. Størrelsen på naturressursskatten påvirker ikke grunnlaget for utskrivning av eiendomsskatten. Når kommunen ikke har en annen interesse i naturressursskatten enn at den (og fylkeskommunen) er skattekreditor, bør den ikke ha innsynsrett.

Energi Norge har foreslått at kraftforetaket skal involveres før kommunen gis innsyn eller at foretaket skal få gjenpart av den oversendte dokumentasjonen. Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig at kraftforetaket alltid må spørres før opplysninger gis ut. Et slikt vilkår vil skape unødvendig merarbeid for Skatteetaten. Departementet er på den annen side enig med *Energi Norge* om at den skattepliktige bør få varsel om at opplysninger er gitt ut. Det bør gis en bestemmelse om dette i skatteforvaltningsloven § 5-4 niende ledd annet punktum.

I § 5-2 annet til åttende ledd er det gitt regler om unntak fra innsyn for interne dokumenter mv., hvordan innsyn skal gis og klage på avslag på krav om innsyn. Det bør gis en bestemmelse i § 5-4 niende ledd tredje punktum om at disse skal gjelde også når kommunen ber om innsyn.

Departementet har vurdert om eieendomsskattelova § 18 kan oppheves som overflødig fordi innsynsretten etter skatteforvaltningsloven § 5-4 niende ledd omfatter flere opplysninger. Eieendomsskattelova § 18 gjelder også i andre saker enn verdsetting av kraftanlegg. Det er derfor fortsatt behov for bestemmelsen.

41.6.2 Klagerett

Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet en bestemmelse om at kommunen kan klage på verdsettingen av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Skattekontoret skal ifølge forslaget være klageinstans ved klage på en verdsetting som den skattepliktige har gjennomført, mens Skatteklagenemnda skal behandle klager på vedtak fra skattekontoret. Verdsettinger som følger av vedtak fra Skatteklagenemnda kan ikke påklages. Videre kan kommunen ifølge forslaget bare klage på verdsettingen én gang. Kommunen kan ikke klage på et vedtak fra skattekontoret dersom det er kommunen selv som har bragt saken inn for behandling der.

Departementet foreslo i høringsnotatet at klagefristen skal være tre måneder.

Den skattepliktige skal ifølge forslaget varsles om klagen. Underveis i klagesaksbehandlingen skal den skattepliktige ha de samme prosessuelle rettigheter som ellers gjelder i skattesaker. Departementet foreslo også at de ulovfestede reglene om at det må påvises feil ved den skattepliktiges skjønn før dette kan fravikes, skal gjelde når kommunene klager på verdsettingen.

Høringsinstansenes merknader

LVK støtter forslaget om å lovfeste en adgang for kommunene til å klage på verdsettingen av kraftanlegg. Denne høringsinstansen uttaler at klageretten er en grunnleggende rettsikkerhetsgaranti som gir kommunen forutsigbarhet og forsvarlig saksbehandling innen rimelig tid. Instansen mener likevel det er behov for noen endringer i høringsnotatets forslag.

LVK legger til grunn at klageretten omfatter fra draget for skatt på grunnrenteinntekt når anførselen fremmes som ledd i en klage på verdsettelsen. Denne høringsinstansen mener i tillegg at klageretten også bør utvides til å gjelde fastsettingen av naturressursskatt. Begrunnelsen for dette standpunktet er den samme som for innsynsretten, at posisjonen som skattekreditor gir kommunene en berettiget interesse av å angripe fastsettingen.

LVK uttaler at klageinstansen må ha full adgang til å overprøve den skattepliktiges skjønnsfastsetting. Denne høringsinstansen mener de vanlige reglene om skjønnsfastsetting i skatteforvaltningsloven ikke passer i klagesaker om skjønnsfastsetting. Disse reglene gjelder ifølge instansen når den skattepliktige ikke har foretatt egenfastsetting eller når det ikke er noe forsvarlig grunnlag å

bygge fastsettingen på. LVK viser til at den klare hovedregelen i forvaltningsretten, som gjelder for alle andre eiendomsskattesubjekter enn kraftanlegg, er at klageinstansen kan prøve alle sider av saken. LVK er opptatt av en mest mulig korrekt verdsetting og uttaler at skattemyndighetene må foreta en fri bevisbedømmelse av alle opplysningene i saken, samt legge til grunn det mest sannsynlige faktum og et forsvarlig skjønn ved anvendelse av rettsreglene.

LVK uttaler at det bør presiseres at klager på fordeling av eiendomsskattegrunnlag mellom kommuner skal behandles av Skattedirektoratet.

LVK foreslår at kommunen skal få varsel dersom den skattepliktige klager på skattekontorets vedtak om fastsetting av verdien på kraftanlegg. Varselet er ifølge denne høringsinstansen nødvendig for at kommunen skal kunne ivareta sine interesser i klageprosessen.

LVK foreslår at klagefristen skal være seks måneder. Denne høringsinstansen begrunner forslaget med hensynet til rettsikkerhet for kommunen og systembetraktninger. Instansen uttaler at kommunen har behov for tid til å be om innsyn i saken og å utarbeide klagen. Med en frist på tre måneder vil klageperioden falle sammen med tiden for budsjettbehandlingen i kommunene, som er svært tid- og ressurskrevende. Instansen påpeker at dersom fristen settes til seks måneder, vil klagefristen bli den samme som søksmålsfristen i denne typen saker.

Energi Norge uttaler at det bør innføres et klagegebyr. Denne høringsinstansen viser til at klageretten har negative konsekvenser i form av økt ressursbruk for det offentlige og for kraftforetakene. Reglene svekker også forutberegneligheten for kraftforetakene. Ved at det innføres klagegebyr vil kommunene bare klage når de har en begrunnet oppfatning om at verdsettelsen av kraftanlegget har vesentlige feil.

Energi Norge anfører at klageretten ikke bør gjelde grunnlaget for grunnrenteskatt og naturressursskatt. Begrunnelsen for dette er på samme måte som for innsynsretten at det er en samfunnsøkonomisk riktig rollefordeling at skattekontoret fastsetter skatten som alle skattekreditorene, herunder kommunene og fylkeskommunene, må forholde seg til. Det er ikke grunnlag for at kraftkommuner skal stå i noen særstilling blant skattekreditorene.

Energi Norge anfører at klagefristen bør være betydelig kortere enn tre måneder. Denne høringsinstansen uttaler at kraftforetakene har behov for å få avklart sin rettsstilling. Innføringen av klagerett for kommunene innebærer redusert forutberegne-

lighet for kraftforetakene. Energi Norge mener derfor at klagefristen ikke må være lengre enn nødvendig for at kraftkommunene skal få tilstrekkelig innsikt i saken til å utforme en begrunnet klage. Instansen mener at kommunene kan gjøre dette på betydelig kortere tid enn tre måneder.

Skattedirektoratet viser til at klageretten er foreslått hjemlet i skatteforvaltningsloven § 13-2 nytt femte ledd og at det i § 5-6 om forhåndsvarsel er en regel om at den som har klagerett etter § 13-2, skal ha varsel på samme måte som den vedtaket retter seg mot. Denne høringsinstansen forstår departementets forslag slik at kommunene skal ha varsel før skattemyndighetene fatter vedtak om endring av skattefastsettingen til kraftforetaket.

Justis- og beredskapsdepartementet har foreslått en omformulering av bestemmelsen om at skattekontoret er klageinstans ved klager på den skattepliktiges egenfastsetting etter kapittel 9.

Departementets vurderinger

Hovedregelen i skatteforvaltningsloven er at det bare er den skattepliktige eller den som er endelig ansvarlig for skatten som har rett til å klage på skattefastsettingen. Videre er det slik at klageretten bare omfatter vedtak om skattefastsetting, ikke skattefastsettinger som er foretatt av den skattepliktige etter skatteforvaltningsloven kapittel 9. En rett for kommunen til å klage på grunnlaget for formuesskatten innebærer et unntak både fra lovens hovedregel om hvem som har klagerett og hva som skal kunne påklages (klagegjensstanden). Det bør derfor gis egne bestemmelser om dette. I tillegg er det behov for å bestemme hvilket organ som skal være klageinstans, klagefristens lengde og hvilke rettigheter den skattepliktige og kommunen skal ha under saksbehandlingen.

Skatteforvaltningsloven § 13-2 har regler om klagerett for andre enn den skattepliktige og den som er endelig ansvarlig for skatten. Kommunens klagerett bør reguleres i § 13-2 nytt femte ledd. Bestemmelsen bør angi at «*[k]ommunen kan klage på verdsettingen av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.*»

Klageretten gjelder både verdsetting som følger av en skattefastsetting den skattepliktige har gjennomført etter reglene i lovens kapittel 9, og verdsetting som følger av et vedtak fra skattemyndighetene. Adgangen til å klage på fastsetting den skattepliktige har gjennomført, gjelder både den ordinære egenfastsettingen og fastsetting som følger av endringsmelding.

Kommuner som ikke har eiendomsskatt på kraftanlegg, har ikke klagerett siden verdsettingen ikke har «*betydning for*» utskrivningen av skatt.

Klageretten bør på samme måte som innsynsretten begrenses til å gjelde den delen av skattefastsettingen som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt på kraftanlegg.

Spørsmålet fra *LVK og Energi Norge* om grunnlaget for grunnrenteskatt og naturressursskatt omfattes av klageretten, bør løses på samme måte som for innsynsretten. Dette innebærer for det første at kommunene i en klage på verdsettingen av kraftanlegget, kan påberope seg at grunnlaget for grunnrenteskatt er uriktig siden grunnrenteskatten er et ledd som inngår i beregningen av verdien. Grunnrenteskatten som sådan kan derimot ikke påklages. For det andre er det slik at grunnlaget for naturressursskatt ikke kan påklages, ettersom naturressursskatten ikke har betydning for beregningen av kraftanleggets verdi. *Departementet* viser til redegjørelsen i punkt 41.6.1 vedrørende dette.

Departementet foreslo i høringsnotatet at *skattekontoret* skal være klageinstans i de tilfellene kommunen klager på en verdsetting som den skattepliktige har gjennomført selv etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 9. Ingen høringsinstanser har hatt innvendinger til dette.

Begrunnelsen for standpunktet er at skattekontorets vurdering av verdsettingsspørsmålet på dette tidspunktet i skattesaken ikke har kommet til uttrykk i noe vedtak. Klagen bør derfor ikke bringes direkte inn for Skatteklagenemnda. Hensynet til at den skattepliktige bør kunne kreve ny overprøving av saken tilsier også at saken ikke bør behandles av nemnda på dette stadiet.

Regelen om skattekontoret som klageinstans bør tas inn i skatteforvaltningsloven § 13-3 femte ledd.

Kommunen kan ikke klage på vedtaket som skattekontoret har fattet i klagesaken. Det at det ikke er videre klagerett i slike tilfeller er i samsvar med det alminnelige forvaltningsrettslige utgangspunktet om at en klager ikke har klageadgang på vedtak i klagesak, som kommer til uttrykk i § 13-1 annet ledd første punktum.

Departementet foreslo videre i høringsnotatet at *Skatteklagenemnda* skal være klageinstans i de tilfellene verdsettingen fremgår av et vedtak fra skattekontoret. Høringsinstansene har heller ikke hatt innvendinger til dette forslaget. Nemndas kompetanse i slike saker vil følge av hovedregelen om hvilket organ som er klageinstans i saker etter skatteforvaltningsloven, jf. § 13-3 annet ledd første

punktum, og det er derfor ikke behov for å regulere dette særskilt.

Klagen skal sendes til skattekontoret, enten som klageorgan eller som mottaker av klage som skal behandles i Skatteklagenemnda.

Når verdsettingen følger av et vedtak i en klagesak, bør kommunen etter departementets vurdering *ikke* ha klagerett. Saken har på dette stadiet vært behandlet to ganger i forvaltningen, både av skattekontoret som endringssak uten klage og av Skatteklagenemnda som klagesak. Kommunen har ved begge anledninger kunnet fremme sine synspunkter. Departementet legger til grunn at kommunen da har hatt tilstrekkelig anledning til å ivareta sine interesser på forvaltningsstadiet. LVK har i sin høringsuttalelse sagt seg enig i dette.

Konsekvensen av at kommunen ikke kan påklage et vedtak er at den må gå til søksmål dersom den ønsker å angripe fastsettingen. Også for den skattepliktige er søksmål det eneste rettsmiddelet dersom den skattepliktige på dette stadiet vil at saken skal prøves på nytt.

LVK har uttalt at Skattedirektoratet bør være klageinstans i de tilfellene kommuner er uenige om fordeling av eiendomsskattegrunnlag. Departementet er enig i dette. Direktoratets kompetanse i slike saker følger indirekte av skatteforvaltningsloven § 15-7. Den fastsetter at dersom kommuner er uenige om hvor en skattepliktig skal skattlegges for sin formue og inntekt, kan de kreve at Skattedirektoratet avgjør spørsmålet med endelig virkning.

Ved utforming av klagefristens lengde må flere hensyn veies mot hverandre. Hensynet til kommunene tilsier at klagefristen bør være lang. Kommunen må kreve innsyn i dokumenter, vurdere om den skal klage og til slutt utforme klagen. Hensynet til det skattepliktige kraftforetaket tilsier at fristen bør være kort.

Hovedregelen i skatteforvaltningsloven er at den skattepliktige har en klagefrist på seks uker, jf. § 13-4 første ledd. Departementet foreslo i høringsnotatet at kommunens frist skal være tre måneder. Etter en ny vurdering av saken anser departementet at fristen settes til seks måneder. Standpunktet er særlig begrunnet med at kommunen, i motsetning til den skattepliktige, ikke kjenner saken fra tidligere, slik LVK har påpekt i sin høringsuttalelse.

Skatteforvaltningslovens hovedregel er at fristen skal regnes fra melding er kommet frem, jf. § 5-5 første ledd. Denne skal gjelde også for kommunen. Departementet legger til grunn at det er den meldingen som kommunen får om kraftanleggets

formuesverdi – som altså er kommunens grunnlag for utskrivning av eiendomsskatt – som fristen skal beregnes med utgangspunkt i. Meldingen kan enten gis i form av listen med fastsatte formuesverdier (eiendomsskattegrunnlagene) som sendes ut når den ordinære skattefastsettingen er ferdig, eller i form av melding om endring av skattefastsettingen.

Klageretten innebærer at klageinstansen har plikt til å realitetsbehandle saken. Skattemyndighetene har dermed ikke anledning til å vurdere om det er hensiktsmessig å ta verdsettingsspørsmålet opp til endring, slik de skal i saker som behandles etter skatteforvaltningsloven kapittel 12.

Det er viktig at hensynet til den skattepliktige ivaretas under klagesaksbehandlingen. Det bør gis en egen bestemmelse i § 13-3 femte ledd annet punktum om at skattemyndighetene skal varsle den skattepliktige om at det har kommet inn en klage. Underveis i saksbehandlingen bør den skattepliktige ha de prosessuelle rettigheter som ellers gjelder i skattesaker. Det innebærer blant annet rett til innsyn i klagen og andre dokumenter i saken. Den skattepliktige skal også ha forhåndsvarsel og gis anledning til å uttale seg, jf. § 5-6 første ledd første punktum.

LVK har uttalt at kommunen også har behov for varsel hvis den skattepliktige klager på verdsettingen. Departementet er enig i dette. Det bør gis en bestemmelse i § 5-6 første ledd tredje punktum om at kommunen skal varsles når den skattepliktige klager på vedtak om verdsetting av kraftanlegg.

Ved verdsettingen av kraftanleggene vil bevisbedømmelsen kunne bero på skjønnsmessige elementer. I saker om skjønnfastsetting har det i praksis utviklet seg regler som innebærer at skattemyndighetene – som et utgangspunkt – må kunne påvise at den skattepliktiges skjønn er feil for å kunne fravike dette. Reglene er videreført i skatteforvaltningsloven, jf. Prop. 38 L (2015–2016) punkt 18.6.3.1. Departementet foreslo i høringsnotatet at det samme skal gjelde i saker der skattemyndighetene behandler kommunenes klager på verdsetting av kraftanlegg.

LVK har i sin høringsuttalelse anført at denne begrensningen ikke bør gjelde når kommunen klager, men departementet er ikke enig i dette.

LVK har rett i at den forvaltningsrettslige hovedregelen er at klageinstansen kan prøve alle sider av saken. Hensynet til den skattepliktige har imidlertid lagt grunnlag for en annen løsning på skatteforvaltningsområdet. Skatteforvaltningsreglene pålegger, i motsetning til forvaltningsloven,

den private parten å opplyse saken (den skattepliktiges opplysningsplikt). Den skattepliktige har også plikt til å anslå skjønsmessige beløp der dette er en nødvendig del av fastsettingen. Det er i rettspraksis utviklet en lære om at skattemyndighetene bare kan fravike den skattepliktiges skjønn dersom det er feil ved skjønnet. Denne bør gjelde også når skattemyndighetene vurderer skjønsmessige spørsmål etter klage fra kommunen. For den skattepliktige vil en endring av skattefastsettingen ha de samme konsekvensene enten endringen skyldes en sak skattemyndighetene har tatt opp på eget initiativ eller en klage fra kommunen. Det er ikke tilstrekkelig for å ta klagen til følge at kommunen kan sannsynliggjøre at et forsvarlig skjønn kan gi et annet resultat enn det som følger av den foreliggende fastsettingen.

Departementet understreker at det nevnte standpunktet ikke innebærer at det skal mer til å ta til følge kommunens krav enn det som ellers gjelder når det er aktuelt å fravike den skattepliktiges påstand. Skattemyndighetene skal som vanlig foreta en fri bevisvurdering og tolke rettsreglene. Skattemyndighetene skal også vurdere den skattepliktiges skjønn, men kan som nevnt bare fravike dette dersom det er uriktig.

Dersom klagen fra kommunen tas til følge, oppstår det plikt for skattemyndighetene til å endre skattefastsettingen. Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig med en egen bestemmelse om dette ettersom det allerede følger av lovens system at skattefastsettingen skal endres når en klager får medhold i en klagesak.

For den skattepliktige vil avgjørelsen i en klagesak der skattekontoret er klageinstans, fortone seg som et vedtak om endring uten klage etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 12. Den skattepliktige bør kunne påklage dette vedtaket. Det bør gis en egen bestemmelse om slik klagerett i § 13-1 annet ledd annet punktum. Bestemmelsen vil være et unntak fra hovedregelen om at et vedtak i en klagesak ikke kan påklages.

Den skattepliktige kan ikke klage på et vedtak fattet av Skatteklagenemnda. Som nevnt har saken da vært behandlet to ganger i forvaltningen med anledning for den skattepliktige til å fremme sine synspunkter. Den skattepliktige må da på samme måte som kommunen gå til søksmål dersom den ønsker å angripe vedtaket.

Energi Norge har foreslått at det skal innføres et klagegebyr for kommunene. Bortsett fra i reglene om bindende forhåndsuttalelser, har skatteforvaltningsloven ingen bestemmelser om gebyr for parter som fremmer klager eller søknader for skattemyndighetene. D e p a r t e m e n t e t er av den

oppfatning at det heller ikke bør innføres slike regler for kommuner som klager på verdsettingen av kraftanlegg. Gebyrspørsmålet kan tas opp til ny vurdering dersom det i praksis fremmes mange ubegrunnede klager eller andre grunner tilsier det.

41.6.3 Søksmålsrett

Departementet foreslo i høringsnotatet enkelte endringer i reglene om kommunens adgang til å gå til søksmål om verdsettingen av kraftanlegg. Endringene er i det vesentlige en konsekvens av at det innføres klagerett. Høringsinstansene slutter seg i all hovedsak til forslagene. Instansene uttaler at det i tillegg er behov for enkelte andre endringer i søksmålsreglene som departementet er enig i. Departementet viderefører ingen av forslagene i denne proposisjonen ettersom det ikke foreslås regler om utvidet innsynsrett og klagerett, men det skisseres på samme måte som for innsyns- og klageretten hvordan reglene kan utformes.

Ordlyden i bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 15-2 tredje ledd annet punktum om hva kommunen kan gå til søksmål om, bør endres slik at den blir mer lik bestemmelsen som angir hva som kan påklages. Bestemmelsen bør fastsette at kommunen kan få prøvd «*verdsettingen av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.*» Endringen vil i praksis verken utvide eller innskrenke søksmålsadgangen sammenlignet med det som følger av skatteforvaltningsloven i dag. Vilkåret «*som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt*» bør forstås på samme måte som for innsyns- og klageretten.

