

Ot.prp. nr. 20

(2006–2007)

Om lov om endringer i skatteloven mv.

Innhold

0	Innledning	5	2	Rederibeskatningen – tilpasninger til fritaksmetoden for aksjer, andeler i deltakerlignede selskaper mv.	23
1	Endringer i reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden)	6			
1.1	Innledning og sammendrag	6	2.1	Innledning og sammendrag	23
1.2	Bakgrunn	6	2.2	Gjeldende rett	23
1.3	Høringsnotatet	7	2.3	Departementets vurderinger	25
1.4	Maksimalt kreditfradrag – skatteloven § 16-21	7	2.3.1	Etablering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt	25
1.4.1	Gjeldende rett	7	2.3.2	Regulering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper .	26
1.4.2	Forslaget i høringsnotatet	8	2.3.3	Inntektsoppgjøret ved uttreden for selskaper som har andeler i deltakerlignede selskaper	27
1.4.3	Høringsinstansenes vurderinger	8			
1.4.4	Departementets vurderinger og forslag	8	2.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	29
1.5	Fram- og tilbakeføring av fradrag for utenlandsk skatt	10	2.5	Ikrafttredelse	29
1.5.1	Gjeldende rett	10			
1.5.2	Forslaget i høringsnotatet	11	3	Endret beregningsmåte for skattefritt hyretillegg for sjøfolk	30
1.5.3	Høringsinstansenes vurderinger	11	3.1	Innledning og gjeldende rett	30
1.5.4	Departementets vurderinger og forslag	12	3.2	Departementets vurderinger og forslag	30
1.6	Deltakerlignede selskap og NOKUS-selskap	13	3.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	30
1.6.1	Gjeldende rett	13			
1.6.2	Forslaget i høringsnotatet	13	4	Justering av innberetningsreglene for barnepasskostnader	31
1.6.3	Høringsinstansenes vurderinger	13			
1.6.4	Departementets vurderinger og forslag	14	5	Beskatning av bonus fra samvirkeforetak utdelt i 2006	32
1.7	Kreditfradrag i særskatt etter petroleumsskatteloven. Bestemmelser om kilde	15	6	Oppretting av lovtekst	34
1.8	Forholdet til skatteavtaler	16	6.1	Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b	34
1.9	Omtale av enkelte andre forhold	16	6.2	Skatteloven § 10-42 niende ledd annet punktum	34
1.9.1	Trygdeavgifter	16	6.3	Ikrafttredelse for unntak for formuesbeskatning av livrenter som er finansiert med erstatning for personskaade	34
1.9.2	Særskilt skatteordning i fremmed stat	17	6.4	Skattebetalingsloven § 10-40 første ledd bokstav a	35
1.10	Tilordning av inntekts- og fradragsposter ved beregningen av det maksimale kreditfradraget	17	6.5	Folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd annet punktum	35
1.10.1	Innledning	17			
1.10.2	Hovedregelen – direkte tilordning ...	17			
1.10.3	Kostnader som ikke kan tilordnes direkte	17			
1.10.4	Særlig om gjeldsrenter	18			
1.10.5	Særlig om konsernbidrag	20			
1.11	Tilordning av inntekter og kostnader ved alternativ fordelingsmetode	21			
1.12	Økonomiske og administrative konsekvenser	21			
1.13	Ikrafttredelse	22			
				Forslag til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)	37

**Forslag til lov om endring i lov
28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd
(folketrygdloven) 37**

**Forslag til lov om endringer i lov
26. mars 1999 nr. 14 om skatt av
formue og inntekt (skatteloven) 38**

**Forslag til lov om endring i lov
17. juni 2005 nr. 67 om betaling og
innkreving av skatte- og avgiftskrav
(skattebetalingsloven) 41**

**Forslag til lov om endring i lov
15. desember 2006 om endringer i lov
26. mars 1999 nr. 14 om skatt av
formue og inntekt (skatteloven) 41**

Vedlegg

1 Utkast til endringer i forskrift
19. november 1999 nr. 1158 til utfylling
og gjennomføring mv. av skatteloven av
26. mars 1999 nr.14..... 42

Ot.prp. nr. 20

(2006–2007)

Om lov om endringer i skatteloven mv.

*Tilråding fra Finansdepartementet av 15. desember 2006,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

0 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fra fram forslag til:

- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endring i lov 15. desember 2006 om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I proposisjonen inngår:

- forslag til endringer i reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden)
- forslag til endringer i rederiskattereglene – tilpasning til fritaksmetoden
- forslag til endret beregningsmåte for skattefritt hyretillegg for sjøfolk
- justering av innberetningsreglene for barnepasskostnader
- omtale av beskatningen av bonus fra samvirkeforetak utdelt i 2006
- forslag til oppretting av lovtekst

1 Endringer i reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden)

1.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger med dette fram forslag til endringer i reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden). Kreditmetoden er nedfelt i skatteloven §§ 16-20 flg. Forslagene medfører endringer i flere enkeltregler, men grunntrekkene i metoden ligger fast. Endringsforslagene er basert på en evaluering av regelverket i lys av erfaringer som er gjort siden kreditmetoden ble lovfestet med virkning fra 1997.

Som ledd i dette arbeidet har departementet også vurdert tilhørende forskriftsbestemmelser. Disse er nedfelt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven 19. november 1999 nr. 1158 (skattelovforskriften). Da lov- og forskriftsbestemmelsene er nært integrert og begge var omfattet av det forslaget som ble sendt på høring, finner departementet det hensiktsmessig i proposisjonen her å redegjøre for de forskriftsendringene som departementet tar sikte på å fastsette etter at lovforslagene er behandlet. Avsnittene 1.10 og 1.11 inneholder en redegjørelse for planlagte forskriftsendringer. Utkast til endringer i skattelovforskriften er inntatt som vedlegg 1.

Hovedpunktene i departementets lovforslag kan sammenfattes slik:

- Det innføres tre kategorier utenlandsinntekt i skatteloven § 16-21 første ledd. Det skal beregnes et maksimalt kreditfradrag for hver inntektskategori. En kategori skal omfatte inntekt fra selskap som omfattes av skatteloven §§ 10-60 til 10-68 (NOKUS-selskap) og inntekt som skattyteren oppebærer ved virksomhet i lavskattland, jf. skatteloven § 10-63. En neste kategori skal omfatte inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet. Den siste kategorien skal omfatte all annen utenlandsinntekt.
- Utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag ved årets skatteoppgjør skal kunne framføres til fradrag (kredit) i skatt i de fem påfølgende årene innenfor hver av inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd. Samlet fradrag for det enkelte år må ligge innenfor det maksimale kreditfradraget for dette året.
- Utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag ved årets skatteoppgjør skal kunne tilbakeføres til fradrag (kredit) i skatt i foregående år innenfor hver av inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd. Tilbakeføringsretten er betinget av at skattyteren kan sannsynliggjøre at vedkommende i løpet av de fem påfølgende årene ikke vil bli skattepliktig i Norge for inntekt med kilde i utlandet.
- Aksjonær i selskap som omfattes av skatteloven §§ 10-60 til 10-68 (NOKUS-selskap) skal også ha krav på fradrag (kredit) for skatt som selskapet har betalt til andre land enn der selskapet er hjemmehørende. Det gis likevel ikke fradrag for et større beløp enn det Norge ville vært forpliktet til å gi fradrag (kredit) for ved direkte anvendelse av skatteavtale mellom Norge og vedkommende tredjeland. Det foreslås tilsvarende regler for deltaker i selskap som er omfattet av skatteloven §§ 10-40 til 10-47, og som er gjenstand for selskapsligning i sin hjemstat.
- Aksjonær i selskap som omfattes av skatteloven §§ 10-60 til 10-68 skal ha krav på fradrag (kredit) i skatt for utenlandsk kildeskatt på utbytte utdelt fra selskapet, uavhengig av om utbyttet er skattepliktig for mottakeren. Det samme skal gjelde ved utdeling av utbytte til deltaker i selskap som er omfattet av skatteloven §§ 10-40 til 10-47, og som er gjenstand for selskapsligning i sin hjemstat.

Det foreslås at endringene skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007. Retten til å tilbakeføre ubenyttet kredit til fradrag i skatt i foregående år skal først tre i kraft fra og med 2008.

1.2 Bakgrunn

Kreditmetoden er den framgangsmåten Norge benytter som hovedmetode for å hindre internasjonal dobbeltbeskatning. Med internasjonal dobbeltbeskatning menes at ett og samme skattesubjekt ilegges skatt i flere land på samme inntekt eller for-

mue. Metoden forhindrer dermed såkalt juridisk dobbeltbeskatning.

Bruken av kreditmetoden henger nært sammen med at Norge skatlegger personer bosatt her og selskaper hjemmehørende her for deres globale inntekt uansett hvor i verden den er oppjent (globalinntektsprinsippet). Det samme prinsippet gjelder ved skattlegging av formue. Kreditmetoden innebærer at personer som er bosatt i Norge og selskaper som er hjemmehørende her kan kreve fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt som er ilagt og betalt i utlandet av inntekt eller formue som har kilde i utlandet.

Utformingen av nasjonale regler for å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning utgjør viktige rammebetingelser for grenseoverskridende aktiviteter. Et sentralt formål med kreditmetoden er å etablere skattemessig nøytralitet mellom investeringer som gjøres i utlandet og tilsvarende investeringer i Norge. En side ved dette er at utenlandsinvesteringer ikke skal medføre redusert norsk skatt på øvrige investeringer. Norge anvender derfor en såkalt «ordinær» kreditmetode. Det vil si at skattyter ikke gis fradrag (kredit) for utenlandsk skatt utover norsk skatt som beregnes på vedkommende utenlandsinntekt (eller utenlandsformue). Kreditmetoden innebærer dermed at norske skattytere på utenlandsinvesteringer ilegges en skatt som minst svarer til et norsk skattenivå, når skatten i utlandet og Norge ses under ett.

Norge har lenge hatt fragmentariske kreditregler i skatteloven, samt regler der fradrag for utenlandsk skatt kunne gis etter en samtykkeordning. Med virkning fra 1997 ble det lovfestet generelle regler om rett til fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden). Reglene er nedfelt i skatteloven §§ 16-20 flg. Metoden faller sammen med den framgangsmåten Norge fra 1992 har benyttet i bilaterale skatteavtaler for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning. Skattelovens kreditregler utfyller bestemmelsene i skatteavtalene, og gir dessuten skattytere rettigheter hvor det ikke foreligger skatteavtale med det landet der inntekten har kilde eller formuen er.

Kreditregler er vanligvis nokså krevende rent administrativt, både for skattyterne og skattemyndighetene. Da kreditmetoden ble innført i 1997, ble det for å lette implementeringen og gjennomføringen av metoden lagt inn enkelte begrensninger i regelverket som resulterer i at dobbeltbeskatning ikke i alle hensende blir avverget.

Departementet er av den oppfatning at kreditmetoden skal ligge fast som hovedmetode for å forhindre internasjonal (juridisk) dobbeltbeskatning. Det er imidlertid behov for å endre visse sider ved

regelverket. Allerede fra innføringen i 1997 har det vært forutsetningen at reglene skulle evalueres etter en tid, etter at brukerne har fått erfaring med kreditmetoden.

1.3 Høringsnotatet

Departementet sendte et forslag til endringer i reglene om fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt i utlandet på alminnelig høring 29. mars 2006. Det er kommet mange innspill og merknader til forslaget i høringsnotatet. Følgende instanser har avgitt realitetsmerknader til forslaget:

- Advokatforeningen
- Arbeids- og inkluderingsdepartementet
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Den norske Revisorforening
- Det Norske Veritas
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Norsk Øko-Forum
- Oljeindustriens Landsforening
- Sentralskattekontoret for storbedrifter
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet

I tillegg har Deloitte Advokatfirma DA, Odin Forvaltning AS og Petroleum Geo-Services ASA avgitt merknader til forslaget. Departementet har på flere punkter tilpasset forslagene på grunnlag av de innkomne merknadene. Høringsinstansens merknader blir presentert løpende i forbindelse med de enkelte forslag.

1.4 Maksimalt kreditfradrag – skatteloven § 16-21

1.4.1 Gjeldende rett

Utgangspunktet for beregning av kreditfradraget er den utenlandske inntektsskatten som er betalt av den norske skattyteren. Fradraget i norsk skatt kan naturlig nok ikke være større enn den skatten som skattyteren har betalt i kildestaten på samme inntekt. Fradraget i norsk skatt er imidlertid også begrenset til den norske inntektsskatten som faller på utenlandsinntekten. Dette er begrensningen til såkalt «ordinær kredit» som er begrunnet i at kreditfradraget bør kunne redusere norsk skatt på utenlandsinntekten til null, men ikke redusere norsk skatt på andre inntekter. Tilsvarende gjelder for skatt på formue. Disse begrensningene i kreditfradraget er nedfelt i skatteloven § 16-21.

Etter dagens regler gjelder begrensningen i forhold til samlet utenlandsinntekt og samlet skat-

tebetaling til andre stater (generelt begrenset kreditmetode). Det innebærer at maksimalt kreditfradrag fastsettes til den del av norsk skatt på *samlet* skattepliktig inntekt (globalinntekten) som forholdsmessig faller på den *samlede* utenlandsinntekten. Denne metoden ble valgt framfor begrensningsmetode til inntekt med kilde i og skatt betalt i *en* stat (begrenset pr. land) eller til en bestemt inntektsart og skatt betalt til andre stater vedrørende den enkelte inntektsarten (begrenset pr. inntektsart).

Den generelt begrensede metode ble valgt fordi den er enklest å gjennomføre i praksis og krever minst ressurser fra skattyter og ligningsmyndigheter, jf. Ot.prp. nr. 46 (1995-96) side 22. Valg av beregningsmetode for kreditfradragets størrelse har særlig betydning når skattyter oppbærer ulike typer inntekt fra flere land. Det kan ikke sies generelt at en begrensingsmetode vil være mer fordelaktig for skattyteren enn en annen. Dette vil avhenge av skattyters faktiske inntekt fra de enkelte land og av skattenivået i de enkelte land. Den generelt begrensede metode vil typisk være mindre gunstig enn en pr. land-begrensning når skattyter samme året har høyt beskattet utenlandsinntekt fra ett land og underskudd fra et annet land. En generelt begrenset metode er imidlertid gunstig når skattyter samme året både har inntekt fra land med høyere og lavere skattenivå enn Norge. Metoden kan da innebære en subsidiering av investeringer i land med høyere skattenivå enn i Norge, fordi det i Norge i praksis vil bli gitt fradrag for utenlandsk skatt som overstiger norsk skatt på samme utlandsinntekt.

1.4.2 Forslaget i høringsnotatet

Høringsnotatet legger til grunn at den generelt begrensede metode gir for sjenerøse muligheter til å kunne oppnå effektivt fradrag (kredit) i norsk skatt for en utenlandsk skatt som overstiger det norske skattenivået. Dette oppnås ved at inntekt som er lavt beskattet i utlandet oppbæres av samme skattesubjekt som oppbærer den i utlandet høyt beskattede inntekten. Den generelt begrensede metode innebærer at forskjellige utenlandsinntekter avregnes mot hverandre, og at all utenlandsk skatt kan komme til fradrag i norsk skatt dersom den samlet ikke overstiger 28 prosent på utenlandsinntekten.

Kombinasjoner av høyt og lavt beskattet inntekt antas å være mer vanlig nå enn da den generelt begrensede metode ble innført i 1997.

I høringsnotatet ble ulike tiltak vurdert, herunder å erstatte den generelt begrensede metode

med andre begrensingsmetoder. Det foreslås imidlertid å videreføre den generelt begrensede metode, men å skille ut to kategorier av utenlandsinntekt for separat behandling. Disse to inntektskategoriene utgjør ytterpunkter med hensyn til skattenivå. Dette er henholdsvis inntekter fra lavskattland og inntekter fra utvinning av petroleum. Forslaget innebærer at det skal fastsettes et separat maksimalt kreditfradrag for hver kategori utenlandsinntekt.

En kategori for inntekt ved utvinning av petroleum begrunnes i at norsk utvinningsvirksomhet i utlandet har økt betydelig de senere år og at den utenlandske skatten på utvinningsvirksomhet kan være svært høy. En egen kategori for inntekt fra lavskattland er et nærliggende tiltak dersom en ønsker å redusere mulighetene for å samordne høyt og lavt beskattet inntekt. Muligheten for å skille ut slik inntekt i en egen kategori ble antydning allerede i Ot.prp. nr. 46 (1995-96) side 22.

1.4.3 Høringsinstansenes vurderinger

Revisorforeningen mener forslaget er et fornuftig kompromiss mellom å beholde den generelt begrensede metode og å avdempe skadevirkningene av den. Det er også flere høringsinstanser som påpeker at de foretrekker høringsnotatets forslag framfor en pr. land-begrensning. Flertallet av høringsinstansene er imidlertid negative til forslaget. De mener det i betydelig grad vil øke kompleksiteten i regelverket og medføre merarbeid både for skattyterne og skattemyndigheten. Dette gjelder *Advokatforeningen*, *Finansnæringens Hovedorganisasjon*, *NHO*, *Oljeindustriens Landsforening*, *Sentralskattekontoret for storbedrifter* og *Skattebetalerforeningen*. *Skattedirektoratet* og *Norsk Øko-Forum* deler oppfatningen om at forslaget er et kompliserende element, men understreker at bare få skattytere vil bli berørt av forslaget. Flere instanser mener at det er svært begrenset behov for endringsforslaget.

Høringsinstansene er generelt mer negative til å etablere en egen kategori for inntekt fra lavskattland enn til en kategori for inntekt fra petroleumsutvinning. Flere instanser viser til at det kan by på problemer å avgjøre hva som er inntekt fra lavskattland, og at kriteriene i størst mulig grad bør klargjøres.

1.4.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet er av den oppfatning at det bør gjøres tiltak for å begrense muligheten for å få fradrag

(kredit) i norsk skatt for utenlandsk inntektsskatt som overstiger norsk skatt på samme inntekt. Etter departementets vurdering er det da et egnet og relativt enkelt tiltak å skille ut visse kategorier utenlandsinntekt som i utlandet er undergitt et særlig høyt eller et særlig lavt skattenivå, og beregne separate maksimale kreditfradrag for hver kategori. Å skille ut en bestemt og typisk høyt beskattet inntektsart i en egen kategori vil medføre at det ikke gis fradrag (kredit) for beløp som overstiger norsk skatt på samme inntektsart. Tiltaket er direkte og målrettet. Å skille ut generelt lavbeskattet utenlandsinntekt i en kategori virker på en annen måte. Det bidrar til at den resterende utenlandsinntekten får et høyere gjennomsnittlig skattenivå, hvor fradrag (kredit) vil bli avskåret for den delen som overstiger norsk skatt på de samme inntekter.