Det følger av § 15-3 første ledd at søksmålet skal rettes mot den skattemyndigheten som har truffet avgjørelsen. Er avgjørelsen truffet av en nemnd, utøves partsstillingen av skattekontoret. Sentralskattekontoret for storbedrifter har i dag et særlig ansvar for skatleggingen av kraftforetak etter reglene i skatteloven kapittel 18. I praksis er det dette kontoret som utøver partsstillingen når kommunen går til sak der et kraftanlegg er verdsett ved vedtak.

Skatteforvaltningsloven har ingen bestemmelser om hvem som utøver partsstillingen når det er den skattepliktige som har fastsatt kraftanleggets verdi etter reglene i kapittel 9. Det er behov for å regulere dette spørsmålet. Departementet uttalte i høringsnotatet at det er urimelig om den skattepliktige skal bære de administrative kostnadene ved at kommunen ønsker å prøve saken for domstolene. Hensynet til en hensiktsmessig saksbehandling tilsier dessuten at skattemyndighetene

blir formelt involvert i saken og vurderer verdsettingsspørsmålet når den er kommet så langt som til domstolene. Både LVK og Energi Norge er enige med departementet. Det bør derfor fastsettes en bestemmelse i § 15-2 første ledd nytt tredje punktum som slår fast: «*Skattekontoret utøver også partsstillingen ved søksmål etter § 15-2 tredje ledd annet punktum.*»

Den skattepliktige skal i alle tilfeller varsles om søksmålet slik at den kan ivareta sine rettigheter etter de alminnelige reglene om dette. Det bør gis en bestemmelse i § 15-2 fjerde ledd nytt annet punktum for at varslingsplikten også skal omfatte tilfeller der søksmålet fra kommunen gjelder den skattepliktiges egen verdsetting.

LVK har foreslått at det bør gis en tilsvarende regel om at kommunen skal varsles dersom den skattepliktige går til søksmål. D e p a r t e m e n t e t er enig i dette. Det bør derfor fastsettes en bestemmelse i § 15-2 nytt femte ledd om at «*[k]ommunen skal varsles dersom andre går til søksmål om vedtak som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.*»

Etter gjeldende rett løper søksmålsfristen fra vedtaket ble sendt den skattepliktige. Denne regelen passer ikke ved søksmål fra kommunen. Det bør derfor gis en bestemmelse i § 15-4 første ledd annet punktum om at fristen skal begynne å løpe når melding om verdsetting blir sendt til kommunen. Bestemmelsen vil gjelde både verdsetting som følger av den skattepliktiges egenfastsetting og vedtak fra skattemyndighetene.

LVK har bedt departementet presisere om det er datoen for brevet til kommunen eller datoen på den vedlagte eiendomsskattelisten som avgjør når fristen starter å løpe. D e p a r t e m e n t e t er enig med LVK i at det er datoen på brevet som bør gjelde ettersom det er denne som sier noe om når kommunen får anledning til å gjøre seg kjent med verdsettingen.

Dersom verdsettingen av kraftanlegget blir endret som følge av søksmål fra kommunen, vil den nye verdien bli brukt både som eiendomsskattegrunnlag og grunnlag for beregning av formuesskatt. Skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd bokstav a pålegger skattekontoret å endre skattefastsettingen når endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. De vanlige fristene for endring av skattefastsetting i § 12-6 er ikke til hinder for at endringen gjennomføres, jf. § 12-8 bokstav a.

41.6.4 Lovtekst

På bakgrunn av disse vurderingene kan regler om utvidet innsyns- og klagerett mv. utformes ved at det gjøres følgende endringer i skatteforvaltningsloven:

Overskriften til § 5-4 bør lyde:

Partsinnsyn mv. i saksdokumenter

Paragraf 5-4 nytt niende ledd bør lyde:

Kommunen kan kreve innsyn i dokumenter som gjelder verdsetting av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Den skattepliktige skal varsles når kommunen får innsyn etter første punktum. Reglene i annet til åttende ledd gjelder tilsvarende.

Paragraf 5-6 første ledd nytt tredje punktum bør lyde:

Kommunen skal varsles dersom den skattepliktige påklager vedtak om verdsetting av kraftanlegg.

Paragraf 13-1 annet ledd annet og nytt tredje punktum bør lyde:

Skattekontorets vedtak i klagesak etter § 13-2 femte ledd kan likevel påklages. Det samme gjelder klageinstansens vedtak om å avvise en klage, unntatt:

- a) når også underinstansen traff vedtak om å avvise klagen
- b) når underinstansen har prøvd avvisningsspørsmålet og kommet til at vilkårene for realitetsbehandling er til stede
- c) når Kongen vil være klageinstans
- d) når klagen er avvist av en klagenemnd.

Paragraf 13-2 nytt femte ledd bør lyde:

Kommunen kan klage på verdsettingen av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Skattemyndighetene skal varsle den skattepliktige om klagen.

Paragraf 13-3 nytt femte ledd bør lyde:

Skattekontoret er klageinstans ved klage fra en kommune over den skattepliktiges verdsetting etter kapittel 9 av et kraftanlegg.

Paragraf 13-4 første ledd nytt annet punktum bør lyde:

Ved klager etter § 13-2 femte ledd er fristen likevel seks måneder.

Paragraf 15-2 tredje ledd annet punktum bør lyde:

Kommunestyret kan også få prøvd den skattepliktiges fastsetting av verdien av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.

Paragraf 15-2 fjerde ledd nytt annet punktum bør lyde:

Det samme gjelder den skattepliktige som har foretatt fastsettingen som angripes ved søksmål etter tredje ledd annet punktum.

Paragraf 15-2 nytt femte ledd bør lyde:

Kommunen skal varsles dersom andre går til søksmål om vedtak som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt.

Paragraf 15-3 første ledd nytt tredje punktum bør lyde:

Skattekontoret utøver også partsstillingen ved søksmål etter § 15-2 tredje ledd annet punktum.

Paragraf 15-4 første ledd annet punktum bør lyde:

Søksmål som nevnt i § 15-2 tredje ledd annet punktum, må reises innen seks måneder etter at melding om verdsettingen ble sendt kommunen.

Nåværende § 15-4 første ledd annet punktum blir nytt tredje punktum.

41.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Regler om innsyns- og klagerett for kommunen i saker om verdsetting av kraftanlegg innebærer ingen endringer i de materielle skattereglene. De vil derfor i utgangspunktet ikke ha provenyemessige konsekvenser.

Reglene kan likevel få konsekvenser for skatteprovenyet fordi de påvirker hvordan Skatteetaten håndhever de materielle reglene. I den grad

kommunene benytter seg av klageretten og får medhold i klagen, vil dette øke provenyet fra formuesskatt og eiendomsskatt. For formuesskattens del modifiseres denne effekten av at mange eiere av kraftanlegg ikke er i formuesskatteposisjon. For eiendomsskattens del avhenger effekten av at kommunene i praksis bruker det økte eiendomsskattegrunnlaget til å skrive ut eiendomsskatt. På den annen side vil det at Skatteetaten må bruke ressurser på å avgjøre klagen fra kommunene, gå ut over det øvrige kontrollarbeidet. Dette fører til at skattemyndighetene kan behandle færre saker der faglige hensyn tilsier at det bør gjennomføres kontroller, noe som trekker i retning av provenyet vil bli redusert. Skattedirektoratet har som nevnt i punkt 41.4 uttrykt bekymring for hvilke konsekvenser den dreide ressursbruken vil få for skatteinngangen, se også nedenfor.

Etter departementets vurdering er det vanskelig å anslå den samlede provenyeffekten av reglene.

Reglene vil i seg selv ikke pålegge kommunene økte administrative kostnader. Det vil imidlertid påløpe administrative kostnader for de kommunene som velger å benytte seg av innsyns- og klageretten. Kostnadene størrelse vil avhenge av hvor mange klager kommunene fremmer og hvor mye ressurser de bruker på arbeidet med dette. For kommuner som klager i stedet for å gå til søksmål, vil forslaget føre til reduserte kostnader. Årsaken til dette er at det normalt er mindre kostnadskrevene å klage til forvaltningen enn å fremme en sak for domstolene.

For Skatteetaten vil reglene få negative administrative konsekvenser. Som nevnt i punkt 41.5 er det for det første grunn til å tro at skattemyndighetene må bruke mer ressurser på å behandle innsynsforespørsler som følge av at innsynsretten utvides og klargjøres. For det andre vil ressursene som brukes til å behandle klager gå på bekostning av de ressursene som til enhver tid er tilgjengelig til annet kontrollarbeid. Kontrollfaglige vurderinger vil dermed ikke i samme grad som tidligere avgjøre hvilke saker skattemyndighetene skal arbeide med. Det er særlig viktig å foreta kontroll av kraftforetak ettersom de er underlagt et høyskatteregime som innebærer at de har et økonomisk incentiv til at inntekten fra kraftproduksjonen skal bli så lav som mulig. Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse uttalt at skattekontorets rolle som kontrollmyndighet står i fare for å bli utvannet som følge av reglene.

For de skattepliktige har reglene negative konsekvenser. Som nevnt i punkt 41.5 vil reglene om innsynsretten for det første innebære at en tredje

part får utvidet adgang til opplysninger om skattepliktige. Reglene om klagerett vil for det andre føre til mindre forutberegnelighet for de skattepliktige i den forstand at en tredjepart kan klage på skattefastsettingen deres. De skattepliktige kan ikke i samme grad som tidligere basere seg på at den verdsettingen som de selv eller skattemyndighetene har foretatt, vil bli endelig. For det tredje vil de skattepliktige få økte administrative kostnader fordi de må fremme anførsler osv. for å ivareta sine interesser i klagesakene. Omfanget av disse kostnadene vil i praksis avhenge av hvor mange klager kommunene fremmer.

41.8 Ikrafttredelse

Dersom reglene om utvidet innsyns- og klagerett skal vedtas, bør de etter departementets vurdering tre i kraft straks med virkning for inntektsåret 2017 og senere inntektsår. Formuesverdsettingen for inntektsåret 2017 er avgjørende for utskrivningen av eiendomsskatt i skatteåret 2019.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 3. februar 1961 om ansvar for skade som motorvogner gjer (bilansvarslova)
 - lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane (eieendomsskattelova)
 - lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)
 - lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
 - lov om endringer i bidragsinnkrevingsloven m.m. (overføring av innkrevingsoppgaver fra Arbeids- og velferdsetaten til Skatteetaten)
 - lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
 - lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
 - lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
 - midlertidig lov om tillegg til lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
 - lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
 - lov om endringer i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
 - lov om endringer i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i skatteloven
- og
- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2018 (Stortingets skattevedtak)
 - stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2018
 - stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2018
 - stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2018
 - stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2018
 - stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2018
 - stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2018
 - stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2018
 - stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2018
-

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov 3. februar 1961 om ansvar for skade som motorvogner gjør (bilansvarslova)
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om egedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova)
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i bidragsinnkrevingsloven m.m. (overføring av innkrevingsoppgaver fra Arbeids- og velferdsetaten til Skatteetaten)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- midlertidig lov om tillegg til lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
- lov om endringer i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
- lov om endringer i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i skatteloven

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2018 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2018
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2018
- stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2018
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2018
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2018
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2018
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2018
- stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2018

i samsvar med et vedlagt forslag.

A – Forslag til lovvedtak

Forslag

til lov om endringer i lov 3. februar 1961 om ansvar for skade som motorvogner gjer (bilansvarslova)

I

I lov 3. februar 1961 om ansvar for skade som motorvogner gjer (bilansvarslova) gjøres følgende endringer:

Ny § 17 a skal lyde:

§ 17 a (*gebyr til Trafikkforsikringsforeningen*)

Om ei motorvogn ikkje er trygda etter § 15 fyste punktum, skal eigaren betale eit gebyr til Trafikkforsikringsforeningen. Ved eigarskifte skal den nye eigaren betale gebyr sjølv om trygda frå den tidlegare eigaren gjeld etter forsikringsavtalelova § 7-2.

Trafikkforsikringsforeningen kan etter søknad ettergi gebyret heilt eller delvis dersom brot på plikta til å tinga trafikktrygding må reknast som unnskuldeleg som følgje av tilhøve utanfor den ansvarlege sin kontroll.

Gebyret skal svare til den høgste premi for trafiktrygding i Noreg med eit tillegg som departementet kan fastsetje ved forskrift.

Trafikkforsikringsforeningen ilegg og krev inn gebyret.

Forvaltningsloven gjeld ikkje for avgjerd om gebyr.

Departementet kan gje nærare føresegner om om fatsetjing og gjennomføring av gebyr, under dette om sakshandsaming, varigheita og storlei-

ken på gebyret, om rett til å klage på avgjerd i sak om gebyr eller om ettergiving av gebyr.

§ 18 annet ledd skal lyde:

Det same gjeld gebyr etter § 17a og eigen vågnadssum i samsvar med offentlig godkjende trygdevilkår.

§ 19 første ledd skal lyde:

Om ein trygdeavtale held opp å gjelda, skal Trafikkforsikringsforeningen gi melding til motorvognregisteret om dette. Kjennemerke kan utan vidare varsel dragast inn etter nærare føresegner gitt av departementet. I føresegnene kan departementet og fastsetja at kjennemerke som er dregne inn, ikkje skal leverast ut att før det er betalt ei særleg avgift.

§ 20 skal lyde:

Om nokon

- a. brukar eller køyrer ei motorvogn endå han veit eller må vita at vogna ikkje er lovleg trygda, eller
- a. let vera å retta seg etter påbod om trygdeprov, gjevne med heimel i § 2 andre leden, vert han straffa med bot.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2018.

Forslag

til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane (eidegdomsskattelova)

I

I lov 6. juni 1975 nr 29 om eidegdomsskatt til kommunane (eidegdomsskattelova) gjøres følgende endringer:

§ 3 første ledd bokstav c skal lyde:

c) berre på *kraftverk, vindkraftverk og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum*, eller

§ 3 første ledd bokstav d skal lyde:

d) berre på *næringseigedom, kraftverk, vindkraftverk og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum*, eller

§ 3 første ledd bokstav g skal lyde:

g) faste eidegdomar i heile kommunen, unnateke *næringseigedom, kraftverk, vindkraftverk og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum*.

§ 4 annet ledd skal lyde:

Til faste eidegdomar vert rekna bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins *næringseigedom*. Til *næringseigedom* vert *m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, industrielle verk, steinbrot, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftstader samt kontorlokale, butikk, hotell og serveringsstad mv. Produksjonsutstyr og -installasjonar* skal ikkje reknast med i eidegdomsskattegrunnlaget for *næringseigedom*. Til *næringseigedom* vert ikkje rekna *kraftverk, vindkraftverk og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum*. For *vindkraftverk og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum* skal *arbeidsmaskinar og tilhøyrslø og ting som kan setjast i klasse med slikt ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve føretaket*.

§ 4 tredje ledd første punktum skal lyde:

Flytande anlegg i sjø for oppdrett av fisk, skjell, skalldyr og andre marine artar vert jamnstelt med *næringseigedom og anlegg nemnde i*

andre leden fjerde punktum, når anlegget har vore stasjonert i kommunen i over 6 månader i året før skatteåret.

§ 8 A-2 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Verdet av næringseigedom skal setjast til teknisk verde når det ikkje er mogleg å fastsetje verdet etter regelen i første punktum.

§ 8 A-2 annet ledd skal lyde:

Verdet av vindkraftverk og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum skal setjast til teknisk verde, eller avkastningsverde når det gir best uttrykk for verdet.

§ 8 B-1 første ledd nytt annet og tredje punktum skal lyde:

Driftsmiddel som er knytta til kraftproduksjonen og heilt eller delvis inngår i verdet etter første punktum, og uavhengig av om det er ein del av kraftanlegget etter skatteloven § 18-1, kan berre verdsetjast særskilt med den andel av driftsmiddelet som ikkje er knytt til kraftproduksjonen etter skatteloven § 18-5 fjerde leden. Dette gjeld likevel ikkje for driftsmiddel som ligg i ein annan kommune enn kraftanlegget.

§ 12 bokstav e oppheves.

§ 13 første og annet ledd skal lyde:

Første året det vert utskrive eidegdomsskatt i ein kommune, må skatten ikkje vera større enn kr 1 av kvart kr 1 000 av takstverdet. Seinare kan skatten ikkje i noko år aukast med meir enn kr 1 for kvart kr 1 000. Skatten kan likevel aukast med kr 3 for kvart kr 1 000 for huslause grunneigedomar. Skatten kan aukast med kr 2 for kvart kr 1 000 for eidegdomar som nemnde i § 12 bokstav a same år som kommunen innfører botnfrådrag i eidegdomsskatten. Skattøyet kan ikkje aukast same år som botnfrådrag fell bort. Derimot kan eidegdomsskatten setjast ned til dei nemnde minstegrensene frå eit år til det neste utan omsyn til kor høg skattesatsen er frå før.

Ved første gongs utskrivning på bustader og fritidsbustader som følge av overgang til nytt utskrivingsalternativ skal skatten for slik eigedom vere kr 1 for kvart kr 1 000 av takstverdet. Reglane i første leden andre punktum flg. gjeld tilsvarande.

Overgangsregel til eigedomsskattelova §§ 3 og 4:

Kommunar som i skatteåret 2018 skreiv ut eigedomsskatt på verk og bruk som frametter vert rekna som nærings eigedom kan, i tillegg til utskrivning på eigedomsskattegrunnlaget som fastsatt etter § 4, frå og med skatteåret 2019 til og med skatteåret 2022 skrive ut eigedomsskatt på eit særskilt fastsatt grunnlag. Det særskilte grunnlaget skal baserast på differansen mellom eige-

domsskattegrunnlaget i 2018 og 2019 som er forårsaka av at produksjonsutstyr og -installasjonar ikkje skal reknast med i grunnlaget. Dette særskilte grunnlaget skal i 2019 vere lik fire femtedelar av differansen, og reduserast med ein femtedel kvart påfølgjande år. Skattesatsen ved slik avtrappa utskrivning kan ikkje vere høgare enn den som blei nytta for dei same eigedomane for skatteåret 2018.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med eigedomsskatteåret 2019.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)

I

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven) gjøres følgende endring:

§ 5 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Friinntekten settes til 5,3 pst. av kostpris for driftsmiddel som nevnt i § 3 b.

II

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven) gjøres følgende endring:

§ 5 femte ledd fjerde punktum skal lyde:

Friinntekten settes til 5,3 pst. av beregningsgrunnlaget, og medregnes i 4 år fra og med realisasjonsåret.

III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning for kostnader til erverv av driftsmiddel pådratt fra og med 1. januar 2018.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning for realisasjon eller uttak av driftsmiddel fra og med 1. januar 2018.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

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

I følgende bestemmelser, med tittel, skal uttrykkene «grunnfondsbevis», «grunnfondsbeviset» og «grunnfondsbevisets» endres til hhv. «egenkapitalbevis», «egenkapitalbeviset» og «egenkapitalbevisets»:

- § 2-3
- § 4-12
- § 4-51
- § 5-14
- § 6-40
- § 9-11
- § 10-10
- § 10-11
- § 10-30
- § 10-36
- § 10-70
- § 19-2

§ 4-2 første ledd bokstav i skal lyde:

- a) *eierandelskapital*, samt overkursfond og utjevningfond i sparebanker,

§ 5-20 annet ledd bokstav c nytt annet punktum skal lyde:

Som kapitalinntekt regnes likevel ikke utbetaling av utførelser fra slike avtaler.

§ 10-13 første ledd skal lyde:

(1) Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, jf. kapittel 15. *Utbyttet skal ikke oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.* Ansvar for skatt på utbyttekompensasjon som nevnt i § 10-11 tredje ledd påhviler innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. § 9-11, svarer slik kompensasjon til kontraktmotpart hjemmehørende i utlandet. Reglene i denne paragraf gjelder

ikke for den delen av utdeling fra verdipapirfond som behandles som rente etter § 10-20 første ledd annet punktum.

§ 10-20 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved utdeling fra fondet skattlegges andelseierne på følgende måte:

- a) Utdeling fra verdipapirfond med mer enn 80 prosent aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte.
- b) Utdeling fra verdipapirfond med mindre enn 20 prosent aksjeandel skattlegges som renteinntekt.
- c) Utdeling fra verdipapirfond med mellom 20 og 80 prosent aksjeandel splittes i en del som skattlegges som aksjeutbytte og en del som skattlegges som rente, beregnet forholdsmessig etter fjerde ledd.

§ 11-7 fjerde ledd skal lyde:

(4) Samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for skattyters vederlag i form av aksjer og andeler settes lik skattyters samlede inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjer og andeler i overdragende selskap.

II

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

§ 4-12 syvende ledd skal lyde:

(7) Ved fastsetting av ikke-børsnotert selskaps skattemessige *formuesverdi*, medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter bestemmelser i dette *kapittel*.

§ 4-13 første ledd første punktum skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før skattefastsettingsåret, settes aksjeverdien til *90 prosent av* summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

§ 4-19 første ledd bokstav a og c skal lyde:

- a. § 4-10 fjerde ledd og sekundærtbolig i § 4-10 andre ledd
c. § 4-13 første ledd første punktum,

Gjeldende § 4-19 første ledd bokstav c og d blir bokstav d og ny e.

§ 6-41 syvende ledd fjerde punktum skal lyde:

For *selskap* mv. som nevnt i foregående punktum skal netto rentekostnad til fremføring reduseres med 25 prosent av årets underskudd i selskapet eller innretningen, etter begrensning av fradrag etter denne paragraf.

§ 18-1 annet ledd bokstav a skal lyde:

- a. Med kraftanlegg menes kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike, men unntatt fjernledninger og fordelingsanlegg. *Produksjonslinjer skal likevel regnes som en del av kraftanlegget.*

§ 18-5 fjerde ledd første punktum, og nytt annet og tredje punktum skal lyde:

Fradraget etter første ledd for fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler gis for driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen, jf. § 18-3 tredje ledd, bokstav a. nr. 3, når disse i henhold til skattemessige avskrivningsregler må anses å ha begrenset levetid. *Driftsmiddel som nevnt i foregående punktum kan bare verdsettes særskilt med den andel av driftsmiddelet som ikke er knyttet til kraftproduksjonen. Dette gjelder likevel ikke for driftsmiddel som ligger i en annen kommune enn kraftanlegget.*

III

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

§ 10-32 nytt fjerde ledd skal lyde:

4) *Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at utbytte skal være unntatt fra skattlegging i Norge, skal et beregnet tap ved realisasjon reduseres med mottatt utbytte de siste ti år.*

IV

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

§ 4-12 første til tredje, femte og sjette ledd skal lyde:

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 80 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til 80 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 80 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 forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 80 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. 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 80 prosent av aksjeandelens verdi.

§ 4-13 første ledd første punktum skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før skattefastsettingsåret, settes aksjeverdien til 80 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

§ 4-17 annet ledd skal lyde:

Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum, verdsettes til 80 prosent av skattemessig formuesverdi.

§ 4-40 tredje punktum oppheves.

§ 4-40 fjerde punktum blir nytt tredje punktum og skal lyde:

Verdien av deltakerens selskapsandel settes til 80 prosent av andelen av nettoformuen beregnet etter første og andre punktum.

§ 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 45 prosent av summen av slik inntekt.

§ 6-41 åttende ledd skal lyde:

(8) Denne paragraf gjelder ikke for *finansforetak etter finansforetaksloven § 1-3 første ledd*. Videre gjelder denne paragraf ikke gjeld til *finansforetak* som midlertidig er nærstående til låntaker, jf. *finansforetaksloven § 13-2 annet ledd*. Foregående punktum omfatter bare låneavtaler inngått før *finansforetaket* og låntaker ble nærstående.

§ 6-44 første og annet 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 22 350 kroner, og gis ikke for den del av reiselengden som overstiger 75 000 km i året.

(2) 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. Fradrag gis ikke for den del av samlede reiseutgifter som overstiger 92 500 kroner i året, og er begrenset til den del av beløpet som overstiger 22 350 kroner.

§ 7-2 skal lyde:

§ 7-2 *Utleieinntekter mv.*

(1) Utleieinntekt fra egen bolig er skattepliktig, unntatt når *leieforholdet varer sammenhengende minst 30 dager og*

- a. eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien.
- b. hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret.

(2) For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt. *Det samme gjelder utleieinntekt fra egen bolig når leieforholdet er kortere enn 30 dager.*

(3) Flermannsboliger og utleiehytter omfattes ikke av denne paragrafen. *Det samme gjelder når utleie av egen bolig regnes som virksomhet.*

§ 7-10 nytt siste punktum skal lyde:

Denne bestemmelsen gjelder ikke når utleien skattlegges etter § 7-2 andre ledd.

§ 9-13 åttende ledd skal lyde:

(8) Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldloven kapittel V eller eldre vernevedtak som nevnt i naturmangfoldloven § 77, er fritatt for skatteplikt. *Det samme gjelder ved vern etter markaloven.* Gevinst ved vern som er fritatt for skatt etter første og annet punktum for selskap med deltakerfastsetting, er ikke skattepliktig for deltaker ved utdeling etter § 10-42.

§ 10-4 nytt tredje ledd skal lyde:

3) *Det kan også ytes konsernbidrag til utenlandsk selskap som nevnt i annet ledd a, begrenset til mottakers underskudd til fremføring, jf. § 14-6.*

§ 10-11 første ledd annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming etter § 10-12, oppjusteres med 1,33.

§ 10-21 fjerde ledd tredje punktum skal lyde:

Skattepliktig uttak etter fradrag for skjerming etter femte ledd, skal oppjusteres med 1,33.

§ 10-21 syvende ledd tredje punktum skal lyde:

Tapet skal oppjusteres med 1,33 og kan føres til fradrag i kontohavers inntekt.

§ 10-31 første ledd fjerde punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming, oppjusteres med 1,33.

§ 10-31 annet ledd annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal tapet oppjusteres med 1,33.

§ 10-42 tredje ledd bokstav b skal lyde:

b. Nettoverdien etter bokstav a oppjusteres med 1,33.

§ 10-44 første ledd tredje punktum skal lyde:

For personlig deltaker skal gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,33.

§ 10-65 annet ledd tredje punktum skal lyde:

For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, skal likevel 23 prosent inntektsføres.

§ 10-67 annet ledd skal lyde:

2) For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd, skal 77 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte og oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

§ 14-6 nytt femte ledd skal lyde:

5) *Retten til fradrag for underskudd faller bort for den del det er mottatt konsernbidrag for etter § 10-4 tredje ledd.*

§ 15-4 første ledd skal lyde:

(1) Personlig skattyter skal ha personfradrag i alminnelig inntekt. Stortinget fastsetter personfradrag i klasse 1 for det enkelte inntektsår.

§ 15-4 annet til fjerde ledd oppheves. Nåværende femte ledd blir annet ledd og skal lyde:

(2) Er en av ektefellene avgått ved døden i inntektsåret, og ektefellens inntekt skattlegges særskilt etter § 2-11 første og annet ledd, gis personfradrag i avdødes inntekt. Det samme gjelder når arving som har overtatt boet uskiftet, krever sin og avdødes inntekt skattlagt særskilt. Dødsbo skal for det inntektsåret dødsfallet fant sted, ha samme personfradrag som avdøde ville ha hatt i live. Hvis gjenlevende ektefelle er eller sannsynligvis vil bli skattlagt særskilt, skal boet ha *personfradrag*. Boet skal ikke ha personfradrag for de etterfølgende inntektsårene. Reglene om ektefeller i dette ledd gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer som overtar boet uskiftet i medhold av arveloven § 28c.

§ 15-4 nåværende sjetten til niende ledd blir tredje til sjetten ledd.

§ 15-5 annet ledd skal lyde:

(2) Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 500 kroner, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og trinnsnitt.

§ 16-21 første ledd siste punktum skal lyde:

Ved fastsettelse av samlet skattepliktig inntekt etter første punktum, medtas ikke oppjustering etter § 10-11, § 10-21, § 10-31, § 10-42 og § 10-44.

§ 17-1 sjetten ledd skal lyde:

(6) Ved bruk av alminnelig inntekt etter denne paragraf medtas ikke oppjustering etter § 10-11, § 10-21, § 10-31, § 10-42 og § 10-44.

V

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

§ 5-14 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) *For opsjoner og aksjer i små oppstartsselskap gjelder følgende unntak fra første til tredje ledd:*

- a) *Fordel inntil 30 000 kroner ved innløsning av rett til erverv av aksjer i arbeidsforhold i små oppstartsselskap skattlegges først ved realisasjon av de aksjene som ble ervervet ved innløsning av denne del av opsjonen.*
- b) *Gevinst ved realisasjon av aksje som nevnt i bokstav a skattlegges som fordel vunnet ved arbeid inntil et beløp som tilsvarer opsjonsfordelen, jf. bokstav c. Gevinst utover opsjonsfordelen skattlegges som gevinst ved realisasjon av aksje.*
- c) *Beskatning etter dette ledd forutsetter at arbeidsgiver på innløsningstidspunktet beregner en opsjonsfordel. Opsjonsfordelen settes til differansen mellom aksjens omsetningsverdi og innløsningsprisen, fratrukket den ansattes kostpris for opsjonen. Første ledd bokstav a, jf. bokstav c gjelder tilsvarende.*
- d) *Departementet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette ledd, herunder nærmere vilkår knyttet til selskapet, den ansatte og opsjonen. Departementet kan også gi forskrift om at opsjonsfordel skal beskattes før aksjene realiseres når det har gått fem år fra innløsningstidspunktet, når arbeidsforholdet opphører, eller når den ansatte flytter ut av riket.*

VI

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

§ 5-15 annet ledd nytt siste punktum skal lyde:

Departementet kan gi utfyllende regler og fastsette satser for skattefrie ytelser som kan mottas av ansatte som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet.

§ 6-13 første ledd og annet ledd skal lyde:

1) Skattyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet med de begrensninger som følger av denne paragraf. Fradrag for kost og losji gis for

en periode på inntil 24 måneder etter nærmere regler fastsatt av departementet. Dersom skattyteren kan tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen, gis det ikke fradrag for kost.

2) Fradrag for merkostnader etter første ledd gis etter satser som fastsettes av departementet med mindre skattyteren godtgjør og krever fradrag for større kostnader. *Fradrag for reisekostnader ved besøk i hjemmet gis etter § 6-44.*

Nåværende annet og tredje ledd blir tredje og nytt fjerde ledd.

VII

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

§ 4-12 sjette ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Dette ledd gjelder tilsvarende for aksjeandel i investering som skattlegges etter § 10-20 tiende ledd.

§ 10-20 fjerde ledd nytt siste punktum skal lyde:

Likt med aksjer regnes annen andel i selskap som omfattes av § 10-10 tredje ledd, og andel i selskap hvor deltakerne skattlegges etter § 10-40 til § 10-49.

§ 10-20 nytt tiende ledd skal lyde:

(10) Investering i verdipapir gjennom kapitalforsikring skattlegges på tilsvarende måte, når det ved forsikringstakers død eller uforhet vil bli utbetalt mindre enn 50 prosent tillegg til gjenstående sparebeholdning på forsikringskontoen. Det samme gjelder når det ved forsikringstakers død eller uforhet blir utbetalt et fast beløp som utgjør mindre enn 100 prosent tillegg til innbetalte sparebeløp. Fradrag for skjerming gis hos forsikringstaker, og beregnes ut fra aksjeandelen ved det enkelte års begynnelse. Helt eller delvis gjenkjøp av slik kapitalforsikring er å anse som realisasjon og følger reglene i syvende ledd, men slik at gjennomsnittlig aksjeandel for hvert år i eierperioden legges til grunn.

VIII

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Følgende overgangsregel gjelder:

Ved skattefastsettingen for inntektsåret 2017 medregnes næringseiendom til 89 prosent av full verdi for selskaper som verdsettes etter skatteloven § 4-13 første ledd annet punktum og annet ledd. Likevel skal næringseiendommene settes til full verdi ved fastsettingen av selskapets samlede skattemessige formuesverdi pr. 1. januar 2017 som brukes som formuesverdi for aksjene i inntektsåret 2018.

Endringen under III trer i kraft straks med virkning fra og med 12. oktober 2017.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Endringer under V trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Endringene under VI trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018, men likevel slik at bortfall av fradragsrett etter regelen i § 6-13 første ledd annet punktum tidligst får virkning fra 1. januar 2020.

Endringene under VII trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Følgende overgangsregel gjelder:

For investering i fondskonto e.l. gjennomført før 1. januar 2019, legges aksjeandelen per 1. januar 2019 til grunn ved bruk av reglene i § 10-20 femte og syvende ledd.

Forslag

til lov om endringer i bidragsinnkrevingsloven m.m. (overføring av innkrevingsoppgaver fra Arbeids- og velferdsetaten til Skatteetaten)

I

I lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere (fiskerpensjonsloven) skal § 17 lyde:
Innkrevning av medlemspremie til pensjonstrygden og andre innkrevingsoppgaver etter loven med forskrifter kan overføres til *Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav* for innkrevning etter reglene i bidragsinnkrevingsloven.

II

I lov 8. april 1981 nr. 7 om barn og foreldre (barnelova) skal § 83 b første punktum lyde:

Når ein part med heimel i ei avtale med frammand stat ber om innkrevjing av ei avtale om tilskot etter § 70 første stykket, skal avtala sendast *Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav* for godkjenning.

III

I lov 17. juli 1992 nr. 100 om barneverntjenester (barnevernloven) skal § 9-2 fjerde ledd første punktum lyde:

Bidrag etter denne bestemmelsen innkreves av *Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav* etter bidragsinnkrevingsloven.

IV

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 12-14 fjerde ledd sjette punktum skal lyde:

Kravet kan inndrives av *Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav* etter reglene i bidragsinnkrevingsloven.

I følgende bestemmelser skal uttrykket «Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral» endres til «*Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav*»:

- § 21-11 a niende ledd
- § 22-3a første punktum
- § 22-15 åttende ledd annet punktum
- § 22-15 a sjette ledd annet punktum
- § 25-3 femte ledd annet punktum

§ 22-16 nytt fjerde ledd skal lyde:

Avregning etter paragrafen her gjøres av Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav.

V

I lov 29. april 2005 nr. 20 om innkrevning av underholdsbidrag mv. (bidragsinnkrevingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1 skal lyde:

§ 1 *Anvendelsesområde*

Etter reglene i loven her innkreves underholdsbidrag som påhviler noen etter barneloven, ekteskapsloven eller barnevernloven. Det samme gjelder andre krav som etter loven her eller andre lover skal innkreves av *Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav* (*Innkrevingscentralen*). Også krav på saksomkostninger som det offentlige er tilkjent i rettssaker om krav som nevnt i første og andre punktum, innkreves etter reglene i loven her.

Departementet kan i forskrift gi regler om at Innkrevingscentralen skal innkreve andre krav enn de som er nevnt i første ledd, samt bestemme hvilke av lovens bestemmelser som skal gjelde ved innkrevningen av kravene.

§ 2 femte ledd første punktum skal lyde:

Når en part begjærer innkrevning av en privat bidragsavtale, jf. barnelova § 70 første ledd, i medhold av en avtale som nevnt i første og andre ledd,

skal den private avtalen sendes *Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav* for godkjenning.

§ 4 første ledd skal lyde:

Innkrevning etter loven her foretas av *Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav* (Innkrevingscentralen). Innkrevingscentralen er underlagt *Skattedirektoratet*.

§ 7 nytt annet ledd skal lyde:

Krav som nevnt i § 1 annet ledd er ikke tvangsgrunnlag for utlegg, med mindre det følger av annet rettsgrunnlag.

§ 21 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Innkrevingscentralen kan uten hinder av taushetsplikt innhente fra Folkeregisteret opplysninger som er nødvendig for innkrevningen.

§ 21 fjerde ledd skal lyde:

Skattedirektoratet kan også kreve opplysninger som nevnt i paragrafen her.

Ny § 22a skal lyde:

§ 22a *Taushetsplikt*

Enhver som utfører tjeneste eller arbeid for *Innkrevingscentralen*, har taushetsplikt etter arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7. Taushetsplikten er ikke til hinder for at nødvendige opplysninger gis til kravets eier. Departementet kan i forskrift fastsette på hvilken måte opplysningene skal gis.

§ 24 første ledd skal lyde:

Enkeltvedtak som fattes av *Innkrevingscentralen* og som ikke går ut på tvangsfullbyrdelse, kan påklages til nærmeste overordnede organ eller til det organ som *Skattedirektoratet* bestemmer etter reglene i forvaltningsloven kapittel VI.

§ 29 første ledd andre punktum skal lyde:

Vedtaket kan påklages til nærmeste overordnede organ eller til det organ som *Skattedirektoratet* bestemmer.

§ 31 tredje ledd skal lyde:

Skattedirektoratet kan overta utøvelsen av partsstillingen i enkeltsaker eller i grupper av saker.

VI

I lov 16. juni 2006 nr. 20 om arbeids- og velferdsforvaltningen (arbeids- og velferdsforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 7 første ledd fjerde punktum skal lyde:

Det kan bare gjøres unntak fra taushetsplikten når dette følger av bestemmelsene i andre til *sjette* ledd eller av andre bestemmelser gitt i eller i medhold av lov.

§ 7 nytt sjette ledd skal lyde:

Taushetsplikten etter første ledd er ikke til hinder for at nødvendige opplysninger gis til Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav i tilknytning til krav som den krever inn på vegne av Arbeids- og velferdsetaten. Departementet kan i forskrift fastsette på hvilken måte opplysningene skal gis.

§ 9 annet ledd skal lyde:

Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav, eller det organet i etaten som direktoratet bestemmer, opptre på vegne av staten ved tvangsforretning for namsmannen og annen rettslig inndrivning og sikring av krav som skriver seg fra etatens virksomhet, samt forhandlinger etter gjeldsordningsloven.

VII

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 8 første og annet ledd skal lyde:

Arbeids- og velferdsetaten skal ha tilgang til opplysningene i registeret i forbindelse med forvaltning og beregning av *ytelser etter* folketrygdloven og andre lover som etaten administrerer, forvaltning av arbeidstakerregisteret og *fastsetting av* underholdsbidrag etter barnelova, oppfostringsbidrag etter barnevernloven og bidrag etter *ekte-skapsloven*. Etaten skal også ha tilgang til opplysningene i registeret i forbindelse med utredning og produksjon av statistikk på de områdene etaten administrerer. Arbeids- og velferdsdirektoratet skal ha tilgang til opplysninger i registeret i forbindelse med utredning og produksjon av statistikk om kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven.

Skattedirektoratet, skattekontorene og skatteoppkreverne skal ha tilgang til opplysningene i

registeret i forbindelse med fastsetting av skatt og trygdeavgift etter skattelovgivningen og arbeidsgivers beregning og oppgjør av skattetrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn etter skattebetalingsloven og folketrygdloven. *Innkrevingssentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav skal ha tilgang til opplysningene i registeret i forbindelse med innkreving av feilutbetalte ytelser etter folketrygdloven og andre lover som Arbeids- og velferdsetaten administrerer, og innkreving av underholdsbidrag etter barnelova, oppfostringsbidrag etter barnevernloven og bidrag etter ekteskapsloven.*

VIII

I lov 6. juni 2014 nr. 19 om stans i utbetalinga av offentlege ytingar og barnebidrag når ein av foreldra har bortført eit barn til utlandet skal § 3 annet ledd lyde:

Barnebidrag tyder i lova her barnebidrag som vert kravd inn av *Innkrevingssentralen for bidrag*

og *tilbakebetalingskrav*, med unntak av oppfostringsbidrag fastsett etter barnevernloven § 9-2.

IX

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) skal § 7-9 annet ledd lyde:

(2) *Innkrevingssentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav* skal gi opplysninger til skattemyndighetene om pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige, om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværender med innkrevingssentralen.

X

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Bidragsinnkrevingsloven § 21 første ledd nytt tredje punktum trer likevel i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

Overskriften til § 5-11 skal lyde:

§ 5-11 *Opplysninger om forskuddstrekk og skattetrekk*

§ 5-11 første ledd skal lyde:

(1) Arbeidsgiver skal ukrevet levere opplysninger om forskuddstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. Forsikringselskap som er trekkpliktig etter § 5-4 annet ledd, skal levere opplysninger om foretatt forskuddstrekk etter reglene i a-opplysningsloven. Selskap mv. som er trekkpliktig etter § 5-4a første

ledd, skal levere opplysninger på den måte som departementet bestemmer.

II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 11-5 første ledd skal lyde:

(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med 23 %. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten.

§ 11-5 annet ledd bokstav a skal lyde:

- a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 23 %, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

§ 11-5 annet ledd bokstav b skal lyde:

- b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 23 %, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

§ 11-5 tredje ledd bokstav a skal lyde:

- a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med 23 %, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

§ 16-51 oppheves.