Departementet fastholder derfor hovedtrekkene i høringsnotatets forslag og går inn for at det etableres tre kategorier utenlandsinntekt hvor separate maksimale kreditfradrag skal beregnes innenfor hver kategori. I forhold til den økte kompleksitet i regelverket som forslaget medfører, legger departementet til grunn at bare noen ytterst få selskaper vil ha inntekt i alle tre kategoriene. Departementet antar også at relativt få skattytere vil ha utenlandsinntekt fra mer enn en inntektskategori. I denne forbindelse vises det til at departementet på bakgrunn av innspill fra høringsrunden og hensynet til å redusere det administrative merarbeidet av forslaget, har gjort enkelte justeringer i nedslagsfeltet for den inntektskategorien som skal fange opp lavt beskattet utenlandsinntekt.

Som i høringsnotatet foreslås det at inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet skal utgjøre en separat kategori utenlandsinntekt. Det vises til forslag til skatteloven § 16-21 første ledd ny b. Inntekter knyttet til undersøkelse etter petroleum og rørledningstransport omfattes ikke av denne kategorien. Etter departementets vurdering er det ingen grunn til at slike inntekter skal medtas her, da andre land normalt ikke beskatter slik virksomhet høyere enn annen virksomhet. I tilknytning til en merknad fra *Oljeindustriens Landsforening* vil departementet presisere at et oljeselskaps egen letevirksomhet er omfattet av begrepet petroleumsutvinning, og at deres letekostnader dermed tilordnes til inntektskategori b. *Oljeindustriens Landsforening* viser til at rørledningsvirksomhet i enkelte tilfeller inngår som en integrert del av virksomheten i en utvinningstillatelse, og at det kan være vanskelig å skille inntektene fra hverandre. Departementets oppfatning er at inntekter og kostnader ved utvinningsvirksomheten og rørlednings-

virksomheten i slike tilfeller skal tilordnes ulike inntektskategorier. Når begge disse virksomhetene i utlandet er underlagt samme skatte regime og den utenlandske skatten klart overstiger norsk skatt på samme inntekter, legger departementet likevel til grunn at skattyter skal kunne velge å tilordne den samlede inntekten til inntektskategori b.

Departementet foreslår at den andre inntektskategorien skal omfatte inntekt som er skattlagt i Norge etter reglene i skatteloven §§ 10-60 til 10-68, samt inntekt av skattyters virksomhet i lavskattland, jf. skatteloven § 10-63. Det vises til forslag til skatteloven § 16-21 første ledd ny a. Det er to forhold som omfattes. For det første omfattes skattyters forholdsmessige del av nettoinntekten i norsk kontrollerte selskaper eller innretninger som er hjemmehørende i et lavskattland (NOKUS-selskaper). Slik inntekt skal lignes på den enkelte deltakers hånd etter reglene i skatteloven §§ 10-60 til 10-68. Den enkelte deltakers inntekt fra NOKUS-selskap fastsettes sentralt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, men selve ligningen av deltakerne foretas ved de lokale ligningskontorer. Departementet antar at det ikke vil representere merarbeid av betydning verken for skattyter eller skatteetaten at deltakers nettoinntekt fra NOKUS-selskap henføres til en egen inntektskategori for beregning av maksimalt kreditfradrag.

Videre foreslås at samme inntektskategori også skal omfatte inntekt fra skattyters egen virksomhet i et lavskattland. Dette vil typisk være inntekt fra filial som skattyter har i et lavskattland, men også annen virksomhetsinntekt opptjent i slike land omfattes. I den grad kapitalinntekter etter alminnelige tilordningsprinsipper må henføres til skattyters virksomhet i et lavskattland, skal disse medregnes. Slike inntekter vil normalt være lett identifiserbare, da de normalt oppgis til beskatning i det annet land.

For begrepet lavskattland skal definisjonen i skatteloven § 10-63 legges til grunn. Denne definisjonen ble etablert for å angi virkeområdet for NOKUS-reglene, og er senere også gitt betydning i forhold til selskapsaksjonærers skatteplikt for aksjeinntekter, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd a. Som lavskattland etter skatteloven § 10-63 regnes land hvor den alminnelige inntektskatt på selskaps eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det/ den hadde vært hjemmehørende i Norge. Sammenligningen skal baseres på de effektive alminnelige skattesatsene over noe tid, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-92) side 79. I land der det gjelder særregler

for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter, skal de utenlandske reglene sammenlignes med de norske skattereglene som gjelder for slike selskaper eller virksomheter. I Skattedirektoratets forskrift til skatteloven (forskrift 22. november 1999 nr. 1160) § 10-63 er det fastsatt en liste over enkelte land som henholdsvis skal og ikke skal anses som lavskattland. Med de unntak som følger av forskriften, er listen bindende med hensyn til de land som er nevnt, dvs. at det i forhold til disse landene ikke skal foretas noen ytterligere vurdering etter skatteloven § 10-63. Departementet anser det naturlig at det nedfelles i forskriften at dette også skal gjelde i forhold til skatteloven § 16-21 første ledd a.

I svært mange land skattlegges filialer på samme måte som selskaper. Departementet legger dermed til grunn at erfaringene fra NOKUS-ligningen i praksis vil være til stor hjelp ved vurderingen av om filialinntekt skal tilordnes inntektskategorien i skatteloven § 16-21 første ledd a.

Når det gjelder kapitalinntekter kan det være vanskelig å avgjøre om disse er vesentlig lavere beskattet i utlandet enn i Norge. Slike inntekter vil beskattes i utlandet gjennom kildeskatter på brutto utbetalt beløp. Skattleggingen i Norge skjer derimot på et nettogrunnlag, etter fradrag for kostnader. Det er derfor vanskelig å sammenligne skatteinivåene. Generelt er det slik at jo lavere nettomarginen er, jo hardere rammer en skatt på bruttoinntekten. Her vil det være store variasjoner fra bransje til bransje, og når nettomarginen er lav, vil en kildeskatt på bare noen få prosent på bruttoinntekten kunne tilsvare 28 prosent på nettoinntekten. Departementet vil derfor foreløpig foreslå at kapitalinntekter ikke medtas i inntektskategorien i skatteloven § 16-21 første ledd a. Det legges imidlertid til grunn at behovet og nedslagsfeltet for denne særlige inntektskategorien vurderes på nytt i løpet av noen tid, i lys av de erfaringer som gjøres.

Den tredje kategorien utenlandsinntekt skal omfatte alle utenlandsinntekter som ikke faller inn under de to særlige inntektskategoriene. Det vises til forslag til skatteloven § 16-21 første ledd ny c.

At det skal beregnes et maksimalt kreditfradrag for hver inntektskategori innebærer at skattyters inntekter og kostnader må henføres til hver av kategoriene utenlandsinntekt og til norsk inntekt. Regler om slik tilordning er gitt i skattelovforskriften § 16-28-4. Deretter må den beregnede norske skatten på globalinntekten fordeles forholdsmessig på de respektive kategoriene utenlandsinntekt og norsk inntekt. Den beregnede norske skatten som forholdsmessig faller på hver kategori

utenlandsinntekt utgjør det maksimale kreditfradraget innenfor hver inntektskategori. Skattyters fradrag (kredit) i norsk skatt er også begrenset av den skatten som er ilagt og betalt i utlandet innenfor hver av inntektskategoriene.

1.5 Fram- og tilbakeføring av fradrag for utenlandsk skatt

1.5.1 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 16-22 kan utenlandsk skatt som på grunn av skatteberegningen ikke kommer til fradrag ved årets skatteoppgjør, framføres til fradrag i inntil ti påfølgende år.

At ubenyttet kreditfradrag bare kan framføres i den utstrekning uteblitt fradrag skyldes skatteberegningen, innebærer en sterk begrensning. For det første innebærer det at framføringsretten bare er aktuell når andre skattefradrag har redusert betalbar skatt før kreditfradraget i det året retten til kreditfradrag oppstår. For det andre vil slike beregningstekniske forhold som rekkefølgen av ulike skattefradrag som oftest gi seg relativt små beløpsmessige utslag.

Det er bare utenlandsk skatt *innenfor* rammen av det maksimale kreditfradraget for det år retten til fradrag oppstår som kan framføres til fradrag i senere år.

Gjeldende framføringsadgang avhjelper ikke dobbeltbeskatning som oppstår som følge av ulike *tidfestingsregler* i Norge og utlandet. Det har sammenheng med at slike tidfestingsforskjeller ikke reflekteres ved beregning av det maksimale kreditfradraget.

Ved beregning av maksimalt kreditfradrag skal inntekter og kostnader nemlig tidfestes i samsvar med norsk skattelovgivning, jf. skattelovforskriften § 16-28-5. Virkningen kan illustreres med et eksempel. Anta at skattyter har inntekt fra utlandet som beskattes der i år 1, men som etter norske regler først beskattes i år 2. Maksimalt kreditfradrag i år 1 blir da ikke påvirket, og den utenlandske skatten kommer ikke til fradrag (med mindre skattyteren i år 1 beskattes i Norge for annen utenlandsinntekt og det er «rom» for å fradra all skatt som betales i utlandet dette året innenfor det maksimale kreditfradraget som den øvrige utenlandsinntekten skaper). Skatten kan heller ikke kreves fradratt i norsk skatt i år 2. Utenlandsk skatt kan nemlig bare fradras i det året den må henføres til i vedkommende land, dvs. år 1. Det følger av skatteloven § 16-21 fjerde ledd. Etter gjeldende regler vil derfor ulike tidfestingsregler normalt lede til inter-

nasjonal dobbeltbeskatning, som ikke avbøtes ved framføringsadgangen i skatteloven § 16-22.

1.5.2 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet peker en på at dobbeltbeskatning på grunn av ulike tidfestingsregler kan forebygges ved å tillate fram- og tilbakeføring av utenlandsk skatt som *overstiger* det maksimale kreditfradraget i det år retten til fradrag (kredit) i norsk skatt oppstår. En viser til at administrative hensyn kan tale mot å innføre slike regler, men at hensynet til å avverge dobbeltbeskatning ved tidfestingsforskjeller veier tyngre. I høringsnotatet foreslås derfor at ubenyttet kreditfradrag utover maksimalt kreditfradrag i det året fradrag retten oppstår skal kunne fram- eller tilbakeføres i tre år innenfor det maksimale kreditfradraget i dette senere eller tidligere året. Forslaget innebærer at et ubenyttet fradrag bare skal kunne fram- eller tilbakeføres innenfor hver av de tre inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c.

Høringsnotatet viser til at forslaget et stykke på vei også kan avhjelpe dobbeltbeskatning som oppstår hvor skattyter har negativ globalinntekt på grunn av underskudd i sin norske virksomhet, og dermed ikke får fradrag for utenlandsk skatt som er påløpt på positiv utenlandsinntekt.

1.5.3 Høringsinstansenes vurderinger

Høringsinstansene er gjennomgående positive til forslaget om å innføre en fram- og tilbakeføringsrett for ubenyttet kreditfradrag. En rekke høringsinstanser argumenterer imidlertid for at framføringsadgangen bør være lenger enn tre år. Det vises til at inntekter underlagt forskjellige tidfestingsregler ofte ikke utjevnes i løpet av tre år og at tre års framføring dermed ofte ikke er nok til å avverge dobbeltbeskatning. Det anføres også at det er begrenset administrativt merarbeid knyttet til å forlenge framføringsperioden ut over tre år. *NHO* viser til at 10 års begrensningen for framføring av underskudd nylig er fjernet og kan vanskelig se at ubenyttet kredit skal behandles annerledes enn ubenyttet underskudd.

Generelt vektlegger høringsinstansene framføringsadgangen i betydelig større grad enn tilbakeføringsadgangen. *Skattedirektoratet* og *Norsk Øko-Forum* er positive til en framføringsadgang, men mener at forslaget til tilbakeføringsadgang reiser betydelige vaskeligheter. Fra *Skattedirektoratets* merknad siteres:

«Etter Skattedirektoratets oppfatning bør hovedregelen være en framføringsrett. Adgan-

gen til tilbakeføring av utbenyttet kreditfradrag bør begrenses til de tilfeller hvor skattyter ikke har relevant utenlandsinntekt i etterfølgende år slik at han ikke får beregnet noe maksimalt kreditfradrag. Slik vi ser det vil en valgdgang mellom fram- og tilbakeføringsrett i mange tilfeller bidra til en uoversiktlig situasjon hvor skattyter først ved likningen for det tredje året etter inntektsåret vil ha oversikt over om det er mest gunstig med en fram- eller tilbakeføring av utbenyttet kreditfradrag fra år 1.

Direktoratet savner en omtale av hvordan disse reglene skal praktiseres. Vi legger til grunn at skattyter selv må fremme krav om fram- eller tilbakeføring av kreditfradraget. Fordi skattyter ikke selv kan beregne maksimalt kreditfradrag vil han i mange tilfeller ikke være klar over om han vil få ubenyttet kreditfradrag for det enkelte år og derfor bør kreve at overskytende kreditfradrag gis i skatten for et annet år. I forhold til en framføringsrett vil skattyter ha oversikt over hvor stor del av den utenlandske skatten som ikke er kommet til fradrag, slik at han kan kreve et ytterligere kreditfradrag i selvangivelsen for etterfølgende år. Når det gjelder tilbakeføring, vil skattyter ikke være kjent med det beregnede maksimale kreditfradraget for tidligere år, slik at han ikke vet om det foreligger et ubenyttet maksimalt kreditfradrag. I tillegg kommer at det er vesentlig mer arbeidskrevende for likningsmyndighetene å foreta endringer i likningen for tidligere år enn å ta hensyn til ubenyttet kreditfradrag i etterfølgende år. Disse forholdene taler etter direktoratets oppfatning for at adgangen til tilbakeføring av kreditfradrag begrenses mest mulig.»

Norsk Øko-Forum gir uttrykk for tilsvarende synspunkter og uttaler på denne bakgrunn at «*Vi vil derfor sterkt fraråde at det innføres en tilbakeføringsadgang som foreslått i høringsnotatet*». I forlenningen av dette heter det i deres merknad:

«Med henvisning til departementets gjengivelse av utenlandsk rett antar vi det kan være grunn til å lovfeste en subsidiær og begrenset tilbakeføringsadgang. For å avhjelpe dobbeltbeskatning for eksempel i tilfeller der det ubenyttede kreditfradraget gjelder en utenlandsinntekt fra forhold som avsluttes, typisk opphør av næringsvirksomhet eller realisasjon av utleid fast eiendom i utlandet, kan en tilbakeføringsadgang for eksempel ett år tilbake, likevel være ønskelig og bør heller ikke innebære noen vesentlig merbelastning for ligningsmyndighetene. Det foreslås derfor at forslaget til § 16-22 utformes slik at hovedregelen er framføring, men at en begrenset tilbakeføring kan

skje i tilfeller der det ikke er naturlig å forvente tilsvarende type inntekter senere år.»

1.5.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn bør gjeldende bestemmelse om framføring av kreditfradrag i skatteloven § 16-22 endres. Den bør erstattes med en bestemmelse som innen visse rammer tillater at utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag ved skatteoppgjøret i det år retten til fradrag oppstår, skal kunne fram- eller tilbakeføres til fradrag i senere eller tidligere år.

Dette vil medføre at kreditreglene i større grad enn i dag vil avverge dobbeltbeskatning som oppstår som følge av forskjellige tidfestingsregler i ulike land. Etter departementets syn er dette både ønskelig og nødvendig, og et punkt der dagens regler framstår som unødig rigide. Det legges imidlertid ikke opp til at fram- eller tilbakeføringsadgangen skal begrenses til utenlandsk «merbeskatning» som oppstår på grunn av tidfestingsforskjeller alene. Om fram- eller tilbakeføringsadgangen skulle avgrenses slik ville reglene blitt ligningsadministrativt svært krevende, jf. Ot.prp. nr. 46 (1995-96) side 23. Departementets forslag innebærer derfor at fram- og tilbakeføringsadgangen i prinsippet omfatter all utenlandsk inntekts- eller formuesskatt som ikke kommer til fradrag i det år retten til fradrag oppstår.

Frdraget i fram- eller tilbakeføringsåret skal være begrenset til det maksimale kreditfradraget for dette året. Dette sikrer at det ikke gis fradrag for utenlandsk skatt som følge av at skattenivået i utlandet generelt er høyere enn i Norge, men er ikke til hinder for at dobbeltbeskatning som skyldes tidfestingsforskjeller blir avverget. Fram- og tilbakeføringsadgangen kan også avhjelpe dobbeltbeskatning som oppstår fordi et underskudd i skattyters norske virksomhet resulterer i at globalinntekten blir negativ slik at det ikke blir utlignet norsk skatt som den utenlandsk skatten kan gå til fradrag i.

Ubenyttet kredit må fram- og tilbakeføres innenfor hver av de tre inntektskategoriene som foreslås innført i skatteloven § 16-21 første ledd a-c.

På grunnlag av høringsinstansenes merknader går departementet inn for at bestemmelsen gis en annen utforming enn foreslått i høringsnotatet. I samsvar med vurderingene til *Skattedirektoratet* og *Norsk Øko-Forum* finner departementet at en framføringsadgang bør være det primære virkemidlet, mens tilbakeføringsadgangen bør være begrenset og subsidier. En slik tilpasning vil gjøre reglene

betydelig enklere både for skattyterne og skattemyndigheten. En innskrenket tilbakeføringsadgang kan eventuelt kompenseres med en noe utvidet framføringsadgang. En slik omlegging vil i normaltillfellene også være gunstigere for skattyterne. Det vises i den forbindelse også til at en rekke høringsinstanser anmoder om en lengre framføringsperiode.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag ved dette årets skatteoppgjør kan framføres til fradrag i skatt i de inntil fem påfølgende år. Dette vil hindre de vesentligste problemene ved tidfestingsforskjeller. Flere høringsinstanser argumenterer for at framføringsperioden bør være enda lengre, eller ubegrenset. Etter departementets syn er det ikke tilrådelig så lenge vi (også etter forslagene i avsnitt 1.4 foran) har så vidt brede inntektsbånd for fastsettelse av maksimalt kreditfradrag. Med høye skattenivåer i utlandet vil ubenyttet kredit over en årrekke kunne utgjøre betydelige beløp, som ikke bør kunne gå til fradrag under et framtidig utenlandsk skatteregime med lavere satser.

Det foreslås at skatt betalt i utlandet i et tidligere år skal fradras i sin helhet før det gis fradrag for skatt betalt i utlandet i et senere år. Det vises til forslag til skatteloven § 16-22 nytt første ledd.

Det foreslås at tilbakeføringsretten gjøres helt subsidiær i forhold til framføringsretten. Tilbakeføring bør bare tillates når ubenyttet kreditfradrag ikke kan framføres (fordi skattesubjektet eller skatteplikten opphører) eller når skattyter ikke ventes å oppebære utenlandsinntekt i den femårige framføringsperioden. Typetilfeller vil være likvidasjon/oppløsning av selskap eller innretning, død, opphør av subjektiv skatteplikt til Norge og totalt opphør av utenlandsvirksomheten. Departementet finner det likevel ikke hensiktsmessig å knytte tilbakeføringsretten til et sett av slike «opphørskriterier». En viser til at tilbakeføring av kreditfradrag også bør være tillatt der hvor skattyter har enkeltstående utenlandsinntekter som tas senere til beskatning i utlandet enn i Norge.

Departementet forslår derfor at retten til å tilbakeføre ubenyttet kreditfradrag skal være betinget av at skattyter kan sannsynliggjøre at vedkommende i løpet av de fem påfølgende årene ikke vil bli skattepliktig i Norge for inntekter som har kilde i utlandet. At utenlandsinntekten blir vesentlig redusert i forhold til tidligere år, er uten betydning. Avgjørende skal for øvrig være om skattyteren forventes å oppebære utenlandsinntekt i femårsperioden og ikke om det ubenyttede kreditfradraget forventes å komme til fradrag i norsk skatt i løpet av perioden.

Departementet foreslår at tilbakeføringsretten begrenses til ett år. Det vises til forslag til skatteloven § 16-22 nytt annet ledd.

Forslagene medfører ikke endringer i skattyters rett til å kreve inntektsfradrag for utenlandsk skatt etter skatteloven § 6-15 i stedet for å kreve fradrag (kredit) for denne i norsk skatt.

1.6 Deltakerlignede selskap og NOKUS-selskap

1.6.1 Gjeldende rett

Kreditreglene i skatteloven §§ 16-20 flg. kommer i utgangspunktet bare til anvendelse når ett og samme skattesubjekt er ilagt skatt både i Norge og utlandet (såkalt juridisk dobbeltbeskatning). Dette framgår av skatteloven § 16-20 første ledd. Det forekommer imidlertid at skattesubjektene defineres forskjellig i ulike land. Typisk kan dette være aktuelt i visse selskapsforhold der det varierer mellom land om det er selskapet eller deltakerne som skattlegges for inntekten som opptjenes i selskapet. Dette kan være en problemstilling for selskaper hvor en eller flere deltakere har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Etter norsk skattelovgivning er ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv., ikke selvstendige skattesubjekter. I stedet lignes deltakerne for en forholdsmessig andel av selskapets inntekt. I enkelte andre land er imidlertid slike selskaper egne skattesubjekter. Det samme gjør seg gjeldende der norske deltakere kontrollerer et utenlandsk selskap som er hjemmehørende i et lavskattland (NOKUS-selskap), slik at reglene i skatteloven §§ 10-60 til 10-68 får anvendelse. I Norge lignes de norske deltakere da forholdsmessig for selskapets inntekt. I hjemstaten lignes derimot selskapet som et eget skattesubjekt.

På grunn av den nære økonomiske sammenhengen mellom deltakerne og selskapet åpner skatteloven § 16-20 annet ledd for at deltakerne i ovennevnte tilfeller kan kreve forholdsmessig fradrag i norsk skatt for skatt som selskapet har betalt i sin hjemstat. I dette henseende avverger altså kreditreglene i skatteloven §§ 16-20 flg. såkalt økonomisk dobbeltbeskatning, dvs. hvor forskjellige skattesubjekter skattlegges for samme inntekt. Det kan derimot ikke kreves fradrag for skatt som selskapet har betalt til andre land enn der selskapet er hjemmehørende, dvs. såkalte tredjeland. I praksis betyr det at skatt som det utenlandske selskapet betaler til tredjeland i form av kildeskatter eller fordi det har fast driftssted der, ikke kommer til fradrag i norsk skatt.

Når ansvarlig selskap, kommandittselskap mv., selskapslignes i utlandet vil utdelinger til deltakerne anses som utbytte i selskapets hjemstat. En norsk deltaker kan da bli ilagt kildeskatt på utdelinger fra selskapet. Det samme gjelder aksjonærer som får utbytte fra NOKUS-selskaper. Slikt utbytte var inntil skattereformen 2004-2006 generelt fritatt fra skatteplikt i Norge, fordi den utdelte inntekten i Norge ble skattlagt løpende på deltakerens hånd. Etter skattereformen er slikt utbytte fortsatt skattefritt for upersonlig deltaker/aksjonær, jf. skatteloven §§ 10-42 motsetningsvis og 10-67 første ledd. Når utbytteinntekten ikke er skattepliktig i Norge er det etter ordlyden i skatteloven § 16-20 første ledd ikke grunnlag for å gi kredit for den utenlandske kildeskatten. I praksis har fradrag for utenlandsk kildeskatt vært nektet ut fra denne betraktning.

1.6.2 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslås det å endre skatteloven § 16-20 annet ledd slik at det åpnes for å gi fradrag (kredit) for skatt som selskaper nevnt i skatteloven §§ 10-40 til 10-47 og §§ 10-60 til 10-68 betaler til andre land enn det landet selskapet er hjemmehørende i. Dette foreslås imidlertid gjort betinget av at det foreligger en overenskomst mellom Norge og det landet selskapet er hjemmehørende i, som gir Norge rett til å kreve skatteopplysninger om selskapet utlevert derfra. Høringsnotatet tar som utgangspunkt at det kan være ønskelig og riktig å gi fradrag også for skatt som selskapet har betalt til tredjeland. Det legges likevel til grunn at dette vil medføre betydelige ligningsadministrative og kontrollmessige utfordringer. Høringsnotatet viser også til at gode grunner kan tilsi at en går lenger i å lempe for økonomisk dobbeltbeskatning når selskapet er lokalisert i et land hvor det er muligheter for innsyn og informasjonsutveksling, enn når dette ikke er tilfelle. Forslaget i høringsnotatet utgjør et kompromiss basert på en avveining av disse hensynene.

I høringsnotatet omtales også problemstillingen med manglende rett til fradrag (kredit) for kildeskatt som ilegges utbytte utbetalt fra ovennevnte utenlandske selskaper til norske upersonlige deltakere/aksjonærer. I høringsnotatet foreslås det ingen endring på dette punkt.

1.6.3 Høringsinstansenes vurderinger

Høringsinstansene er gjennomgående positive til å åpne for fradrag (kredit) for skatt betalt til andre

land enn der selskapet er hjemmehørende. De instansene som uttaler seg mener imidlertid at forslaget inneholder unødige vidtrekkende begrensninger. Det pekes på at kredit for tredjelandsskatter i svært liten grad vil bli aktuelt for eiere av NOKUS-selskap, da slike selskap gjerne er lokalisert i land Norge ikke har skatteavtale med. Videre uttales gjennomgående at de ligningsadministrative og kontrollmessige hensyn som anføres i høringsnotatet ikke tilsier en slik begrensning i kreditadgangen som høringsnotatet legger opp til. Dette uttales også av instanser som representerer skattetaten. I så måte er *Skattedirektoratets* merknad representativ for merknader mottatt fra *Advokatforeningen*, *NHO*, *Oljeindustriens Landsforening* og *Sentralskattekontoret for storbedrifter*. Fra Skattedirektoratets høringsuttalelse siteres:

«Utvidelsen skulle i utgangspunktet ikke kreve ytterligere innsikt i NOKUS-statens skatteregler eller eventuelle skatteavtaler mellom NOKUS-staten og tredjelandet, slik det synes å være forutsatt i høringsnotatet avsnitt 5.1.2 tredje avsnitt. I forhold til dokumentasjon vil derimot utvidelsen til kreditfradrag for skatt betalt i tredjeland kreve at skattyter blir pålagt en større byrde, men som likevel er til skattyters fordel. Begrensningen til endelig og faktisk betalt skatt i henholdsvis NOKUS-landet og tredjelandet medfører at eventuelt kreditfradrag eller andre forhold som reduserer den betalte skatten, må tas i betraktning i vurderingen av kreditfradragets omfang. Slike forhold faller imidlertid innenfor skattyters opplysningsplikt, som er sanksjonert gjennom reglene i ligningsloven kapittel 9, 10 og 12. Det må derfor antas at skattyter vil opplyse om dette. Skattedirektoratet antar at de kontrollbehov som ligningsmyndighetene har i tilstrekkelig grad er ivarettatt gjennom de krav som alltid må stilles til dokumentasjonen av den utenlandske skatt som er betalt. Framlegger ikke skattyter tilstrekkelig dokumentasjon for skatten, innrømmes det ikke kreditfradrag. Direktoratet kan ikke se at det er avgjørende administrative grunner som taler mot å utvide fradrag retten til også å gjelde kredit for skatt betalt i tredjeland, uavhengig av om det er inngått en folkerettslig overenskomst om utveksling av opplysninger med den utenlandske staten.»

Til spørsmålet om manglende rett til fradrag (kredit) for kildeskatt på utbytte utbetalt fra selskaper som nevnt i skatteloven §§ 10-40 til 10-47 og §§ 10-60 til 10-68 til upersonlige deltakere/aksjonærer, ber *NHO*, *Oljeindustriens Landsforening*, *Sentralskattekontoret for storbedrifter* og *Skattedirekto-*

ratet departementet om å vurdere en lovendring som åpner for å gi kredit i slike tilfeller.

1.6.4 Departementets vurderinger og forslag

Inntekt i selskaper som nevnt i skatteloven §§ 10-40 til 10-47 og §§ 10-60 til 10-68 er gjenstand for deltakerligning i Norge. Norske deltakers nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen fastsettes til en forholdsmessig del av selskapets samlede inntekt, uansett hvor i verden den er opptjent. Når et slikt (utenlandsk) selskap oppebærer inntekter fra andre utland enn det er hjemmehørende i (tredjeland), vil det kunne påløpe skatt til slike tredjeland. Det landet selskapet er hjemmehørende i vil da normalt lempe for skatten som påløper i tredjeland. Det skjer gjerne på en av to måter. Enten ved at selskapets hjemland gir fradrag (kredit) i egen skatt for skatt selskapet har betalt i tredjelandet, eller ved at det unnlater å beskatte inntekten fra tredjelandet. I begge tilfeller reduseres skatten i selskapets hjemstat, samtidig som tredjelandet skattlegger inntekten som har kilde der.

Selskapets hjemstat og tredjelandet fordeler med dette beskatningsretten til selskapets inntekter mellom seg. Når norske deltakere skattlegges for selskapets samlede inntekt, også inntekt som er opptjent i tredjeland, vil det medføre økonomisk dobbeltbeskatning når de norske deltakerne ikke har rett til fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt til tredjelandet.

Etter departementets vurdering bør slik dobbeltbeskatning avverges i den utstrekning ikke andre hensyn tilsier noe annet. I lys av høringsinstansenes merknader finner ikke departementet at ligningsadministrative og kontrollmessige grunner gjør det nødvendig med noen begrensning i retten til å få fradrag (kredit) for tredjelandsskatter. På denne bakgrunn foreslår departementet at skatteloven § 16-20 annet ledd endres slik at det gis rett til fradrag (kredit) for skatt som selskaper nevnt i skatteloven §§ 10-40 til 10-47 og §§ 10-60 til 10-68 har betalt til andre land enn det landet selskapet er hjemmehørende i. Dette vil også gjelde skatt som selskapet har betalt til Norge i den grad inntekten som er opptjent i Norge også medregnes ved ligningen av de norske deltakerne i selskapet.

Selskaper som nevnt i skatteloven §§ 10-40 til 10-47 (ANS, KS mv.) kan være gjenstand for deltakerligning i tredjestaten. I slike tilfeller vil norske deltakere i (det utenlandske) selskapet ha krav på fradrag (kredit) for skatt i tredjelandet etter hovedregelen i skatteloven § 16-20 første ledd. Dersom

det eksisterer en skatteavtale mellom Norge og tredjelandet vil en fra norsk side anse denne for å komme til anvendelse i dette tilfellet.

Det følger da av skatteloven § 16-26 at Norge ikke er forpliktet til å gi fradrag (kredit) for et større beløp enn det Norge etter skatteavtalen med tredjelandet er forpliktet til å gi fradrag for. Om for eksempel skatteavtalen mellom Norge og tredjelandet begrenser tredjelandets rett til å ilegge 5 prosent kildeskatt på royalty til en person bosatt i Norge, er Norge bare forpliktet til å gi fradrag (kredit) for dette beløpet.

Etter departementets syn er det rimelig å oppstille en tilsvarende begrensning i forhold til *alle* selskaper som omfattes av skatteloven § 16-20 annet ledd, for så vidt gjelder plikten til å kreditere skatter som selskapet betaler i tredjeland. Departementet foreslår derfor at for skatt som selskapet har betalt til tredjeland skal ikke den norske deltakeren ha rett til fradrag (kredit) for et større beløp enn det Norge ville vært forpliktet til å gi fradrag for ved direkte anvendelse av skatteavtalen mellom Norge og vedkommende tredjeland.

Denne begrensningen vil sikre at Norge ikke i større grad må kreditere utenlandske kildeskatter når norske skattytere velger å investere internasjonalt gjennom et NOKUS-selskap, framfor å investere direkte fra Norge.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 16-20 annet ledd.

Departementet foreslår videre at også upersonlige deltakere/aksjonærer i selskaper som nevnt i skatteloven § 16-20 annet ledd skal gis rett til fradrag (kredit) i norsk skatt for kildeskatt på utbytte fra selskapet som er ilagt i det landet selskapet er hjemmehørende. Kildeskatten blir dermed krediterbar i norsk skatt uavhengig av om utbyttet er skattepliktig på deltakerens/aksjonærens hånd eller ikke. I samsvar med de merknadene som en har mottatt i høringen anser departementet det rimelig at det gis fradrag (kredit) både for den utenlandske skatten som er løpende ilagt og den skatten som ilegges på utbyttet, når den underliggende selskapsinntekten er tatt til beskatning i Norge.

Dersom Norge har skatteavtale med det landet selskapet er hjemmehørende i, gis det ikke fradrag (kredit) for et større beløp enn det Norge er forpliktet til å gi fradrag for i henhold til skatteavtalen, jf. skatteloven § 16-26.

Ved beregning av maksimalt kreditfradrag legger departementet til grunn at kildeskatt ilagt på utbytte utdelt fra et NOKUS-selskap skal henføres til inntektskategorien nevnt i skatteloven § 16-21 første ledd a.

Det vises til forslag til skatteloven § 16-20 nytt tredje ledd.

1.7 Kreditfradrag i særskatt etter petroleumsskatteloven. Bestemmelser om kilde

Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsförekomster mv. av 13. juni 1975 nr. 35 (petroleumsskatteloven) gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsförekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum. Skatteplikt etter petroleumsskatteloven forutsetter at slik aktivitet utøves i områder som nevnt i lovens § 1 første ledd. Av § 8 første ledd i petroleumsskatteloven følger at reglene i skatteloven §§ 16-20 flg. i utgangspunktet får anvendelse også når skatteplikten hjemles i petroleumsskatteloven.

Etter skatteloven er det en betingelse for å få fradrag for utenlandsk skatt i norsk skatt at inntekten har kilde i utlandet. Det følger av § 16-20 første ledd. Etter departementets syn er det ønskelig å gi presiserende bestemmelser i skatteloven §§ 16-20 flg. om hvor en inntekt skal anses å ha sin kilde når virksomhet er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, og utøves i de ulike geografiske områder som § 1 første ledd i denne loven omfatter.

Petroleumsskatteloven § 1 første ledd d omfatter virksomhet i riket. Lovens § 1 første ledd a omfatter virksomhet i indre norsk farvann, på norsk sjøterritorium og på kontinentalsokkelen. Inntekt ved virksomhet i disse områdene har norsk kilde.

Lovens § 1 b omfatter virksomhet som finner sted i tilstøtende havområder, for så vidt angår petroleumsförekomster som strekker seg utover midtlinjen i forhold til en annen stat, i den utstrekning utvinningen er forbeholdt Norge etter avtale med den annen stat. For så vidt gjelder eksisterende midtlinjefelt er Norge i overenskomst med den annen stat sikret eksklusiv beskatningsrett over den andelen av produksjonen som er forbeholdt Norge å utvinne. For det (hypotetiske) tilfellet at beskatningsretten i slike tilfeller ikke skulle være fordelt ved overenskomst med den annen stat, mener *Oljeindustriens landsforening* at det bør gis fradrag (kredit) i norsk skatt for utenlandsk skatt av slik virksomhet som strekker seg ut over midtlinjen. Departementet er ikke enig i dette. Etter departementets syn har inntekt fra slik virksomhet norsk kilde fordi det dreier seg om utvinning mv. av petroleumsförekomster som er under-

lagt norsk eiendomsrett og ressursforvaltning, jf. lovens § 1 b. Norge bør da ikke være forpliktet til å gi fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt som eventuelt måtte bli ilagt slik virksomhet i utlandet.

Av § 1 c følger at petroleumsskatteloven også får anvendelse utenfor riket eller havområder som nevnt i § 1 a for så vidt angår ilandføring av petroleum og virksomhet eller arbeid i tilknytning til dette, i den utstrekning norsk beskatningsrett følger av alminnelig folkerett eller særskilt avtale med fremmed stat. Inntekt fra slik virksomhet vil ha kilde i utlandet. Det gjelder både virksomhet innenfor fremmed stats territorium (rørledningsvirksomhet og virksomhet knyttet til mottaksanlegg for ilandføring) og rørledningsvirksomhet over fritt hav og fram til fremmed stats territorialgrense. I dag har Norge i de fleste tilfeller eksklusiv rett til å skattlegge slik virksomhet. I den utstrekning det ikke er tilfelle, bør det gis fradrag (kredit) i norsk skatt for utenlandsk skatt som er ilagt slik virksomhet. Det foreslås å presisere i lovteksten at inntekt vunnet ved og formue som knytter seg til virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 første ledd c i område som der nevnt, skal anses som inntekt med kilde i eller formue i fremmed stat.

Det foreslås at bestemmelsen plasseres i annet ledd i en ny § 16-23 i skatteloven. Nåværende § 16-20 første ledd siste punktum foreslås tatt inn som første ledd i denne bestemmelsen. Ny § 16-23 vil da inneholde enkelte fragmentariske kildebestemmelser. Nåværende §§ 16-23 til 16-28 blir ny §§ 16-24 til 16-29.

I samsvar med det ovenstående kan skattytere som driver særskattepliktig virksomhet, jf. petroleumsskatteloven § 5, kreve fradrag (kredit) i skatt ilagt etter petroleumsskatteloven (særskatt og skatt på alminnelig inntekt) for utenlandsk skatt som er ilagt den særskattepliktige virksomheten i områder som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 første ledd c, dvs. skatt på inntekt ved ilandføring av petroleum gjennom rørledning til fremmed stat. Det kan imidlertid ikke kreves fradrag (kredit) i skatt ilagt etter petroleumsskatteloven på særskattepliktig virksomhet (verken i særskatt eller i skatt på alminnelig inntekt) for utenlandsk skatt av inntekt fra petroleumsutvinning utenfor de områdene som omfattes av petroleumsskattelovens virkeområde. Det samme gjelder generelt for utenlandsk skatt av inntekt fra annen virksomhet. Departementet legger til grunn at dette følger av gjeldende rett, men ønsker likevel å innta en presiserende bestemmelse i lovteksten. Det vises til forslag til nytt

annet punktum i skatteloven § 16-20 første ledd. Departementet legger for øvrig til grunn at det ikke kan kreves fradrag (kredit) for utenlandsk skatt i grunnrenteskatt etter skatteloven § 18-3, ilagt eier av kraftverk, uten at en ser det nødvendig å regelfeste dette.