III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft 1. januar 2018.

Forslag til lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

I

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endringer:

§ 12-15 skal lyde:

§ 12-15 *Politiattest*

- (1) Tollmyndighetene kan kreve fremleggelse av ordinær politiattest i forbindelse med tilsettin-

ger. Ved tilsetning i særskilte stillinger kan det kreves utvidet og uttømmende politiattest.

(2) I vurderingen av om, og i tilfelle hvilken type politiattest som skal kreves, skal det blant annet tas hensyn til stillingens art, hvilke rettigheter og plikter som ligger til stillingen, hvilke oppgaver som skal utføres, samt omfanget og varigheten av stillingen.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2018.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 6-9 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) fartøy på minst 15 meter til bruk for persontransport mot vederlag, varetransport, *sleping*, *isbryting* eller fangstvirksomhet

§ 6-9 første ledd ny bokstav g skal lyde:
g) fartøy til bruk for berging eller redning

II

Loven trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2017.

Forslag

til midlertidig lov om tillegg til lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

§ 1. Registrerte virksomheter som blir slettet fra Merverdiavgiftsregisteret fordi de fra 1. januar 2018 ikke lenger anses å drive skogbruk i næring,

har ikke plikt til å justere inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven kapittel 9 for kapitalvarer som er anskaffet før dette tidspunktet.

§ 2. Loven trer i kraft 1. januar 2018 og opphører å gjelde 31. desember 2027.

Forslag

til lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)

I

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 5 første ledd annet punktum oppheves.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2018 med virkning for rapporteringen for januar 2018.

Forslag

til lov om endringer i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 7-3 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder for utbetalinger av uføreytelser knyttet til avtaler om individuell sparing til pensjon.

Nåværende fjerde punktum blir nytt femte punktum.

II

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 7-6 første ledd skal lyde:

(1) Næringsdrivende og offentlig organ som gir person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag. *Plikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden, egen oppdragsgiver og oppdragstakere begrenset til to ledd nedover i kontraktskjeden.* Oppdragstakeren har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget.

§ 7-6 annet ledd oppheves.

Nåværende tredje og fjerde ledd blir annet og tredje ledd.

III

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 7-2 første ledd bokstav e og f oppheves. Nåværende bokstav g til l blir bokstav e til j.

§ 7-2 annet ledd oppheves. Nåværende tredje ledd blir annet ledd.

§ 7-10 skal lyde:

§ 7-10 *Annen opplysningsplikt for tredjepart*

(1) Det skal gis opplysninger til skattemyndighetene fra

- a) institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, om tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6-42
- b) institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn, om kostnader som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte for pass og stell av barn
- c) selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6-50, om gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn og fødselsnummer eller organisasjonsnummer
- d) boligselskap og boligsameier som omfattes av skatteloven §§ 7-3 og 7-11, om fordeling av inn-

tekter, kostnader, formue og gjeld mellom andelshaverne eller sameierne

- e) den som selv eller gjennom andre har utbetalt vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art
- f) Enova om beløp som skal gis som avregningsfradrag for ENØK-tiltak på egen bolig
- g) *den som selv eller gjennom andre har utbetalt honorar eller annen godtgjøring til opphavsmann til åndsverk.*

(2) *Opplysningsplikten etter første ledd bokstav e omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med slike tjenester.*

§ 7-11 annet ledd første punktum skal lyde:

Opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd *bokstav f* påhviler reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy, mens opplysningsplikten etter § 7-2 første ledd *bokstav g* påhviler formannen for arbeidslaget.

IV

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft 1. januar 2018.

Endringene under III trer i kraft 1. januar 2018 med virkning for inntektsåret 2018.

Forslag

til lov om endringer i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov om endring i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

Overgangsregler til skatteloven § 10-21 skal lyde:

Personlig skattyter kan i inntektsåret 2017 og 2018 overføre børsnoterte aksjer, børsnoterte egenkapitalbevis og andeler i aksjefond til aksjesparekonto uten beskatning. Kontohavers innskudd på kontoen settes til kontohaverens inngangsverdi på de overførte aksjene og andelene. Ubenyttet skjerming knyttet til de overførte aksjene og andelene anses etter overføringen som ubenyttet skjerming knyttet til aksjesparekontoen.

II

I lov om endring i lov 20. desember 2016 nr. 111 om endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på

formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

§ 14-43 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Forhøyet avskrivningssats gjelder for varebiler som bare bruker elektrisitet til framdrift og som er ervervet fra og med 20. desember 2016, herunder varebil hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Dette gjelder likevel ikke varebil hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor. Saldo for slike kjøretøy kan avskrives med inntil 30 prosent. Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med 1. september 2017.

Endringen under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

B – Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak

Forslag

til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2018 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 1 – Generelt

§ 1-1 Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskriving av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2018. Vedtaket legges også til grunn for utskriving av forskudd på skatt for inntektsåret 2018, 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 petroleumsforekomster 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 1 480 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

Ektefeller som ligned under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 2 960 000 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. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 1 480 000 kroner. For ektefeller som ligned under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 2 960 000 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 169 000 kroner,
- 3,3 pst. for den delen av inntekten som overstiger 237 900 kroner,
- 12,4 pst. for den delen av inntekten som overstiger 598 050 kroner, og
- 15,4 pst. for den delen av inntekten som overstiger 962 050 kroner.

For personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal satsen etter første ledd tredje strekpunkt likevel være 10,4 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 Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 5,05 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 8,55 pst.

§ 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 23 pst. av inntekten.

Selskap og innretninger som nevnt i første ledd og som svarer finansskatt på lønn, jf. folketrygdloven § 23-2 a, 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 35,7 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 23 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 per-

sonlig 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.

§ 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov 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 2,65 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,80 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

Kapittel 4 – Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster 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 petroleumsforekomster 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 23 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 55 pst.

§ 4-3 Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2018 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 petroleumforekomster 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 – Tonnasjeskatt

§ 5-1 Tonnasjeskatt

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:

- 0 kroner 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 97 610 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 83 000 kroner.

§ 6-2 Foreldrefradrag

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

§ 6-3 Personfradrag

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 54 750 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 29 950 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 193 250 kroner i trinn 1 og 290 700 kroner i trinn 2.

§ 6-6 Særfradrag for enslige forsørgere

Frادrag etter skatteloven § 6-80 er 4 317 kroner pr. påbegynt måned.

§ 7-2 Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

Kapittel 7 – Forskriftskompetanse mv.*§ 7-1 Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling*

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2018

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) svares avgift til statskassen etter bestemmelsene i dette vedtaket. Avgiftsplikten gjelder kun arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014, med de begrensninger som følger av lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver.

§ 2 Frادrag etter arveavgiftsloven § 15 annet ledd for begravelsesomkostninger, skifteomkostninger og utgifter til gravsted settes til et halvt grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 46 817 kroner, hvis ikke høyere utgifter er legitimert.

Utgifter til dokumentavgift og tinglysing kommer særskilt til frادrag.

Frادrag etter arveavgiftsloven § 17 for avgiftspliktig som ikke har fylt 21 år, settes til et grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 93 634 kroner per år.

§ 3 Avgiftsgrunnlaget rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 1 000.

§ 4 Av arv til arvelaterens barn, fosterbarn – herunder stebarn som har vært oppfostret hos arvelateren – og foreldre, svares:

Av de første 470 000 kroner intet
Av de neste 330 000 kroner 6 pst.
Av overskytende beløp 10 pst.

§ 5 Av arv som ikke går inn under § 4, svares:

Av de første 470 000 kroner intet
Av de neste 330 000 kroner 8 pst.
Av overskytende beløp 15 pst.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2018

For inntektsåret 2018 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) 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 når arbeidsgiver har 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 i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen 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) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone med høyere sats enn der virksomheten anses å bli drevet etter annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulerende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av kalendermåned. 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.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttings-

sonen 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, Indre Fosen, Midtre Gauldal og Selbu i Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Haram, Midsund, Aukra, Eide og Gjemnes i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Sogndal og Førde i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Hordaland fylke,
- kommunene Finnøy og Vindafjord i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad og Sirdal i Vest Agder fylke,
- kommunene Vegårshei og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Oppland fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Verran, Inderøy, Ørland og Agdenes i Trøndelag fylke,
- kommunene Sande, Norddal, Stranda, Stordal, Vestnes, Rauma, Nesset, Sandøy, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Balestrand, Leikanger, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Gaular, Jølster, Naustdal, Bremanger, Vågsøy, Selje, Eid, Hornindal, Gloppen og Stryn i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje og Masfjorden i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,

- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Hedmark fylke.

(4) Sone III omfatter:

- kommunene Snåsa, Hemne, Snillfjord, Bjugn, Oppdal, Rennebu, Meldal, Røros, Holtålen og Tydal i Trøndelag fylke,
- kommunene Vanylven, Surnadal, Rindal, Halså og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

(5) Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvæningen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy, Leka, Hitra, Frøya, Åfjord, Roan og Osen i Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

(6) Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

(7) Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvæningen i Troms fylke.

§ 3 Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2018 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 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketryktdloven § 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 på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte. 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 tredje ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift etter reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter.

§ 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 aktiviteter omfattet av tabellen nedenfor, skal beregne avgift etter satsen for sone I, uansett hvor arbeidsgiver er lokalisert eller arbeidet blir utført. Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Stålsektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Syntetfibersektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

Lufthavner

52.23 Andre tjenester tilknyttet lufttransport

Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.

64 Finansieringsvirksomhet

65 Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning

66 Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet

70.10 Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

70.22 Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(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 først 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 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 2018. 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.

(4) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter tredje 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 2018, 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 2018.

(5) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i 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

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

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
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 2018

For inntektsåret 2018 svares finansskatt på lønn etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 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 2018. For arbeidsgivere som etableres etter 31. januar 2018, 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 2018 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 budsjettåret 2018

Fra 1. januar 2018 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 7,30 per standardkubikkmeter
- b. for CO₂ som utskilles fra petroleum og slippes ut til luft kr 1,06 per standardkubikkmeter
- c. for annen gass kr 1,06 per standardkubikkmeter
- d. for olje eller kondensat kr 1,06 per liter.

Forslag

til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2018

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-5 annet ledd fastsettes:

I

I 2018 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-, hval- 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 2,3 pst. for 2018.

Forslag

til stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2018 (kap. 5521 post 70)

§ 1 Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven

Fra 1. januar 2018 svares merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

§ 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 til statskassen for budsjettåret 2018

Om avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 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
	t.o.m. 0,7	avgiftslegges etter reglene for alkoholfrie drikkevarer
Brennevinsbasert	over 0,7	7,58 per volumprosent og liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,39 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	12,74 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	22,07 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	4,94 per volumprosent og liter
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.

Om avgift på tobakksvarer mv. (kap. 5531 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 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	2,59	per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	2,59	per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	2,59	per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	1,05	per gram av pakningens nettovekt
Snus	1,05	per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og sigarettlyser	0,0396	per stk.

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,
- e) kvalitetsprøves og forbrukes på fabrikk eller 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.

Om avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

A. Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

I

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved før-

ste 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 Avgift skal betales med følgende beløp:

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor-effekt (kW)	NO _x -utslipp (mg/km)	CO ₂ -utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrakpant-avgift (kr)
Avgiftsgruppe A							2 400
Personbiler, varebiler klasse 1, busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, og med	0–350					0	
	351–1 200					26,93	
	1 201–1 400					67,11	
	1 401–1 500					209,71	
	over 1 500					243,90	
				over 0		72,06	
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp, og med							
– utslipp 75 g/km og over				0–75		0	
				76–100		929,34	
				101–130		1 011,42	
				131–200		2 728,96	
				over 200		3 505,00	
– CO ₂ -utslipp under 75 g/km t.o.m. 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 75 g/km t.o.m. 40 g/km						952,20	
– CO ₂ -utslipp under 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 40 g/km						1 120,29	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp, og med							
– bensindrevne				0–750		16,13	
				751–1 300		63,85	
				1 301–1 700		150,00	
				over 1 700		154,00	
– ikke bensindrevne				0–750		12,36	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrakpant- avgift (kr)
					751–1 300	52,12	
					1 301–1 700	122,50	
					over 1 700	126,00	
Avgiftsgruppe B							2 400
Varebiler klasse 2, lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg og godsrom med lengde under 300 cm eller bredde under 190 cm	20 pst. av A		75 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp, og med							
– utslipp 75 g/km og over				0–75		0	
				76–100		278,80	
				101–130		303,43	
				over 130		682,24	
– CO ₂ -utslipp under 75 g/km t.o.m. 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 75 g/km t.o.m. 40 g/km						285,66	
– CO ₂ -utslipp under 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 40						336,09	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp						30 pst. av A	
Avgiftsgruppe C							2 400
Campingbiler	22 pst. av A		0 pst. av A	22 pst. av A		22 pst. av A	
Avgiftsgruppe D (Opphevet)							
Avgiftsgruppe E							0
Beltebiler						36 pst. av verdi- avgifts- grunn- laget	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrakpant- avgift (kr)
Avgiftsgruppe F							0
Motorsykler					0–125	0	
					126–900	34,14	
					over 900	74,86	
Motorsykkkel med plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp, og med							
							0
							640,08
							812,80
Motorsykkkel uten plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp, og med							8 386
							0
							265,56
Avgiftsgruppe G							2 400
Beltemotorsykler (snøscootere)	0–100					14,01	
	101–200					28,02	
	over 200					56,02	
		0–20				22,50	
		21–40				45,01	
		over 40				90,00	
						0–200	2,47
					201–400	4,94	
					over 400	9,85	
Avgiftsgruppe H							2 400
Motorvogn i avgiftsgruppe A, som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på løyveinnehaver til bruk som ordinær drosje (ikke reserve- eller erstat- ningsdrosje) eller for trans- port av funksjonshemmede	40 pst. av A		100 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp, og med							

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrakpant- avgift (kr)
– utslipp 75 g/km og over				0–75		0	
				76–100		929,34	
				over 100		1 011,42	
– CO ₂ -utslipp under 75 g/ km t.o.m. 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/ km for den del av utslippet som ligger under 75 g/ km t.o.m. 40 g/km						952,20	
– CO ₂ -utslipp under 40 g/ km gjøres følgende fra- drag per g/km for den del av utslippet som ligger under 40						1 120,29	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp					100 pst. av A		
Avgiftsgruppe I							2 400
Avgiftspliktige motorvogner som er 30 år eller eldre						0	
Avgiftsgruppe J							2 400
Busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, hvorav minst 10 er fastmontert i fartsret- ningen	40 pst. av A		0 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp, og med							

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)	Vrakpant- avgift (kr)
– utslipp 75 g/km og over				0–75		0	
				76–100		371,74	
				101–130		404,57	
				over 130		1 091,58	
– CO ₂ -utslipp under 75 t.o.m. 40 g/km gjøres føl- gende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 75 g/ km t.o.m. 40 g/km						380,88	
– CO ₂ -utslipp under 40 g/ km gjøres følgende fra- drag per g/km for den del av utslippet som ligger under 40 g/km						448,12	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstoffor- bruk og CO ₂ -utslipp						40 pst. av A	

Vrakpantavgiften inngår ikke i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

Departementet kan gi forskrift om refusjon av engangsavgift og vrakpantavgift for motorvogner som utføres til utlandet. Departementet kan videre 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. Departementet kan videre 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 Ved beregning av avgift basert på egenvekt, NO_x-utslipp, CO₂-utslipp, slagvolum og motoreffekt benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

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. Departementet

kan gi forskrift om hvordan NO_x-utslipp skal fastsettes.

Hvilke motorvogner som har plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp, følger av veimyndighetenes regelverk. Avgiftsberegningen for kjøretøy 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 registrering.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

§ 4 For motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift (elbiler), herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller, og 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 fradrag på 23 pst. i vektavgiftsgrunnlaget.

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet, gjøres bruksfradrag i den engangsavgift som beregnes etter § 2.

Departementet kan gi forskrift om beregning av engangsavgiften for motorvogner som nevnt i første og annet ledd.

§ 5 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 endurokonkurranseskjøring,
- 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) busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på
 1. innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn og fartøy §§ 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.,
- j) motorvogner som innføres som arvegods etter tolloven § 5-1 første ledd bokstav e,
- k) motorvogner som innføres til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- l) beltevogner til Forsvaret,
- m) spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet,
- n) 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),
- o) amatørbygde kjøretøy.

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.

§ 6 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.

§ 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 eller også ellers en klart urimelig virkning.

II

Fra 1. juli 2018 skal § 4 lyde:

For motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift (elbiler), herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller gjøres et fradrag på 23 pst. i vektavgiftsgrunnlaget.

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.

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet gjøres bruksfradrag i den engangsavgift som beregnes etter § 2.

Departementet kan gi forskrift om beregning av engangsavgiften for motorvogner som nevnt i første til tredje ledd.

III

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 5 første ledd ny bokstav p skal lyde:

- p) motorsykler og beltemotorsykler som skal benyttes i reindriftsnæringen, 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.

B. Avgift på trafikksikringer (kap. 5536 post 72)

I

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen for

- a) forsikringsavtaler om lovbestemt trafikksykling (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 2018	1. mars 2018 eller senere
<i>Avgiftsgruppe a</i>		
personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg	7,73	7,85
<i>Avgiftsgruppe b</i>		
dieseldrevne motorvogner i avgiftsgruppe a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter	9,01	9,15
<i>Avgiftsgruppe c</i>		
årsprøvekjennermerker for motorvogner	7,73	7,85
<i>Avgiftsgruppe d</i>		
motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge	5,37	5,46
<i>Avgiftsgruppe e</i>		
andre kjøretøy	1,25	1,27

Avgiftsgruppe e omfatter følgende kjøretøy:

1. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn eller fartøy § 9 som drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede,
2. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogner eller fartøy § 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 motorvogn 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 ambulans 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 Fritatt fra avgiftsplikt er 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,
- g) motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller.

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 annet ledd ny nr. 11 skal lyde:

11. motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller.

§ 3 første ledd bokstav g oppheves.

C. Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motor- 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 kjøretøy

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 eller flere aksler</i>		
7 500–11 999	464	464
<i>2 aksler</i>		
12 000–12 999	464	832
13 000–13 999	832	1 486
14 000–14 999	1 486	1 900

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
15 000 og over	1 900	3 713
<i>3 aksler</i>		
12 000–14 999	464	464
15 000–16 999	832	1 104
17 000–18 999	1 104	1 782
19 000–20 999	1 782	2 171
21 000–22 999	2 171	3 095
23 000 og over	3 095	4 554
<i>Minst 4 aksler</i>		
12 000–24 999	2 171	2 196
25 000–26 999	2 196	3 167
27 000–28 999	3 167	4 754
29 000 og over	4 754	6 830

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	464	464	16 000–37 999	4 849	6 570
14 000–15 999	464	464	38 000–40 000	6 570	8 763
16 000–17 999	464	630	over 40 000	8 763	11 735
18 000–19 999	630	841	<i>Minst 3 + 1 aksler</i>		
20 000–21 999	841	1 352	16 000–24 999	820	1 291
22 000–22 999	1 352	1 613	25 000–25 999	1 291	1 827
23 000–24 999	1 613	2 540	26 000–27 999	1 827	2 469
25 000–27 999	2 540	4 099	28 000–28 999	2 469	2 884
28 000 og over	4 099	6 849	29 000–30 999	2 884	4 437
<i>2 + 2 aksler</i>			31 000–32 999	4 437	5 977
16 000–24 999	820	1 291	33 000 og over	5 977	8 832
25 000–25 999	1 291	1 827	<i>Minst 3 + 2 aksler</i>		
26 000–27 999	1 827	2 469	16 000–37 999	4 341	5 848
28 000–28 999	2 469	2 884	38 000–40 000	5 848	7 909
29 000–30 999	2 884	4 437	over 40 000	7 909	11 475
31 000–32 999	4 437	5 977	<i>Minst 3 + minst 3 aksler</i>		
33 000 og over	5 977	8 832	16 000–37 999	2 670	3 133
			38 000–40 000	3 133	4 447
			over 40 000	4 447	6 807

2. Miljødifferensiert årsavgift for dieseldrevne kjøretøy

Vektclasser (kg)	Avgasskravnivå (EURO)							0-utslipp (kr)
	Ingen (kr)	I (kr)	II (kr)	III (kr)	IV (kr)	V (kr)	VI eller strengere (kr)	
7 500–11 999	5 947	3 305	2 312	1 408	741	463	116	0
12 000–19 999	9 757	5 422	3 791	2 312	1 221	757	190	0
20 000 og over	17 348	9 937	7 048	4 236	2 236	1 390	348	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, herunder at avgiftsgrunnlaget skal settes lavere enn kjøretøyets tillatte totalvekt.