1.8 Forholdet til skatteavtaler

Skatteloven § 16-26 har regler for situasjonen hvor rett til fradrag (kredit) i norsk skatt følger av overenskomst med fremmed stat. Av første punktum framgår at bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 flg. får anvendelse så langt de passer, når det ved overenskomst med fremmed stat er bestemt at begge stater kan skattlegge inntekt eller formue som oppebæres av en person bosatt eller et selskap hjemmehørende i Norge. I annet punktum heter det at *«For å vidt gjelder kildeskatt og annen lignende skatt, gis det ikke fradrag for et større beløp enn det Norge i henhold til overenskomsten er forpliktet til å gi fradrag for»*.

Departementet er av den oppfatning at Norge ikke er forpliktet til å gi fradrag (kredit) i norsk skatt for utenlandsk skatt som er ilagt i strid med skatteavtalen, uansett hvilken utenlandsk skatt det dreier seg om. For å klargjøre dette foreslås det å fjerne referansen til *«kildeskatt og annen lignende skatt»* i gjeldende § 16-26 i skatteloven. Det vises til forslag til skatteloven ny § 16-27.

1.9 Omtale av enkelte andre forhold

1.9.1 Trygdeavgifter

På grunnlag av merknaden fra Finanskomiteen i Innst. O. nr. 73 (1995-1996) side 9 gir departementet i høringsnotatet en kort vurdering av trygdeavgiftenes stilling i forhold til kreditreglene.

Dobbel trygdeavgift forebygges gjennom EØS-avtalen og sosialkonvensjoner/trygdeavtaler. I forhold til EØS-landene gjelder Rådsforordning nr. 1408/71/EØF, mens bilaterale avtaler gjelder i forhold til Canada, USA, Sveits og Tyrkia. I forhold til land vi ikke har trygdeavtale med bør avbøting av doble trygdeavgifter eventuelt vurderes innenfor folketrygdlovens rammer. I forhold til land som finansierer trygdene fullt ut via skattesystemet, gis det fradrag i norsk inntektsskatt (eller formueskatt), men ikke i trygdeavgift. Det er etter departementets syn ikke behov for å forta særlige tilpasninger i kreditreglene. Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til denne konklusjonen.

1.9.2 Særskilt skatteordning i fremmed stat

I særlige tilfeller kan departementet samtykke i at det gis fradrag (kredit) i norsk skatt etter skatteloven § 16-20 for beløp som anses å være skatt som er belastet skattyteren i en fremmed stat. Den utenlandske ordningen må ha klar karakter av å være et substitutt for inntekts- eller formuesskatt. Departementet har behandlet et begrenset antall saker og alle har dreid seg om produksjonsdelingsavtaler i petroleumssektoren.

Den effektive skatt som det i disse tilfellene er krevd fradrag for har ofte vært atskillig høyere enn norsk skatt på alminnelig inntekt. Departementet har ikke ønsket at skatt av slike inntekter skal kunne samordnes med skatt betalt av annen inntekt. I saker fra de seneste år har departementet derfor stilt vilkår om at virksomheten skal drives gjennom selskap som driver petroleumsvirksomhet i den angjeldende staten som eneste virksomhet – såkalt single purpose selskap. Samme formål ivaretas nå med forslaget om at inntekt ved utvinning av petroleum skilles ut som egen kategori utenlandsinntekt ved fastsettelsen av maksimalt kreditfradrag, jf. avsnitt 1.4 foran. I framtidige søknadssaker skulle det derfor ikke være behov for å kreve at petroleumsvirksomheten i angjeldende land drives gjennom egne selskaper.

1.10 Tilordning av inntekts- og fradragposter ved beregningen av det maksimale kreditfradraget

1.10.1 Innledning

Fradrag (kredit) i norsk skatt kan ikke overstige den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten (maksimalt kreditfradrag). Det følger av skatteloven § 16-21 første ledd. For å beregne maksimalt kreditfradrag er det nødvendig å beregne skattyters netto utenlandsinntekt, og henvføre en forholdsmessig del av skatten på netto globalinntekt dit. I denne forbindelse er det nødvendig å tilordne inntekts- og fradragposter mellom Norge og utlandet. Nærmere regler for denne fordelingen er gitt i skattelovforskriften § 16-28-4.

Forslaget i avsnitt 1.4 foran om å innføre tre inntektskategorier ved beregningen av maksimalt kreditfradrag innebærer at det skal beregnes et maksimalt kreditfradrag innenfor hver av inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c. Dette gjør det nødvendig å tilpasse forskriften. I høringsnotatet ble det imidlertid også foreslått enkelte andre endringer i forskriftens regler om til-

ordning av inntekter og kostnader mellom Norge og utlandet ved beregning av maksimalt kreditfradrag. I dette avsnittet redegjøres det for hvilke endringer departementet tar sikte på å gjøre i skattelovforskriften § 16-28-4.

1.10.2 Hovedregelen – direkte tilordning

Hovedregelen er at inntekter og kostnader skal tilordnes Norge eller utlandet etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret eller kostnaden rettmessig er pådratt, jf. skattelovforskriften § 16-28-4 a. Dette prinsippet videreføres. Det foreslås presisert i forskriften at inntekter og kostnader som skal tilordnes utlandet også skal fordeles på de tre inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c. Det vises til utkast til nytt første ledd i skattelovforskriften § 16-28-4.

1.10.3 Kostnader som ikke kan tilordnes direkte

Det foreslås å videreføre regelen i skattelovforskriften § 16-28-4 b første punktum om at kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet eller inntektskilde, skal fordeles etter hvor nettoinntekten for øvrig er tilordnet (nettoinntektsprinsippet). Det presiseres at kostnadene som tilordnes utlandet må fordeles på de tre inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c. Som i dag skal det være anledning til unntaksvis å anvende en annen fordelingsnøkkel dersom skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel gir et rimelig resultat i overensstemmelse med alminnelige aksepterte forretningsmessige prinsipper og skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel anvendes konsekvent, jf. utkast til skattelovforskriften nytt tredje ledd første punktum og nytt fjerde ledd.

På grunnlag av etablert ligningspraksis foreslås det å nedfelle i forskriften at bidrag til forskning, fradragberettiget underholdsbidrag, foreldrebetaling og særfradrag etter skatteloven §§ 6-81 første ledd a, 6-82 og 6-83 alltid skal fordeles mellom Norge og utlandet etter nettoinntektsprinsippet. Høringsnotatet tok også med enkelte andre kostnader og fradrag som på bakgrunn av høringsinstansens merknader foreslås flyttet til andre bestemmelser med noe avvikende tilordningsregler. Dette gjelder avgitt konsernbidrag, andelshavers del av kostnader i boligselskap og personfradrag, som alle blir omtalt i det følgende. Det vises til utkast til skattelovforskriften § 16-28-4 nytt tredje ledd annet punktum.

Våre forpliktelser etter EØS-avtalen tilsier også enkelte endringer i reglene med hensyn til tilord-

ning av kostnader som nevnt over. I sak C-385/00 *De Groot* la EF-domstolen til grunn at EF-traktaten artikkel 48 (nå 39) om fri bevegelighet av arbeidskraft var til hinder for at bostedsstaten foretar avkortning i skattyters personlige og familiemessige inntektsfradrag i regler om forebygging av internasjonal dobbeltbeskatning. Unntak gjelder dersom det i arbeidsstaten tas hensyn til skattyters personlige og familiemessige forhold ved fastsettelse av inntekten der. I henhold til praksis fra EF-domstolen vil arbeidsstaten være forpliktet til å ta hensyn til skattyters personlige og familiemessige forhold dersom skattyter opptjener hele eller det alt overveiende av sin inntekt der, og disse forholdene ikke tas i betraktning i annen stat.

På denne bakgrunn foreslås det at inntekt fra arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyteren oppbærer fra andre EØS-stater i utgangspunktet skal likestilles med norsk inntekt ved tilordning av foreldrefradrag, fradragsberettiget underholdsbidrag og særfradrag etter §§ 6-81 første ledd a, 6-82 og 6-83 i skatteloven. Dette innebærer at arbeidsinntekt, pensjon eller virksomhetsinntekt fra andre EØS-stater ikke fører til noen reduksjon verken av utenlandsinntekten eller av kreditfradraget med de nevnte fradragsposter. Det foreslås imidlertid at dette ikke skal gjelde dersom skattyteren i inntektsåret oppbærer mer enn 90 prosent av sin inntekt fra arbeid, pensjon og virksomhet fra én annen EØS-stat. Da skal tilordningen mellom Norge og utlandet skje etter nettoinntektsprinsippet som angitt i utkast til tredje ledd første punktum. Det vises til utkast til skattelovforskriften § 16-28-4 nytt tredje ledd tredje punktum.

Ved utformingen av forslaget har departementet etterkommet anmodningen fra flere av høringsinstansene ved spesifikt å angi en 90 prosents terskel i vilkåret i siste del av bestemmelsen. Det er også foretatt visse endringer i forhold til høringsnotatets forslag for å oppnå større likhet med bestemmelsen i skatteloven § 6-71. En har imidlertid ikke funnet grunn til å etterkomme anmodningen fra *NHO, Oljeindustriens Landsforening* og *Skattebetalerforeningen* om å behandle inntekt fra land utenfor EØS på samme fordelaktige måte som inntekt opptjent i EØS-området, ettersom denne endringen alene er begrunnet i oppfyllelsen av Norges EØS-rettslige forpliktelser.

Minstefradrag gis i bestemte inntektsarter som er regnet opp i skatteloven § 6-31. Viktigst er arbeidsinntekt og pensjon. Det foreslås nedfelt i forskriften at minstefradrag skal tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor inntektene som gir rett til minstefradrag, jf. skatteloven § 6-31, er tilordnet. Dette innebærer en regelfesting av

gjeldende ligningspraksis. Ved tilordning av minstefradrag foreslås at inntekter som nevnt i skatteloven § 6-31 og som skattyter oppbærer fra andre EØS-stater i utgangspunktet skal likestilles med norsk inntekt. Dette skal likevel ikke gjelde dersom 90 prosent eller mer av de nevnte inntektene oppbæres fra én annen EØS-stat. Det vises til utkast til skattelovforskriften § 16-28-4 nytt sjette ledd.

Personfradrag gis i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 15-4. Etter ligningspraksis tilordnes personfradrag mellom Norge og utlandet på grunnlag av den nettoinntekten som framkommer i hvert område etter at samtlige inntekter og kostnader er tilordnet. Dette foreslås nedfelt i forskriften. Det foreslås at inntekt fra arbeid, pensjon eller virksomhet som oppbæres fra andre EØS-stater skal likestilles med norsk inntekt ved tilordning av personfradrag, med mindre mer enn 90 prosent av inntekten fra arbeid, pensjon eller virksomhet oppbæres fra én annen EØS-stat. Det vises til utkast til skattelovforskriften § 16-28-4 nytt syvende ledd.

1.10.4 Særlig om gjeldsrenter

Etter gjeldende regler skal gjeldsrenter som er fradragsberettiget tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten for øvrig er tilordnet. Andre fordelingsnøkler kan ikke anvendes, jf. skattelovforskriften § 16-28-4 b. I *høringsnotatet* foreslås at gjeldsrenter og valutatap i stedet skal tilordnes forholdsmessig etter bruttoverdien av formuesobjekter som tilordnes henholdsvis Norge og utlandet. Både gjeldende regel og forslaget i høringsnotatet er basert på at gjeldsrenter er vanskelig å tilordne etter en direkte metode og at en i praksis derfor bør bruke en indirekte metode.

Ved indirekte metoder er utfordringen å finne et egnet grunnlag å foreta tilordningen etter. Dette er et grunnlag som både er relativt lett tilgjengelig og som samtidig er egnet til å reflektere hvilke inntekter gjelden og gjeldsrentene faktisk er brukt til å erverve. I høringsnotatet anføres at det i alminnelighet er en nærmere sammenheng mellom gjeld og gjeldsrenter og skattyters formuesposter, enn det er mellom gjeld og gjeldsrenter og skattyters enkelte inntektsposter. Forslaget i høringsnotatet er motivert i ønsket om å erstatte gjeldende tilordningsgrunnlag med et som normalt vil være bedre egnet til å reflektere hvilke inntektsskapende aktiviteter skattyters gjeld og gjeldsrenter faktisk er anvendt i.

Høringsinstansene er delte i oppfatningen av forslaget. Flertallet av instansene er enige i at brutto formuesverdier generelt vil være et materi-

elt riktigere tilordningsgrunnlag for gjeldsrenter enn nettoinntekt. Men alle instansene som uttaler seg, ser også svakheter ved forslaget. Disse går på metodens praktiske anvendbarhet og behovet for nærmere veiledning til bruken av metoden.

Revisorforeningen støtter forslaget. Det gjør også *Skattebetalerforeningen* etter en samlet vurdering. *Det Norske Veritas* støtter også forslaget, men de framhever at det på flere punkter er behov for å klargjøre hva som skal inngå i bruttoformuen og prinsippene for tilordning av denne. *NHO* er enig i at bruttoformuesmetoden kan gi materielt riktigere fordeling av gjeldsrentene, men påpeker at den kan bli vanskelig å praktisere. *NHO* ber derfor departementet vurdere om skattyter kan gis en rett til å velge mellom en bruttoformuesmetode eller en nettoinntektsmetode. *Skattedirektoratet* mener etter en samlet vurdering at bruttoformuesmetoden er å foretrekke framfor dagens regel for så vidt gjelder selskaper. *Skattedirektoratet* mener imidlertid at den foreslåtte bruttoformuesmetoden ikke er egnet for lønnsinntakere og pensjonister. Dette gjelder også *Norsk Øko-Forum*. I likhet med *Skattedirektoratet* ser de store kontrollproblemer ved bruttoformuesmetoden, som de også antar vil bli ressurskrevende. *Oljeindustriens Landsforening* mener prinsipielt at bruttoformuesmetoden ikke er praktisk anvendbar. De uttaler at dersom en slik metode likevel skal benyttes, må det innføres klare regler for hvilke formuesposter som skal inngå i en fordeling, og hvilke som skal holdes utenfor. Videre uttaler de at det må defineres klart hvilke kriterier som skal legges til grunn for hvordan de ulike formuespostene skal fordeles til de ulike inntektskategoriene. De viser i den forbindelse til de uklarheter som har vært knyttet til regelverket for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land (basert på brutto formuesverdier i hvert område) i henhold til petroleumsskatteloven § 3 d.

Departementet fastholder at brutto formuesverdier er et materielt riktigere grunnlag for tilordning av gjeldsrenter enn netto inntekt. En har imidlertid merket seg innvendingene som er kommet fram i høringen til metodens praktiske anvendbarhet og behovet for å gi nærmere veiledning til denne. Departementet anser det på denne bakgrunn ikke formålstjenlig å foreslå en bruttoformuesmetode uten at det samtidig gis nærmere retningslinjer for hvilke formuesposter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget, og hvordan formuespostene skal fordeles. En ny metode bør ikke foreslås med mindre en kan forvente at den vil fungere tilfredsstillende i praksis. Departementet viser i den forbindelse til at kreditmetoden i skatteloven

§§ 16-20 flg. er hovedmetoden for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning og at reglene vil berøre mange skattytere. En viser videre til at innføring av tre inntektskategorier ved beregningen av det maksimale kreditfradraget, jf. avsnitt 1.4 foran, vil forsterke behovet for klargjøring av metoden for virksomheter med inntekter fra flere inntektskategorier.

Det vises også til merknaden fra *Oljeindustriens Landsforening* om de uklarheter det har vært ved anvendelsen av bruttoformuesmetoden for fordeling av finansielle poster mellom sokkel- og land-distriktet, jf. petroleumsskatteloven § 3 d. Dette har vært en medvirkende årsak til at regelen nylig har blitt endret slik at netto finansielle poster fra 2007 ikke lenger skal fordeles etter størrelsen av bruttoformuen i hvert distrikt.

En bruttoformuesmetode benyttes riktignok i dag for å avkorte gjeldsrentefradraget når skattyter har fast eiendom eller virksomhet i utlandet og Norge, og inntekten er unntatt fra skattlegging i Norge etter overenskomst med den annen stat, jf. skatteloven § 6-91. Dette er imidlertid regler som omfatter langt færre skattytere enn de som omfattes av reglene i skatteloven §§ 16-20 flg. Etter det departementet erfarer, er det også, gjennom å sammenholde opplysninger i finansregnskapet med opplysninger i næringsoppgaven, i disse tilfellene enklere å identifisere fordelingsgrunnlaget enn tilfellet vil være dersom en bruttoformuesmetode skal benyttes til fordeling av gjeldsrenter ved beregning av det maksimale kreditfradraget etter skatteloven § 16-21.

Departementet vil på grunnlag av det ovennevnte ikke foreslå et bruttoformuesprinsipp for tilordning av gjeldsrenter nå. I stedet foreslås at det gjeldende nettoinntektsprinsippet videreføres, med enkelte justeringer. Etter departementets syn kan nettoinntektsprinsippet videreføres uendret for virksomheter. Ut fra en betraktning om at gjeldsrentene skal tilordnes til inntekter som de er med å skape, er det imidlertid behov for å justere tilordningsregelen for arbeidstakere og pensjonister. Etter departementets syn bør ikke en forholdsmessig del av skattyters gjeldsrenter henføres til arbeidsinntekt eller pensjon som de oppebærer fra utlandet. Slike inntekter er i svært liten grad et resultat av låneopptak. Etter departementets oppfatning er det derfor en uheldig side ved dagens regler at arbeidstakere og pensjonister får redusert sitt fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt i utlandet av slik inntekt, ved at en forholdsmessig andel av deres gjeldsrenter tilordnes til utlandsinntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradrag etter skatteloven § 16-21. Departe-

mentet ser ikke bort fra at disse sidene ved dagens regel har vært medvirkende til at flere av høringsinstansene anbefaler bruttoformuesmetoden framfor videreføring av det gjeldende nettoinntektsprinsippet.

Departementet foreslår at gjeldsrenter skal tilordnes Norge og utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, forholdsmessig etter hvor nettoinntekten for øvrig er tilordnet. Ved tilordningen av gjeldsrenter foreslås imidlertid at inntekt av arbeid eller pensjon som oppbæres fra fremmed stat skal likestilles med norsk inntekt ved fastsettelsen av nettoinntekten som gjeldsrentene skal tilordnes etter. Det foreslås å videreføre prinsippet om at gjeldsrenter ikke skal kunne tilordnes etter andre fordelingsnøkler. Flere høringsinstanser har gitt uttrykk for at andelshavers andel av kostnader i boligselskap bør behandles på samme måte som gjeldsrenter, fordi kostnadene i det alt vesentlige består av rentekostnader. Departementet er enig i dette.

Det vises til utkast til § 16-28-4 nytt annet ledd i skattelovforskriften.