§ 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 utskrivning 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 minstepeløp.

§ 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 (kap. 5536 post 75)

I

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøre-

tøyer og båter betales avgift til statskassen ved omregistrering av nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner, og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår		
	2018 til 2015 (kr)	2014 til 2007 (kr)	2006 og eldre (kr)
a) Mopeder, motorsykler og beltemotorsykler	531	531	531
b) Personbiler			
Egenvekt (typegodkjent):			
1. t.o.m. 1 200 kg	4 037	2 656	1 594
2. over 1 200 kg	6 161	3 719	1 594
c) Lastebiler, trekkbiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, beltebiler og busser med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg	2 019	1 275	1 063
d) Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt (typegodkjent) over 350 kg	531	531	531

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.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 2 ny bokstav m skal lyde:

- m) som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogn hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller.

Om veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70, 71 og 72)

I

§ 1 Fra 1. januar 2018 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 5,27,
 2. lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel): kr 5,31,
 3. annen bensin: kr 5,31.
- b) mineralolje til fremdrift av motorvogn (autodiesel) per liter
 1. svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel): kr 3,86,
 2. lavsvovlet mineralolje (under 50 ppm svovel): kr 3,92,
 3. annen mineralolje: kr 3,92,

- c) naturgass per Sm³: kr 0,00,
- d) LPG per kg: kr 2,23.

Andel bioetanol innblandet i bensin, andel biodiesel innblandet i mineralolje, og andel biogass innblandet i naturgass og LPG, inngår ikke i avgiftsgrunnlaget ved beregningen av avgiften etter første ledd.

For bioetanol og biodiesel som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften § 3-3, svares avgift etter satsene som gjelder for henholdsvis bensin og mineralolje til fremdrift av motorvogn etter første ledd.

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.

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,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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 2-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 og LPG

- 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 framdrift 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.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd bokstav c skal lyde:

- c) naturgass per Sm³: kr 6,50,

§ 6 nytt annet ledd skal lyde:

Det gis fritak for avgift på naturgass som benyttes for å oppfylle leveringsforpliktelse av biogass når biogass ikke er tilgjengelig. Fritaket er begrenset til inntil 50 pst. av den samlede omsetningen av gass per kalenderår.

Gjeldende § 6 annet ledd blir nytt tredje ledd.

Om avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 16,58 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,48 øre per kWh for kraft som leveres

- a) til industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,
- b) i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord,
- c) til datasentre med uttak over 0,5 MW,
- d) til skip i næring.

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

- a) er produsert ved energigjenvinningsanlegg og leveres direkte til sluttbruker,
- b) er produsert i aggregat med generator som har merkeytelse mindre enn 100 kVA og leveres direkte til sluttbruker,
- c) er produsert i nødstrømsaggregat når den normale elektrisitetsforsyning har sviktet,
- d) er produsert i mottrykksanlegg,
- e) leveres til 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,

- f) leveres til Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet,
- g) brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- h) leveres til veksthusnæringen,
- i) leveres til husholdninger og offentlig forvaltning i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord,
- j) leveres i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft,
- k) leveres til bruk til fremdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss,
- l) er produsert i solceller og brukes direkte av produsenten selv.
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:

§ 2 første ledd ny bokstav m skal lyde:

- m) leveres energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen.

Om grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 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 1,63 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter skal det betales avgift med kr 0,20 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,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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 til gods- og passasjertransport 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,
- n) brukes til høsting av tang og tare.

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.

Om miljøavgifter på mineralske produkter mv.

A. Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2018 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 2,20 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,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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 (kap. 5543 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 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 1,22 per liter.
 Mineralolje
- til innenriks kvotepliktig luftfart: kr 1,12 per liter,
 - til annen innenriks luftfart og ikke-kommerisielle privatflyginger: kr 1,17 per liter,
 - til fiske og fangst i nære farvann: kr 0,29 per liter,
- b) bensin: kr 1,06 per liter,
 c) naturgass: kr 0,91 per Sm³,
 d) LPG: kr 1,37 per kg.

Det skal betales avgift med kr 0,057 per Sm³ naturgass og kr 0 per kg LPG for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

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,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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 klimakvoteloven.

§ 3 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralolje til bruk i

- 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 bruk i motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) til tekniske og medisinske formål,
- c) til bruk i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- d) til bruk i 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) kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- b) veksthusnæringen,
- c) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- d) skip i utenriks fart,
- e) fly i utenriks fart,
- f) fiske og fangst i fjerne farvann,
- g) fiske og fangst i nære farvann,
- h) 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.

C. Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2018 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 13,1 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,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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 utenriks fart,
 - 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.

Om avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2018 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		0,72
over 1 t.o.m. 5	3,62	3,62
over 5 t.o.m. 10	7,23	7,23
over 10 t.o.m. 30	21,69	21,69
over 30 t.o.m. 60	43,37	43,37
over 60 t.o.m. 100	72,29	72,29

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,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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 situa-

sjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 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 0,457 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 sjablongsatser.

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. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
 4. 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.

Om avgift på utslipp av NO_x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 21,94 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.

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 (kap. 5550 post 70)

§ 1 For 2018 skal det betales miljøavgift på plantevernmidler. Avgiften betales til statskassen.

§ 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 (kap. 5551 post 70)

§ 1 For 2018 kan Nærings- og fiskeridepartementet ilegge avgift ved tildeling av konsesjoner for utforsking og undersøkelser etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

B. Årsavgift knyttet til mineraler (kap. 5551 post 71)

§ 1 For 2018 kan Nærings- og fiskeridepartementet ilegge årsavgift for undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster etter mineralloven. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Om avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sjokolade- og sukkervarer mv. med kr 20,51 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter også sjokolade- og sukkervarer som ikke er tilsatt sukker eller søtningsmiddel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sjokolade- og sukkervarer 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,

3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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 som råstoff mv. ved fremstilling av varer.

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.

Om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. (kap. 5556 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende alkoholfrie varer med følgende beløp per liter:

- a) Drikkevarer:
1. tilsatt sukker eller kunstig søtstoff: kr 3,39,
 2. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff: kr 1,70,
- b) Sirup:
1. tilsatt sukker eller kunstig søtstoff og som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 20,65,
 2. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff og som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 10,32.

Med alkoholfrie drikkevarer likestilles drikk med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform eller melkeprodukter som er tilsatt ikke over 15 gram sukker per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på drikkevarer 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 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,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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 annet enn drikkevarer.

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.

Om avgift på sukker mv. (kap. 5557 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sukker mv. med kr 7,93 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 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,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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 biavl.

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.

Om avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70 – 74)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen på drikkevareemballasje ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevarer.

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 5,79,
- b) plast: kr 3,50,
- c) kartong og papp: kr 1,43.

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 1,19 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,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- 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.

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 (kap. 5561 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på ervervsmessig flyging fra norske lufthavner med kr 83 per passasjer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 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.

Totalisatoravgift (kap. 5562 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det betales avgift til statskassen av inntekter fra totalisatorspill med 3,7 pst. av bruttoomsetning per år.

§ 2 Kongen kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det i henhold til lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift betales avgift til statskassen ved tinglysning 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 tinglysning 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 tvangssalg,
- 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.

Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2018 skal det betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av system for mobilkommunikasjon med følgende beløp:

– UMTS	kr 1 353 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde
– GSM 800	kr 1 463 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde
– GSM 900	kr 1 463 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde
– GSM 1800	kr 1 463 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde
– CDMA 450	kr 1 283 000 per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde

Samferdselsdepartementet kan, dersom det er nødvendig av hensyn til effektiv utnyttelse av frekvensene, endre avgiftsnivået for tildelte frekvenser.

Samferdselsdepartementet kan fatte enkeltvedtak og gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

§ 2 For 2018 kan Samferdselsdepartementet selge femsifrede telefonnummer. Prisene fastsettes av Samferdselsdepartementet. Beløpet betales til statskassen.

Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)

§ 1 For 2018 kan Samferdselsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner. Beløpet betales til statskassen.

§ 2 Samferdselsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av beløpet.

Forslag

til stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2018 (kap. 5511 post 70 og 71)

§ 1 Plikten til å svare toll

Fra 1. januar 2018 skal det svares toll ved innførsel av varer etter bestemmelsene i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) og etter de satser som følger av annet ledd.

De ordinære tollsatsene for 2017 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2018.

§ 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 iverksette de tollreduksjoner og andre tollmessige forhold som følger av handelsavtale fremforhandlet med annen stat.

Departementet gis fullmakt til å videreføre gitte kvoter og satser omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP).

§ 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. Skatteutgifter er tapte skatteinntekter ved at 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.

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.

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 være et uttrykk for politiske prioriteringer. 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 5.4 i Meld. St. 1 (2017–2018) *Nasjonalbudsjettet 2018*.

Begrepet «skatteutgift» ble offisielt brukt første gang i 1968 da USA la frem sitt første skatteutgiftsbudsjett. I 1984 la OECD første gang frem en rapport om 11 medlemslands erfaringer med beregning av skatteutgifter. Mange land publiserer jevnlig oversikter over skatteutgifter. Norge publiserte sin første oversikt i Nasjonalbudsjettet 1999. Frem til budsjettet for 2010 ble oversikten

presentert i nasjonalbudsjettet. Fra og med 2011 er skatteutgiftene presentert i skatte- og avgiftsproposisjonen.

Punkt 2.7 i proposisjonens hoveddel gir en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner. Dette vedlegget gir en nærmere beskrivelse av skatteutgifter ved skatte- og avgiftsreglene og den skattemessige behandlingen av ulike overføringsordninger.

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.

2 Nærmere om referansesystemet og beregningsmetoder

2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene må det eksisterende skatte- og avgiftssystemet vurderes 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 hvordan referansesystemet er. 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 fastsettelsen av referansesystemer. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra prinsippene som ble nedfelt i skattereformen i 1992, og som siden har ligget til grunn for utfor-

mingen 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 for beregningstekniske formål klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller miljø- og energiavgifter. I den grad klassifiseringen er særlig usikker, er dette påpekt i teksten.

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 legges det normalt til grunn en nominell diskonteringsrente på 6,6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i kalkulasjonsrenten i Direktoratet for økonomistyring sin veileder i samfunnsøkonomiske analyser.

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 2016 og 2017:

- I inntektsbeskatningen gjelder særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personlige skattytere er her 20,5 pst. mot 24 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag på 15 500 kroner i 2017. Satsen i trinn 3 i trinnskatten er 2 prosentenheter lavere enn i landet for øvrig.
- Skattytere med forsørgeransvar for ektefeller kan skattlegges i skatteklasse 2 og får da et større personfradrag. I 2017 er personfradraget 25 150 kroner høyere i klasse 2 enn i klasse 1.
- 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 kommer 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.

- Enslige forsørgere har rett til særfradrag. I 2017 er særfradraget på 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 kreves ikke at foreldrene skal ha yrkesinntekt for å få dette fradraget.
- Det er skattefritak for fordelen ved at ansatte har fri bedriftsbarnehage og for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris.
- Det gis fradrag for beregnede utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted på 1,56 kroner per km inntil 50 000 km og 0,76 kroner per km for overskytende. Den nedre grensen i reisefradraget er 22 000 kroner i 2017. I tillegg gis det fradrag for beregnede utgifter til besøksreiser i hjemmet (det er felles beløpsgrense med fradrag for daglig arbeidsreise).
- 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 i 2017.
- Arbeidsgivers finansiering av ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs er skattefritt inntil 1 500 kroner i 2017.
- Det gis fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner på 30 000 kroner i 2017.
- 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. Utgifter til tannbehandling, transport og bolig ble tatt ut av ordningen i 2012. Fra og med 2013 gis det fradrag for 67 pst. av fradragsberettigede kostnader.
- Etter dagens regler har begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre land rett til personfradrag, minstefradrag mv. I tillegg til de ordinære fradragene kan de 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 fra 1. januar 2017 skattefri inntil 3,50 kroner per kilometer. Ifølge statistikk over kostnader ved bilhold er de gjennomsnittlige variable kostnadene ved bruk av egen mellomstor, ny dieselbil om lag 2,25 kroner per km. Differansen mellom statens satser og de reelle, variable kostnadene utgjør en skatteutgift.
- Elbiler gis 50 pst. rabatt på listepriis 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 er hyretillegg (kostgodtgjørelse til sjøfolk for perioden på land) på inntil 16 500 kroner skattefritt. For andre arbeidstakergrupper er slik godtgjørelse til dekning av private kostutgifter skattepliktig.
- 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 personinntekt på under 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.

Bedrifts- og kapitalbeskatningen

Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal skattlegges med en flat sats på 25 pst. i 2016 og 24 pst. i 2017. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden og fritaksmetoden 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 nøytral utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

Følgende skatteutgifter ved bedrifts- og kapitalbeskatningen er beregnet for 2016 og 2017:

- Det gis et særskilt skattefradrag for kostnader knyttet direkte til forsknings- og utviklingspro-

- sjekter (FoU) som er godkjent av Norges forskningsråd (Skattefunn). Fradraget utgjør 20 pst. av projektkostnaden for små og mellomstore foretak og 18 pst. av projektkostnaden for andre virksomheter. I 2016 var skattyters kostnader til egenutført FoU-prosjekt begrenset til 20 mill. kroner per inntektsår, mens summen av egenutført FoU og skattyters kostnader til FoU-prosjekt som er utført av forskningsinstitusjon godkjent av Norges forskningsråd, ble begrenset til 40 mill. kroner. Beløpsgrensene ble hevet til hhv. 25 og 50 mill. kroner i 2017.
- Gjennom BSU-ordningen (boligsparing for ungdom under 34 år) gis det et fradrag i skatt tilsvarende 20 pst. av innskudd på inntil 25 000 kroner per år, maksimalt 300 000 kroner samlet.
 - Det gis fradrag for tilskudd til institutt som forestår vitenskapelig forskning og yrkesopp-læring. Krevs det fradrag for mer enn 10 000 kroner, er fradraget begrenset til 10 pst. av skattyterens alminnelige inntekt.
 - Fra 1. juli 2017 ble det innført en skatteinsentiv-ordning 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. I ordningen blir det gitt fradrag i alminnelig inntekt for personlige skattytere for aksjeinnskudd i kvalifiserte aksjeselskap for opptil 500 000 kroner årlig.
 - Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til pensjonsordninger i arbeidsforhold. I tillegg er pensjonsformuen 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 skattlegges 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.
 - Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift i Finnmark og Nord-Troms på inntil 142 000 kroner per år.
 - Skipsfartsvirksomhet og nærmere definert tilknyttet virksomhet innenfor rederiskatteordningen er fritatt for ordinær overskuddsskatt. Skatt på netto finansinntekter og tonnassjesskatt bidrar til at rederiene likevel ikke er fullstendig skattefrie. Anslaget for skatteutgiftene ved de særskilt gunstige skattereglene for rederiselskap er basert på informasjon fra selvangivelse og næringsoppgave til selskapene innenfor rederiskattesystemet. Resultat fra næringsoppgaven benyttes for å anslå rederienes skatte-kostnader dersom de var underlagt ordinær beskatning. Det gjøres videre fratrukk for faktiske skattekostnader knyttet til netto skattepliktige inntekter. Lav lønnsomhet i næringen i 2015 og 2016 gir grunnlag for å anslå skatteutgiften ved rederiskatteordningen til null de aktuelle årene. Det legges til grunn at samlede underskudd i næringen er midlertidig og at rederiskatteordningen på sikt utgjør en skatteutgift.
 - 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. Skjermingsrenten beregnes med utgangspunkt i observert rente på statskasserveksler med 3 måneders løpetid. Fra 2017 ble det lagt til 0,5 prosentenheter på skjermingsrenten før skatt. Dette regnes som en skatteutgift.
 - 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 endelige investeringene og kan dermed sammenlignes med et investeringstilskudd. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall på skip på 10 pst. Det ligger til

- grunn for beregningen at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag i inntektsåret. Beregnet skatteutgift er utelukkende foretatt for investeringer i skip som ikke skattlegges etter den særskilte skatteordningen for rederiselskap. Videre er det utelatt rigger som driver petroleumsvirksomhet i utlandet, ettersom denne virksomheten er fritatt norsk skatteplikt, jf. skatteloven § 2-39.
- I 2014 ble det innført en startavskrivning på 10 pst. (i tillegg til ordinær avskrivning på 20 pst.) for maskiner og inventar mv. 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 startavskrivningen i 2016. Startavskrivningene ble avvirket med virkning fra 2017.
 - En avskrivningssats på 4 pst. antas å være for høy for hoteller, bevertningssteder og losjihus. En gjennomgang gjort i NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* (Skatteutvalget) tilsier at satsen burde vært nærmere 2 pst. Det beregnes derfor skatteutgift for hoteller, bevertningssteder og losjihus som avskrives i saldogruppe h med 4 pst.
 - I 2015 ble det innført avskrivningssats på 22 pst. for busser og vogntog i saldogruppe c, og i 2017 ble avskrivningssatsen hevet til 24 pst. for alle eiendeler i saldogruppen. I 2017 ble det også 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 avskrivningssatser overstiger 20 pst.
 - Investeringstilskudd beskattes normalt ved at tilskuddsdelen av kostprisen for driftsmiddelet ikke kan avskrives. Det gis skattefritak for investeringstilskudd under Kommunal- og moderniseringsdepartementet ved investeringer i det distriktpolitiske 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. Selskapenes andel av investeringene etter skatt er med dagens fradragregler om lag 12 pst. I en nøytral petroleumsskatt ville selskapene selv ha dekket om lag 24 pst. av investeringskostnaden. Skatteutgiften knytter seg delvis til raske avskrivninger i ordinær selskapskatt, men hovedsakelig til høye investeringsfradrag i særskatten (avskrivning, friinntekt og rentefradrag). For nærmere omtale av investeringsfradragene vises det til Prop. 150 LS (2012–2013).
 - 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 pst. Virkningen av dette tillegget i fremføringsrenten regnes som en skatteutgift.
 - Egen bolig og fritidsbolig er lavt inntektsbeskattet. Beregning av skatteutgiftene er nærmere omtalt punkt 5.1 i dette vedlegget.
 - Ligningsverdien av primærbolig (egen bolig) og sekundærbolig utgjør i 2017 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 fritidseiendom.
 - Ligningsverdien av næringsseiendom utgjør i 2017 80 pst. av (beregnet) markedsverdi. Verdien av gjeld tilordnet næringsseiendom eid direkte av formuesskattepliktige reduseres med 20 pst.
 - I 2017 er det innført en verdsettingsrabatt i formuesskatten på 10 pst. for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld.
- Beskatningen av primærnæringene*
- Primærnæringene mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet.
- Følgende skatteutgifter ved beskatningen av primærnæringene er beregnet for 2016 og 2017:
- 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. Nedre grense er 63 500 kroner, satsen utover nedre grense er 38 pst., mens øvre grense er 166 400 kroner.
 - Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet avskrivningssats på seks prosent.
 - 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.
 - Investeringstilskudd under Landbruks- og matdepartementet trekkes ikke fra i avskrivningsgrunnlaget ved investeringsstøtte i det distriktpolitiske virkeområdet.

- Skogeierne kan innenfor visse grenser få fradrag for avsetning til skogfondskonto 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 skulle vært aktivert og avskrevet etter ordinære skatteregler.
- Skogeiendommer verdsettes til formuesverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettingen 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 reindrift. Fradraget gis til samme grenser og sats som jordbruksfradraget.

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 skattepliktig, uavhengig av om de motas 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 skattefrie premie for forslag til forbedring i bedriften 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. Et eksempel er arbeidsgiverfinansiert avisabonnement når arbeidstakeren har behov for dette i forbindelse med jobb. Enkelte naturalytelser er krevende å sette verdi på, for eksempel gratis parkering. Det kan også være tilfeller der skattefritak på velferdsgoder som personalrabatter, 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 skatteutsettelse siden utøveren ikke betaler skatt før 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 tilsvarer den 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.
 - Frivillige organisasjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift for ansatte som tjener inntil 60 000 kroner når organisasjonens samlede lønnsutgifter ikke overstiger 600 000 kroner.
 - 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.
 - I grunnrenteskatten for kraftverk er det en nedre grense for plikt til å betale grunnrenteskatt. I Prop. 1 LS (2012–2013) ble det anslått at daværende nedre grense på 5,5 MVA ga et provenytap på om lag 600 mill. kroner. Nedre grense ble hevet fra 5,5 MVA til 10 MVA med virkning fra og med inntektsåret 2015. Provenyet av å heve nedre grense ble anslått til 20 mill. kroner påløpt i 2015. Departementet har ikke oppdatert anslaget for skatteutgiften av nedre grense.
 - Det er innført gunstige avskrivningsregler for vindkraftverk med virkning for investeringer pådratt fra og med 19. juni 2015 til utgangen av inntektsåret 2021, jf. Prop. 120 LS (2014–2015). Driftsmidler i vindkraftverk kan avskrives lineært over fem år i stedet for ordinære saldoregler.
 - 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 ligning.
 - 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.