I høringsnotatet foreslås enkelte særlige beregningstekniske regler for tilordning av gjeldsrenter for deltakere i deltakerlignede selskaper, jf. skatteloven §§ 10-40 til 10-47. Disse forslagene knytter seg både til reglene for beregning av maksimalt kreditfradrag etter skatteloven § 16-21 og til reglene om avkorting av gjeld- og gjeldsrentefradrag etter skatteloven §§ 4-31 og 6-91. Forslagene hadde sammenheng med den foreslåtte omleggingen til bruttoformuesprinsippet for tilordning av gjeldsrenter. Flere høringsinstanser går imot forslagene av ligningsadministrative grunner. Departementet følger ikke opp disse forslagene.

1.10.5 Særlig om konsernbidrag

Etter *gjeldende rett* skal fradragsberettiget konsernbidrag i giverselskapet tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten i selskapet for øvrig er tilordnet. Det har vært en viss usikkerhet med hensyn til hvilke prinsipper som skal gjelde for tilordning av skattepliktig konsernbidrag i mottakerselskapet, til henholdsvis norsk inntekt eller utenlandsinntekt. I Ot.prp. nr. 46 (1995-96) side 25 uttales at mottatt konsernbidrag skal fordeles etter hvor nettoinntekten i mottakerselskapet for øvrig er tilordnet, og det samme er lagt til grunn i skjema RF 1145 med tilhørende rettledning. Slik fordeling kan gi resultater i strid med lovens ordlyd og formål. I senere praksis fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter er det lagt til grunn at tilordningen

skal skje etter nettoinntektsprinsippet, men bare slik at mottakerselskapet gis fradrag (kredit) for utenlandsk skatt som svarer til norsk skatt på den utenlandsinntekten som mottakerselskapets selv har oppbåret (såkalt ordinær kredit).

I *høringsnotatet* foreslås ingen endringer i reglene for å tilordne konsernbidrag mellom Norge og utlandet i giverselskapet. Det foreslås imidlertid der nye regler for tilordning i mottakerselskapet. Forslaget går ut på at mottakerselskapet skal få tilordnet et mottatt konsernbidrag mellom Norge og utlandet på nøyaktig samme måte som giverselskapet får tilordnet et avgitt konsernbidrag mellom Norge og utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c. Sammensetningen av nettoinntekten i giverselskapet vil da være avgjørende for hvilken inntekt mottaker får overført ved konsernbidrag. Med dette forslaget vil det ikke være mulig å transformere norsk inntekt til utenlandsinntekt, og det vil heller ikke være mulig å transformere inntekter fra en kategori utenlandsinntekt til en annen kategori utenlandsinntekt. Departementet legger i høringsnotatet til grunn at forslaget vil medføre noe merarbeid for skattyterne og skatteetaten.

Høringsinstansene har relativt få merknader til forslaget. *Oljeindustriens Landsforening* mener at forslaget innebærer en innstramming i forhold til gjeldene regler. *Sentralskattekontoret for storbedrifter* antar at forslaget vil bli mer ressurskrevende enn departementet forutsetter.

Under høringen har departementet også mottatt merknader fra *Odin Forvaltning AS*. Etter deres oppfatning er verken gjeldene regler eller forslaget i høringsnotatet egnet til å sikre nøytralitet mellom virksomhet som drives i konsern og virksomhet som drives gjennom flere avdelinger i ett selskap. *Odin Forvaltning AS* hevder at denne manglende nøytraliteten skyldes at avgitt konsernbidrag i giverselskapet skal tilordnes Norge eller utlandet på grunnlag av hvordan dette selskapets nettoinntekt for øvrig fordeles seg. Denne regelen medfører at et selskap som både har norsk inntekt og utenlandsinntekt får beregnet et lavere maksimalt kreditfradrag dersom selskapet yter konsernbidrag til et annet selskap. *Odin Forvaltning AS* anfører at mottakerselskapet sjelden vil få noen tilsvarende større rett til fradrag (kredit) for utenlandsk skatt som selskapet kan gjøre nytte av. På denne bakgrunn ber *Odin Forvaltning AS* departementet om å vurdere et alternativt forslag til tilordning av konsernbidrag i giver- og mottakerselskapet. Dette går ut på at konsernbidrag i giverselskapet først skal gå til fradrag i norsk nettoinntekt. Når denne er redusert til null, skal eventuelt over-

skytende ytet konsernbidrag redusere utenlandsinntekten i giverselskapet. Mottakerselskapet får overført samme type inntekt som giverselskapet avgir.

Departementet har vurdert forslaget fra Odin Forvaltning AS. En har kommet til at dette er bedre egnet til å sikre nøytralitet mellom virksomhet som drives i konsern og virksomhet som drives gjennom flere avdelinger i ett selskap, enn både gjeldende regel og forslaget i høringsnotatet. På denne bakgrunn vil departementet foreslå at avgitt konsernbidrag i giverselskapet skal tilordnes Norge så langt selskapet har nettoinntekt tilordnet Norge etter anvendelse av første til fjerde ledd i skattelovforskriften § 16-28-4. Avgitt konsernbidrag ut over dette tilordnes utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c. I mottakerselskapet skal konsernbidraget tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, på samme måte som konsernbidraget tilordnes Norge eller utlandet i giverselskapet. Det vises til utkast til skattelovforskriften § 16-28-4 nytt femte ledd.

Som høringsnotatets forslag forutsetter også dette forslaget at måten konsernbidraget er tilordnet på i giverselskapet er kjent før konsernbidraget kan tilordnes mellom ulike inntektskategorier i mottakerselskapet. Etter ligningsloven § 4-4 nr. 5 plikter giver- og mottakerselskapet å gi diverse opplysninger som underbygger at vilkårene for å yte et fradragsberettiget konsernbidrag er oppfylt. Opplysningene skal gis av begge selskap som vedlegg til selvangivelsen. For å lette ligningsbehandlingen foreslås det inntatt et nytt siste punktum i ligningsloven § 4-4 nr. 5, der både giver- og mottakerselskap plikter å opplyse hvordan konsernbidraget skal tilordnes mellom de ulike inntektskategorier i giver- og mottakerselskapet.

1.11 Tilordning av inntekter og kostnader ved alternativ fordelingsmetode

Den alternative fordelingsmetoden er en framgangsmåte som Norge bruker i bestemte situasjoner for å unnta visse utenlandsinntekter fra beskatning, men samtidig sikre progresjon i beskatningen av de av skattyters inntekter som er skattepliktige til Norge. Metoden innebærer at det beregnes skatt på skattyters samlede inntekt, herunder den unntatte utenlandsinntekten. Skatten nedsettes deretter med den del av skatten som faller på den unntatte utenlandsinntekten. Progresjo-

nen sikres ved at den unntatte utenlandsinntekten tas i betraktning ved beregning av skatten på de øvrige inntektene.

Det er gitt bestemmelser om den alternative fordelingsmetoden i skattelovforskriften § 16-28 del B. Metoden brukes i dag på lønnsinntekter som faller inn under den såkalte ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd, eller som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale. Den brukes også på pensjon som oppbevares fra annet nordisk land, og som er unntatt fra beskatning i Norge etter den nordiske skatteavtalen. Metoden blir i dag ikke brukt på andre inntektsarter enn lønn og pensjon.

Den alternative fordelingsmetoden har klare fellestrekk med reglene for beregning av maksimalt kreditfradrag etter kreditmetoden. For å beregne skattenedsettelsen etter den alternative fordelingsmetoden må skattyters inntekter og kostnader tilordnes norsk inntekt og inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetoden. Regler om slik tilordning er gitt i skattelovforskriften § 16-28-22.

Departementet legger opp til at skattelovforskriften § 16-28-22 tilpasses i samsvar med de endringene som foreslås for tilordning av inntekter og kostnader ved beregning av maksimalt kreditfradrag i skattelovforskriften § 16-28-4. Det vises til avsnitt 1.10 foran. Dette innebærer at gjeldsrenter og andelshavers andel av kostnader i boligselskap skal tilordnes til Norge, og ikke til lønn eller pensjon som oppbevares fra utlandet. Videre foreslås endringer i reglene for tilordning av personlige lettelser og fradrag, herunder minstefradrag og personfradrag, av hensyn til våre EØS-rettslige forpliktelser. Det vises til utkast til endringer i § 16-28-22 i skattelovforskriften.

1.12 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det foreligger lite statistikkgrunnlag på de områdene hvor det foreslås endringer, og det er derfor vanskelig å anslå de økonomiske virkningene av forslaget. Flere av enkeltforslagene representerer en lempning i forhold til gjeldende regler, der formålet er å fjerne rigide elementer i regelverket for å sikre at norske skattytere i mindre grad utsettes for internasjonal dobbeltbeskatning. Ett av forslagene innebærer en innstramming for å bedre reglenes treffsikkerhet. Samlet sett antar departementet at forslagene over tid vil gi et begrenset provenytap.

Forslaget til endringer medfører at kreditreglene samlet sett vil bli noe mer kompliserte enn gjeldende regler. I praksis gjelder det bare for virksomheter. Departementet antar at forslaget vil medføre noe økt ressursbruk for skattetaten og de berørte skattytere.

1.13 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i skatteloven §§ 16-20 flg. skal tre i kraft straks og gis virkning fra og med inntektsåret 2007. Det foreslås at skatteloven § 16-22 nytt annet ledd likevel først skal gis virkning fra og med inntektsåret 2008.

2 Rederibeskatningen – tilpasninger til fritaksmetoden for aksjer, andeler i deltakerlignede selskaper mv.

2.1 Innledning og sammendrag

Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble det vedtatt en fritaksmetode for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren, med virkning for utbytte som innvinnes fra og med inntektsåret 2004 og gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004. I den forbindelse ble det foretatt flere endringer i rederiskatteordningen med sikte på å tilpasse ordningen til fritaksmetoden, jf. Ot. prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.8.1.

Departementet foreslår i denne proposisjonen en ytterligere tilpasning til fritaksmetoden for aksjer mv. Endringen innebærer at konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved inntreden i ordningen skal justeres for eventuelle forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi for aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden.

Ved lov 17. juni 2005 nr. 74 ble fritaksmetodens anvendelsesområde utvidet til også å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i et deltakerlignet selskap, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) kapittel 1. Lovendringen fikk virkning fra og med inntektsåret 2006. Denne utvidelsen av fritaksmetoden innebærer behov for tilpasninger i rederiskattereglene. I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) under avsnitt 19.5.1 varslet departementet at en ville vurdere å komme med forslag til endringer i rederiskatteordningen med sikte på å tilpasse ordningen til fritaksmetoden for andeler i deltakerlignede selskaper.

Departementet foreslår i denne proposisjonen at konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved inntreden i ordningen skal justeres for forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi for andeler i deltakerlignede selskaper som er omfattet av fritaksmetoden. Videre foreslås at konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt skal reguleres med differansen mellom utgangsverdi og beregnet skattemessig verdi ved realisasjon av andeler i deltakerlignende selskap som er omfattet av fritaksmetoden. Det foreslås også at reglene om inntektsoppgjøret ved uttreden av rederiskatteordningen endres slik at andeler i deltakerlignede selskaper

som er omfattet av fritaksmetoden tas med i utgangsverdien med beregnet skattemessig verdi.

Ved utformingen av forslagene til endringer for selskap som eier andeler i et deltakerlignet selskap, har departementet lagt vekt på at rederibeskattede deltakere og ordinært beskattede deltakere i så stor utstrekning som mulig skal likebehandles, slik at rederibeskattede deltakere skal få den samme skattebelastning som om de hadde vært ordinært beskattet, hvis en ser bort fra den skatteutsettelse for løpende driftsinntekter som ligger i rederiskatteordningen.

For aksjer i såkalte pool-samarbeid som er omfattet av fritaksmetoden foreslås det å presisere at disse skal behandles på samme måte som finansielle eiendeler som er omfattet av fritaksmetoden, med hensyn til reglene om konto for skattlagt inntekt og inntektsoppgjøret ved uttreden av rederiskatteordningen.

For aksjer i NOKUS-selskaper (norsk-kontrollert utenlandsk selskap i lavskattland) foreslås ingen endringer i denne proposisjonen. Departementet er imidlertid i startfasen av en bred gjennomgang av NOKUS-reglene, hvor vurderingen av virkningen av EF-domstolens avgjørelse i sak C-196/04 *Cadbury Schweppes* er gitt prioritet. I forbindelse med denne gjennomgangen vil departementet vurdere behovet for tilpasninger i rederiskatteordningen med hensyn til aksjer i selskaper som NOKUS-beskattes etter gjeldende bestemmelser.

2.2 Gjeldende rett

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som oppfyller nærmere fastsatte vilkår, kan velge å bli beskattet etter de særskilte rederibeskatningsreglene i skatteloven §§ 8-10 til 8-20.

Inntekter som opptjenes av selskaper innenfor rederiskatteordningen er i hovedregelen fritatt fra ordinær beskatning, jf. skatteloven § 8-15 første ledd. Unntak gjelder for selskapets netto finansinntekter, som beskattes på vanlig måte, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd.

Skattefritaket gjelder bare så lenge inntekten holdes innenfor selskaper som er omfattet av rederiskatteordningen. Når særskilt beskattet rederiselskap deler ut ubeskattet inntekt til eiere utenfor rederiskatteordningen, beskattes inntekten med 28 prosent på selskapets hånd, jf. skatteloven § 8-15 femte ledd. Ved uttreden fra rederiskatteordningen skal det foretas et inntektsoppgjør som medfører at selskapets ubeskattede inntekt kommer til beskatning, jf. skatteloven § 8-17 annet ledd. Utgangsverdien ved inntektsoppgjøret skal i hovedregelen fastsettes til markedsverdien av selskapets eiendeler med fradrag for gjeld, mens inngangsverdien settes lik beskattet kapital, jf. henholdsvis annet og tredje punktum i skatteloven § 8-17 annet ledd. Den beregnede gevinsten eller det beregnede tapet skal føres på selskapets gevinst- og tapskonto, noe som innebærer en inntektsføring eller fradragsføring med 20 prosent av gjestående gevinst eller tap per år.

For å holde rede på størrelsen tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet så lenge det er innenfor ordningen, er selskapet pålagt å føre en særskilt konto for denne størrelsen, jf. skatteloven § 8-15 tredje ledd. Den inngående saldoen på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt i inntredenåret settes, for selskap som ikke er nystiftet, lik selskapets totale egenkapital med fradrag for innbetalt aksjekapital og overkurs, og korrigert for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, jf. skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum. Dette innebærer at de skattemessige verdier i selskapet, utover innbetalt aksjekapital og overkurs, framkommer på kontoen ved inntreden.

Dersom selskapet ved inntreden eier aksjer i et annet selskap, kan det være RISK-beløp fra tidligere år knyttet til disse aksjene. Slike RISK-beløp tas ikke i betraktning ved etableringen av konto for skattlagt inntekt (om aksjer omfattet av fritaksmetoden, se nedenfor under avsnitt 2.3.1).

For andeler i deltakerlignede selskaper vil det normalt være en differanse mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi av andelen. Den skattemessige verdien for andeler i deltakerlignende selskaper tilsvarer deltakerens andel av det deltakerlignede selskapets skattemessige verdier, men korrigert for individuelle skatteposisjoner som vedrører andelen, for eksempel over- eller underpris og framførbare underskudd på grunn av fradragsrammen for kommandittselskaper. Differansen mellom skattemessig og regnskapsmessig verdi av andeler i deltakerlignede selskaper ville fram til og med inntektsåret 2005 framkomme som en midlertidig forskjell. Fra og med inntektsåret

2006 vil det imidlertid for andeler i deltakerlignede selskaper som omfattes av fritaksmetoden normalt ikke lenger føres midlertidige forskjeller, jf. avsnitt 2.3.1 nedenfor.

Mens selskapet er innenfor rederiskatteordningen, skal skattepliktige inntekter legges til kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt, mens utlignet skatt og utdelinger bestående av beskattet inntekt trekkes fra. Utdeling av beskattet inntekt fra et selskap innenfor ordningen til et annet, legges til konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt i det mottakende selskapet.

Innføringen av fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren nødvendiggjorde endringer i reglene om konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt. For å hindre at realiserte finansinntekter og -tap knyttet til aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden blir beskattet ved utbytteutdeling fra det rederibeskattede selskapet eller at de kommer til beskatning/fradrag ved uttreden av rederiskatteordningen, ble det vedtatt en endring slik at konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt skal reguleres med finansinntekter og tap som er unntatt fra beskatning eller fradragsføring etter skatteloven § 2-38, og for gevinst og tap ved realisasjon av aksjer i underliggende rederibeskattet selskap, jf. skatteloven § 8-15 tredje ledd femte og sjette punktum.

Det følger av overgangsregel A til endringen i § 8-15 tredje ledd at RISK-beløp ikke skal tas i betraktning ved regulering av konto for tilbakeholdt beskattet inntekt med gevinst/tap som er realisert i perioden fra og med 26. mars 2004 til og med 31. desember 2005. Det samme vil gjelde der gevinsten/tapet er realisert etter avviklingen av RISK-metoden fra og med inntektsåret 2006. Det vises til omtalen av disse endringene i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.8.1 (v).

Det ble også gjort endringer i bestemmelsene om uttreden av rederiskatteordningen. For å unngå et skatteoppgjør for selskapenes urealiserte gevinst/tap på finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden ved uttreden av rederiskatteordningen, ble det gjort en endring i skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum, slik at disse eiendelene medregnes i utgangsverdien med sin kostpris. Med kostpris menes skattemessig kostpris, men slik at eventuelle RISK-beløp for aksjer ikke tas i betraktning. Det vises til omtalen av disse endringene i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.8.1 (vi).

Endringene i rederiskatteordningen som ble gjort i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden for aksjer mv. omfattet ikke aksjer i NOKUS-selskaper. For aksjer i slike selskaper skal det ikke reguleres for gevinst eller tap ved realisasjon, og

aksjene skal medregnes i utgangsverdien ved inntektsoppgjøret ved uttreden med sin markedsverdi.

2.3 Departementets vurderinger

2.3.1 Etablering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt

I dette avsnittet foreslås endringer i bestemmelsene om etablering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt for selskaper som eier eiendeler som omfattes av skattefritaket ved realisasjon etter skatteloven § 2-38. Dette kan gjelde eierandeler i aksjeselskaper og lignende, derivater med aksjer mv. som underliggende objekt og andeler i deltakerlignede selskaper, jf. skatteloven § 2-38 annet ledd.

Skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum gir anvisning på hvordan konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt skal fastsettes for selskaper som trer inn i rederiskatteordningen. Etter bestemmelsen skal inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt settes lik aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets totale egenkapital, med fradrag for innbetalt aksjekapital og overkurs, og korrigert for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessige verdier. Formålet med bestemmelsen er å komme fram til hvilke skattlagte verdier selskapet tar med seg inn i ordningen.

For et selskap som trådte inn i rederiskatteordningen før innføringen av fritaksmetoden for aksjer mv. (dvs. at selskapet trådte inn 1. januar 2004 eller tidligere), ble verdien av aksjer mv. tillagt konto for beskattet inntekt med sin skattemessige kostpris på inntredetidspunktet, uten regulering for eventuelle RISK-beløp, jf. avsnitt 2.2.

Tilsvarende ble andeler i deltakerlignende selskaper, før utvidelsen av fritaksmetoden til å gjelde tilfeller der et aksjeselskap realiserer slike andeler (dvs. at selskapet trådte inn 1. januar 2005 eller tidligere), tillagt konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt med andelenes skattemessige verdi på inntredetidspunktet. Den skattemessige verdien av andelen gjenspeiler hva som er skattlagt kapital knyttet til andelen i det deltakerlignede selskapet ved inntreden. Dette tilsvarende som nevnt i avsnitt 2.2 deltakerens andel av de skattemessige verdiene i det deltakerlignede selskapet, men korrigert for individuelle posisjoner som for eksempel over eller underpris og framførbare underskudd på grunn av fradragssrammen for kommandittselskaper.

Etter innføringen av fritaksmetoden vil det normalt ikke lenger bli ført midlertidige forskjeller for eiendeler som omfattes av metoden. Eiendeler som omfattes av fritaksmetoden vil derfor etter gjeldende bestemmelser bli tillagt konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt med den verdi eiendelene utgjør av den regnskapsmessige egenkapitalen. Den regnskapsmessige verdien kan for aksjer i visse tilfeller avvike fra den skattemessige verdien, blant annet som følge av at den regnskapsmessige verdien på aksjer mv. kan skrives opp eller ned, jf. regnskapsloven (lov 17. juli 1998 nr. 56) kapittel 5. For andeler i deltakerlignede selskaper vil den regnskapsmessige verdien i praksis alltid være en annen enn den skattemessige verdien. Dette fordi de skattemessige og regnskapsmessige verdier for det deltakerlignede selskapet normalt vil være forskjellige, eller fordi eierselskapet fører andelen i sitt regnskap etter kostprismetoden. Den verdien en aksje, andel eller lignende blir tillagt konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt med etter gjeldende rett, kan således avvike fra hva som er eiendelens skattemessige verdi.

Som nevnt under avsnitt 2.2, ble det i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden for aksjer mv. foretatt endringer i bestemmelsene om inntektsoppgjøret ved uttreden av rederiskatteordningen (jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.8.1 (vi) og lov 10. desember 2004 nr. 77). Etter endringene skal aksjer mv. som ville vært fritatt for beskatning ved realisasjon etter skatteloven § 2-38 tas med i utgangsverdien ved inntektsoppgjøret med sin skattemessige kostpris.

Under avsnitt 2.3.3 nedenfor foreslås det endringer i reglene om beregning av utgangsverdi for andeler i deltakerlignede selskaper ved inntektsoppgjøret ved uttreden fra rederiskatteordningen. Forslaget innebærer at utgangsverdien for andeler i deltakerlignede selskaper skal medregnes til utgangsverdien ved inntektsoppgjøret med andelens beregnede skattemessige verdi.

Det ovennevnte innebærer at dersom eiendeler som omfattes av fritaksmetoden tillegges konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt med sin regnskapsmessige verdi, og denne verdien er høyere enn eiendelens skattemessige verdi, vil differansen mellom regnskapsmessig verdi og skattemessig verdi ved inntreden komme til fradrag ved inntektsoppgjøret ved uttreden, det vil si at den tilsvarende delen av opptjent og ubeskattet driftsinntekt vil bli endelig skattefri på selskapets hånd. Motsatt vil det i tilfeller der regnskapsmessig verdi er lavere enn skattemessig verdi ved inntreden, skje en beskatning av denne differansen ved uttreden.

Disse effektene er ikke i samsvar med forutsetningene for fritaksmetoden og rederiskatteordningen.

Det er på denne bakgrunn nødvendig å endre bestemmelsene om etablering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt, slik at aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper mv. i alle tilfeller skal tillegges konto for skattlagt inntekt med sin skattemessige verdi på inntredetidspunktet.

Departementet foreslår derfor at skatteloven § 8-15 tredje ledd endres slik at konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved inntreden i ordningen skal reguleres med differanse mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi for eiendeler omfattet av fritaksmetoden.

Den skattemessige verdien av en andel i et deltakerlignet selskap vil tilsvare deltakerens andel av det deltakerlignede selskapets skattemessige verdier ved inntreden, men korrigert for individuelle skatteposisjoner som vedrører andelen, for eksempel over- eller underpris og framførbare underskudd på grunn av fradragsrammen for kommandittselskaper. Fra og med inntektsåret 2006 beregnes det ikke lenger over- eller underpris ved kjøp av andeler i deltakerlignede selskaper som ikke er kommandittselskaper. Dette innebærer at over- eller underpris for andeler i deltakerlignede selskaper som ikke er kommandittselskaper må fastsettes særskilt ved inntreden i rederiskatteordningen, der andelen er kjøpt i 2006 eller senere.

Det vil i noen tilfeller kunne oppstå midlertidige forskjeller knyttet til andeler i deltakerlignede selskaper også etter utvidelsen av fritaksmetoden til å gjelde tilfeller der et aksjeselskap realiserer en andel i et deltakerlignet selskap fra og med inntektsåret 2006. I slike tilfeller må det påses at konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ikke korrigeres for den midlertidige forskjellen to ganger, ved at den inngår både i korrigeringen for egenkapitalandel av midlertidige forskjeller etter skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum og ved korrigeringen for differanse mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi av andelen som beskrevet ovenfor. Sagt på en annen måte er det den skattemessige verdien av andelen, beregnet etter de prinsipper som gjaldt før utvidelsen av fritaksmetoden til å gjelde tilfeller der et aksjeselskap realiserer en andel i et deltakerlignet selskap, som skal tillegges konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved inntreden i rederiskatteordningen.

Inntreden i rederiskatteordningen skjer alltid med virkning fra og med 1. januar i et inntektsår. Endringene i bestemmelsene om etablering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt foreslås å tre i kraft med virkning for selskap som trer inn i ordningen 1. januar 2006 eller senere. Bare et fåtall

selskaper har trådt inn i rederiskatteordningen 1. januar 2005, og etter det departementet kjenner til er problemstillingen med forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi på inntredetidspunktet for aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden ikke aktuell for disse selskapene. For andeler i deltakerlignede selskaper vil problemstillingen under enhver omstendighet ikke være aktuell tidligere enn 1. januar 2006.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-15 tredje ledd.

2.3.2 Regulering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper

Som nevnt under avsnitt 2.2, ble det i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden for aksjer mv. foretatt endringer i bestemmelsene i skatteloven § 8-15 tredje ledd, slik at konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt skal reguleres med finansinntekter og -tap som er unntatt fra beskatning eller fradragsføring etter skatteloven § 2-38, og for gevinst og tap ved realisasjon av aksjer i underliggende rederibeskattet selskap (jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.8.1 (v) og lov 10. desember 2004 nr. 77).

Gevinst/tap på andeler i deltakerlignede selskaper omfattes ikke av skatteloven § 8-15 tredje ledd femte punktum. Etter utvidelsen av fritaksmetoden til å omfatte tilfeller der aksjeselskaper realiserer andeler i deltakerlignede selskaper med virkning fra og med 2006 er det imidlertid behov for endringer slik at konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt reguleres også ved realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper som omfattes av fritaksmetoden.

Den løpende driftsinntekten i et deltakerlignet selskap vil, for en *ordinært* beskattet deltaker, ha blitt beskattet løpende. Slike løpende inntekter vil, dersom de beholdes i selskapet, ha blitt lagt til den skattemessige verdien av andelen. Ved realisasjon av andelen i det deltakerlignede selskapet vil beregnet gevinst derfor kun gjenspeile verdistigning/-tap knyttet til driftsmidlene i selskapet. På grunn av fritaksmetoden vil denne verdistigningen/-tapet ikke komme til beskatning/fradrag på den selgende deltakers hånd. Først ved oppløsning av det deltakerlignede selskapet eller ved realisasjon av driftsmidlene vil verdistigningen/-tapet knyttet til driftsmidlene komme til beskatning/fradrag, for den deltaker som eier andelen på dette tidspunktet.

I motsetning til situasjonen for en ordinært beskattet deltaker, vil andelen av den løpende

driftsinntekten som faller på en *rederibeskattet* deltaker, ikke ha vært gjenstand for løpende beskatning. Denne inntekten skal komme til beskatning når den selgende deltakeren senere trer ut av ordningen eller deler ut utbytte. Ved salg av andel i deltakerlignet selskap må det derfor ikke foretas noen regulering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt med verdistigning på andelen som skyldes opptjent ubeskattet driftsinntekt i det deltakerlignede selskapet. Tilsvarende må det ikke reguleres for verditap på andelen som skyldes driftsunderskudd i det deltakerlignede selskapet. Det må imidlertid reguleres for verdistigning/-tap på andelen som skyldes verdistigning/-tap på driftsmidlene i det deltakerlignede selskapet. Dette fordi verdistigningen/-tapet på driftsmidlene i det deltakerlignede selskapet ikke skal komme til beskatning/fradrag før driftsmidlene selges eller det deltakerlignende selskapet oppløses, og da på den skattyter som eier andelen på dette tidspunktet.

En framgangsmåte som beskrevet over, dvs. at bare latent gevinst/tap som knytter seg til verdistigning på driftsmidler i et deltakerlignet selskap skal legges til/trekkes fra konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved realisasjon av andelen, sikrer at beskatningen som knytter seg til verdistigning/-tap for driftsmidler blir den samme, uansett om deltakeren er rederibeskattet eller ordinært beskattet.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet at konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt reguleres med differansen mellom utgangsverdien og beregnet skattemessig verdi av andelen på realisasjonstidspunktet.

Hvor det deltakerlignede selskapet på realisasjonstidspunktet også har deltakere utenfor ordningen med skatteplikt til Norge, skal den skattemessige verdien av andelen på realisasjonstidspunktet settes til deltakerens andel av de skattemessige verdier som er beregnet for selskapet, men korrigert for individuelle posisjoner som for eksempel over- eller underpris og framførbare underskudd på grunn av fradragsrammen for kommandittselskaper.

I tilfeller hvor det deltakerlignede selskapet på tidspunktet for realisasjon ikke har deltakere utenfor ordningen med skatteplikt til Norge, vil det ikke foreligge skattemessige verdier for selskapet som kan danne utgangspunkt for beregning av andelens skattemessig verdi. For å beregne den skattemessige verdien for andelen i slike tilfeller må det tas utgangspunkt i deltakerens andel av den bokførte verdien av finansaktiva og gjeld og deltakerens andel av en beregnet nedskrevet verdi av

driftsmidler. Det må så korrigeres for individuelle skatteposisjoner, herunder over- eller underpris og framførbare underskudd på grunn av fradragsrammen for kommandittselskaper. For en deltaker som har ervervet andelen i den perioden deltakeren var innenfor rederiskatteordningen, vil over- eller underpris måtte beregnes som differansen mellom kjøpesummen og en beregnet skattemessig verdi på kjøpstidspunktet som beskrevet ovenfor.

For det tilfelle at det skulle vise seg å bli behov for å fastsette nærmere regler om beregning av skattemessig verdi, foreslås det at departementet gis forskriftshjemmel til å fastsette slike regler.

For å sikre at verdistigning/-tap på driftsmidler i det deltakerlignede selskapet kommer til beskatning/fradrag for senere deltaker, må de nedskrevne verdiene av selskapets driftsmidler som er beregnet etter foregående avsnitt videreføres for denne kjøperen av andelen, dvs. at det ikke skal fastsettes nye skattemessige verdier på grunnlag av markedsverdier på realisasjonstidspunktet for en eventuell kjøper utenfor ordningen. Departementet foreslår å lovfeste dette i skatteloven § 8-15 tredje ledd.

I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.8.1 (v) vedrørende korrigerende av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved realisasjon av aksjer mv., uttalte departementet at den der foreslåtte regel om regulering av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt med gevinst knyttet til realisasjon av aksjer mv., kunne gi skattemessige incentiver til at selskap innenfor rederiskatteordningen overdrar aksjer omfattet av fritaksmetoden til nærstående. For å motvirke slike tilpasningsmuligheter ble det innført et unntak, slik at gevinst ved overføring av aksjer mv. til nærstående, ikke skal føres på konto for beskattet inntekt, jf. § 8-15 tredje ledd sjuende, åttende og niende punktum. Tilsvarende hensyn gjør seg gjeldende ved overføring av andeler i deltakerlignende selskaper til nærstående. Det foreslås derfor at unntaket for overføring til nærstående skal gjelde også ved realisasjon av andeler i deltakerlignende selskaper. Det vises til de vurderingene som framkommer i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.8.1 (v).

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-15 tredje ledd.

2.3.3 Inntektsoppgjøret ved uttreden for selskaper som har andeler i deltakerlignede selskaper

Ved uttreden av rederiskatteordningen skal det foretas et inntektsoppgjør, jf. skatteloven § 8-17

annet ledd. Utgangsverdien ved dette inntektsoppgjøret fastsettes til summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler som ville vært fritatt for beskatning etter fritaksmetoden, kostpris for aksjer i rederibeskattede selskap og markedspris for selskapets øvrige eiendeler, jf. skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum.

Andel i deltakerlignet selskap omfattes ikke av begrepet «finansiell eiendel» i skatteloven § 8-17 annet ledd annet punktum. Andeler i deltakerlignede selskaper skal derfor etter gjeldende rett medregnes i utgangsverdien ved inntektsoppgjøret med sin markedsverdi. Dette innebærer at det ved uttreden skjer et oppgjør for driftsinntekter som har vært opptjent gjennom underliggende deltakerlignede selskaper, og som har vært fritatt for løpende beskatning. Dette er i samsvar med de bærende hensyn for reglene om inntektsoppgjøret. Ved å medregne markedsverdien for andelen i inntektsoppgjøret vil imidlertid også verdistigning knyttet til driftsmidler i det deltakerlignede selskapet komme til beskatning ved uttreden. Tilsvarende vil tap knyttet til driftsmidler i det deltakerlignede selskapet komme til fradrag.

Etter gjeldende regler vil selskaper etter uttreden av rederiskatteordningen få anledning til å avskrive sine driftsmidler i form av skip, rigger mv. med 14 prosent av gjenstående saldo per år, jf. skatteloven § 14-43 første ledd bokstav e. Avskrivningsgrunnlaget skal som hovedregel fastsettes på grunnlag av driftsmidlenes markedsverdi ved uttreden.

Unntak fra regelen om at avskrivningsgrunnlaget skal fastsettes på grunnlag av driftsmidlenes markedsverdi ved uttreden gjelder der et selskap eier et driftsmiddel gjennom et deltakerlignet selskap, og det er fastsatt et avskrivningsgrunnlag for driftsmiddelet til bruk ved fastsettelsen av inntekt fra det deltakerlignede selskapet for deltakere utenfor rederiskatteordningen. I slike tilfeller skal det ikke fastsettes et nytt avskrivningsgrunnlag på grunnlag av markedsverdien ved uttreden.

Etter tidligere regler (fram til og med inntektsåret 2005) ville imidlertid differansen mellom deltakerens andel av avskrivningsgrunnlaget ved uttreden og deltakerens andel av markedsverdien for driftsmiddelet ved uttreden framkomme som over- eller underpris for andelen. Etter utvidelsen av fritaksmetodens anvendelsesområde med virkning fra og med inntektsåret 2006 til å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i et deltakerlignet selskap, vil en eventuell differanse mellom deltakerens andel av avskrivningsgrunnlaget og deltakerens andel av markedsverdien for driftsmiddelet ved uttreden av rederiskatteordningen

ikke lenger framkomme som en over- eller underpris for andelen.

I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) avsnitt 19.5.1 uttalte Finansdepartementet at en ville vurdere nærmere om utvidelsen av fritaksmetoden til å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i et deltakerlignet selskap gir grunn til å foreslå endringer i bestemmelsene i skatteloven § 8-17 om beregning av gevinst eller tap ved uttreden av rederiskatteordningen.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet at bestemmelsene om inntektsoppgjøret ved uttreden fra rederiskatteordningen endres, slik at andeler i deltakerlignede selskaper omfattet av fritaksmetoden medregnes i utgangsverdien med en beregnet skattemessig verdi. Dette sikrer at driftsinntekter som er opptjent gjennom det deltakerlignede selskapet kommer til beskatning ved uttreden. Samtidig vil verdistigning eller -tap på driftsmidler ikke komme til beskatning eller fradrag ved uttreden. På dette punktet innebærer den løsning som foreslås en likestilling av deltakere henholdsvis innenfor og utenfor rederiskatteordningen, ved at verdistigning og -tap på driftsmidler i det deltakerlignede selskapet kommer til beskatning eller fradrag på den deltaker som eier andelen ved salg av driftsmidlene eller ved oppløsning av selskapet.

Den skattemessige verdien av andelen i et deltakerlignet selskap vil for en ordinært beskattet deltaker svare til deltakerens andel av de skattemessige verdiene i selskapet, korrigert for individuelle skatteposisjoner, for eksempel over- eller underpris og framførbare underskudd på grunn av fradragsrammen for kommandittselskaper. Hvor det deltakerlignede selskapet på uttredetidspunktet også har deltakere utenfor rederiskatteordningen med ordinær skatteplikt til Norge, vil den skattemessige verdien av andelen for deltakeren som trer ut av ordningen fastsettes med utgangspunkt i de skattemessige verdiene i det deltakerlignede selskapet som er beregnet til bruk for ligningen av de ordinært beskattede deltakerne, korrigert for individuelle skatteposisjoner.

I tilfeller hvor det deltakerlignede selskapet ikke har deltakere utenfor ordningen med ordinær skatteplikt til Norge på uttredetidspunktet, vil det ikke foreligge skattemessige verdier for det deltakerlignede selskapet som kan danne utgangspunkt for beregning av andelens skattemessige verdi. For å beregne en skattemessig verdi for andelen må det i slike tilfeller tas utgangspunkt i bokført verdi av finansaktiva og gjeld i det deltakerlignede selskapet, og en beregnet nedskrevet verdi av det deltakerlignede selskapets driftsmidler. Det må

også her tas hensyn til deltakerens individuelle skatteposisjoner. For det tilfelle at det skulle vise seg å bli behov for å utforme nærmere regler om beregning av skattemessig verdi av andeler, foreslås det at departementet gis forskriftshjemmel til å gi slike regler.

Beregningen av skattemessig verdi for andelen som beskrevet i de to foregående avsnittene, skjer på samme måte som ved beregning av skattemessige verdi ved realisasjon av andel, jf. avsnitt 2.3.2.

Der det er beregnet en skattemessig verdi for andelen som beskrevet over, og det på tidspunktet for uttreden ikke er andre deltakere med ordinær skatteplikt til Norge, må de beregnede nedskrevne verdiene av driftsmidlene videreføres i det deltakerlignede selskapet etter uttreden (jf. den tilsvarende problemstillingen ved realisasjon av andel som er omtalt under avsnitt 2.3.2). Dette for å sikre at latent gevinst/tap på uttredentidspunktet tas i betraktning ved et senere gevinst-/tapsoppgjør for driftsmidlene. Det foreslås at dette presiseres i skatteloven § 8-17 annet ledd.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-17 annet ledd.