Tabell 1.1 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene i 2016 og 2017. Mill. kroner

	2016	2017
Inntektsbeskatning av lønn og pensjon	11 445	11 595
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark	890	895
Skatteklasse 2	300	285
Skattefavisert individuell sparing til pensjon ¹	-	360
Særfradrag for enslige forsørgere	1 510	1 460
Foreldrefradrag	2 145	2 095
Skattefritak for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris.....	10	10
Fradrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere.....	1 030	1 055
Fradrag for merutgifter til kost og losji for pendlere	1 270	1 255
Fradrag for fagforeningskontingent.....	1 130	1 095
Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs	25	25
Fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner	745	750
Særfradrag for store sykdomsutgifter	65	65

Tabell 1.1 fortsetter

	2016	2017
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land.....	300	295
Skattefri kjøregodtgjørelse	1 200	1 100
Fordelsbeskatning av el-biler	125	155
Særfradrag for sjømenn.....	405	395
Skattefritt hyretillegg for sjøfolk.....	195	195
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen.....	100	105
Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift.....	13 300	13 500
Bedrifts- og kapitalbeskatning	70 710	77 955
Skattefradrag for forskning og utvikling (Skattefunn)	3 700	4 300
BSU-ordningen	1 275	1 285
Frادrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring	95	90
Frادrag for premie til pensjonsordning i arbeidsforhold mv. ¹	8 000	8 000
Tjenestepensjon, premiefond ²	440	440
Skatteinsentivordning for investeringer i oppstartsselskap	-	330
Skjermingsrente i aksjonær, deltaker- og foretaksmodellen	-	140
Særskilte skatteregler for rederier ²	0	0
Avskrivningssats på fiskefartøy og innenriks skipsfart ¹	370	370
Startavskrivning maskiner mv. ¹	700	-
Avskrivningssats busser, vogntog og varebiler ¹	70	170
Avskrivningssats hoteller, losjihus og bevertningssteder ^{1,3}	160	160
Skattefritak for investeringstilskudd under KMD i distriktene.....	20	20
Petroleumsskatt – raske avskrivninger i ordinær skatt ⁴	1 800	1 600
Petroleumsskatt – investeringsfradrag i særskatt ⁴	12 500	10 800
Petroleumsskatt – rentetillegg i fremføringsrente	140	170
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom	20 500	27 000
Rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom	20 200	21 700
Rabatt i formuesskatt for aksjer og driftsmidler, inkludert næringseiendom ⁵	-	1 380
Rabatt i formuesskatt for næringseiendom ⁵	740	-
Beskatning av primærnæringene	1 459	1 424
Særfradrag for fiskere.....	250	240
Særskilt fradrag i jordbruksinntekt.....	825	795
Forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg ¹	40	40

Tabell 1.1 fortsetter

	2016	2017
Avskrivning av IBU-støtte i det distriktpolitiske virkeområdet ⁶	55	55
Skattefritak for gevinst ved salg av landbrukseiendom i familien	80	80
Fritak for skatt på personinntekt ved salg av landbrukseiendom ut av familie ...	50	50
Skogfondsordningen	120	125
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer ⁶	20	20
Lav faktor ved verdsetting av skog i formuesskatten	10	10
Særskilt fradrag for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms	1	1
Særskilt fradrag for reindrift	8	8

¹ Skatteutgiften er regnet som permanentinntekten av skattefordelen.

² Anslagene er basert på selvangivelser og næringsoppgaver for 2016. Anslåtte skatteutgifter på null skyldes lav lønnsomhet for rederiene de siste par årene. Beregningene gir uttrykk for at rederiene for de aktuelle årene samlet ikke har oppnådd en skattefordel ved rederiskatteordningen, selv om enkeltrederier har hatt fordel av ordningen.

³ Fom. 2015 hadde busser og vogntog forhøyet avskrivningssats på 22 pst. I 2017 ble avskrivningssatsen økt til 24 pst. for alle eendeler i saldogruppen, med forhøyet sats på 30 pst. for elvarebiler. Antatt økonomisk verdifall tilsier avskrivningssats på 20 pst. for driftsmidler i saldogruppen.

⁴ 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 for høye fradragverdien med selskapenes aktiverbare investeringer i det aktuelle året. Referanse-systemet er en nøytralt utformet grunnrentebeskatning i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

⁵ I 2017 er det innført en verdsettingsrabatt for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld på 10 pst. Næringsseiendom har en samlet verdsettingsrabatt på 20 pst. Verdien av gjeld tilordnet næringsseiendom eid direkte av formuesskattepliktige reduseres med 20 pst.

⁶ Anslaget inkluderer nåverdi av fremtidige avskrivninger.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

4 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene

Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2017 anslått til om lag 267 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 merverdiavgiftsplikt. Unntaket for finansielle tjenester er anslått å gi en skatteutgift på 9 200 mill. kroner i 2017. Som erstatning for merverdiavgift er det fra

1.1.2017 innført en finansskatt på overskudd og lønninger som er anslått å gi 2 250 mill. kroner i 2017. Dermed er gjenstående skatteutgift anslått til 6 950 mill. kroner i 2017.

Lavere avgiftssats enn 25 pst.

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den generelle satsen på 25 pst., jf. tabell 1.2. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den generelle satsen på 25 pst. Næringsmidler har en redusert merverdiavgiftssats på 15 pst., mens tjenester som persontransport, overnatting, kino, NRKs allmennkringkastingsvirksomhet og inngangsbilletter til muséer, fornøynessparker, opplevelsessentre og store idrettsarrangementer har en lav merverdiavgiftssats på 10 pst.

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 2016 og 2017:

- 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. Fritaket for teknisk sprit blir ikke regnet som en skatteutgift fordi slik sprit ikke er ment som nytelsesmiddel.
- Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer omfatter ikke melk, melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade mv. Dette betraktes som en skatteutgift.

- Årsavgiften er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser etter ulike typer kjøretøy. Årsavgiften ilegges også næringskjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Årsavgift 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. 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.
- Dokumentavgiften er knyttet til tinglysning 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 2017 er avgift betalt av næringsdrivende beregnet å utgjøre om lag 720 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

Kostnadseffektivitet i klimapolitikken tilsier at alle utslipp av klimagasser prises likt, uavhengig av hvor de skjer. I dag prises utslipp av klimagasser både gjennom avgifter og ved kvotesystemet.

Kvotesystemet dekker i dag mer enn halvparten av de samlede norske utslippene av klimagasser. Dette var bakgrunnen for at Finansdepartementet i budsjettet for 2012 gikk over til å benytte

kvoteprisen som referansesats for klimagassutslipp, uavhengig av om kilden og aktiviteten er omfattet av kvoteplikt eller ikke. Tidligere ble den generelle satsen for mineralolje i CO₂-avgiften benyttet som referanse for ikke-kvotepliktige utslipp.

Regjeringen arbeider for en avtale om felles gjennomføring med EU av utslippsmålet for 2030. Ved felles gjennomføring vil Norge få et nasjonalt mål for ikke-kvotepliktig sektor. Det nasjonale målet kan nås ved innenlandske utslippsreduksjoner eller ved bruk av fleksible mekanismer innen EØS.

Finansdepartementet gikk i budsjettet for 2017 tilbake til å basere skatteutgifter og -sanksjoner knyttet til avgifter på klimagassutslipp til det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften på mineraliske produkter. Dette samsvarer også med anbefalingen fra Grønn skattekommisjon om å benytte det eksisterende nivået for CO₂-avgiften på bensin og autodiesel (450 kroner per tonn CO₂ i 2017) som et generelt avgiftsnivå for klimagassutslipp.

Det gjøres videre oppmerksom på at tildeling av vederlagsfrie kvoter (gratiskvoter) ikke gir staten inntekter på nivå med en alternativ avgift, og at slik tildeling derfor vil være en særlig fordel for de aktørene som er berettiget til vederlagsfrie kvoter. Denne fordelten omtales i punkt 5.4 om næringsstøtte i Meld. St. 1 (2017–2018) *Nasjonalbudsjettet 2018*.

En del utslipp står utenfor avgiftenes virkeområde. Dette gjelder blant annet utslipp av metan og lystgass fra landbruket samt utslipp fra bruk av kull og koks. Utslipp utenfor avgiftenes virkeområde regnes, i motsetning til utslipp som er fritatt for avgift, ikke som skatteutgifter. Tabell 1.2 gir en fremstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner ved CO₂-avgiften og avgiften på HFK og PFK. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktige virksomheter har CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt, og dermed utgjør CO₂-avgiften en skatte-sanksjon.

CO₂-avgiften på gass omfatter i hovedsak oppvarming av bygg mv. og landbasert transport. Industrien ilegges redusert sats på 29 kroner per tonn CO₂ for bruk av naturgass. Det gis også fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til industriprosesser, innenriks sjøfart og veksthusnæringen. Fritak og reduserte satser for ikke-kvotepliktige virksomheter utgjør en skatteutgift.

Følgende skatteutgifter for øvrige miljø- og energiavgifter er beregnet for 2016 og 2017:

- Avgiften på utslipp av NO_x er en miljøavgift som pålegges NO_x-utslipp fra motorer, kjeler og turbiner av en viss størrelse og faking 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 mv. blir ilagt en redusert sats på 0,48 øre per kWh. Forbruk i administrasjonsbygg i industrien ilegges full avgift på elektrisk kraft. Næringsvirksomhet i tiltakssonen i Finnmark og Nord-Troms ilegges 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. Økning i den ordinære satsen for elavgift i perioden 2014–2016 bidro til at skatteutgiften økte betydelig.
- 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. Satsøkning i 2014 bidro til at skatteutgiften økte betydelig dette året.
- Lavere veibruksavgift på autodiesel enn bensin utgjør en skatteutgift. Avgiftene skal prise de eksterne kostnadene knyttet til veibruk, og bør være på samme nivå når en korrigerer for ulikt energiinnhold. Det er enkelte andre fritak fra disse avgiftene, blant annet for traktorer, anleggsmaskiner, motorsager, båter og snøscootere i veiløse strøk. Dette er hovedsakelig anvendelser utenfor veinettet. Biodrivstoff som ikke er omfattet av omsetningskravet i produktforskriften, ilegges ikke veibruksavgift. Slikt biodrivstoff er utenfor avgiftens virkeområde og regnes ikke som 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 knyttet til at varebiler betaler full årsavgift. Gunstige regler i engangsavgift for hybridbiler er også en skatteutgift, men er ikke beregnet.

- Sjokolade- og sukkervarer kan selges avgiftsfritt på ferger og flyplasser. Dette anses som en skatteutgift, ettersom varene kunne vært kjøpt med særavgift i Norge. I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiften knyttet til tapte merverdiavgiftsinntekter vil også gjelde andre tax free-varer, som eksempelvis parfyme og kosmetikk.

Tabell 1.2 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene i 2016 og 2017. Mill. kroner påløpt

	2016	2017
Merverdiavgiftssystemet	39 931	39 823
<i>Utenfor merverdiavgiftssystemet.....</i>	<i>12 506</i>	<i>10 778</i>
Finansielle tjenester ¹	8 850	6 950
Kjøreskoler.....	850	890
Tannhelsetjenester	2 000	2 100
Musikk og scenekunst.....	46	48
Treningssentre	760	790
<i>Lavere merverdiavgiftssats enn 25 pst.</i>	<i>20 175</i>	<i>20 670</i>
Matvarer	13 400	13 600
Persontransport.....	4 000	4 200
Overnatting	1 600	1 650
Kino.....	190	195
NRKs allmennkringkastningsvirksomhet	750	775
Muséer.....	60	65
Fornøylesparker og opplevelsessentre	60	65
Idrettsarrangement med store billettinntekter	115	120
<i>Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats.....</i>	<i>7 250</i>	<i>8 375</i>
Aviser og nyheter	2 000	2 100
Tidsskrifter.....	500	500
Bøker	1 400	1 500
Elkraft mv. i Nord-Norge	1 050	1 075

Tabell 1.2 fortsetter

	2016	2017
Elbiler	2 300	3 200
Fiskale særavgifter	-7 779	-8 770
Tax-free kvoter på alkohol og tobakk ²	2 950	3 000
Grunnavgift på engangsemballasje	525	535
Fritak fra engangsavgift for elbiler	1 000	700
Redusert årsavgift for elbiler.....	250	300
Årsavgift for lastebiler og trekkbiler	-55	-40
Flypassasjeravgift	-450	-750
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy	-130	-135
Dokumentavgift i alt.....	-8 500	-9 000
Tollinntekter i alt	-3 369	-3 380
CO₂-avgift og avgiften på HFK og PFK³	-4 704	-5 490
CO ₂ -avgift på sokkelen ⁴	-5 108	-5 429
CO ₂ -avgift for innenriks luftfart ⁴	-400	-410
CO ₂ -avgift på naturgass for kvotepliktig virksomhet	-60	-65
CO ₂ -avgift på mineralolje.....	450	-
CO ₂ -avgift – redusert sats for fiske og fangst i nære farvann	170	190
CO ₂ -avgift – fritak for gass i innenriks skipsfart og veksthus	130	140
CO ₂ -avgift – fritak og redusert sats for gass i ikke-kvotepliktig industri	70	75
CO ₂ -avgift – redusert sats for silde- og fiskemelindustri mv.	4	4
CO ₂ -avgift – innenriks ikke-kvotepliktig luftfart	0	5
Avgift på HFK og PFK	40	-
Miljø- og energirelaterte avgifter	18 070	17 570
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, petroleumssektoren ⁵	920	940
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, øvrige sektorer	895	915
Avgift på elektrisk kraft: fritak og redusert sats for industri mv.	7 950	8 125
Avgift på elektrisk kraft: fritak for Nord-Troms og Finnmark.....	280	290
Grunnavgift på mineralolje: fritak/reduert sats.....	2 125	2 200
Lavere avgift på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på bensin ⁶	5 900	5 100

¹ Som erstatning for merverdiavgift innførte Stortinget en skatt på lønn og overskudd i finansnæringen med virkning fra 2017. Beregnede skatteinntekter fra finansskatten i 2017 (2 250 mill. kroner) er trukket i fra beregnet skatteutgift ved merverdiavgiftsunntaket.

² I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift.

³ Grunnlaget for beregningen av skattesanksjoner og -utgifter er CO₂-avgiftssatsen på bensin, autodiesel, mv. For kvotepliktige utslipp regnes hele CO₂-avgiften som en skattesanksjon.

- ⁴ 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.
- ⁵ 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.
- ⁶ Skatteutgifter er regnet med utgangspunkt i avgiftsforskjellen per energienhet.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Norsk Petroleumsinstitutt, Næringslivets NO_x-fond, Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

5 Analyse av enkelte sektorer

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 innestående beløp (1. januar i ligningsåret).

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 aktøren kan konsumere over perioden uten at formuen reduseres. En bolig (eller fritidseiendom) gir eier konsummuligheter, og dermed inntekt, enten boligen brukes 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. 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 fri-

Boks 1.1 Skatteutgifter for elbiler

Kjøp og bruk av elbiler mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet. I tabel-

len er de skatteutgiftene som er kvantifisert, sammenstilt.

Tabell 1.3 Skattefordeler ved kjøp og bruk av elbiler. Mill. kroner

	2016	2017
Fordelsbeskatning av el-biler	125	155
Nullsats i merverdiavgiftssystemet for elbiler.....	2 300	3 200
Fritak fra engangsavgift for elbiler.....	1 000	700
Redusert årsavgift for elbiler	250	300
Forhøyet avskrivningssats for elvarebiler.....	-	2

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.

Tabell 1.4 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom. Skattesanksjonene er oppgitt med negative tall. Mrd. kroner

	2016	2017
Lavere inntektsbeskatning ¹	20,5	27,0
Rabatt i formuesskatt	20,2	21,7
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom	-7,7	-8,1
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom	-6,3	-6,3
Netto skatteutgifter	26,7	34,3

¹ Anslaget varierer, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuierer over perioden.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

tidseiendommen 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 fradragberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til 27 mrd. kroner i 2017. 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 fordelen 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 ligningsverdiene med fem.

Rabatt i formuesskatt

Formuesskatt på fast eiendom bygger på ligningsverdier. Primærbolig verdsettes i 2017 til 25 pst. (maksimalt 30 pst.) og sekundærbolig til 90 pst. (maksimalt 100 pst.) av anslått markedsverdi. Verdien av gjeld tilordnet sekundærbolig reduseres med 10 pst. Fritidseiendommer og bolig i utlandet verdsettes etter egne regler, og ligningsverdiene er ofte vilkårlige og svært lave.

Dokumentavgift

Ved tinglyste hjemmelsoverføringer 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

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på fast eiendom. Innenfor rammene av eignedomsskattelova bestemmer kommunestyret utstrekning og omfang av eiendomsskatten. Eiendomsskattetaksten skal tilsvare omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger. Skattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget og kan maksimalt økes med to promille i året. Eiendomsskatt på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Tabell 1.4 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom i 2016 og 2017. 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.

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 bruttoyttelsene ved å gjøre enkelte offentlige stønader skattepliktig som lønn. Utgangspunktet er at inn-

Tabell 1.5 Anslag på skattefritak ved offentlige overføringer 2017. 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	7 350	4 800
Kontantstøtte	740	510
Økonomisk sosialhjelp	1 470	1 100
Bostøtte	790	610
Engangsstønad ved fødsel	70	60
Grunn- og hjelpetønad	880	700
Stønad til barnetilsyn	170	120
Særskilte skatteregler for pensjonister mv.	35 010	23 150

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

tekter 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 skattelegging 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.

Utgangspunktet for beregningene i første tallkolonne i tabell 1.5 er at stønadmottakerne 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 sentral-

byrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2015. Denne statistikken gir informasjon om sammensetningen av inntekt og formue for hele befolkningen. Datagrunnlaget er fremskrevet til 2017. 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. 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 skjønsmessig 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 ekstraavgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Hjelpstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstraavgifter 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 skolepenger 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 29 940 kroner for pensjonsinntekt. 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. 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 2015

Vedlegg 2 redegjør for skattestatistikk for personer (forskuddspliktige) og selskap (etter-skuddspliktige) for inntektsåret 2015. Statistikken inneholder tall over skattegrunnlagene og utlignede skatter samt tall for de fleste skattepliktige inntekter, inntektsfradrag og skattepliktig nettoformue.

Utlignet formues- og inntektsskatt til kommune, fylke og stat og trygdeavgift til folketrygden utgjorde i alt 617 mrd. kroner i 2015. Av dette ble 478 mrd. kroner utlignet på personer, mens 139 mrd. kroner ble utlignet på selskap. Utlignet skatt i 2014 utgjorde 654 mrd. kroner.

Skattestatistikk for personer

Alminnelig inntekt etter særfradrag utgjorde i alt 1 402 mrd. kroner for personer i 2015. Dette var en økning på 8 pst. fra året før. Sammenlignet med 2014 økte utlignede skatter for personer med vel 32 mrd. kroner.

Tabell 2.1 viser oversikt over skatteoppgjøret for alle personer med et ligningsforhold 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 261 600 kroner i 2015. Sammenlignet med året før var dette en økning på 7 pst. Oslo hadde høyest inntekt per innbygger med 318 400 kroner, mens inntekten var lavest i Nord-Trøndelag med 215 900 kroner.

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 19 pst. alminnelig inntekt under 100 000 kroner, 21 pst. en inntekt mellom 100 000 og 200 000 kroner, 20 pst. en inntekt mellom 200 000 og 300 000 kroner, og 41 pst. hadde en inntekt på 300 000 kroner eller mer. En gruppering etter størrelsen på skattepliktig nettoformue viser at 73 pst. av personene hadde en nettoformue under 500 000 kroner, mens 27 pst. hadde en formue på 500 000 kroner eller mer.