2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

De endringer som foreslås i kapitlet her innebærer at det i enkelte tilfeller må beregnes skattemessige verdier for deltakerlignede selskaper, der slike verdier ikke foreligger. Forslagene vil derfor kunne føre til noe merarbeid for skattytere og skatteetaten.

Det antas at endringene som foreslås ikke vil ha provenyvirksomheter, utover de provenyvirksomheter som ble anslått i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden for aksjer mv. og for andeler i deltakerlignede selskaper, og som forutsetningsvis innbefattet virkningen av fritaksmetoden for selskaper som beskattes innenfor den særlige redetriskeordningen.

2.5 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

3 Endret beregningsmåte for skattefritt hyretillegg for sjøfolk

3.1 Innledning og gjeldende rett

Hyretillegg er en kontant ytelse som skal dekke ugifter til kost i arbeidstakerens friperioder. I utgangspunktet er derfor hyretillegg en skattepliktig ytelse. I forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2006 vedtok Stortinget at tariffmessig hyretillegg for egen kost skulle gjøres skattefritt fra 1. juli 2006, oppad begrenset til 1 375 kroner per måned, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav e nr. 1 første strekpunkt. Hyretillegg utover dette er skattepliktig som arbeidsinntekt. Beløpsbegrensningen var ment å skulle sikre at fritaket ikke skulle utvides i forhold til det fritaket for tariffmessig hyretillegg som gjaldt til og med inntektsåret 2005, se Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga kapittel 7.

Departementet er gjort kjent med at det har oppstått tvil om det skattefrie beløpet skal forstås som et fast beløp per måned, eller om man skal anse beløpet som et gjennomsnittsbetrag året sett under ett. Med sistnevnte løsning ville man kunne utbetale et høyere skattefritt beløp enn 1 375 kroner i én måned såfremt hyretillegg på årsbasis ikke overstiger 16 500 kroner (12 x 1 375). Departementet foreslår en presisering av lovteksten slik at det klart framgår at det skattefrie beløpet skal gjelde per inntektsår, men med forholdsmessig reduksjon dersom skattyter ikke har vært ansatt hele året.

3.2 Departementets vurderinger og forslag

Fritaket fra 2006 ble utformet ut fra en forutsetning om at hyretillegget ble betalt ut med like store beløp per måned. Departementet har imidlertid

blitt gjort oppmerksom på at en del arbeidsgivere praktiserer avvikende ordninger. Et fast skattefritt beløp per måned kan da lede til en noe vilkårlig skattlegging av arbeidstakerne, alt etter hvilken turnus som anvendes og hvordan arbeidsgiveren har innrettet sine lønnsrutiner. Departementet legger til grunn at en slik forskjellsbehandling ikke var tilsiktet. Departementet har derfor i brev av 14. november 2006 til Skattedirektoratet bedt om at skattefritaket beregnes på årsbasis eventuelt med forholdsmessig reduksjon for dem som ikke har vært ansatt om bord hele inntektsåret.

Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig å presisere lovteksten slik at det framgår klart at beløpsbegrensningen skal gjelde per inntektsår, og at arbeidstakere som bare har arbeidet på skip deler av året skal få det skattefrie beløpet forholdsmessig avkortet. Dette foreslås gjort ved at fritaksbeløpet avkortes med antall dager i inntektsåret arbeidstakeren ikke har vært ansatt om bord.

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

Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med 1. juli 2006.

3.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget vil ikke ha provenymessige konsekvenser utover de beregninger som ble gjort i tilknytning til revidert nasjonalbudsjett, se Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv. avsnitt 7.3.4.

Departementet antar at forslaget heller ikke vil ha administrative konsekvenser av betydning.

4 Justering av innberetningsreglene for barnepasskostnader

Det foreslås en mindre justering i ligningsloven § 6-6 bokstav e om innberetning av barnepasskostnader. Justeringen innebærer at denne bestemmelsen blir bedre tilpasset skattelovens regler om fradagsrett for barnepasskostnader.

Etter skatteloven § 14-2 annet ledd skal kostnader, når ikke annet er bestemt, tidfestes i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke kostnaden, det vil si etter realisasjonsprinsippet.

Skatteloven § 6-48 gir rett til foreldrefradrag for kostnader til pass og stell av barn. For å oppnå foreldrefradraget, må skattyter legitimere at kostnaden enten er betalt eller at det foreligger en forpliktelse til å betale.

For foreldrefradrag er det ikke bestemt noen særregel om tidfesting. Barnepasskostnader er således ikke nevnt i skatteloven § 14-3 tredje ledd om fradrag som følger kontantprinsippet. Slike kostnader er heller ikke særskilt unntatt fra realisasjonsprinsippet i medhold av noen annen bestemmelse i skatteloven kapittel 14. Følgelig er det hovedregelen om tidfesting etter realisasjonsprinsippet som gjelder. Dette innebærer at kostnadene til barnepass skal tidfestes i det året en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke kostnaden oppstår. Det skal altså gis fradrag for kostnader som er påløpt, uavhengig av om de er betalt. Barnepasskostnadene påløper etter hvert som motytelsen presteres, dvs. når pass av barnet finner sted.

Etter ligningsloven § 6-6 bokstav e skal imidlertid institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn, gi oppgave til ligningsmyndighetene over betaling mottatt fra foreldre og andre foresatte. Etter denne bestemmelsen er det altså det mottatte beløp som skal innberettes, og ikke den kostnaden som skattyter er pliktig til å betale. Konsekvensen av dette er at det for det enkelte år kan bli innberettet et annet beløp enn det som er fradagsberettiget i dette året.

Innrapportering av grunnlagsdata bør i minst mulig grad medføre behov for etterfølgende korrigeringer av beregningsgrunnlaget. Følgelig er det uheldig at reglene for innrapportering av barnepasskostnader ikke samsvarer med de materielle skattereglene med hensyn til tidfesting av slike kostnader.

Departementet foreslår derfor at innberetningsreglene for kostnader ved pass og stell av barn endres, slik at de kommer i overensstemmelse med det som følger av de materielle skattereglene om tidfesting av slike kostnader. Det vises til forslag om endring av ligningsloven § 6-6 bokstav e. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007. Forslaget antas ikke å ha provenymessige eller administrative kostnader av betydning. Det foreslås en egen overgangsbestemmelse for inntektsåret 2007 for å sikre korrekt fradrag ved overgangen fra kontantprinsippet til realisasjonsprinsippet.

5 Beskatning av bonus fra samvirkeforetak utdelt i 2006

Fra og med inntektsåret 2006 skal utbytte fra aksjeselskaper og likestilte selskaper beskattes etter skjermingsmetoden for aksjonærer. Som likestilt selskap regnes blant annet samvirkeforetak, jf. skatteloven § 10-1 første ledd, jf. § 2-2 første ledd bokstav d.

Etter skatteloven § 10-11 sjette ledd skal bonus som nevnt i § 10-50 ikke regnes som utbytte. Sistnevnte bestemmelse gir samvirkeforetakene fradragsrett for bonusutbetalinger som har grunnlag i samvirkeforetakets inntekt av omsetning med egne medlemmer. Et samvirkeforetak kan også dele ut bonus ut over samvirkeforetakets inntekt av omsetning med medlemmene. Slik bonus omfattes ikke av fradragsretten etter skatteloven § 10-50, og den omfattes etter departementets syn heller ikke av unntaket i skatteloven § 10-11 sjette ledd. Slike utdelinger skal således behandles som utbytte hos mottaker.

Før inntektsåret 2006 var utbytte reelt sett skattefritt som følge av godtgjørelsesmetoden. Beskatning av ikke-fradragsberettigede bonusutbetalinger fra samvirkeforetak var derfor lite aktuelt før skjermingsmetoden for aksjonærer ble innført, og det fantes heller ingen regler om innberetning av bonusutbetalinger fra samvirkeforetak. Ligningsloven ble derfor endret med virkning fra 1. januar 2006, slik at også samvirkeforetak har plikt til å levere kontrollopplysninger om andelseierne i foretaket. I den forbindelse sendte Skattedirektoratet ut et høringsnotat i mars d.å., med utkast til forskrift om levering av ligningsoppgaver fra samvirkeforetak til ligningsmyndighetene. I høringsrunden framgikk det at beskatning av bonusutbetalinger fra samvirkeforetak, vil medføre store praktiske problemer for samvirkeforetakene og deres medlemmer.

Bonus som utbetales i 2006, på bakgrunn av medlemmenes handel med foretaket i 2005, kan enten være forhåndsgarantert eller fastsatt etterskuddsvis. Mottatt bonus fra samvirkeforetak skal tidfestes etter realisasjonsprinsippet. Dette tilsier at forhåndsgarantert bonus tidfestes etter hvert som det enkelte medlem handler med samvirkeforetaket. Forhåndsgarantert bonus opptjent i

løpet av inntektsåret 2005, skal således tidfestes i 2005, og kommer ikke til beskatning i 2006.

Ikke-forhåndsgaranterte bonusutbetalinger skal derimot tidfestes når foretaket beslutter å dele ut bonus. Ikke-forhåndsgarantert bonus som er utbetalt i 2006, skal dermed normalt tidfestet i 2006. I den grad slike bonusutbetalinger overstiger foretakets inntekt av omsetning med medlemmene, skal de i utgangspunktet beskattes etter skjermingsmetoden for aksjonærer.

Departementet antar imidlertid at etterskuddsvis fastsatte bonusutbetalinger sjelden overstiger samvirkeforetakenes fradragsrett etter skatteloven § 10-50. Av bonusutbetalinger som skriver seg fra foretakets inntekt av omsetning med egne medlemmer i 2005, vil det således kun være et fåtall bonusutbetalinger som vil komme til beskatning etter skjermingsmetoden for aksjonærer i 2006.

Departementet har vurdert ulike løsninger for å redusere de praktiske problemene forbundet med innberetning og utbyttebeskatning av bonusutbetalinger som overstiger foretakenes inntekt av omsetning med egne medlemmer. Etter departementets syn taler mye for at forhåndsgarantert og ikke-forhåndsgarantert utbytte tidfestes samme år. Dette tilsier at det innføres en særregel som innebærer at forhåndsgarantert utbytte tidfestes året etter opptjeningsåret. Departementet tar sikte på å sende ut et høringsnotat tidlig neste år, med forslag til løsninger som kan bidra til å lette de administrative utfordringer beskatningen av bonusutbetalinger fra samvirkeforetak kan medføre. I den forbindelse vil det også bli foreslått nye tidfestingsregler for forhåndsgarantert bonus fra samvirkeforetak, slik at også forhåndsgarantert utbytte vil bli tidfestet i utbetalingsåret. Det vil bli foreslått at denne endringen får virkning for forhåndsgarantert bonus opptjent i 2006.

Departementet legger til grunn at med en slik endring av reglene for tidfesting av forhåndsgarantert utbytte, vil det være svært få bonusutbetalinger som vil være gjenstand for utbyttebeskatning i 2006. Sett hen til dette, og på bakgrunn av de praktiske problemer innberetning av slike bonuser vil by på, bør innberetning og skatlegging av bonus

ut over foretakets inntekt av omsetning med medlemmene kunne unnlates for 2006. Departementet tar som nevnt sikte på å fremme forslag til endringer som vil bidra til å løse de praktiske problemene

ved beskatning av bonusutbetalinger fra slik overskytende foretaksinntekt fra og med inntektsåret 2007.

6 Oppretting av lovtekst

6.1 Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b

Etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b er det skattefritak for tilskudd til livsopphold mv. under deltakelse i arbeidsmarkedstiltak og tilskudd i forbindelse med yrkesrettet attføring. Disse tilskuddene har vært gitt med hjemmel i sysselsettingsloven av 27. juni 1947 nr. 9 kapittel III, og skatteloven § 5-15 viser derfor til disse bestemmelsene i sysselsettingsloven. Sysselsettingsloven er imidlertid opphevet, og det er behov for å korrigere henvisningene fra skatteloven. Med virkning fra 1. juli 2005 er sysselsettingsloven erstattet av lov om arbeidsmarkedstjenester (arbeidsmarkedsloven) av 10. desember 2004 nr. 76.

Tilskudd til livsopphold mv. under deltakelse i arbeidsmarkedstiltak gis nå i medhold av forskrift fastsatt med hjemmel i arbeidsmarkedsloven § 13. Henvisningen i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b til kapittel III i sysselsettingsloven bør derfor erstattes med en henvisning til forskrift fastsatt med hjemmel i arbeidsmarkedsloven § 13.

Tilskudd i forbindelse med yrkesrettet attføring var tidligere regulert i sysselsettingsloven, men gis nå i henhold til folketrygdloven § 11-8 med tilhørende forskrift. Skattefritak for slikt tilskudd hører dermed hjemme i skatteloven § 5-43 første ledd bokstav d, og følger allerede av nr. 5 i denne bestemmelsen. At det er skattefrihet for slikt tilskudd, behøver dermed ikke framgå også av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b.

Departementet foreslår i tråd med det ovenstående at skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b endres, slik at tilskudd i forbindelse med yrkesrettet attføring utgår fra denne bestemmelsen, og at ny lovhenvisning gis for tilskudd til livsopphold mv. under deltakelse i arbeidsmarkedstiltak. Det vises til utkast til endring i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav b. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006. Endringen har ingen realitetsvirkning.

6.2 Skatteloven § 10-42 niende ledd annet punktum

Etter skatteloven § 10-42 tredje ledd bokstav b har personlige deltakere i deltakerlignede selskaper krav på fradrag for skjerming når det beregnes tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling fra selskapet. Skjerming beregnes på grunnlag av den kapitalen deltakeren har investert i selskapet og fastsettes etter bestemmelsens femte ledd, jf. sjette ledd.

Det kan forekomme at årets beregnede skjerming er høy i forhold til årets utdeling fra selskapet, og at årets skjerming derfor ikke kan utnyttes fullt ut i det aktuelle året. Det følger av skatteloven § 10-42 niende ledd første punktum at utnyttet skjerming kan framføres til fradrag i senere års utdeling fra samme selskap. I niende ledd annet punktum presiseres det at det framførbare beløp ikke kan overstige årets skjerming. Presiseringen i niende ledd annet punktum er imidlertid unødvendig fordi det samme resultatet følger direkte av definisjonen av ubenyttet skjerming i første punktum. For å forenkle og klargjøre bestemmelsen bør presiseringen i annet punktum oppheves.

Det foreslås å oppheve § 10-42 niende ledd annet punktum. Noen realitetsendring vil dette ikke ha.

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

6.3 Ikrafttredelse for unntak for formuesbeskatning av livrenter som er finansiert med erstatning for personskade

I Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) foreslo departementet at det innføres formuesbeskatning av individuelle livrenter med virkning for inntektsåret 2007. Det ble samtidig foreslått i en overgangsregel at livrenter som er finansiert med erstatning for personskade skal unntas fra formuesskattegrunnlaget, forutsatt at erstatningssummen er fastsatt med bindende virkning før 6. oktober 2006 og livrenten er ervervet innen 30. juni 2007. Disse forslagene er vedtatt av Stortinget. Overgangsregelen skal tre i kraft

med virkning fra inntektsåret 2007, samtidig som det innføres formuesskatt på livrenter.

I forbindelse med oppheving av de særskilte regler for ekstrabeskatning ved gjenkjøp av livrenter, vil skattyter kunne kjøpe nye livrenter eller foreta innbetaling på eksisterende livrenter før årsskiftet for å unngå formuesbeskatning for 2006. For å forhindre slike tilpasninger foreslo departementet i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) at verdien av individuelle livrenter tegnet etter 5. oktober 2006 (fra og med dato for framleggelse av proposisjonen), samt eksisterende livrenteavtaler hvor det foretas nye innbetalinger etter dette tidspunkt, skal være formuesskattepliktig for poliseeieren allerede ved formuesbeskatningen for 2006. Dette retter seg mot individuelle livrenter som er omfattet av skattelovforskriften § 5-41. En regel med dette innhold ble tatt inn i ikrafttredelsesbestemmelsen for endringer i skatteloven § 4-2, slik at lovendringen for disse tilfellene trer i kraft fra og med inntektsåret 2006.

I ordlyden i ikrafttredelsesbestemmelsen ble det ikke tatt forbehold for nye livrenter eller nye innbetalinger på eksisterende livrenter som er omfattet av unntaksregelen for livrenter som er finansiert med erstatning for personskade. Ut fra hensynene bak dette unntaket er det klart nok at disse livrentene ikke skal formuesbeskattes i 2006. Departementet forslår derfor at ordlyden i ikrafttredelsesbestemmelsen rettes opp slik at det klart framgår at erstatningsfinansierte livrenter som er omfattet av overgangsregelen ikke skal inngå i skattepliktig formue i 2006, selv om livrenten er nytegnet etter 6. oktober eller det er foretatt nye innbetalinger på eksisterende livrente etter dette tidspunkt.

Det vises til forslag til oppretting av ikrafttredelsesbestemmelse til endring i skatteloven § 4-2 annet ledd.

6.4 Skattebetalingsloven § 10-40 første ledd bokstav a

Departementet foreslo i St.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte-, avgifts-, og tollvedtak side 62 å endre forfallsdatoen for årsavgiften fra 15. til 20. mars. Endringen gjennomføres ved endringer i forskrift 4. juli 1986 om årsavgift for motorvogn § 2 første ledd siste punktum. I den nye skattebetalingsloven av

17. juni 2005 nr. 67 framkommer forfallsfristen 15. mars av § 10-40. Loven er ikke trådt i kraft, men departementet foreslår at ny skattebetalingslov § 10-40 endres i samsvar med forslaget i St.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte-, avgifts-, og tollvedtak side 62. Det foreslås at endringen trer i kraft straks. Dette får bare virkning for innholdet i den nye skattebetalingsloven. Den framtidige ikrafttreden av denne loven bestemmes senere av Kongen.

Det vises til forslaget til endring i ny skattebetalingslov § 10-40.

6.5 Folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd annet punktum

I forbindelse med skatteopplegget for 2007 ble den nedre grensen for trygdeavgiften økt fra 29 600 kroner til 39 600 kroner. Beløpsgrensen er regulert i folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd første punktum, mens bestemmelsens annet punktum begrenser trygdeavgiften til maksimalt 25 pst. av den del av inntekten som overstiger beløpsgrensen. Ordlyden i bestemmelsens annet punktum ble ved en inkurie endret utover endringen i beløpsgrensen, ved at ordet "utgjøre" ble erstattet av ordet "overstige". Departementet foreslår derfor en justering av ordlyden, slik at ordet "utgjøre" tas inn igjen.

Det vises til forslag til endring av folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd annet punktum.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endring i lov 15. desember 2006 om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

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 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endring i lov 15. desember 2006 om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-4 nr. 5 skal lyde:

Når konsernselskap krever fradrag i skatt etter skatteloven § 10-2, må giver- og mottakerselskap samtidig med innlevering av selvangivelsen, legge ved oppgave som viser at vilkårene i skatteloven § 10-4 er oppfylt. Oppgaven skal inneholde opplysninger om hvem som eier aksjene i datterselskapene, aksjonærenes bopel, antallet aksjer som eies av den enkelte aksjonær samt når aksjene ble ervervet. Er det i noen av selskapene gitt bestemmelser som begrenser aksjonærenes stemmerett, må det gis opplysninger om dette. *Det skal også gis opplysninger om tilordning av konsernbidrag mellom Norge og utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, i giver- og mottakerselskapet.*

§ 6-6 bokstav e skal lyde:

e. institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn gi oppgave til ligningsmyndighetene over *kostnader som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte for pass og stell av barn.*

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

III

Overgangsbestemmelser

Ved ikrafttredelse av endringen i § 6-6 bokstav e gjelder følgende overgangsregel for inntektsåret 2007:

(1) Det gis fradrag for kostnader som påløp i 2006 og som betales i 2007, forutsatt at kostnadene ikke ble innrapportert i 2006.

(2) Det gis ikke fradrag for kostnader som påløper i 2007 og som er forskuddsbetalt og innrapportert i tidligere år.

Forslag

til lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endring:

§ 23-3 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Avgiften må ikke *utgjøre* mer enn 25 pst av den del av inntekten som overstiger 39 600 kroner.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

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:

§ 5-15 første ledd bokstav b skal lyde:

b. *tilskudd* til livsopphold mv. under deltakelse i arbeidsmarkedstiltak *etter forskrift gitt med hjemmel i lov om arbeidsmarkedstjenester § 13,*

§ 8-15 tredje ledd skal lyde:

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap innenfor ordningen skal føre en konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt. Dersom aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet ikke er nystiftet, skal inngående saldo på kontoen ved inntreden i ordningen settes lik aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets totale egenkapital med fradrag for innbetalt aksjekapital og overkurs, og korrigert for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. *Inngående saldo på kontoen ved inntreden skal korrigeres med differanse mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi for selskapets finansielle eiendeler som ville vært fritatt for beskatning ved realisasjon etter § 2-38, selskapets aksjer i selskaper som nevnt i § 8-11 første ledd d som ville vært fritatt for beskatning ved realisasjon etter § 2-38, selskapets andeler i deltakerlignede selskaper som ville vært fritatt for beskatning ved realisasjon etter § 2-38 og selskapets aksjer i selskaper som nevnt i § 8-11 første ledd g.* Skattepliktig inntekt legges til kontoen. Utdelinger som nevnt i femte ledd a nr. 1 til 3 og utlignet skatt trekkes fra kontoen. Konto for *tilbakeholdt* skattlagt inntekt skal reguleres med finansinntekter og -tap som er unntatt fra beskatning eller fradragsføring etter § 2-38, jf. annet ledd. Kontoen skal videre reguleres med *inntekter og tap på aksje som nevnt i § 8-11 første ledd d som er unntatt fra beskatning eller fradragsføring etter § 2-38, gevinst eller tap ved realisasjon av aksje som nevnt i § 8-11 første ledd g, og med differanse mellom utgangsverdi og*

beregnet skattemessig verdi ved realisasjon av andel som nevnt i § 2-38 annet ledd b. Gevinst ved overføring av aksje til nærstående, og positiv differanse mellom utgangsverdi og beregnet skattemessig verdi ved overføring av andel i deltakerlignet selskap til nærstående, skal ikke medregnes ved regulering etter sjette og sjuende punktum. Som nærstående regnes person eller selskap med direkte eller indirekte eierinteresse i det overdragende selskapet, samt slik persons foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre. Videre medregnes selskaper som selskaper og personer som nevnt i forrige punktum har direkte eller indirekte eierinteresse i. Ved beregning av gevinst eller tap etter sjuende punktum første og annet alternativ skal utgangsverdien reduseres med aksjens andel av netto konsernbidrag bestående av ubeskattet inntekt, som underliggende selskap har mottatt for de to siste regnskapsårene. Departementet kan gi nærmere regler om beregning av skattemessig verdi for andel i deltakerlignet selskap som nevnt i sjuende punktum. De beregnede skattemessige verdiene for driftsmidler som er lagt til grunn ved beregning av skattemessig verdi for andel i deltakerlignet selskap etter sjuende punktum skal videreføres som avskrivningsgrunnlag i det deltakerlignede selskapet, jf. § 14-42.

§ 8-17 annet ledd annet punktum skal lyde:

Utgangsverdien ved dette inntektsoppgjøret fastsettes til summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler *og aksjer i selskaper som nevnt i § 8-11 første ledd d* som ville vært fritatt fra beskatning ved realisasjon etter § 2-38, jf. § 8-15 annet ledd, kostpris av selskapets aksjer som nevnt i § 8-11 første ledd g, *beregnet skattemessig verdi for selskapets andeler i deltakerlignede selskaper som ville vært fritatt fra beskatning ved realisasjon etter § 2-38* og markedsverdien av selskapets øvrige eiendeler, fratrukket gjeld.

§ 8-17 annet ledd nye sjette og sjuende punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere regler om beregning av skattemessig verdi for andel i deltakerlignet selskap som nevnt i annet punktum. De beregnede skattemessige verdiene for driftsmidler som er lagt til grunn ved beregning av skattemessig verdi for andel i deltakerlignet selskap etter annet punktum skal videreføres som avskrivningsgrunnlag i det deltakerlignede selskapet, jf. § 14-42.

§ 10-42 niende ledd annet punktum oppheves. Nåværende tredje punktum blir annet punktum.

II

§ 5-15 første ledd bokstav e nr. 1 første strekpunkt skal lyde:

1. inntekt om bord på skip i form av
 - tariffmessig hyretillegg for egen kost opptil 1 650 000 kroner per år. For arbeidstakere som bare har vært ansatt i deler av inntektsåret reduseres det skattefrie beløpet forholdsmessig basert på antall dager vedkommende ikke har vært ansatt om bord.

III

§ 16-20 skal lyde:

§ 16-20. Skattefradrag for skatt betalt i fremmed stat

(1) Skattyter som nevnt i §§ 2-1 og 2-2 som her i riket må svare skatt av

- a. inntekt med kilde i fremmed stat, eller
- b. formue i fremmed stat,

kan kreve fradrag i norsk skatt for endelig fastsatt inntektsskatt eller formuesskatt eller tilsvarende skatt som godtgjøres å være ilagt skattyteren og betalt i vedkommende fremmede stat hvor inntekten har kilde eller formuen er. I norsk skatt ilagt virksomhet som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven §§ 3 og 5 kan det bare kreves fradrag for skatt ilagt og betalt i fremmed stat av inntekt som er skattepliktig i Norge etter de nevnte bestemmelsene. Skattyter som etter skatteavtale skal anses som skattemessig bosatt eller hjemmehørende i fremmed stat, kan ikke kreve fradrag i norsk skatt etter bestemmelsene i denne paragraf.

(2) Skattyter som nevnt i første ledd som må svare skatt av inntekt eller formue for deltakelse i selskap som nevnt i §§ 10-40 til 10-47 og 10-60 til 10-68, kan kreve fradrag i norsk skatt for en forholdsmessig del av den skatten som selskapet har betalt. For så vidt gjelder skatt som selskapet har betalt til andre stater enn den staten selskapet er hjemmehørende i, gis det ikke fradrag for et større

beløp enn det Norge ville vært forpliktet til å gi fradrag for ved direkte anvendelse av skatteavtale mellom Norge og vedkommende tredjestat.

(3) Skattyter som nevnt i annet ledd kan kreve fradrag i norsk inntektsskatt for kildeskatt av utbytte fra selskapet som godtgjøres å være ilagt skattyteren og betalt i vedkommende fremmede stat hvor selskapet er hjemmehørende.

§ 16-21 første ledd skal lyde:

(1) Fradrag i norsk inntektsskatt etter § 16-20 kan ikke overstige den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt, beregnet før fradraget, som forholdsmessig faller på hver av de følgende kategorier av utenlandsinntekt:

- a. inntekt ved virksomhet i lavskattland, jf. § 10-63, og inntekt skattlagt etter reglene i §§ 10-60 til 10-68,
- b. inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet,
- c. annen utenlandsinntekt.

Frdraget er også begrenset til den inntektsskatten som skattyteren har betalt i kildestaten innenfor hver av inntektskategoriene nevnt i første punktum a-c. Utenlandsk inntektsskatt kan bare komme til fradrag i norsk inntektsskatt.

§ 16-22 overskriften og første ledd skal lyde:

§ 16-22. Frem- og tilbakeføring av skattefradraget

(1) Utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag ved dette årets skatteoppgjør, kan fremføres til fradrag i skatt i de inntil fem påfølgende årene innenfor hver av inntektskategoriene i § 16-21 første ledd a-c. Skatt betalt i utlandet i et tidligere år fradras i sin helhet før det gis fradrag for skatt betalt i utlandet i et senere år. Samlet fradrag for det enkelte år, innenfor hver av inntektskategoriene i § 16-21 første ledd a-c, kan ikke overstige det maksimale kreditfradraget for dette året.

Ny § 16-23 skal lyde:

§ 16-23. Bestemmelser om kilde

(1) Inntekt av arbeid ombord på norske skip i utenriks fart anses ikke å ha kilde i fremmed stat.

(2) Inntekt vunnet ved og formue som knytter seg til virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 første ledd i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 første ledd a, b og d, anses ikke som inntekt med kilde i eller formue i fremmed stat. Inntekt vunnet ved og formue som knytter seg til virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 første ledd i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 første ledd c anses som inntekt med kilde i eller formue i fremmed stat.

Nåværende §§ 16-23 til 16-28 blir ny §§ 16-24 til 16-29

§ 16-24 skal lyde:

§ 16-24. Fradrag etter andre regler

Ved fradrag i skatten etter §§ 16-20 til 16-29 gis det ikke fradrag for den utenlandske skatten etter andre regler.

§ 16-25 skal lyde:

§ 16-25. Frist for fremsetting av krav om skattefradrag

Krav om fradrag etter §§ 16-20 til 16-29 må fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen for det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket, eller om kravet ikke kan godtgjøres før, senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn ti år etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket.

§ 16-27 skal lyde:

§ 16-27. Skattefradrag i henhold til overenskomst med fremmed stat

Bestemmelsene i §§ 16-20 til 16-26 gis anvendelse så langt de passer, når det ved *overenskomst med fremmed stat* er bestemt at begge stater kan skattlegge inntekt eller formue som oppbæres av en person bosatt eller et selskap hjemmehørende i Norge. *Det gis ikke fradrag for et større beløp enn det*

Norge i henhold til overenskomsten er forpliktet til å gi fradrag for.

§ 16-29 skal lyde:

§ 16-29. Forskrift

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av §§ 16-20 til 16-28.

IV

§ 16-22 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag ved dette årets skatteoppgjør, kan tilbakeføres til fradrag i skatt i foregående år innenfor hver av inntektskategoriene i § 16-21 første ledd a-c. Samlet fradrag for foregående år, innenfor hver av inntektskategoriene i § 16-21 første ledd a-c, kan ikke overstige det maksimale kreditfradraget for dette året. Tilbakeføring etter dette ledd er, innenfor hver av inntektskategoriene i § 16-21 første ledd a-c, betinget av at skattyter kan sannsynliggjøre at vedkommende i løpet av de fem påfølgende årene ikke vil bli skattepliktig her i riket for slik inntekt med kilde i utlandet.

V

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

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med 1. juli 2006.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Endringen under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forslag

til lov om endring 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:

§ 10-40 første ledd skal lyde:

(1) Innenlands særavgifter forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. Dette gjelder likevel ikke:

- a) årsavgift for kjøretøyer som 1. januar er registrert i motorvognregistret, som forfaller til betaling 20. mars

- b) vektårsavgiften for kjøretøyer som er registrert i motorvognregistret, som forfaller til betaling i to like store terminer henholdsvis 20. februar og 20. august
- c) engangsavgiften for registrerte virksomheter, som forfaller til betaling den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppstod.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endring i lov 15. desember 2006 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

I lov 15. desember 2006 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

XI (ikrafttredelsesbestemmelsen) sjuende ledd skal lyde:

Endringene under VI skal likevel tre i kraft straks med virkning for inntektsåret 2006, for så vidt gjelder anvendelse av endring av skatteloven § 4-2 annet ledd på ny avtale om individuell livren-

teforsikring som inngås etter 5. oktober 2006 og for eksisterende livrenteavtaler der det foretas innbetaling etter dette tidspunkt. *Det gjelder likevel ikke livrenteforsikring som er omfattet av første ledd bokstav b i overgangsregel til skatteloven § 4-2 annet ledd.*

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Vedlegg 1**Utkast til endringer i forskrift 19. november 1999 nr. 1158
til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars
1999 nr. 14**

§ 16-28. Metoder for å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning og dokumentasjonsplikt

A. Fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet og dokumentasjonsplikt

§ 16-28-4 skal lyde:

§16-28-4. Tilordning av inntekter og kostnader ved beregningen av det maksimale kreditfradrag

(1) Med mindre annet følger nedenfor, skal inntekter og kostnader tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, etter hvor inntekten rettmessig er oppbåret eller kostnaden rettmessig er pådratt.

(2) Gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge skal tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter første ledd er tilordnet. Ved tilordning av gjeldsrenter etter foregående punktum skal inntekt av arbeid eller pensjon som oppbevares fra fremmed stat likestilles med norsk inntekt ved fastsettelse av nettoinntekten etter første ledd. Andelshavers andel av kostnader i boligselskap, jf. skatteloven § 7-3 femte ledd b, tilordnes Norge og utlandet på samme måte som gjeldsrenter.

(3) Kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet eller inntekt, og som ikke er omfattet av annet ledd, skal tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter første ledd er tilordnet. Følgende fradragsberettigede kostnader skal alltid tilordnes slik:

- a. bidrag til forskning etter skatteloven § 6-42,
- b. underholdsbidrag etter skatteloven § 6-41,
- c. foreldrefradrag etter skatteloven § 6-48, og
- d. særfradrag etter skatteloven §§ 6-81 første ledd a, 6-82 og 6-83.

Ved tilordning etter første punktum av kostnader som nevnt i annet punktum b-d, skal inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyter oppbeholder fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt, med mindre 90 prosent eller mer av den nevnte inntekten oppbevares fra én annen EØS-stat.

(4) Kostnader som nevnt i tredje ledd første punktum kan unntaksvis tilordnes etter en annen fordelingsnøkkel, dersom skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel gir et rimelig resultat i overensstemmelse med alminnelig aksepterte forretningsmessige og bedriftsøkonomiske prinsipper og skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel anvendes konsekvent.

(5) Fradragsberettiget konsernbidrag skal i giverselskapet tilordnes Norge så langt selskapet etter første til fjerde ledd har nettoinntekt tilordnet Norge. Avgitt fradragsberettiget konsernbidrag ut over dette skal tilordnes utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c. Skattepliktig konsernbidrag skal i mottakerselskapet tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, på samme måte som fradragsberettiget konsernbidrag tilordnes Norge eller utlandet i giverselskapet.

(6) Minstefradrag tilordnes Norge eller utlandet, jf. skatteloven § 16-21 første ledd c, forholdsmessig etter hvor inntekt som nevnt i skatteloven § 6-31 er tilordnet. Ved tilordning av minstefradrag etter foregående punktum skal inntekt som nevnt i skatteloven § 6-31 som skattyter oppbeholder fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt, med mindre 90 prosent eller mer av den nevnte inntekten oppbevares fra én annen EØS-stat.

(7) Personfradrag etter skatteloven § 15-4 tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a-c, forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter første til sjette ledd er tilordnet. Ved tilordning av personfradrag etter foregående punktum skal inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyter oppbeholder fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt, med mindre 90 prosent eller mer av den nevnte inntekten oppbevares fra én annen EØS-stat.

(8) Når ektefeller leverer egen selvangivelse skal det ved beregningen av det maksimale kreditfradrag legges til grunn at vedkommende ligger i klasse 1. Den enkelte ektefelles gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge tilordnes etter annet ledd.

§ 16-28-5 skal lyde:

§16-28-5. *Tidfestingen* av inntekter og *kostnader* ved beregningen av maksimalt *kreditfradrag*

Ved beregningen av det maksimale *kreditfradraget* skal inntekter og *kostnader* *tidfestes* i samsvarende med norsk skattelovgivning.

B. Den alternative fordelingsmetoden

§ 16-28-20 annet ledd skal lyde:

(2) Dersom skattyter både har inntekt som omfattes av reglene om *fradrag i norsk skatt for skatt betalt i fremmed stat* i skatteloven § 16-20 flg. og inntekt som omfattes av bestemmelsene i § 16-28 del B i denne forskrift, skal nedsettelsen av norsk skatt etter reglene i § 16-28 del B i denne forskrift foretas før det beregnes maksimalt *kreditfradrag* etter skatteloven § 16-21.

§ 16-28-22 skal lyde:

§ 16-28-22. *Tilordning av inntekter og kostnader ved fastsettelse av norsk skatt på inntekt som omfattes av § 16-28-20 første ledd*

(1) *Inntekter som omfattes av § 16-28-20 første ledd skal tilordnes utlandet. Tilsvarende gjelder for kostnader som har direkte tilknytning til slike inntekter.*

(2) *Gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge skal tilordnes Norge. Det samme gjelder andelshavers andel av kostnader i boligselskap, jf. skatteloven § 7-3 femte ledd b.*

(3) *Kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt inntektskilde og som ikke omfattes av annet ledd, skal tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter første ledd er tilordnet.*

Følgende fradragsberettigede kostnader skal alltid tilordnes slik:

a. *underholdsbidrag etter skatteloven § 6-41,*

b. *foreldrebetaling etter skatteloven § 6-48, og*

c. *særfradrag etter skatteloven §§ 6-81 første ledd a, 6-82 og 6-83.*

Ved tilordning etter første punktum av kostnader som nevnt i annet punktum, skal inntekt av arbeid eller pensjon som skattyter oppbeholder fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt, med mindre 90 prosent eller mer av den nevnte inntekten oppbevares fra én annen EØS-stat.

(4) *Minstefradrag tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor inntekt som nevnt i skatteloven § 6-31 er tilordnet. Ved tilordning av minstefradrag etter foregående punktum skal inntekt av arbeid eller pensjon som skattyter oppbeholder fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt, med mindre 90 prosent eller mer av den nevnte inntekten oppbevares fra én annen EØS-stat.*

(5) *Personfradrag etter skatteloven § 15-4 tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter første til femte ledd er tilordnet. Ved tilordning av personfradrag etter foregående punktum skal inntekt av arbeid eller pensjon som skattyter oppbeholder fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt, med mindre 90 prosent eller mer av den nevnte inntekten oppbevares fra én annen EØS-stat.*

(6) *Når ektefeller ligger særskilt eller felles med fordeling av skatt, skal hver ektefelle ses for seg ved fastsettelsen av den del av den norske skatten som forholdsmessig faller på inntekten som er omfattet av § 16-28-20 første ledd. Den enkelte ektefelles gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge tilordnes etter annet ledd.*