Tabellene 2.5–2.8 viser gjennomsnittstall for bosatte personer 17 år og eldre fra skattestatistikken for 2015. Mens tabellene 2.1 og 2.2 hovedsakelig redegjør for skatter og skattefradrag i 2015, viser tabellene 2.5–2.8 tall for gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for 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 utgjør den største gruppen med 2,2 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjør om lag 1,2 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjør 110 000 personer. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for lønnstakere var 597 000 kroner i 2015. Trygdede og pensjonister hadde en gjennomsnittlig bruttoinntekt på 323 900 kroner, mens tilsvarende tall for selvstendig næringsdrivende var 819 000 kroner.

For lønsmottakere og pensjonister og trygdede utgjorde kapitalinntektene henholdsvis 7 og 8 pst. av bruttoinntekten. For selvstendig næringsdrivende var andelen 10 pst.

Tabell 2.5 viser også at samlet inntektsfradrag som andel av bruttoinntekt er 29 pst. for trygdede og pensjonister, 25 pst. for lønnstakere og 21 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 utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 18 pst. av bruttoinntekt. Tilsvarende for lønnstakere er 27 pst. For selvstendig næringsdrivende utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 34 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 86 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 5 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 1 pst. av bruttoinntekten. For personer med en bruttoinntekt over 1 mill. kroner utgjør lønn om lag 57 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 4 pst. og aksjeutbytte og

gevinst ved salg av verdipapirer 25 pst. av bruttoinntekten i 2015.

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 utgjør lønnsinntekter i gjennomsnitt 34 pst. av bruttoinntekten i 2015. Tilsvarende utgjør tjenestepensjoner og trygdeytelser 13 pst. og aksjeutbytte og gevinst ved salg av verdipapirer om lag 38 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. Tabellen viser at for personer mellom 67 og 79 år utgjør tjenestepensjon og trygdeytelser i gjennomsnitt 75 pst. av bruttoinntekten.

Skattestatistikk for selskap

Tabell 2.9 viser at skattbar inntekt ved statsskatteligningen for selskap utgjorde 256 mrd. kroner i 2015. Utlignet skatt for selskap gikk ned med 69 mrd. kroner fra 2014 til 2015.

Samlet utlignet skatt til staten, eksklusive selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven, utgjorde i alt 68 mrd. kroner i 2015. Av dette var 64 mrd. kroner fellesskatt og 294 mill. kroner formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt var på

3,3 mrd. kroner i 2015, mens tonnaseskatten utgjorde 46 mill. kroner samme år.

Utlignet 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 856 mill. kroner, kreditfradrag utgjorde 979 mill. kroner, mens forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 2,9 mrd. kroner.

Tabell 2.10 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt) på 256 mrd. kroner var 91,5 pst. (234 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 1 mill. kroner eller mer (22,9 pst. av selskapene).

Tabell 2.11 viser at 81,5 pst. av den utlignede skatten (ekskl. sokkelselskap) ved statsskatteligningen på 68 mrd. kroner er utlignet på skattytergruppen aksjeselskap, 5,5 pst. på kraftselskap, 6,2 pst. på utenlandske aksjeselskap/forsikrings-selskap, 4,7 pst. på sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikringsselskap, 0,3 pst. på rederier skattlagt etter sktl. §§8-10 til 8-19, 0,6 pst. på forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag/samvirke-lag, andelsmeierier og boligbyggelag, 0,8 pst. på verdipapirfond og 0,3 pst. på institusjoner/foreninger og pensjonsfond.

Tabell 2.12 viser at statsskatten fra oljevirk-somheten beløp seg til 70 mrd. kroner. Beløpet utgjør 50 pst. av selskapsskatten til staten. Stats-skatten fra oljevirk-somheten er etter utbetalt skat-teverdi av letekostnader på 16 737 mill. kroner.

Tabell 2.1 Skatteoppgjøret for alle personer med et ligningsforhold og for bosatte personer 17 år og eldre. 2015. Mill. kroner og antall personer med beløp

	Alle personer med et ligningsforhold		Bosatt personer 17 år og eldre	
	Antall personer med beløp	Mill. kroner	Antall personer med beløp	Mill. kroner
Toppskattegrunnlag	4 257 897	1 729 440	3 959 626	1 678 486
Alminnelig inntekt etter særfra-drag.....	4 282 523	1 402 391	3 988 626	1 364 033
Personinntekt lønn	3 293 413	1 307 115	3 055 910	1 268 254
Personinntekt pensjoner.....	1 011 393	258 876	969 410	253 125
Personinntekt fiske og fangst.....	11 271	5 373	10 818	5 228
Personinntekt annen næring ¹	238 827	66 775	234 652	65 992
Skatt formue kommune	546 353	10 635	518 574	10 409
Skatt inntekt kommune og fylke.....	3 822 195	167 504	3 646 819	163 838
Skatt formue stat	528 541	2 267	517 653	2 228
Toppskatt.....	952 225	25 586	925 395	24 730
Felleskatt	3 821 928	156 694	3 646 588	153 265
Medlemsavgift til folketrygden.....	3 947 647	134 238	3 780 693	130 770
Forsinkelsesavgift	15 430	32	14 899	32
Tilleggsskatt	7 889	151	7 176	141
Finnmarksfradrag.....	72 347	930	68 298	899
Fradrag for boligsparing ²	370 119	1 239	367 732	1 232
Skattebegrensning ³	26 026	468	25 717	463
Skattefradrag for alders-pensjonister	847 236	14 519	815 431	14 163
Fradrag for utenlandsskatt	23 445	2 588	20 789	1 858
Utlignet skatt ⁴	3 945 850	478 258	3 692 724	466 134

¹ Fra og med 2012 er personinntekt fra jord og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring.

² Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

³ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁴ Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelser. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelser er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2015.

Tabell 2.2 Skatteoppgjøret for bosatte personer, 17 år og eldre, fordelt på fylker. 2015. Mill. kroner

	Hele landet	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud
Toppskattegrunnlag	1 678 486	85 283	207 044	233 413	57 418	56 066	87 803
Alminnelig inntekt etter særfradrag	1 364 033	65 999	177 948	209 014	43 472	42 850	70 964
Personinntekt lønn	1 268 254	59 963	160 906	188 195	39 061	38 644	65 314
Personinntekt pensjoner	253 125	14 684	30 163	27 043	11 182	10 378	14 353
Personinntekt fiske og fangst	5 228	67	62	27	11	23	17
Personinntekt annen næring ¹	65 992	3 840	8 594	10 541	2 860	3 234	4 064
Skatt formue kommune.....	10 409	337	1 601	2 884	192	220	467
Skatt inntekt kommune og fylke	163 838	7 733	21 920	25 816	5 042	4 981	8 486
Skatt formue stat.....	2 228	72	343	618	41	47	100
Toppskatt	24 730	853	4 186	4 754	481	472	1 161
Felleskatt	153 265	7 234	20 505	24 151	4 717	4 659	7 939
Medlemsavgift til folketrygden	130 770	6 613	16 182	18 461	4 419	4 347	6 832
Forsinkelsesavgift.....	32	2	4	6	1	1	2
Tilleggsskatt.....	141	7	22	32	9	4	8
Finnmarksfradrag	899	..	..	..	..	..	..
Frdrag for boligsparing ²	1 232	44	105	214	31	36	50
Skattebegrensning ³	463	32	34	75	18	17	28
Skattefradrag for alderspensjonister ..	14 163	917	1 299	1 073	744	712	819
Frdrag for utenlandsskatt	1 858	48	237	293	15	13	64
Utlignet skatt ⁴	466 134	21 753	63 031	75 021	14 058	13 923	24 001

Tabell 2.2 forts.

	Vestfold	Telemark	Aust-Agder	Vest-Agder	Rogaland	Hordaland
Toppskattegrunnlag	75 470	52 146	34 159	54 575	162 856	168 104
Alminnelig inntekt etter særfradrag..	60 283	40 328	27 032	43 125	135 924	136 696
Personinntekt lønn	54 332	36 756	24 538	40 628	130 227	131 003
Personinntekt pensjoner.....	13 146	9 594	5 776	8 241	19 677	24 227
Personinntekt fiske og fangst.....	37	22	36	115	214	590
Personinntekt annen næring ¹	3 276	1 982	1 227	1 987	5 602	5 104
Skatt formue kommune	371	178	169	289	957	1 069
Skatt inntekt kommune og fylke.....	7 161	4 737	3 191	5 109	16 635	16 463
Skatt formue stat	79	38	36	62	205	229
Toppskatt.....	940	566	383	659	3 370	2 507
Felleskatt	6 699	4 432	2 985	4 779	15 561	15 401
Medlemsavgift til folketrygden.....	5 838	4 011	2 638	4 248	12 750	13 095
Forsinkelsesavgift	1	1	1	1	2	3
Tilleggsskatt	7	5	3	4	7	9
Finnmarksfradrag.....	..	..	..	..	..	..
Frdrag for boligsparing ²	41	30	22	52	151	149
Skattebegrensning ³	27	18	13	21	31	35
Skattefradrag for alderspensjonister	743	569	340	491	1 064	1 344
Frdrag for utenlandsskatt	92	43	56	114	410	201
Utlignet skatt ⁴	20 156	13 277	8 948	14 443	47 784	46 990

Tabell 2.2 forts.

	Sogn og Fjordane	Møre og Romsdal	Sør- Trøndelag	Nord- Trøndelag	Nordland	Troms Romssa	Finnmark Finnmárkku
Toppskattegrunnlag	33 226	83 519	98 833	39 554	74 147	51 643	23 227
Alminnelig inntekt etter særfradrag	26 296	64 581	77 478	29 548	56 001	39 344	17 149
Personinntekt lønn	24 257	62 108	75 880	27 993	52 794	38 507	17 149
Personinntekt pensjoner	5 644	13 292	14 325	7 108	12 953	7 828	3 510
Personinntekt fiske og fangst..	291	1 247	178	121	1 147	556	469
Personinntekt annen næring ¹	1 532	2 870	3 327	1 721	2 105	1 551	576
Skatt formue kommune	168	407	510	121	228	186	55
Skatt inntekt kommune og fylke	3 103	7 646	9 216	3 424	6 542	4 633	1 997
Skatt formue stat	36	85	109	26	49	40	12
Toppskatt	326	1 058	1 230	337	684	546	215
Felleskatt	2 903	7 153	8 622	3 203	6 120	4 334	1 868
Medlemsavgift til folketrygden	2 578	6 472	7 711	3 056	5 706	4 014	1 801
Forsinkelsesavgift	1	2	2	1	1	1	1
Tilleggsskatt	1	4	6	2	5	4	2
Finnmarksfradrag .....	..	..	..	..	..	169	730
Frادrag for boligsparing ²	29	61	90	26	47	39	15
Skattebegrensning ³	7	21	23	15	25	17	6
Skattefrادrag for alders- pensjonister	382	873	829	468	816	468	209
Frادrag for utenlandsskatt	19	106	72	19	28	21	6
Utlignet skatt ⁴	8 670	21 736	26 348	9 621	18 377	13 021	4 973

¹ Fra og med 2012 er personinntekt fra jord og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring.

² Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

³ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁴ Sum skatter og avgifter fratrukket sum frادrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før frادrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2015.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall for alle bosatte, etter fylke. 2015

	Bruttoinntekt	Alminnelig inntekt etter særfradrag	Skattepliktig nettoformue	Sum utlignet skatt
Hele landet	352 300	261 600	289 300	89 400
Østfold	317 600	228 600	173 700	75 300
Akershus	392 300	301 300	413 300	106 700
Oslo	409 100	318 400	614 300	114 300
Hedmark.....	312 200	222 200	176 300	71 900
Oppland	315 900	225 800	240 800	73 300
Buskerud.....	345 700	255 800	270 700	86 500
Vestfold	337 600	246 600	209 400	82 400
Telemark	321 200	233 300	146 700	76 800
Aust-Agder	321 900	233 400	190 200	77 300
Vest-Agder	323 900	235 900	202 000	79 000
Rogaland.....	381 200	288 500	254 100	101 400
Hordaland.....	355 100	264 700	288 900	91 000
Sogn og Fjordane	326 800	238 500	329 800	78 600
Møre og Romsdal.....	334 500	242 600	225 200	81 600
Sør-Trøndelag	339 300	247 800	220 700	84 300
Nord-Trøndelag.....	305 900	215 900	118 800	70 300
Nordland.....	321 300	229 900	142 800	75 400
Troms Romssa.....	330 400	238 000	168 800	78 800
Finmark Finnmarkku.....	315 100	224 300	90 700	65 000

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2015.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer over 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og allminnelig inntekt etter særfradrag. 2015

Allminnelig inntekt etter særfradrag. Kroner	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	4 150 990	1 677 158	1 335 177	476 131	509 890	152 634
0 eller negativ.....	162 364	97 008	51 764	5 100	5 325	3 167
1–24 999	252 325	74 450	167 905	5 428	3 786	756
25 000–49 999	103 512	48 388	49 039	2 865	2 575	645
50 000–74 999	124 107	60 659	55 467	4 085	3 092	804
75 000–99 999	147 211	64 405	69 912	7 725	4 328	841
100 000–149 999	424 156	135 208	197 886	55 099	33 333	2630
150 000–199 999	429 087	141 828	165 017	63 986	53 378	4 878
200 000–249 999	414 956	156 487	134 680	59 710	57 276	6 803
250 000–299 999	409 089	168 009	119 165	56 373	57 217	8 325
300 000–349 999	361 515	158 817	93 950	48 549	50 837	9 362
350 000–399 999	291 438	130 700	69 490	39 406	42 656	9 186
400 000–449 999	223 430	99 880	48 268	31 265	35 173	8 844
450 000–499 999	164 538	73 060	31 886	23 201	28 199	8 192
500 000–999 999	515 847	228 040	72 177	64 661	105 629	45 340
1 000 000 og over.....	127 415	40 219	8 571	8 678	27 086	42 861

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2015.

Tabell 2.5 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status.¹ 2015.
Gjennomsnitt i kroner

	Lønnstakere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig næringsdrivende
Bruttoinntekt ²	597 000	323 900	819 000
Av dette:			
Personinntekt lønn	536 100	43 400	56 700
Ytelser fra folketrygden.....	8 500	196 400	20 900
Tjenestepensjon.....	3 600	55 200	4 800
Næringsinntekt i alt.....	3 600	2 400	653 500
Kapitalinntekter	43 400	26 000	82 800
Av dette:			
Renteinntekter	3 700	6 400	8 300
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	28 300	9 400	47 300
Gevinst ved salg av verdipapirer	5 800	4 900	9 400
Inntektsfradrag	147 900	94 700	170 100
Av dette:			
Minstefradrag	88 900	73 400	25 700
Netto reiseutgifter	2 700	100	600
Pensjonspremie	3 700	100	800
Foreldrefradrag	3 500	500	2 700
Fagforeningskontingent	2 000	100	500
Årets underskudd i næring	1 000	600	12 900
Tidligere års underskudd.....	2 000	3 800	21 000
Renteutgifter	36 800	11 800	63 000
Tap ved salg av verdipapirer	2 100	2 300	5 000
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	447 700	231 200	710 500
Bruttoskatt	165 000	70 700	278 600
Fradrag i skatt.....	2 100	11 200	2 700
Utlignet skatt.....	163 000	59 500	275 900
Antall bosatte 17 år og eldre.....	2 195 348	1 219 088	107 543

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 2015.

Tabell 2.6 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på bruttoinntekt. 2015. Gjennomsnitt i kroner

	Bruttoinntekt								
	I alt	-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. og over
Bruttoinntekt ¹	442 300	29 400	159 500	251 900	350 400	448 400	598 200	853 900	1 824 700
Av dette:									
Personinntekt lønn	305 500	25 400	85 700	98 900	205 200	353 800	505 000	700 700	1 034 700
Ytelser fra folke- trygden	62 700	700	58 800	127 800	104 000	53 000	34 200	36 800	42 000
Tjenestepensjon	18 200	800	7 800	15 500	27 400	22 600	20 100	22 600	32 300
Næringsinntekt i alt	19 900	800	3 700	4 900	7 300	10 800	23 600	53 600	164 800
Kapitalinntekter	34 800	1 500	3 300	4 600	6 100	7 600	14 400	38 400	537 500
Av dette:									
Renteinntekter	4 300	1 100	2 200	3 200	3 800	3 900	4 900	7 100	17 800
Skattepliktig og skattefritt aksje- utbytte	20 000	100	200	300	500	900	2 800	12 900	377 100
Gevinst ved salg av verdpapirer	5 000	200	300	300	500	800	2 100	6 400	80 600
Inntektsfradrag	115 900	23 200	67 400	96 500	114 400	132 500	152 900	177 800	235 300
Av dette:									
Minstefradrag	73 000	15 500	56 800	79 600	83 500	85 700	85 800	84 900	83 100
Netto reiseutgifter	1 500	-	200	400	1 100	2 000	2 900	3 600	3 300
Pensjonspremie	2 000	100	300	500	1 500	3 200	4 200	3 900	3 400
Foreldrefradrag	2 200	600	1 100	1 300	2 100	2 900	3 200	3 700	3 600
Fagforenings- kontingent	1 100	-	100	300	1 000	1 800	2 100	1 800	1 500
Årets underskudd i næring	1 000	500	500	600	700	900	1 400	2 200	3 900
Tidligere års under- skudd	3 400	3 500	2 000	1 500	2 000	1 800	3 200	5 100	21 000
Renteutgifter	25 100	2 200	4 800	9 800	17 900	28 600	41 600	57 700	80 600
Tap ved salg av verdpapirer	2 000	300	300	500	1 100	1 300	2 300	4 900	16 500
Alminnelig inntekt etter særfradrag	328 600	12 100	93 200	155 500	236 100	315 300	446 000	678 100	1 615 200
Bruttoskatt	116 800	2 100	23 800	46 500	76 300	107 200	160 000	264 500	635 600
Fradrag i skatt	4 500	200	10 300	8 500	4 500	2 200	2 000	2 800	10 100
Utlignet skatt	112 300	1 900	13 500	38 000	71 800	104 900	158 000	261 600	625 500
Antall bosatte 17 år og eldre	4 150 990	494 000	409 366	657 469	701 412	640 716	804 194	240 643	203 190

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 2015.

Tabell 2.7 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2015. 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	442 300	453 000	292 800	432 000	529 900	1 371 000
Av dette:						
Personinntekt lønn	305 500	382 800	209 500	274 200	286 100	459 500
Ytelser fra folke- trygden	62 700	31 400	56 700	100 400	128 000	123 500
Tjenestepensjon	15 500	6 300	9 800	23 900	40 200	57 100
Næringsinntekt i alt	19 900	20 700	8 400	15 700	28 500	95 900
Kapitalinntekter	34 800	9 900	4 600	12 900	39 700	624 000
Av dette:						
Renteinntekter	4 300	1 400	1 500	4 100	11 000	39 900
Skattepliktig og skatte- fritt aksjeutbytte	20 000	3 700	1 100	3 300	13 100	440 500
Gevinst ved salg av verdipapirer	5 000	1 600	800	2 000	6 500	84 400
Inntektsfradrag	115 900	142 500	83 100	101 300	106 200	188 800
Av dette:						
Minstefradrag	73 000	75 700	66 000	77 700	77 000	77 300
Netto reiseutgifter	1 500	2 100	1 100	1 100	1 000	1 100
Pensjonspremie	2 000	2 400	1 500	2 300	2 000	1 700
Foreldrefradrag	2 200	3 000	1 700	2 100	1 200	1 200
Fagforeningskontingent	1 100	1 300	800	1 200	1 000	800
Årets underskudd i næring	1 000	1 100	400	900	1 700	4 400
Tidligere års underskudd	3 400	3 600	700	1 200	2 800	33 300
Renteutgifter	25 100	47 900	7 000	9 700	10 700	29 100
Tap ved salg av verdipapirer	2 000	1 300	400	1 400	3 100	22 700
Alminnelig inntekt etter særfradrag	328 600	312 400	209 400	331 300	425 700	1 216 800
Bruttoskatt	116 800	114 600	68 800	111 800	149 000	469 000
Fradrag i skatt	4 500	2 200	4 500	7 500	8 200	8 900
Utlignet skatt	112 300	112 400	64 300	104 400	140 800	460 100
Antall bosatte 17 år og eldre	4 150 990	1 677 158	1 335 177	476 131	509 890	152 634

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 2015.

Tabell 2.8 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2015. Gjennomsnitt i kroner

	I alt	17–24	25–34	35–44	45–54	55–66	67–79	80–
Bruttoinntekt ¹	442 300	135 000	383 100	528 400	594 800	571 200	398 100	294 000
Av dette:								
Personinntekt lønn.....	305 500	124 500	348 800	456 000	478 000	363 300	40 200	1 300
Ytelser fra folketrygden....	62 700	3 200	6 500	12 300	25 300	80 200	232 400	215 100
Tjenestepensjon.....	18 200	900	1 600	1 900	3 700	31 400	67 600	54 500
Næringsinntekt i alt.....	19 900	2 300	13 200	26 900	33 800	31 500	10 200	1 500
Kapitalinntekter.....	34 800	3 900	11 800	29 300	52 300	63 700	47 000	21 300
Av dette:								
Renteinntekter.....	4 300	1 500	2 700	2 300	3 500	6 400	8 600	9 100
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte.....	20 000	1 400	4 800	17 900	35 700	39 100	21 700	4 600
Gevinst ved salg av verdipapirer.....	5 000	700	1 500	3 900	6 400	9 200	8 800	3 500
Inntektsfradrag.....	115 900	51 200	117 900	144 600	144 200	132 600	96 000	76 200
Av dette:								
Minstefradrag.....	73 000	44 100	74 900	80 300	82 000	81 900	69 900	63 800
Netto reiseutgifter.....	1 500	500	1 700	2 400	2 500	1 600	100	0
Pensjonspremie.....	2 000	500	2 000	3 000	3 300	2 900	200	0
Foreldrefradrag.....	2 200	300	4 500	6 700	1 300	100	0	0
Fagforeningskontingent....	1 100	300	1 200	1 600	1 700	1 600	200	0
Årets underskudd i næring.....	1 000	100	600	1 300	1 600	1 600	1 000	300
Tidligere års underskudd..	3 400	300	1 200	2 400	4 400	6 400	5 400	3 500
Renteutgifter.....	25 100	3 700	27 500	39 800	38 000	26 600	12 500	4 600
Tap ved salg av verdipapirer	2 000	100	500	1 800	2 600	3 600	3 500	2 200
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	328 600	84 000	264 900	383 500	453 600	444 800	306 900	221 100
Bruttoskatt.....	116 800	25 700	93 400	142 000	168 800	162 300	96 600	64 200
Fradrag i skatt.....	4 500	1 100	1 800	1 000	1 200	3 400	16 200	19 700
Utlignet skatt.....	112 300	24 600	91 600	141 000	167 600	158 900	80 400	44 500
Antall bosatte 17 år og eldre	4 150 990	540 619	712 649	713 540	720 214	719 272	524 671	220 025

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 2015.

Tabell 2.9 Oversikt over skatt for selskap.¹ 2015. Mill. kroner

<i>Kommuneskatteligningen</i>	
Antall ²	834
Naturressursskatt.....	1 332
 <i>Fylkesskatteligningen</i>	
Naturressursskatt.....	242
 <i>Statsskatteligningen</i>	
Antall med inntektsskatt.....	113 770
Skattbar inntekt	256 016
Nettoformue.....	195 849
Nettoinntekt sokkel.....	127 681
Beregningsgrunnlag for særskatt sokkel.....	101 917
Inntektsskatt	64 385
Formuesskatt.....	294
Inntektsskatt sokkel (inkl. særskatt)	69 715
Skatt på grunnrenteinntekt for kraftanlegg.....	3 321
Tonnasjeskatt.....	46
 <i>Utlignet skatt</i>	 139 336
 <i>Fradrag i skatt</i>	
I alt	21 428
Fradrag for utenlandsskatt (kreditfradrag) ³	979
Fradrag for naturressursskatt ³	856
Forsknings- og utviklingsfradrag ³	2 855
Utbetalt skatteverdi av leteknoder.....	16 737

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 selskaper 2015.

Tabell 2.10 Selskap etter skattbar inntekt.¹ Inntektsskatt² på skattbar inntekt ved statsskatteligningen. Eksklusiv sokkelselskap.³ 2015

Skattbar inntekt Kroner	Selskap		Skattbar inntekt		Inntektsskatt	
	Antall	Prosent	Mill. kr	Prosent	Mill. kr	Prosent
I alt	113 770	100	256 016	100	69 076	100
1–4 999	5 729	5	8	0	2	0
5 000–9 999	2 783	2	22	0	6	0
10 000–19 999	4 556	4	67	0	18	0
20 000–49 999	10 564	9	362	0	98	0
50 000–99 999	11 740	10	859	0	232	0
100 000–199 999	14 690	13	2 139	1	577	1
200 000–499 999	21 964	19	7 186	3	1 939	3
500 000–999 999	15 658	14	11 194	4	3 022	4
1 000 000–1 999 999	12 017	11	16 932	7	4 570	7
2 000 000–4 999 999	8 499	7	26 097	10	7 042	10
5 000 000 og over	5 570	5	191 150	75	51 571	75

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 Selskaper skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrå Skatt for selskaper 2015.

Tabell 2.11 Selskap. Skattegrunnlag og skatter ved statsskatteligningen etter skattytergruppe¹, eksklusive sokkelselskap.² 2015. Mill. kroner

	Antall selskap i skatteposisjon ³	Nettoformue	Skattbar inntekt ⁴	Skatter og fradrag					
				Formues- skatt	Inntekts- skatt	Tonnasje- skatt	Grunn- rente- skatt	Fradrag i skatt ⁵	Sum skatt til staten
I alt	118 007	195 849	256 016	294	69 076	46	3 321	4 691	68 047
Aksjeselskap ⁶	111 754	258 218 002		0	58 861	-	-	3 375	55 486
Rederier skattelagt etter skatteloven §§8-10 til 8-19	444	-	473	-	128	46	-	1	173
Selskap hjemmehørende på Svalbard	99	205	437	0	70	-	-	-	70
Verdipapirfond	70	-	3 545	-	957	-	-	420	537
Sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikrings- selskap	143	89 402	11 244	134	3 036	-	-	2	3 168
Forbruksfor- eninger, innkjøps- og salgslag, andelsmeierier og boligbyggelag	1 967	52 178	1 293	78	349	-	-	10	417
Kraftforetak	283	2 949	4 858	4	1 312	-	3 321	870	3 767
Institusjoner, for- eninger og pen- sjonsfond	932	50 683	403	76	109	-	-	7	178
Utenlandske aksje- selskap og forsikr- ingsselskap	2 315	173	15 760	0	4 255	-	-	5	4 250

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 (856 millioner kroner), kreditfradrag (979 millioner kroner), og forsknings- og utviklingsfradrag (2 855 millioner kroner).

⁶ Omfatter aksjeselskap og allmennaksjeselskap, samt selskap eller sammenslutninger likestilt med aksjeselskap.

Kilde: Statistisk sentralbyrå Skatt for selskaper 2015

Tabell 2.12 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsloven. Skattegrunnlag og skatter. 2015. Mill. kroner

	Antall	Sokkelselskap		
		I alt	Oljeutvinnings- og rørlednings- selskap	Utenlandske selskap
Netto inntekt sokkel.....	187	127 681	124 687	2 994
Skatt inntekt sokkel.....	187	34 475	33 666	809
Særskatteinntekt.....	15	101 917	101 917	.
Særskatt sokkel	15	51 978	51 978	.
Sum skatt sokkel ¹	187	69 715	68 906	809

¹ Etter fradrag for utbetalt skatteverdi av leteknader på 16 737 mill. kroner.
Kilde: Statistisk sentralbyrås Skatt for selskaper 2015.

Vedlegg 3

Toll

Tabell 3.1 Antall administrative tollnedsettelse for landbruksvarer 2016

Administrativ toll- nedsettelse	Forskrift	2015 Antall	2016 Antall	Endring siste år Pst.
Individuelle toll- nedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	3 774	3 735	-1,0
	Forskrift om fastsettelse av nedsatte tollsatser ved import av industrielt bearbejdede landbruksvarer (RÅK)	15 362	18 673	21,6
Generelle toll- nedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	258	246	-4,7
Kvoteuttak	Forskrift om fordeling av tollkvoter for land- bruksvarer.....	1 742	1 701	-2,4
Utenlands bearbejding	Forskrift om tollnedsettelse for landbruksvarer som gjeninnføres etter bearbejding i utlandet	239	231	-3,3
Innenlands bearbejding	Forskrift til lov om toll og vareførsel	19	49	157,9
Totalt		21 394	24 635	15,1

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og importstatistikk fra Statistisk sentralbyrå

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvoteutnyttelse				Auksjonsbeløp ²		Total import 2016 ³
			Kvotestørrelse ¹ 2016	Kvotestørrelse ¹ 2016	2016	2015	2016	2015	
			Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
01.01.2100/2902/2908	Islandshest	Island	200 stk	34 stk	17	23	-	-	51 stk
01.06.1910, 02.08.9021	Levende rein og reinsdyrkjøtt	WTO	-	-	-	-	-	-	100 stk
02.01, 02.02	Storfe kjøtt	Namibia/ Botswana	2 700	2 700	100	100	-	-	3 189
02.01, 02.02	Storfe kjøtt ⁴	Namibia/ Botswana	500	500	100	100	15,80	9,09	3 189
02.01, 02.02	Storfe kjøtt	Swaziland	500	488	98	100	-	-	500
02.01.1000/2001/2002/2003/2004, 02.02.1000/2001/2002/2003/2004	Storfe kjøtt	EU	900	900	100	98	20,50	23,00	16 636
02.01.3001, 02.02.3001	Biffer og fileter av storfe	GSP	500	-	-	44	-	-	4 211
02.02	Storfe kjøtt ⁴	WTO	1 084	1 071	99	99	50,01	44,97	1 666
02.03.2101	Svine kjøtt	WTO	1 381	5	-	4	0,01	0,01	13
02.03.1101/2101	Kjøtt av tamsvin	EU	600	598	100	99	5,55	3,41	603
02.03.1109/1209/1909/2109/2209/2909, 02.08.1000/9030/9094/ ex. 9099	Annet vilt	WTO	250	240	96	72	10,86	8,16	244
02.04	Sauet kjøtt	Island	600	547	91	98	-	-	547
02.04.1000/2100/2200/2300/3000/4100/4200/4300	Småfe kjøtt	Botswana, Namibia og Swaziland	400	139	35	40	-	-	139
02.04.1000/2100/2200/3000/4100/4200/4300/5000	Småfe kjøtt ⁴	WTO	206	164	80	23	14,51	27,81	874
02.06.4100	Lever av svin	EU	350	-	-	36	0,01	0,01	-
02.07.1100/1200/2400/2500	Kjøtt av fjærfe	EU	800	629	79	73	3,12	3,00	704
02.07.1200	Høns kjøtt	WTO	221	69	31	4	0,02	0,50	296
02.07.2500	Kalkun kjøtt	WTO	221	-	-	-	0,01	0,01	-

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvoteutnyttelse Auksjonsbeløp ²						Total import 2016 ³
			Kvotestørrelse ¹ 2016	Kvotestørrelse ¹ 2016	2016	2015	2016	2015	
			Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
02.07.4200/5200/6010	Ender, gjess mm.	WTO	221	152	69	82	0,04	4,51	155
02.07.4401	Andebryst	EU	100	12	12	21	0,01	0,32	14
02.08.9046/9047/9048	Hjortekjøtt ⁴	WTO	200	193	96	99	17,01	42,04	140
02.08.9043/9044/9045	Elgkjøtt ⁴	WTO	100	83	83	97	10,70	9,56	74
02.10.1101	Skinke av svin	EU	400	399	100	100	28,60	10,16	426
02.10.2000	Tørket storfe- kjøtt	EFTA	10	-	1	-	0,01	0,04	-
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	WTO	35	8	24	20	-	-	-
kap. 2 og kap. 16	Halalkjøtt	Alle land	30	29	98	89	-	-	-
kap. 2 og kap. 16	Kosherkjøtt	Alle land	15	6	41	-	-	-	-
04.05.1000	Smør	WTO	575	366	64	59	3,16	0,77	372
04.06	Ost	EFTA	200	152	76	89	7,06	14,02	149
04.06	Ost totalt	EU	7 200	7 199	100	99	-	-	11 261
	Historisk	EU	4 500	4 497	100	99	-	-	-
	Auksjon	EU	2 700	2 702	100	100	25,56	25,52	-
04.07.2100	Hønseegg	WTO	1 295	409	32	5	0,04	0,01	697
04.07.1100/2100/9000	Hønseegg	EU	290	249	86	48	2,01	0,02	859
04.09.0000	Honning	GSP	192	173	90	100	4,11	11,40	888
05.11.9911/9921	Blødpulver	EU	350	-	-	99	-	0,01	644
			2	2					8,2
06.02.1021/1024	Stiklinger u/rot	EU	mill. kr	mill. kr	100	100	-	-	mill. kr
06.02.9031	Grønne potte- planter	EU	4	4	100	100	-	-	6,3
			mill. kr	mill. kr					mill. kr
ex. 06.02.9043, 06.02.9044	Potteplanter m/ blomst	EU	8	8	100	100	-	-	59,5
			mill. kr	mill. kr					mill. kr
06.02.9091	Gras i ruller	EU	4	1,9	49	4	-	-	2,2
			mill. kr	mill. kr					mill. kr
07.01.9022	Nypoteter 01.04–14.05	EU	2 500	-	-	10	0,01	0,01	581
07.01.9028	Poteter	Egypt	1 310	-	-	-	-	-	-
07.04.9013/9020	Hvitkål	WTO	134	88	66	100	0,01	0,01	1 375

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvoteutnyttelse Auksjonsbeløp ²						Total import 2016 ³
			Kvotestørrelse ¹ 2016	Kvotestørrelse ¹ 2016	2016	2015	2016	2015	
			Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
07.04.9040	Rødkål	WTO	134	14	10	38	0,01	0,01	366
07.05.1112/1122	Issalat industri 01.03–30.11	EU	600	95	16	60	0,07	1,16	5 084
07.05.1112	Issalat industri 01.03–31.05	EU	400	321	80	85	0,21	0,27	3 536
07.08.1000	Erter	Egypt	60	-	-	-	0,01	-	15
07.12.9011	Tørkede poteter	EU	300	123	41	-	0,01	0,01	146
ex. 08.08.1011	Epler 01.08–30.11	WTO	750	735	98	100	4,05	4,22	8 898
ex. 08.08.1011	Epler 01.11–30.11	WTO	250	96	38	32	4,07	4,22	3 407
ex. 08.08.1011	Epler 01.05–31.07	WTO	7 000	6 271	90	84	0,51	0,40	14 236
ex. 08.08.1011	Epler 01.05–31.07	EU	2 000	1 657	83	98	0,32	0,67	6 170
08.08.3020	Pærer	WTO	250	250	100	100	3,97	3,97	5 122
08.10.1023/1024	Jordbær	EU	300	276	92	100	5,60	5,52	1 607
08.11.1000	Jordbær konserveres (2 200t)	EU	2 200	2 200	100	95	-	-	4 509
08.11.1000	Jordbær konserveres (nasjonal)	Alle land	1 700	1 698	100	99	-	-	5 100
ex. 08.11.2019, 08.11.2091	Bringebær konserveres (950t)	EU	950	943	99	94	-	-	1 849
ex. 08.11.2019, 08.11.2091	Bringebær konserveres (nasjonal)	Alle land	750	745	99	100	-	-	2 510
ex. 08.11.2019, 08.11.2093/9003, 20.09.8911/8919/8993	Solbær-/kirsebærkonsentrat	EU	340	337	99	95	-	-	670
08.12.1000	Kirsebær	EU	100	-	-	-	-	-	-

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvoteutnyttelse Auksjonsbeløp ²						Total import 2016 ³
			Kvotestørrelse ¹ 2016	Kvotestørrelse ¹ 2016	2016	2015	2016	2015	
			Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
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	Kraftfôrråvarer	Alle land	205 000	202 799	99	97	0,01	0,01	-
10.01.1900/9900, 10.02.9000, 10.08.4000/5000/ 6000/9000	Matkorn	Alle land	162 000	156 183	96	97	0,01	0,01	-
10.01.1900	Durumhvete til pasta	EU	5 000	1 150	23	-	0,01	0,01	1 362
10.01.1900	Durumhvete	Canada/ Ukraina	10 000	-	-	-	0,01	0,01	-
10.02.1000	Høstrug til såing	EU	1 000	801	80	100	0,01	0,36	823
10.05.9010	Mais til dyrefôr	EU	10 000	9 998	100	100	0,04	0,01	40 519
11.03.1310	Maisgrits til dyrefôr	EU	10 000	9 996	100	100	0,01	0,10	28 633
12.01.9010, 12.05.1010/9010	Oljefrø	Alle land	10 000	7 518	75	28	0,01	0,01	-
12.09.2300	Svingelfrø	EU	75	74	99	97	0,02	0,01	
12.09.2300	Svingelfrø til plen	EU	400	385	96	100	0,02	3,72	476
12.09.2400	Engrappfrø	EU	50	44	87	100	0,02	5,01	
12.09.2400	Engrappfrø til plen	EU	200	182	91	93	0,06	1,24	248
12.09.2500	Raigrasfrø	EU	700	641	92	100	0,01	14,14	671
12.14.9091	Høy	EU	35 000	10 891	31	35	0,01	0,01	10 963
12.14.9091	Høy (andre land)	Utenfor EU	500	-	-	-	-	0,01	-
16.01.0000	Pølser	EFTA	10	-	-	-	0,02	0,10	-

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse ¹ 2016 Tonn	Kvotestørrelse ¹ 2016 Tonn	Kvoteutnyttelse Auksjonsbeløp ²				Total import 2016 ³ Tonn
					2016	2015	2016	2015	
16.01.0000	Pølser	EU	400	363	Pst. 91	Pst. 88	Kr/kg 54,51	Kr/kg 50,02	1 268
16.02.3101	Kalkunrull	WTO	20	15	Pst. 75	Pst. 21	Kr/kg 0,33	Kr/kg 0,28	15
16.02.5001	Kjøttboller	EU	200	138	Pst. 69	Pst. 64	Kr/kg 2,10	Kr/kg 1,00	145
16.02.4910	Bacon crisp	EU	350	111	Pst. 32	Pst. 31	Kr/kg 0,01	Kr/kg 0,03	110
ex 16.02.4100, 16.02.5009	Herm. skinke og tunge	GSP	150	-	-	-	Kr/kg 0,01	Kr/kg 0,01	-
ex. 16.02.5009	Corned beef	WTO	200	60	Pst. 30	Pst. 25	Kr/kg 0,03	Kr/kg 0,01	123
17.03.1010/9010	Melasse	GSP	40 000	40 000	Pst. 100	Pst. 100	Kr/kg 0,03	Kr/kg 0,01	52 750
20.05.4003/4009/ ex. 5901	Herm. erter, snittebønner, brekkbønner	GSP	350	75	Pst. 21	Pst. 16	Kr/kg 0,01	Kr/kg 0,01	81
ex. 20.05.9908	Herm grønnsaksblandinger	GSP	150	24	Pst. 16	Pst. 20	Kr/kg 0,01	Kr/kg 0,01	890
20.05.2091	Poteter, halvfabrikata til snacks	EU	3 000	1 673	Pst. 56	Pst. 59	Kr/kg 0,01	Kr/kg 0,01	1 673
20.09.7100/7900	Eplekonsentrat industriformål	EU	3 300	3 299	Pst. 100	Pst. 99	Kr/kg 3,70	Kr/kg 3,03	8 199
ex. 20.09.8999	Blåbærkonsentrat	EU	200	71	Pst. 35	Pst. 32	Kr/kg 0,01	Kr/kg 0,01	339
20.09.7900	Eplesaft	EFTA	400	-	-	-	Kr/kg 0,01	Kr/kg 0,01	-

¹ Kvotestørrelse og registrert kvoteimport innenfor kvoten er oppgitt i tonn. For levende dyr er kvoten oppgitt i antall (stk) og for planter er kvoten oppgitt i verdi (mill. kroner).

² For varer der det ikke er auksjonsbeløp, er varen ikke fordelt ved auksjon. Varen kan være fordelt etter annen fordelingsmetode eller ikke fordelt på grunn av manglende interesse i markedet.

³ Kilde: Statistisk sentralbyrå.

⁴ Kvantum er kalkulert som kjøtt med bein.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Bestilling av publikasjoner

Offentlige institusjoner:

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

Internett: www.publikasjoner.dep.no

E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Privat sektor:

Internett: www.fagbokforlaget.no/offpub

E-post: offpub@fagbokforlaget.no

Telefon: 55 38 66 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

www.regjeringen.no

Trykk: 07 PrintMedia – 10/2017

